وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة القادسية/كلية الادارة والاقتصاد
قسم العلوم المالية والمصرفية

اهمية تخفيض تكاليف الجودة لتحقيق الميزة التنافسية

بحث مقدم الى
مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة القادسية
وهو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في قسم العلوم المالية والمصرفية

تقدم به الطالب
حسين محمد رضا شاكر
بأشراف
م.م رباب ابراهيم

1839هـ 2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ يَا قَوْمِ أَرَأَيْتُمْ إِنْ كُنْتُ عَلَى بَيِّنَةٍ مِنْ رَبِّي وَرَزَقَنِي مِنْهُ رِزْقاً حَسَناً
وَمَا أُرِيدُ أَنْ أُخَالِفَكُمْ إِلَى مَا أَنْهَاكُمْ عَنْهُ إِنْ أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا
اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ. صدق الله العظيم

قرآن كريم (هود : الآية 88)

الاهداء

أهدي هذا الإنتاج الفكري المتواضع :

إلى معلمي الأكبر والأوفى محمد صلى عليه وسلم الذي حمل الأمانة وبلغ الرسالة على أتم

وأفضل وجه

إلى والدي الحنونين رمزا الوفاء والمحبة أطال الله عمرهما ورزقهما

إلى أخوتي الذين شجعوني على السير في درب العلم

إلى دكتورتي العزيزة التي لم تذخر جهد إلا وبذلته معي الدكتورة : رباب ابراهيم

إلى كل من علمني حرفا

إلى كل من ساهم في إيجاز هذا البحث

إلى كل من يدافع عن المقدسات

إلى شهدائنا الأكرم منا جمعيا

إلى كل مجاهد وكل عراقي يحب هذا الوطن ويدافع عنه

إليهم.....أهدي هذا الجهد

محبة ... ووفاء ...وعرفانا

الشكر والتقدير

اشكر الله العلي القدير الذي انعم علي بنعمة العقل والدين القائل في محكم التنزيل ﴿وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ﴾ سورة يوسف أية (٧٦) صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهنا من صعوبات ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة (رباب ابراهيم)الذي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث .

المحتويات

الموضوع	الصفحة
الآية القرآنية	أ
الاهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المحتويات	د
المقدمة	1
المبحث الاول: منهجية البحث	3-2
المبحث الثاني: الميزة التنافسية	10-4
المبحث الثالث: تخفيض التكاليف	20-11
المبحث الرابع: الجزء العملي	28-21
المصادر العربية	30-29

المقدمة

تعد المصارف العمود الفقري لاقتصاد اي دوله اذ انها تستلم الاموال من وحدات الفائض النقدي وتستثمرها في وحدات العجز النقدي وبذألك فأن المصارف تؤكد وجودها وتستمد بقائها واستمراريتها من اموال المودعين .ولقد تطور المجال المصرفي كما تطورت مجالات الحياة الاخرى وذلك بسبب التطور العلمي وزيادة الطلب على الخدمات التي تقدمها المصارف (١).ومن ثم وجب على المؤسسات الا تبقى حبيسة الموقف تتعجب مما يحدث من تغيرات محاوله بذلك وضع استراتيجيات تهدف بالمقام الاول الى البحث عن مصادر تحقيق مزايا تنافسية لها بغرض رفع قدراتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية سواء تلك الاستراتيجيات المتعلقة بتمييز المنتج او بتلك التي تجعل المؤسسات تنتج بأقل من تكلفة منافسيها مراعية بذلك عنصر الجودة ولعل هذا النهج الاستراتيجي الخاص بالتكلفة يحتل مركز الصدارة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة باعتبارها هي العامل الحالي والمستقبلي الذي يساعد المؤسسة في توظيف امكانياتها وطاقتها في ظل اعتبارات البيئة التنافسية (عثمان ، ٢٠٠٧/٢٠٠٨). فلم يعد امام منظمات الاعمال الا التوجه نحو اعادة هيكلة التكاليف وتخفيضها مع المحافظة على مستوى جودة معين ومقبول في السوق من اجل تدعيم مركزها الاستراتيجي وزيادة حصتها السوقية (فادي ، ٢٠١٤ :٢).يعتبر عامل المنافسة احد ابرز العوامل الذي يفرض على المؤسسة اعادة النظر في امكانيتها وطاقتها ،وكذا وضع استراتيجيات تسمح لها من تحقيق اهدافها في ظل هذه التغيرات . وهذا يستدعي الالمام الكامل بالبيئة التي تعمل فيها المؤسسة ،باعتبارها بمثابة العامل الاساسي الذي يدفعها الى تحسين ادائها بشكل مستمر ،حيث يمكنها ذلك من احتلال مرتبة في السوق وتفوق على منافسيها (عثمان ، ٢٠٠٧ /٢٠٠٨)

المبحث الاول : منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث

كما هو معلوم فأن عنصر الجودة امر ضروري في ظل المنافسة الحادة ولعل المؤسسات الصناعية تسعى لتحقيق هذا العنصر من خلال حصولها على شهادة الجودة العالمية "الايزو" لاسيما انها تعاني من مشكلة ارتفاع التكاليف لهذا وجب عليها السعي نحو تخفيض التكاليف الى ادنى حدود ممكنه من اجل دعم ميزتها التنافسية وبناء على ذلك يمكن طرح السؤال التالي :

الى اي مدى يمكن ان يشكل تخفيض التكاليف مدخلا لتحسين الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية (عثمان، ٢٠٠٨ : ٢)

وينبثق عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهي الميزة التنافسية ؟، وما هي انواعها ومحدداتها واسس بنائها ؟
- ماهي عناصر التكلفة ؟، وكيف يتم حسابها في المؤسسة الصناعية ؟
- ماذا يقصد باستراتيجية التكلفة ؟
- ماهي اهم المداخل التي يمكن للمؤسسة الصناعية من خلالها تخفيض تكاليفها ؟

ثانيا: اهمية البحث

تستمد هذه الدراسة اهميتها من حداثة الموضوع ومدى ضرورته في ظل المنافسة خاصة في ظل تجانس المنتجات ،بالإضافة الى كونه اطار متكامل يحقق تنمية وتطوير المركز التنافسي من خلال التحكم في التكاليف (عثمان ، ٢٠٠٨: ٢).

ثالثا : هدف البحث

يهدف البحث الى القاء الضوء على احد اهم العناصر الذي ظل يشكل ميزة تنافسية لدى العديد من الشركات العالمية ،في حين لا يزال يمثل شبحا يهدد المؤسسات العراقية والمؤسسات ،بغية تحسيس هذه الاخيرة بمدى اهمية في ظل اقتصاد السوق وتحرر المنافسة(عثمان ،٢٠٠٨: ٢).

رابعا : حدود البحث

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

١- يقتصر البحث في حدوده المكانية على معمل البان القادسية دون المدن الاخرى وذلك للأسباب التالية :

- ان مدينة القادسية هي مقر اقامة الباحث .

٢- يقتصر البحث على توضيح بعض النظم المعاونة لنظام التكاليف المستهدفة وهي نظام اختبار وتصميم دالة الجودة ونظام التطوير المستمر دون النظم المعاونة الاخرى ،وذلك لظهور اهمية هذه النظم كنظم معاونه للتكاليف المستهدفة في تحقيق اهدافها من خلال دراسات سابقة (ميساء ،٢٠٠٢:٢٣).

خامسا :فرضية الدراسة

يتم تحقيق الهدف من البحث من خلال اختبار مدى صحة او خطأ الفروض التالية:

١- يوجد لدى بعض المشروعات الصناعية العراقية ومنها معمل البان القادسية امكانية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة .

٢- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة الى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية ،

٣- يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات هامة تساعد في تطوير المنتجات (ميساء ، ٢٠٠٢: ٢٤).

سادسا : اسلوب المقابلة الشخصية

قام الباحث بإجراء المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين في معمل البان القادسية وجمع المعلومات عن موضوع البحث .

المبحث الثاني: الميزة التنافسية

تمهيد:

يحظى موضوع تطوير الميزة التنافسية خلال السنوات الاخيرة باهتمام واسع النطاق على الصعيد العالمي حتى اصبح هذا الموضوع في الوقت الراهن يحتل صدارة قائمة اهتمامات واولويات مختلف دول العالم وخاصة النامية منها، وذلك بهدف مواكبة متطلبات التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم والمتمثلة في تسارع وتيرة العولمة والاندماج في الاقتصاد العالمي وسياسات الانفتاح وتحرير الاسواق وما نجم عنها من ظهور المزيد من التكتلات الاقليمية وانتشار ظاهرة الاندماج والتملك بين المؤسسات والمؤسسات العالمية اضافة الى التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات . واصبحت القدرة على النجاح في المنافسة من اهم عناصر نمو المؤسسات واستمراريتها.

ومما عزز من مناخ التنافس – وبالتالي السعي الى تحديد محددات وعوامل التنافسية وقياسها- التغيرات الحاصلة في النشاط البشري من مختلف جوانبه في التنظيم الاقتصادي وفي التنظيم الاجتماعي والسياسي . وهناك التغيرات التي طرأت على نظرية ادارة الانتاج والتوزيع والتخزين ، فبرزت نظرية ادارة الجودة الشاملة والتنافس في ذلك عوضا عن المنافسة بالسعر ، والدعوة الى تقليل الفاقد والمخزون وتوفير المنتوج في الوقت الملائم واختصار وقت تعديل النماذج الانتاجية وضمان مرونة الانشطة وتنوعها.

ان هذه التغيرات الجذرية المتعاقبة على مستوى الاقتصاد العالمي في الوقت الذي تولد فرصا عديدة على الدول النامية ، تضع تحديات كبيرة على هذه الاقطار ولا سيما من خلال اجبارها على اعادة تنظيم هياكلها الانتاجية وتحسين كفاءتها بغرض الوصول الى اسواق دولية اصبحت تخضع الى درجة اكبر من المنافسة من قبل الدول المتقدمة (بوبعة ، ٢٠١١/٢٠١٢: ٦٧).

مفهوم الميزة التنافسية

شغل مفهوم الميزة التنافسية حيزا كبيرا في الادبيات المعاصرة لإدارة الاعمال ، ويعتمد هذا التعريف بالدرجة الاساس على الموقف التنافسي للمؤسسة في قطاع نشاطها . وقبل التطرق لهذا المفهوم سنحاول سرد مفهوم التنافسية (عثمان ، ٢٠٠٧/ ٢٠٠٨: ٨)

١- التنافسية وانواعها:

اختلف وجهات نظر الباحثين وتجربة الممارسين في تحديد تعريف دقيق للتنافسية ، وعلى هذا الاساس سنحاول ادراج بعض التعاريف بغية توضيح هذا المفهوم.

١-١ تعريف التنافسية : اختلفت وتعددت تعاريف التنافسية ، والتي سنذكر منها فيما يلي:

- التعريف المستند على عوامل التنافسية : يرتكز هذا التعريف على ثلاث عوامل اساسية، هي :السعر والجودة والتكلفة، وبالتالي فهم يعرفونها على انها "تقديم منتج ذو جودة عالية وسعر مقبول للزبائن .
- التعريف المرتكز على السوق :بمعنى ان التنافسية تقاس من خلال اداء المؤسسة في السوق مقارنة بنظيراتها ،وذلك استنادا الى تقويم حصة السوق النسبية (وهي حصة سوق المؤسسة على حصة سوق المنافس الاحسن اداء).
- التنافسية كسلوك :في هذا الاطار ينظر للتنافسية من زوايا مختلفة، فمنهم من يرى انها قيد تحول دون النمو في السوق ، ومنهم من يرى انها محفز قوي يدفع نحو بذل المزيد من الجهد ، قصد تحسين متواصل للأداء على كل المستويات .وعلية فان التنافسية تخضع هنا لتقويم ذاتي من قبل الممارسين.

على ضوء ما تم ذكره سابقا يمكن القول بأن التنافسية هي مفهوم متعدد الابعاد، تجتهد المؤسسة لتحقيقه قصد الحصول على موقع تنافسي مستمر في السوق ، فهي حالة ذهنية تدفع الى التفكير في الكيفية التي تجعل المؤسسة تحافظ وتطور موقعها في السوق لأطول فترة ممكنة(عثمان ، ٢٠٠٧/٢٠٠٨ :٩)

١-٢ انواع التنافسية : وتتضمن تنافسية المنتج وتنافسية المؤسسة.

اولا: تنافسية المنتج: تعتبر تنافسية المنتج شرطا لازما لتنافسية المؤسسة ،لكنه ليس كاف . وكثيرا ما يعتمد على سعر التكلفة كمعاير وحيد لتقويم تنافسية منتج معين

،الا ان هذا الامر يعتبر مضللا نوعا ما، باعتبار ان هناك معايير اخرى قد تكون اكثر دلالة كالجودة وخدمات ما بعد البيع ،وعلية لا بد من اختيار معايير دالة تمكن من التعرف الدقيق على وضعية المنتج في السوق في اي وقت ما.

ثانيا: تنافسية المؤسسة : يتم تقويمها على مستوى اشمل من تلك المتعلقة بالمنتج ،وهذا من خلال الاخذ بعين الاعتبار لهوامش كل المنتجات من جهة، والاعباء الاجمالية التي نجد من بينها :تكاليف البنية ،النفقات العامة ، فقات البحث والتطوير ، والمصاريف المالية ،...الخ . فإذا فاقت هذه الاخيرة (المصاريف الاجمالية)مستوى الهوامش ، واستمر ذلك مدة اطول ، فأن ذلك سيؤدي الى خسائر كبيرة يصعب على المؤسسة تحملها . ومن ثم فالمؤسسة مطالبة بتقديم قيمة لزبائنها ، ولا يتم ذلك الا اذا كانت قد حققت قيما اضافية في كل المستويات . ومن ثم فالمؤسسة مطالبة بتقديم قيمة لزبائنها ، ولا يتم ذلك الا اذا كانت قد حققت قيما اضافية في كل المستويات .

- تنافسية وفق الزمن: وتشتمل على التنافسية الملحوظة ، والقدرة التنافسية

اولا: التنافسية الملحوظة : تخص هذه التنافسية دورة ما ، اي تتعلق بتلك النتائج المحققة في دورة محاسبية معينة ، غير انه يجب الا نتفاءل بشأن هذه النتائج لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق، او عن ظروف جعلت المؤسسة في وضعية احتكارية . فالنتائج الايجابية في المدى القصير ، قد لا تكون كذلك في المدى الطويل .

ثانيا: القدرة التنافسية: تختص القدرة التنافسية بالفرص المستقبلية ، وبنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال ، وتستند الى مجموعة من المعاير منها : الموقع في السوق ، المرونة ، الجودة ، التكاليف ... (عثمان ،٢٠٠٧/٢٠٠٨: ٩-١٠)

٢- تعريف الميزة التنافسية:

تعتبر الميزة التنافسية عنصرا اساسيا وجوهريا في خلق قيمة للزبون في ظل بيئة الاعمال الحديثة ،اذ يرتبط مفهومها باستخدام المؤسسة لمواردها وامكانياتها بشكل يتسم بنوع من الخصوصية والتميز يزيد من فجوة تفوقها على منافسيها.

ويشير M.Porter الى ان الميزة التنافسية "تنشأ بمجرد توصل المؤسسة الى اكتشاف طرائق جديدة اكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين . حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا . وبمعنى اخر بمجرد احداث عملية ابداع بمفهومه الواسع".

وتجدر بنا الاشارة الى ان فعالية الميزة التنافسية تستند الى ثلاثة شروط اساسية :

- ان تكون حاسمة ، اي تعطي الاسبقية والتفوق على المنافس.
- الاستمرارية ، بمعنى يمكن ان تستمر خلال الزمن .
- امكانية الدفاع عنها ، اي يصعب على المنافس محاكاتها او الغاءها .

تضمن هذه الشروط مجتمعة فعالية الميزة التنافسية ، لان كل شرط مرهون بالأخر . حيث ان شرط الحسم مقرون بشرط الاستمرارية وهذا الاخير مقرون بشرط امكانية الدفاع . فكيف لها ان تستمر وهي هشة يمكن الغاؤها ، وكيف لها ان تكون حاسمة وهي لم تستمر طويلا(عثمان ، ٢٠٠٧/٢٠٠٨: ١١-١٢).

٣-انواع الميزة التنافسية :

يمكن حصر المزايا التنافسية في نوعين رئيسيين:

- ميزة التكلفة الاقل (الادنى).
- ميزة التميز.

- ميزة التكلفة الادنى : تحقق المؤسسة هذه الميزة اذا ما استطاعت تخفيض تكاليف انشطتها المنتجة للقيمة الى ادنى المستويات مقارنة بتلك المحققة عند منافسيها ، والذي يجعلها قادرة على فرض سعر اقل من سعر المنافسين مع تحقيق نفس مستوى الربح ، او تحقيق عوائد اكبر اذا ما لجأ المنافسون الى اسعار مشابهة (عثمان ،٢٠٠٧/٢٠٠٨: ١٢).

- ميزة التمييز: تتميز المؤسسة عن منافسيها "عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها" .

كما يعرفها نبيل مرسي خليل على انها "قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميزا او منفردا وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة اعلى ، خصائص تتعلق بالمنتج ، خدمات ما بعد البيع ...).

ويعرفها اخر على انها "تلك الميزة التي تمنح للمنتج فرصة جذب العملاء اتجاهه ، وقد تكون هذه الميزة في صورة ملموسة مثل الحجم ،الوزن ، التصميم...، او في صورة غير ملموسة مثل جودو الشكل ،التفرد، الشهرة..." (عثمان ، ٢٠٠٧/٢٠٠٨: ١٥).

خصائص ومصادر الميزة التنافسية:

يمكن توضيح خصائص وصفات الميزة التنافسية على النحو الاتي:

١- انها نسبية ،اي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
٢- انها تؤدي الى تحقيق التفوق والافضلية على المنافسين.
٣- انها تنبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها.
٤- تنعكس في كفاءة اداء المنظمة لأنشطتها او في قيمة ما تقدم للمشترين او كليهما .
٥- تؤدي للتأثير في المشترين وادراكهم للأفضلية فيما تقدم المنظمة وتحفزهم للشراء منها.
٦- تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها .

ويحدد Pitts and Lei (1996:70) مصادر الميزة التنافسية بالآتي:

-المصادر الداخلية : المرتبطة بموارد المنظمة الملموسة وغير الملموسة مثل العوامل الاساسية للإنتاج ، الطاقة والموارد الاولية ، قنوات التوزيع والموجودات وغيرها . وكذلك قد تتأتى الميزة التنافسية من النظم الادارية المستخدمة والمطورة، اساليب التنظيم الاداري ،طرق التحفيز ، مردودات البحث والتطوير والابداع والمعرفة (محمد ، ٢٠٠٩: ٤٤-٤٥).

- المصادر الخارجية : وهي كثيرة ومتعددة وتتشكل من خلال متغيرات البيئة الخارجية وتغيرها مما يؤدي الى خلق فرص وميزات يمكن ان تستغلها المنظمة وتستفيد منها ، كظروف العرض والطلب على الموارد الاولية ، المالية ، الموارد البشرية المؤهلة وغيرها .

- يمكن للمنظمة ان تتبني ميزة تنافسية من خلال خياراتها الاستراتيجية الخاصة بالتكامل الافقي والعامودي والتنويع والتحالف الاستراتيجية والعلاقة مع الاخرين (محمد ،٢٠٠٩: ٤٥).

مؤشرات الميزة التنافسية :

هناك العديد من المؤشرات التي تستخدم للدلالة على امتلاك المنظمة للميزة التنافسية مثل الربحية ،الحصة السوقية ، حجم المبيعات ، رضا المستهلك ، قيم السهم ، تنوع المنتجات ، القدرة على التصدير والفاعلية الا ان اكثر المؤشرات استخداما وشيوعا هي مؤشرات الربحية، الحصة السوقية، وحجم المبيعات ، لما تتمتع به من مزايا مثل توفر البيانات اللازمة لحسابها بدقة وسهولة على العكس من مؤشرات رضا المستهلك .

ويمكن باختصار تعريف هذه المؤشرات بما يلي:

اولا: الربحية

تعرف الربحية على انها مقياس يستعل لتقييم اداء المشروعات عن طريق حساب نسبة صافي الدخل الى الاصول او الاستثمارات ،ويمكن تعظيم الربحية عن طريق تحسين استثمارات المشروع ، واستخدامات التقنيات الحديثة واستغلال الموارد بشكل افضل.

ثانيا : الحصة السوقية

يستخدم مقياس الحصة السوقية للتمييز بين الرابحين والخاسرين في السوق حيث ان هذا المقياس يستخدم لحساب نصيب المنظمة من المبيعات في السوق ،ومقارنته مع المنافسين الرئيسيين ويعطي مقياس الحصة السوقية مؤشرا عن وضع المنظمة في السوق ،وانخفاضه يدل على ان هناك مشكلة ما يتعين على الادارة حلها . ويمكن قياس الحصة السوقية باستخدام ثلاث طرق :

١- **الحصة السوقية الاجمالية:** وتحسب بقسمة مبيعات المنظمة على اجمالي المبيعات الكلية في السوق .

٢- **الحصة السوقية النسبية:** وتحسب بقسمة مبيعات المنظمة الكلية على مبيعات اكبر المنافسين في السوق .

٣- **حصة السوق المخدوم:** وتحسب بقسمة مبيعات المنظمة على المبيعات الاجمالية للسوق المخدوم (محمد ،٢٠٠٩: ٤٥-٤٧)

ثالثا: حجم المبيعات

يعتبر حجم المبيعات مؤشرا على نجاح اعمال المنظمة وعلى الحصة السوقية لها وتسعى معظم المنظمات الى وضع هدف محدد لها لمقدار حجم المبيعات المراد تحقيقه ، وذلك لمتابعة اداء المنظمة ودرجة نجاحها في تحقيق اهدافها (محمد ،٢٠٠٩: ٤٧)

المبحث الثالث

تخفيض التكاليف

اولا: هدف تخفيض التكاليف

تهدف المؤسسة الاقتصادية الى زيادة ارباحها وتعمل على تحسين قدرتها التنافسية من خلال الحصول على تكلفة اقل من منافسيها وتقديم منتوج بالجودة المطلوبة في السوق (ابراهيم ،٢٠١١). تعد عملية تخفيض التكاليف من اهم العمليات التي تجريها الشركة وذلك لتأثيرها على عائدات الشركة وامكانية استمرار نجاح الشركة او حتى فشلها . ويجب ان تكون عملية خفض التكاليف ضمن منظومة متكاملة من الاجراءات والسياسات الخاصة بالمؤسسة بحيث لا ينظر الى خفض التكاليف بطريقة منفصلة ، بل يجب النظر الى خفض التكاليف من منظور ايجابي وحكيم ، واشراك جميع اصحاب العلاقة وجميع من هم في موقع المسئولية بالمؤسسة (شاكر،٢٠١٥) . يمكن للمؤسسة ان تخفض من تكاليفها من خلال رفع نسب استغلال طاقتها الانتاجية من خلال عمليات الصيانة ، وكذا من خلال تخفيض تكاليف مختلف انشطتها اذ يعد نظام التكاليف على اساس الانشطة ذو دور بالغ الاهمية في تحقيق ذلك ، بالإضافة الى عنصر الجودة الذي يمنع او يقلل حدوث انتاج معيب (عثمان ، ٢٠٠٧/٢٠٠٨).ان القيام بعملية تحليل قدرة مصممي المنتج وكذلك الموردين لإزالة وتخفيض التكاليف يخوض الى تحقيق وانجاز هدف خفض التكاليف وتسمى العملية التي يتم بها ازالة وتخفيض التكاليف بهندسة القيمة وهي تعتمد اعتمادا كبيرا على وجود علاقة تفاعلية مع الموردين والغرض من هذه العلاقة انها تسمح للموردين بتزويد الشركة بتقديرات مبكرة واولية عن اسعار بيع منتجاتهم بقدر الامكان وبالتالي من خلال بدائل التصميم للمنتج فان ذلك سوف يمكن الشركة من تحقيق المستوى المطلوب من الاداء الوظيفي للمنتج وجودته بتكلفة منخفضة(محمد ، ٢٠١١).

ثانيا : العوامل التي تؤدي الى تخفيض التكاليف

تعد الكلفة الادنى البعد التنافسي الاقدم الذي سعت لاعتماده الكثير من المنظمات والذي يقصد به قدرة المنظمة على انتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من الكلف قياسا بالمنافسين في ذات الصناعة . وبالتالي فإنها ستملك ميزة تفضيلية تستطيع من خلالها ان تنافس في السوق والتمكن من السيطرة عليه ولا شك بان التركيز على تخفيض الكلفة سوف ينعكس على السعر النهائي للمنتج ويمنح المنظمة ميزة تنافسية خاصة في الاسواق التي يكون بها المستهلك اكثر حساسية تجاه الاسعار ، والذي يتوقف شراؤه من عدمه على اساس ذلك.

ومن ابرز العوامل التي تؤدي الى تخفيض التكاليف هي:

أ- الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين.
ب- الاستثمار الاقل في الموارد وبخاصة المواد الاولية مع وجود انظمة خزن متقدمة .
ت- اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف .
ث- الارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات الشركة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الانتاج (عقيقة ، ٢٠٠٨-٢٠٠٩: ١٣-١٤).

ثالثا : مشاكل برامج تخفيض التكاليف

في الثمانينات من القرن الماضي اصبحت برامج خفض التكاليف جزءا لا يتجزأ من حياة التنظيم او الشركة من خلال المساهمة في تحقيق الاهداف الا انها تقود الى مكتسبات مؤقتة من حيث الفاعلية ، وهذا لثلاثة اسباب :

١- مبادرات تخفيض التكلفة طريقة مثلى في تعزيز الارباح على المدى القصير. فبالرغم من اهمية برامج خفض التكاليف ، الا انها تبقى طريقة ذات بعد واحد، وتطبق لتحقيق فائدة تنافسية على المدى القصير .

٢- معظم برامج تخفيض التكاليف تتناول هدف واحد وتطبق مقاييس تخفيض التكلفة عبر مختلف اعمال الشركة حيث تظهر اكثر المشاكل شيوعا وهي فقدان امور هامة مقابل التخلص من عبء زائد .

٣- يتم التعامل مع برامج تخفيض التكلفة على انها مشاريع محدودة اكثر من كونها عمليات مستمرة . حتى بعد حملات تخفيض التكلفة الناجحة ، فان النتيجة التي تصل اليها العديد من الشركات هي اما صعود المنافسين او عودة التكاليف الى الارتفاع من جديد ، فأية فائدة تنافسية يتم اكتسابها بشكل مؤقت لا تلبث ان تتأكل لتعود الشركة الى نقطة البداية من جديد ، وتواجه مشهدا اخرا من التقلص الحجمي (في محاولة للتخفيف من الضغط المستمر الذي يمارسه الزبائن والمستهلكون للحصول على اكبر قدر ممكن من الفائدة .

لذلك كان تطبيق ادارة نفقات مستمرة ومتطورة بإحكام في التنظيم لا يقل اهمية عن تطبيق استراتيجية خفض تكاليف صارمة ، مع فارق ان الفائدة التي تجنيها الشركة او التنظيم من الاولى دائمة ، وتضع في النهاية حدا للحاجة الى مبادرات الفعالية المتكررة (عقيقة ،٢٠٠٨-٢٠٠٩: ١٤-١٥).

مداخل تخفيض التكاليف

اولا: التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة عبارة عن تقنية موجهة نحو العميل ، استعملت بشكل واسع في اليابان وتبنتها مؤخرا مؤسسات في أوربا والولايات المتحدة الامريكية.

وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها: (التكلفة التي يجب ان لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد)

ولتحديد التكلفة المستهدفة لا بد اولا من دراسة اسعار البيع التي يمكن ان تستميل العملاء مع الاخذ بعين الاعتبار رؤية المنافسين لهذه الاسعار والمنافسون هم المنشآت التي تنتج منتجات مشابهة للمنتج الذي تريد ان تنتجه الشركة.

تتطلب المرحلة الاولى لهذه التقنية دراسة السوق لأجل تحديد سعر البيع المستهدف للمنتوج وذلك بناء على خصائصه والوظائف التي يرغب العملاء في ان يؤديها هذا المنتوج وكذلك اسعار المنتجات المنافسة . بعدها يتم تحديد هامش الربح المستهدف على اساس الاستراتيجية العامة للمؤسسة وذلك بتقسيم الهامش المستهدف الاجمالي على محفظة المنتجات المختلفة للمؤسسة .

وعند طرح هامش الربح من السعر المستهدف يتم الحصول على التكلفة المستهدفة والتي تتم مقارنتها بالتكلفة المقدرة حاليا للمنتوج واذا كانت هذه الاخيرة اكبر من التكلفة المستهدفة تبذل مجهودات كبيرة لامتصاص الفرق الموجود بينها وجعل التكلفة المقدرة مساوية للمستهدفة.

اي ان اشكالية التكلفة المستهدفة تتلخص في امتصاص الفارق بين التكلفة المقدرة التي يتم تقديرها على اساس امكانيات المؤسسة ومؤهلاتها التكنولوجية الحالية والتكلفة المستهدفة التي تتحدد بناء على اعتبارات السوق والاستراتيجية فالتكلفة المستهدفة اذا تتمثل في تحديد وتقدير حاجة التطوير انطلاقا من السوق ثم العمل على اشباع هذه الحاجة : اي هي عبارة عن تسيير للتغيير فهي تنظم تسيير الحاضر انطلاقا من التبصر بالمستقبل وهذا يفسر تعارض هذه التقنية مع تقنيات التكلفة المعيارية التي تعتبر ادلة تسيير موجهة نحو الاستقرار (المراقبة من خلال المقارنة بمعيار محدد مسبقا) : تسيير الحاضر بناء على مرجع تم اعداده في الماضي (عقيقة،٢٠٠٨-٢٠٠٩: ١٥-١٦).

ثانيا: نظام الانتاج الاني

يعتبر نظام الانتاج في الوقت المحدد احد اهم الانجازات التي حققت مزايا تنافسية عديدة للصناعة اليابانية حيث برزت الافكار الاساسية لهذا النظام في السبعينات داخل ورشات ToYoTA

لصناعة السيارات وذلك من طرف Taiichi مدير انتاج ونائب رئيس TOYOTA وShingo الذي قام بالكثير من اجل نشر هذا النظام في سنوات الثمانينات.

ويمكن تعريفه كما يلي:

(هو نظام للإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المحدد لمواجهة طلب مستقر، يبنى على نظام دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال، وتنسيق تام بين العمليات الانتاجية من جهة وبين الموردين من جهة اخرى بحيث تصل المستلزمات

بالكميات والمواصفات والوقت المناسب وفي ظل بيئة عمل مستقرة (عقيقة،٢٠٠٨/٢٠٠٩: ١٨).

خصائص نظام الانتاج الاني:

١- ينظر الى المخزون على انه لا يؤدي الى اضافة قيمة جديدة الى المنتج.
٢- تتم جدولة الانتاج على اساس احتياجات المرحلة التالية من الانشطة الانتاجية بمعنى ان يقوم قسم المحركات مثلا بإنتاج احتياجات قسم التجميع في احدى شركات تصنيع السيارات ويتم انتاج المحركات بناء على طلب قسم التجميع بمعنى ان الطلب يسبق الانتاج في ظل هذا النظام .
٣- نظرا لأهمية عنصر لوقت وتأثيره على التكلفة ، فان نظام الانتاج الاني يركز على تدنية الزمن اللازم لتجهيز الآلات للإنتاج والوقت الضائع اثناء العملية الانتاجية.
٤- قد يتوقف الانتاج نتيجة لعدم توافر بعض الاجزاء نصف المصنعة او اكتشاف وحدات معيبة، وهذا يعني زيادة في التكلفة. لذلك يهتم هذا نظام تدنية احتمالات وجود انتاج معيب.
٥- يهتم نظام الانتاج الاني بتخفيض التكلفة الكلية للإنتاج وليس التركيز على عنصر معين مثل المواد المباشرة او العمل المباشر .

اهداف النظام:

يتطلب مدخل JIT الالتزام المستمر بالسعي الى التفوق في كل مرحلة من مراحل العلمية الانتاجية حيث يهدف الى انتاج الجزء المطلوب بالجودة وبالكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد وبعبارة اخرى يسعى النظام لتحقيق الاهداف التالية:

مخزون ، تأخير ، زمن الاعداد ، وثائق ، زمن الانتظار ، اعطال ، عيوب .

وتعتبر هذه الاهداف مثالية ومن الصعب تحقيقها الا انها تشكل هدف ينبغي السعي للاقتراب منه وتخلق مناخا للتحسن المستمر والتفوق .

و**كنتيجة** يمكن القول: ان نظام JIT يسعى الى تخفيض المخزون ، تحسين الجودة ، القضاء على مصادر الضياع والقيام بالأعمال الصحيحة منذ المرة الاولى لان اي ضياع في الموارد او الوقت واي خطأ او عطب يعتبر تكلفة ينبغي تجنبها (عقيقة، ٢٠٠٨/٢٠٠٩: ٢٠-٢١).

ثالثا: ادارة الجودة الشاملة

استجابة للتطورات الحاصلة في المحيط التنافسي وحتى تحافظ المؤسسات على بقائها وتدعم تنافسيتها اتجهت نحو مدخل حديث لضمان الجودة وتخفيض التكاليف هو ادارة الجودة الشاملة.

مفهوم ادارة الجودة الشاملة:

عملية ادارية تركز على التحسين المستمر في انجاز الاعمال بدء من دراسة السوق حتى خدمات ما بعد البيع باستغلال قدرات جماعات العمل والتنسيق بين كافة المستويات الادارية والجهات المعنية بالجودة باستراتيجية مخططة للجودة تهدف الى اشباع رغبات المستهلكين بل وتتجاوزها (مرعي،١٩٩٩).

وتركز على ما يلي:

- ان تتم باستمرار .
- تهتم بتنمية وتقدير العنصر البشري بمن فيه الموردين .
- تستخدم الطرق الكمية لضبط الجودة وتقييم الاداء .

نتائج تطبيق ادارة الجودة الشاملة :

ومن اهم النتائج المتوقعة من تطبيق ادارة الجودة الشاملة :

- زيادة الانتاجية .
- الالتزام التام بمواعيد الانتاج والتسليم .
- اهتمام العاملين برضا الزبائن .
- تحسين العلاقة بين العاملين وادارة المنظمة والعمل بروح الفريق الواحد.
- تخفيض التكاليف وزيادة الارباح (مرعي،١٩٩٩).

مستلزمات تطبيق ادارة الجودة الشاملة:

١- ازالة الحواجز التنظيمية بين الاقسام وتشجيع المدراء في مختلف الاقسام للعمل سوية في تصميم المنتوج والاشراف على العمليات والتطوير وحل المشكلات .

٢- اعتبارات العاملين:
العنصر البشري له دور هام جدا من بين عناصر ادارة الجودة الشاملة ولذلك يتوجب على الادارة ان تشعر بأهميته في كافة الانشطة .

٣- حلقات الجودة:
يعود الفضل في تطوير هذه الطريقة الى الياباني اشيكاوا (Ishikawa) وقد اظهرت اول حلقة جودة عمليا في اليابان في ١٩٦٢ومع بداية ١٩٩٠وصل عدد حلقات الجودة في اليابان الى مليون حلقة تضم حوالي عشر ملايين عامل.
وحلقة الجودة هي عبارة عن مجموعة صغيرة تتألف من ٦ الى ١٠ اشخاص من المشرفين والعاملين الذين يلتقون لتحديد وتحليل وتقديم حلول لمشكلات الجودة في مناطق عملهم.

٤- تقديم جوانب فنية وعملياتية بالإضافة الى الجوانب البشرية ومنها:

تصميم المنتوج: اذ يزداد معدل العيوب في المنتوج كلما زاد معدل التغير في التصميم فالثبات او الاستقرار على تصميم واحد يقود الى تقليل مشاكل الجودة والانتاج وتغيير التصميم يعد ضروريا فقط من اجل تلبية متطلبات الزبائن ودعم موقف المنظمة التنافسي .

تصميم الاساليب:
هذا الاخير له تأثير كبير على جودة المنتوج وله علاقة وثيقة بأدارة الجودة الشاملة.

٥- اعتبارات الشراء:

حتى تضمن الادارة الوصول الى منتوج نهائي يحقق متطلبات الجودة المرغوبة فمن الضروري للمنظمة تطوير علاقاتها مع الموردين واعتبارهم ضمن البيئة الداخلية لها (مرعي،١٩٩٩).

تكاليف الجودة

اولا: التطور التاريخي لتكاليف الجودة : شهدت تكاليف الجودة خلال الاربعين سنة الاخيرة تطورا ملموسا ، وكان ذلك على ثلاث محاور اساسية :

فالمحور الاول كان من خلال كتاب M.Juran الذي نشر عام ١٩٥١ عن الرقابة على الجودة ، حيث يعد اول كتاب تناول تكاليف الجودة في فصله الاول، ثم نشرت بعد ذلك في اكتوبر "the quality manager and quality costs 1957 " للكاتب J.Maser ،ثم تناوله بعد ذلك في سنة ١٩٦٠Harold Freema ،ثم نشر A.Feigenbaum في عام ١٩٦١ فصلا عن تكاليف الجودة في كتابه الذي هو بعنوان الرقابة على الجودة الكلية ، فيعتبر هؤلاء الكتاب اول من وضع تبويبا لعناصر تكاليف الجودة ، واشار الى اهمية قياسها في المؤسسات .

اما المحور الثاني فتمثل بالمبادرة الامريكية ففي عام ١٩٦٣ اصدرت ادارة الدفاع الامريكية المواصفة العسكرية رقم Q9858A الخاصة بمتطلبات برامج الجودة ، والتي حددت تكاليف الجودة كأحد المتطلبات التي يجب ان يلتزم بها الموردون والمتعاقدون مع الحكومة . وفي عام ١٩٦٧ كون المعهد الامريكي للرقابة على الجودة "لجنة تكاليف الجودة " تمثلت مهمتها الاساسية في اظهار حجم واهمية جودة المنتجات والخدمات ، وكذا قياس تكاليف الجودة ، ثم لتتطور هذه اللجنة بعد ذلك ومن خلال دراستها وما اصدرته من وثائق ، وتصبح الهيئة المعترف بها للترويج لنظم تكاليف الجودة واستخداماتها .

اما المحور الثالث فكان محور الادب المحاسبي وما زفر به من ابحاث في هذا الشأن ،فكان Kaplan من اوائل الباحثين الذين اشاروا الى اهمية قياس تكاليف الجودة ،حيث اوضح في مقالة له "ان التحدي الذي يواجه المحاسبين والنظم المحاسبية في ظل التطور السريع لاستراتيجيات التصنيع الحديثة ،يمثل في ضرورة تطوير مقايس تكاليف الجودة "، ثم نشرت الجمعية الوطنية للمحاسبين NAA دراسة في هذا الصدد بعنوان " القياس والتخطيط والرقابة على تكاليف الجودة "،وكانت كدليل للمحاسبين لكيفية تطبيق مقاييس تكاليف الجودة ،ثم اتبعت بعد ذلك بدراسة اخرى لتحديث دور قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها في المؤسسات الصناعية والخدمية ، حيث اوضحت ان تكاليف الجودة بدأت كأداة من ادوات تخفيض التكاليف ، ثم اصبحت فلسفة صناعية من اجل ضرورة الاستمرار وتحسين فرص الربحية والوضع التنافسي المتميز (عثمان ، ٢٠٠٨: ٧٨-٧٩).

ثانيا : مفاهيم وعناصر تكاليف الجودة : نظرا للتطور الذي مر معنا سالفا في مفهوم تكاليف الجودة فأنه من الضروري التفرقة بين تكاليف الجودة وتكاليف وظيفة الجودة ، فمن المهم ان لا نعتبرها بمثابة مصروفات وظيفة الجودة فحسب ، بل انه من الاساسيات الواضحة ان تكلفة الجودة ترتفع كلما اضطررنا الى اعادة انجاز عمل تم تنفيذه ، كما لا تقتصر عناصر تكاليف الجودة على المؤسسات الانتاجية فحسب بل تتواجد ايضا في المؤسسات الخدمية .

وتعرف تكاليف الجودة حسب Morse على انها " التكاليف التي تحدث بسبب منع انخفاض الجودة ،او بسبب عدم مطابقة المنتجات لمعاير الجودة الموضوعة ". فتكاليف الجودة عادة ما تنفق لضمان مطابقة المنتجات مع معايير الجودة الموضوعة ، بالإضافة الى تكلفة الخدمات التي تقدم في مرحلة ما بعد البيع ، كما تعتبر المرفوضات (خردة – اعادة تشغيل) جزءا من تكاليف الجودة ، ويمكن توضيح هذا المفهوم من خلال التعرف على مكوناتها او بالأحرى العناصر التي تتضمنها هذه التكاليف ، حيث اختلفت وتضاربت اراء الباحثين في تقسيم تكاليف الجودة فمنهم من ذهب الى تقسيمها الى ثلاثة اقسام كما هو الحال عند Albrigh والذي يصنفها الى :التكلفة المانعة ، تكلفة التقييم ، وتكلفة الاخفاق ، ومنهم من يصنفها الى صنفين : تكاليف التوافق وتضم كل من تكلفة المنع وتكلفة التقييم ، وتكاليف عدم التوافق (تكاليف الفشل) وتضم تكلفة الفشل الداخلي وتكلفة الفشل الخارجي (عثمان ، ٢٠٠٨: ٨٠).

١- **تكاليف التوافق :** وهي تلك التكاليف التي تهدف الى تحقيق التوافق مع المواصفات المحددة للجودة من خلال تجنب حدوث اي اختلال عن هذه المواصفات ، وعادة ما تكون هذه التكاليف اختيارية يمكن التحكم فيها لأنها تتوقف على تقدير الادارة ، وبمعنى اخر انها ستنفق بالقدر اللازم لمنع وجود منتجات معيبة ، وتتكون من عنصرين :

تكاليف المنع (الوقاية) : وهي عبارة عن التكاليف الخاصة بجميع الانشطة المصممة خصيصا لمنع حدوث انخفاض في مستوى الجودة ، ومنع الانتاج غير المطابق للمواصفات ، ومن الأمثلة على ذلك : تكاليف مراجعات منتج جديد ، التخطيط للجودة ، تقييم امكانيات وقدرات الموردين ، تقييم قدرات العمليات ، اجتماعات فرق تحسين الجودة ، مشاريع تحسين الجودة ، التعليم والتدريب الخاص بالجودة .

تكاليف التقييم (الرقابة) : وتتمثل في التكاليف المطلوبة للتأكد من ان الموارد والمنتجات تتفق مع معايير اداء الجودة وتشمل التكاليف المرتبطة بفحص المواد الاولية والاجزاء المشتراة ، وتكاليف الفحص النهائي للمنتجات وذلك لتحديد الوحدات غير المطابقة للمواصفات قبل عرضها في الاسواق .

٢- **تكاليف عدم التوافق :** وهي تلك التكاليف المترتبة على الفشل في تطابق المنتجات مع المواصفات المحددة للجودة ، وبذلك فهي تكاليف اجبارية لأنها ناتجة عن وجود وحدات معيبة بالفعل وغير مطابقة لمواصفات الجودة ، وتتكون من عنصرين :

تكاليف الفشل الداخلي : وهي عبارة عن الخسائر الناشئة عن عدم مطابقة المنتجات لمواصفات الجودة ، والتي تم اكتشافها قبل عملية البيع ومن امثلة ذلك تكاليف تخزين الوحدات التالفة ، تكاليف اصلاح العيوب ، اعادة جدولة الانتاج ، وقت التوقف وتعطل الانتاج (تكاليف التوقف عن الانتاج) .

تكاليف الفشل الخارجي : وهي تلك التكاليف الخاصة بمرحلة ما بعد البيع للوحدات غير المطابقة للمواصفات ، اي تلك التكاليف المترتبة عن اكتشاف عيوب في المنتجات خارج المؤسسة مثل : التكاليف المرتبطة بالإصلاحات او تبديل المنتج اثناء فترة الضمان ، الغرامات والجزاءات ، تكاليف المبيعات المفقودة في المستقبل نتيجة لتأثر سمعة المؤسسة بالإنتاج العيب (عثمان ،٢٠٠٨: ٨٠-٨١) .

المبحث الرابع

الجزء العملي

سوف نأخذ تكاليف الجودة كنموذج للتكاليف لتطبيق الميزة التنافسية حيث يعتبر أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC من أحدث وأفضل الأساليب التي تستخدم في القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة، إذ يتم فيه الاستعانة بمسببات أو موجهات التكلفة Cost Drivers لكل نشاط على حده، ومن ثم يتم تحميل الإنتاج بتكاليف الأنشطة وفقًا لمسببات التكلفة، لذلك سيتم اعتماد هذا الأسلوب في تحديد التكاليف للأنشطة التي تمثلها سلسلة القيمة Value Chain والمرتبطة بالجودة.

وتعد سلسلة القيمة مصدر مستديم من المعلومات عن تكاليف الأنشطة، وتشمل هذه السلسلة الوظائف الإدارية أو الأنشطة الرئيسية وهي:

- البحث والتطوير
- تصميم المنتج
- الإنتاج
- التسويق
- التوزيع
- خدمة ما بعد البيع

وبالإمكان صياغة المعادلة التالية لقياس تكلفة الجودة (حجاج وباسيلي، ٢٠٠١، ص٨٣):

التكاليف الكلية للجودة = تكلفة المنع + تكلفة التقييم + تكلفة الفشل.

كما يمكن احتساب تكاليف الفشل من المعادلة الآتية:

إجمالي تكاليف الفشل = تكاليف الفشل الداخلي + تكاليف الفشل الخارجي + هامش المساهمة المفقود.

ويفضل تصميم وإعداد تقرير تكاليف الجودة على أساس الأنشطة المرتبطة بها، حيث سيكون التقرير المعد على هذا الأساس أداة قوية بيد الإدارة، إذ يسهل عملية إدارة أنشطة تحسين الجودة ويُمكّن المسئولين عنها من التركيز على المجالات والمشاكل الأكثر أهمية، إضافة إلى توفيره المعلومات اللازمة لتقييم كل نوع من أنواع الفشل نسبة إلى الأنواع الأخرى. كما تجدر الإشارة إلى سهولة تطبيق هذا الأسلوب في إعداد تقرير تكاليف الجودة وملائمته لأغلب المنشآت (Youde, 1992).

ووفقًا لما تقدم سنطرح الحالة العملية التالية لبيان كيفية احتساب تكاليف الجودة والتقرير عنها:

تقوم الشركة (س) بإنتاج المنتجين أ و ب، والآتي المعلومات المتعلقة بهاذين المنتجين:

	المنتج أ	المنتج ب
وحدات منتجة ومباعة	٢٠٠٠٠ وحدة	١٠٠٠٠ وحدة
سعر البيع	٤٠٠٠ دينار	٣٠٠٠ دينار
تكاليف متغيرة للوحدة	٢٤٠٠ دينار	١٦٠٠ دينار
عدد ساعات التصميم الهندسي	١٢٠٠٠ ساعة	٢٠٠٠ ساعة
ساعات الفحص والاختبار	٢ ساعة	١/٢ ساعة
نسبة الوحدات المعاد تشغيلها	٥%	١٠%
تكاليف إعادة التشغيل لكل وحدة	١٠٠٠ دينار	٨٠٠ دينار
نسبة الوحدات التي تم إصلاحها	٤%	٨%
تكاليف التصليح للوحدة	١٢٠٠ دينار	٩٠٠ دينار
المبيعات المفقودة المقدرة نتيجة الجودة الرديئة	-	٦٠٠ وحدة

ويبلغ معدل أجر العامل عن نشاط التصميم ١٥٠ دينار لكل ساعة، ومعدل أجر العامل عن الفحص والاختبار ٨٠ دينار لكل ساعة.

ولتحديد تكاليف الجودة لكل من المنتجين أ و ب، وحسب المجاميع الأربعة لتكاليف الجودة نتبع ما يلي:

١. تحديد كافة الأنشطة المرتبطة بالجودة ومجمعات تكلفة النشاط، وتتمثل هذه الأنشطة بنشاط هندسة التصميم ونشاط الفحص، ونشاط إعادة التشغيل، ونشاط دعم العميل، ونشاط الأجزاء المرتجعة والمستبدلة، ونشاط الصيانة والإصلاح.

٢. تحديد كمية أساس تخصيص التكلفة أو مسبب التكلفة للأنشطة المرتبطة بالجودة. حيث تم اعتماد ساعات التصميم كأساس لتحميل تكاليف نشاط هندسة التصميم، وساعات الفحص كأساس لتحميل تكاليف نشاط الفحص، وعدد الوحدات التي تم إعادة تشغيلها أساساً لتحميل تكاليف إعادة التشغيل، وعدد الوحدات التي تم إصلاحها أساساً لتحميل تكاليف أنشطة دعم العميل والأجزاء المرتجعة والمستبدلة ونشاط الصيانة والإصلاح.

٣. تحديد معدل تكلفة أساس التخصيص لكل نشاط.

٤. احتساب تكاليف كل نشاط من خلال حاصل ضرب كمية أساس التخصيص في المعدل لكل وحدة من أساس التخصيص.

٥. تحديد إجمالي تكاليف الجودة وذلك بجمع تكاليف كل الأنشطة المرتبطة بجودة المنتجين أ و ب في كافة مجالات أنشطة سلسلة القيمة.

والتالي تقرير لتكاليف الجودة وقد تم إعداده في جزئيين:

الجزء الأول: يشتمل على التكاليف ذات العلاقة بالجودة كافة، عدا المتمثلة بهامش المساهمة الضائع من فقد المبيعات ومن الأسعار المنخفضة للمنتجات المباعة حيث تم عرضها في الجزء الثاني من هذا التقرير، لأن تكاليف الجزء الأخير هي تكاليف فرصة بديلة من الصعب تقديرها لذا لا يتم تسجيلها بشكل عام في نظم المعلومات المحاسبية على الرغم من أنها تمثل عاملا ًهامًا للتحفيز نحو إعداد برامج تحسين الجودة.

الجزء الأول: **تقرير تكاليف الجودة**

تكاليف الجودة	تكاليف سلسلة القيمة	كمية أساس التخصيص أو مسبب التكلفة المنتج أ المنتج ب	معدل تكلفة أساس التخصيص المنتج أ المنتج ب	إجمالي تكاليف الأنشطة المنتج أ المنتج ب الإجمالي	نسبة تكاليف الأنشطة إلى إجمالي المبيعات المنتج أ (٥) ÷ ٨٠ المنتج ب (٥) ÷ ٣٠ الإجمالي مليون مليون
تكاليف المنع: هندسة التصميم إجمالي تكاليف المنع	تصميم/بحوث وتطوير	١٢٠٠٠ ساعة ٢٠٠٠ ساعة	١٥٠ د/ ساعة ١٥٠ د/ ساعة	١٨٠٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠ ١٨٠٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠٠ ٢١٠٠٠٠٠	%٢.٢٥ %١ %١.٩
تكاليف التقييم: الفحص إجمالي تكاليف التقييم	التصنيع	٤٠٠٠٠ ساعة ٥٠٠٠ ساعة	٨٠ د/ ساعة ٨٠ د/ساعة	٣٢٠٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠٠ ٣٢٠٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠٠ ٣٦٠٠٠٠٠	%٤ %١.٣ %٣.٣
تكاليف الفشل الداخلي: إعادة التشغيل إجمالي تكاليف	التصنيع	١٠٠٠ وحدة ١٠٠٠ وحدة	١٠٠٠ د/ وحدة ٨٠٠ د/ وحدة	١٠٠٠٠٠٠ ٨٠٠٠٠٠	%١.٢٥ %٢.٧

الفشل الداخلي				١٠٠٠٠٠٠ ٨٠٠٠٠٠ ١٨٠٠٠٠٠	%١.٦
تكاليف الفشل الخارجي: دعم العميل الأجزاء المرتجعة والمستبدلة إصلاح الضمان إجمالي تكاليف الفشل الخارجي	تسويق تسويق خدمة العميل	٨٠٠ وحدة ٨٠٠ وحدة ٨٠٠ وحدة ٨٠٠ وحدة ٨٠٠ وحدة ٨٠٠ وحدة	٥٠ د/ وحدة ٤٠ د/ وحدة ٧٠ د/ وحدة ٥٠ د/ وحدة ١٢٠٠ د/ وحدة ٩٠٠ د/ وحدة	٤٠٠٠٠ ٣٢٠٠٠ ٥٦٠٠٠ ٤٠٠٠٠ ٩٦٠٠٠٠ ٧٢٠٠٠٠ ١٠٥٦٠٠ ٧٩٢٠٠٠ ١٨٤٨٠٠٠	%٠.٠٥ %٠.١١ %٠.٠٧ %٠.١٣ %١.٢ %٢.٤ %١.٣٢ %٢.٦٤ %١.٦٨
إجمالي تكاليف الجودة				٧٠٥٦٠٠٠ ٢٢٩٢٠٠٠ ٩٣٤٨٠٠٠	%٨.٨٢ %٧.٦٤ %٨.٤٨

الجزء الثاني:							
تكاليف الجودة	كمية المبيعات المفقودة		هامش المساهمة للوحدة		هامش المساهمة الإجمالي		النسبة إلى المبيعات
	المنتج أ	المنتج ب	المنتج أ	المنتج ب	المنتج أ	المنتج ب	المنتج أ ب
تكاليف الفشل الخارجي:							
هامش المساهمة الضائع المقدر على المبيعات المفقودة	-	١٢٠٠ وحدة	-	١٤٠٠ دينار	-	١٦٨٠٠٠٠ دينار	- ٥.٦%

يتضح من الجزء الأول لهذا التقرير، أن إجمالي تكاليف الجودة للمنتج (أ) هي ٧٠٥٦٠٠٠ دينار منها ٥٠٠٠٠٠٠ دينار لتكاليف المنع والتقييم وهي تشكل نسبة ٦.٢٥ % من قيمة مبيعات هذا المنتج، بينما نجد بالمقابل انخفاضا في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي حيث كانت فقط ٢٠٥٦٠٠٠ دينار أي بنسبة ٢.٥٧ % من قيمة مبيعات هذا المنتج، ونلاحظ أن أثر ذلك انعكس على عدم وجود مبيعات مفقودة بسبب الجودة الرديئة وكما يظهر ذلك في الجزء الثاني من هذا التقرير.

أما فيما يتعلق بالمنتج (ب)، نلاحظ ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي إذ تشكل ١٥٩٢٠٠٠ دينار من إجمالي التكاليف البالغ ٢٢٩٢٠٠٠ دينار أي بنسبة ٥.٣٤ % من مبيعات هذا المنتج وكما هو ظاهر في الجزء الأول من هذا التقرير، بينما نجد أن تكاليف المنع والتقييم كانت تشكل ٢.٣ % من المبيعات، وكذلك في الجزء الثاني من التقرير نرى أن هامش المساهمة الضائع من المبيعات المقدر فقدها من هذا المنتج هو ١٦٨٠٠٠٠ دينار وذلك بسبب انخفاض جودة الإنتاج.

ومما تقدم نخلص إلى أن إجمالي تكاليف الجودة للمنتج (أ) هي ٧٠٥٦٠٠٠ دينار وللمنتج (ب) هي ٢٢٩٢٠٠٠ دينار و١٦٨٠٠٠٠ دينار.

الاستنتاجات

تعرضت الدراسة إلى موضوع تكاليف وضرورة التقرير عنها وجعلها أحد المخرجات الهامة لنظم تحقيق الميزة التنافسية . وتتمثل التكاليف بأربعة مجاميع هي: تكاليف المنع، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي.

وتبين أهمية الانتباه للتكاليف والتركيز عليها، إذ أصبحت تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج (تتراوح التكاليف غالبًا في العديد من الشركات الأمريكية مثلا من ١٠% إلى ٢٠% من المبيعات)، وإن برامج تحسين الجودة تؤدي إلى وفورات هامة وإيرادات مرتفعة، إضافة إلى التأثيرات غير المالية لتحسين سمعة المنشأة.

من خلال بحثنا نستنتج على حاجة الإدارة الملحة لتقرير التكاليف وضرورة قيام نظم المعلومات المحاسبية بتوفيره للمساعدة في تحسين استمرارية الإدارة في الرقابة، وبيان ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في حالة وجودها مما يجلب انتباه الإدارة لها والعمل على تخفيضها عن طريق تحديد وتشخيص مشاكل الجودة وتخفيض تكاليفها من أجل تحسين جودة المنتجات والحصول على رضا المستهلك . فضلاً عن إمكانية استخدام التقرير المذكور في فحص التداخلات بين المجاميع الأربعة للتكاليف وتوفير رؤية أعمق للإدارة خاصة عندما تتم مقارنة اتجاهات هذه التكاليف مع الوقت. كما اتضح أن أفضل تصميم وإعداد لتقرير التكاليف هو على أساس الأنشطة المرتبطة بالجودة.

وقد تم عرض حالة عملية حول كيفية قياس التكاليف والتقرير عنها وبيان أثر هذه التكاليف في الإيرادات وهامش المساهمة. وتبين من الحالة المذكورة أن تكاليف المنع والتقييم للمنتج (أ) شكلت ٦.٢٥ % من المبيعات، بينما شكلت تكاليف الفشل الداخلي والخارجي ٢.٥٧ % فقط من مبيعاته. ونلاحظ عدم وجود مبيعات مفقودة لهذا المنتج ناتجة عن انخفاض الجودة، مما يدل على العلاقة العكسية بين تكاليف المنع والتقييم من ناحية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي من ناحية أخرى. وفيما يخص المنتج (ب)، كانت كلف الفشل الداخلي والخارجي ٥.٣٤ % وتكاليف المنع والتقييم ٢.٣ % من المبيعات، وقدّر هامش المساهمة الضائع نتيجة المبيعات المفقودة من المنتج (ب) بمبلغ ١٦٨٠٠٠٠ دينار أي بنسبة ٥.٦ % من مبيعاته.

التوصيات

وفي نهاية الدراسة وطبقًا لما تقدم نوصي بالآتي:

١. إيلاء برامج تقليل التكاليف اهتماماً كبيراً لدورها في تحقيق وفورات هامة وإيرادات مرتفعة.

٢. ضرورة توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقرير التكاليف ضمن مجموعة مخرجاته من التقارير المالية.

٣. أن يتم تصميم تقرير التكاليف على أساس الأنشطة المرتبطة بالجودة.

٤. قيام المنشآت بتقدير هامش المساهمة الضائع (ولو بصورة تقريبية) وعرضه ضمن تقرير تكاليف الجودة، حيث أنه يمثل عاملاً هاماً للتحفيز نحو إعداد برامج تحسين الجودة.

٥. إجراء بحوث تتناول جوانب أخرى ذات علاقة بالجودة وتكاليفها.

المصادر العربية:

اولا:- القرآن الكريم .

ثانيا:- الكتب العربية .

١- د. حسين احمد حسين المزوري ، رأس المال الزبائني وانعكاساته في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في مصارف محافظة دهوك ، سكول الادارة والاقتصاد ،جامعة دهوك ،مجلة دنانير/ العدد السادس.

٢- عثمان بودحوش ، حسين رحيم ، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ،كلية التسيير والعلوم الاقتصادية ،جامعة ٢٠ اوت ١٩٥٥ سكيكدة .٢٠٠٧-٢٠٠٨.

٣- فادي حسن حسين اعديلي ، د. خالد القطيني ، امكانية تطبيق اسلوب 6 sigma ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية – دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة ،قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الزرقاء ،٢٠١٤ .

٤- ميساء محمود محمد راجخان ، د. عمر السيد حسنين ،دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات – دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة ،كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة الملك عبد العزيز ،٢٠٠٢ .

٥- محمد فوزي علي العتوم ،د. كامل المغربي ،رسالة المنظمة واثرها في تحقيق الميزة التنافسية : دراسة ميدانية على قطاع صناعة الادوية الاردني ،قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

ادارة الاعمال ، كلية الاعمال ،جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ،٢٠٠٩ .

٦- بوبعة عبد الوهاب ،د. روابح عبد الباقي ،دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة اتصالات الجزائر للهاتف النقال- موبيليس-) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري ،٢٠١١-٢٠١٢ .

٧- براهيمة ابراهيم ، تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف – ECDE - ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الشلف-الجزائر- ،٢٠١١ .

٨- شاكر محمود احمد عريقات ،د.علي عبد الغني اللايذ ، اثر رقابة الجودة على تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على الشركات الغذائية في المملكة الاردنية الهاشمية ،رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، كلية الاعمال ،جامعة الشرق الاوسط ،٢٠١٥ .

٩- محمد حسن الحداد ،د. سالم عبد الله حلس، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة ،قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية –بغزة- ، ٢٠١١ .

١٠- عقيقة بن طاطة ، د.محمد مجودت لاصر ، اثر تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة ،كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ،٢٠٠٨-٢٠٠٩ .

١١- مرعي ،عبد الحي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفني ، مصر،١٩٩٩ .