

## مدى ملائمة المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة لغرض تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة

د. حسين بلعجوز - أستاذ محاضر " أ "

د. ختيم محمد - أستاذ محاضر "ب"

جامعة المسيلة

### الملخص:

استهدفت هذه الورقة البحثية مناقشة مدى ملائمة المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية لتحقيق الجودة الشاملة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، فقد تطرقنا إلى أهم مظاهر انخفاض جودة المعلومات المحاسبية وتوصلت الدراسة إلى أهم أعراض انخفاض جودة المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير والمتمثلة في تحقيق المؤسسة لمستويات منخفضة من الأرباح والتعرض أيضا إلى أهم العوامل التي خلقت طلبا متزايدا على المعلومات المحاسبية التي تتصف بالجودة. وخلصت الورقة البحثية إلى أن التزايد في التعقيد في العمليات الإنتاجية والاحتياجات من المعلومات، وتزايد حدة المنافسة العالمية، فرض على محاسبة التسيير مواكبة التطور الحاصل في بيئة الاعمال.  
**الكلمات المفتاحية:** محاسبة، المعلومات، الجودة الشاملة، بيئة الأعمال الحديثة، الإنتاج.

### Abstract:

This paper aimed to discuss the suitability of the information provided by the accounting systems to achieve overall quality in the modern business environment, it has dealt with the most important aspects of the low quality of accounting information and the study found the main symptoms of the low quality of the information provided by management accounting, which, of achieving the institution to low levels of profits and also exposure to the most important factors that have created a growing demand for accounting information, which is characterized by quality. The paper concluded that the increasing complexity of production processes and information needs, and the increasing severity of the global competition, imposed on the management keep pace with progress in the business environment Accounting.

**Keywords:** accounting, information, overall quality, modern business environment, production

### مقدمة:

تعرضت نظم المعلومات المحاسبية في الآونة الأخيرة لكثير من أوجه النقد، وقد تركزت هذه الانتقادات في أن هذه النظم لم تواكب التطورات الاقتصادية والإدارية والتكنولوجية التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة، فقد ترتب على التطورات الاقتصادية والفنية المتسارعة في بيئة الأعمال والتصنيع الحديثة أن أصبحت نظم المعلومات المحاسبية وخاصة نظم محاسبة التسيير منها قاصرة على توفير احتياجات ومتطلبات مستخدمي المعلومات بما يمكنهم من الاعتماد عليها بشكل صحيح في ترشيد القرارات بالمؤسسة الاقتصادية، في ظل هذه الانتقادات فإنه يتعين على المحاسبة أن تحافظ على مكانتها المرموقة كأهم نظام للمعلومات تعتمد عليه مختلف الأطراف ذات المصلحة، الإدارة في ترشيد القرارات.

**مشكلة البحث:** في ظل النقد الموجه لمحاسبة التسيير تتمثل مشكلة البحث في طرح السؤال الجوهرى التالي: كيف تساهم المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة في ظل بيئة الأعمال الحديثة؟

**أهمية البحث:** تظهر أهمية البحث من خلال التعرف على أوجه القصور في محاسبة التسيير وما هي أعراض انخفاض جودة المعلومات المحاسبية، والأهمية التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية، وإبراز الدور الذي من الممكن تعبه معلومات محاسبة التسيير في تحقيق الجودة الشاملة.

**منهج البحث:** اعتمدنا في ذلك على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الأبحاث والأدبيات المرتبطة بموضوع الدراسة وهذا قصد التعرف على جوانب القصور الذي تعاني منه محاسبة التسيير كأداة هامة في توفير المعلومات ذات الطابع غير المالي بالأخص ما تعلق منها بالجودة الشاملة في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالديناميكية المستمرة ما يفرض على هذه الأخيرة من مواكبة التطورات الحادثة في هذه البيئة، وكذا الاطلاع أهم الأبحاث من أجل الوصول واستنتاج الدور الذي يتعين على محاسبة التسيير أن تلعبه في الجودة الشاملة عبر مختلف المراحل.

**حدود البحث:** سيقصر البحث بتوضيح جوانب القصور محاسبة التسيير في ظل بيئة الأعمال المعاصرة، والدور المنتظر أن تلعبه المعلومات التي تنتجها محاسبة التسيير في تحقيق الجودة الشاملة دون غيرها من أدوات التسيير الأخرى.

**خطة البحث:** لغرض تحقيق هدف البحث والإجابة عن الإشكالية تم تقسيم البحث إلى عدة المباحث التالية:

المبحث الأول: الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير.

المبحث الثاني: أعراض انخفاض جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث: العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الرابع: دور المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة

خلاصة واستنتاجات

**المبحث الأول: الانتقادات الموجهة لمحاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير.**

اتجهت العديد من البحوث المحاسبية في السنوات الأخيرة إلى تحقيق الأهداف التالية:

أولاً: ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية مرآة تعكس بيئة التصنيع الحديثة، ويستلزم هذا الأمر حتمية

إيجاد مقاييس جديدة للآراء التشغيلي للمؤسسات.

ثانياً: زيادة جودة المعلومات التي توفرها نظم المعلومات المحاسبية، وبالتالي زيادة درجة ملائمتها لقاعدة

البيانات التي تعتمد عليها مديرو المؤسسات بصددهم لاتخاذهم للقرارات المختلفة.

ثالثاً: تحديد الاحتياجات المثلى لمتخذي القرارات من البيانات والمعلومات التي تتولد عن نظام المعلومات

محاسبة التسيير.

في هذا الصدد يشير بعض الكتاب<sup>(1)</sup> إلى أن خط الابتكار والتجديد في محاسبة التكاليف ومحاسبة

التسيير قد بدأ في التوقف منذ فترة طويلة نسبياً، ومن ثم فقد أصبحت نظم المعلومات المحاسبية أقل ملائمة

بالنسبة لعمليات المؤسسة وإستراتيجيتها، وقد أدى هذا التوقف في تطوير نظم المعلومات المحاسبية إلى عدة

مشكلات من أهمها: عدم الوصول إلى تكاليف الإنتاج الحقيقية، والتأخر في إعداد المعلومات اللازمة لأغراض

عملية الرقابة، والاعتماد على المقاييس الأداء في الأجل القصير التي لا تعكس الوضع الاقتصادي الصحيح للمؤسسة.

يؤكد البعض الآخر من الكتاب على ذات المعنى (2)، حيث أشاروا إلى أنه على الرغم من تطور طرق الإنتاج واستخدام التكنولوجيا الحديثة، إلا أن النظم المحاسبية الإدارية ومحاسبة التكاليف قد تخلفت عن هذا التطور بشكل كبير، فضلا عن أن التغيير السريع في تكنولوجيا الإنتاج قد أحدث تأثيرا جوهريا على المعلومات المطلوبة، وكذلك على نظم الرقابة داخل المؤسسات، ويتمثل التحدي الذي ينبغي مواجهته في هذا المجال في توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب.

بالإضافة إلى الانتقادات الحادة إلى نظم معلومات محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف، فقد دفع التطور الكبير الذي حدث في المؤسسات اليابانية في السنوات الأخيرة إلى الاهتمام بدراسة تلك المؤسسات لتحديد أسباب ميزتها التنافسية. وقد أرجع أحد الكتاب (3) أسباب المشاكل التي تعاني منها نظم معلومات محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف في المؤسسات الأمريكية إلى أنها تستخدم المعلومات المحاسبية للتقرير عن نتائج الأعمال بما يتضمنه هذا التحليل من دراسة للعلاقات بين الزبائن، والعاملين، والموردين في شكل حلقات متتالية بغرض حل المشاكل التي تواجه متخذ القرار لإرضاء الزبائن. وقد أوصى هذا الكاتب بضرورة تطوير الدراسات الأكاديمية بحيث تتضمن تدريب المحاسبين والمديرين على ثقافة الجودة الشاملة والعمل بروح الفريق بهدف حل المشاكل التي تعوق تحقيق أهداف المؤسسة.

لعل النتيجة التي خلصت إليها دراسة (Brimson, 1991) (4) تؤيد التشكيك في إمكانية نظم محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير المستخدمة حاليا على مواكبة المتغيرات والمستجدات البيئية الحديثة، فقد توصلت هذه الدراسة إلى أن مشكلة هذه النظم تتركز على أنها مازالت تعمل حتى الآن (في بداية التسعينيات) بنفس الأفكار والأساليب التي كانت سائدة منذ عام 1920.

في دراسة أخرى يرى (Cooper, 2000) (5) أن نظم المحاسبة التكاليف المتعارف عليها تستمد مبادئها مفاهيمها من مبادئ الإدارة العلمية التي صاغها فريدريك تيلور، وأهم هذه المفاهيم نظام التكاليف المعيارية، ويضيف الكاتب أن هذه المبادئ قد ظهرت في ظل ظروف مختلفة عما هي عليه الآن (في سنة 2000)، فقد كانت المؤسسات تواجه منافسة محدودة، فضلا عن قيام المؤسسة بإنتاج عدد محدود من المنتجات. وقد خلص الكاتب في هذه الدراسة إلى أن التغيير في بيئة الأعمال المعاصرة قد خلق الحاجة إلى ضرورة تطوير نظم المحاسبة التكاليف باستخدام مفاهيم حديثة مثل: محاسبة تكاليف النشاط، والإنتاج في التوقيت المنضبط وإدارة الجودة الشاملة، وغيرها من الاتجاهات الحديثة. ويختم الكاتب دراسته بأن تيلور إذا شاهد ما حدث من تطورا تقي الوقت الحالي (سنة 2000) فسيكون من أشد المؤيدين لاستخدام المفاهيم الحديثة، وأهمها المحاسبة تكلفة النشاط والتكاليف المستهدفة.

على ضوء ما تقدم، نخلص إلى نتيجة هامة مؤداها أن نظم المعلومات المحاسبية، وبصفة خاصة نظم محاسبة التكاليف المتعارف عليها لا تتلاءم مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة مما ينعكس على جودة المعلومات التي توفرها، ويترتب على هذه النتيجة، استنتاج أكثر أهمية وهو الحاجة الملحة إلى البحث عن

أساليب ومداخل ملائمة لتطوير هذه النظم بما يحقق الجودة المطلوبة في المعلومات للوفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات، وبالتالي تحقيق جودة أداء أنشطة المؤسسة ككل.

### المبحث الثاني: أعراض انخفاض جودة المعلومات المحاسبية:

تتعد الماهر التي تشير إلى انخفاض جودة المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف وبالتالي انخفاض الجودة الشاملة للمعلومات المحاسبية، وفي رأي (Johnson,1990) (6) أن هذه المظاهر تتمثل في العناصر الآتية:

- عدم وجود علاقة سببية واضحة ودقيقة بين تكلفة المنتج أو الخدمة وبين ما تستهلكه هذه المنتجات أو الخدمات من موارد عند تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

- عدم قدرة نظام معلومات التكاليف على توفير المعلومات عن المنتجات الجديدة والابتكارات التكنولوجية التي يستخدمها المنافسون، وذلك بهدف تسهيل توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

- تحقيق المؤسسة لمستويات منخفضة من الأرباح، على الرغم من زيادة المبيعات.

- صعوبة تفسير هوامش الربح التي تحققها المنتجات المختلفة.

- اعتماد المؤسسة على العمل الآلي بدرجة ملحوظة يصعب معها تحميل المنتجات والخدمات بالتكاليف غير المباشرة باستخدام أسس تستند إلى حجم النشاط.

وفي نفس الاتجاه فقد عرضت دراسة (Hilton,2002) (7)، لمجموعة من المظاهر التي تشير إلى انخفاض جودة المعلومات التي توفرها نظم محاسبة التكاليف المتعارف عليها، ومن أهم هذه المظاهر عدم رغبة مديري التسويق في استخدام المعلومات المرابطة بتكاليف الإنتاج بصدد اتخاذ قرارات التسعير وتستخدم الأجور غير المباشرة كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة على الرغم من أنها تمثل نسبة ضئيلة من التكاليف الكلية.

وقد سبق أن أوضح (Eileretal,1982) (8) أن نظام محاسبة التكاليف غير الملائم لاحتياجات متخذي القرارات سوف يوفر مجموعة من الإشارات الخاطئة، منها: ارتفاع معدلات تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة، وزيادة قيمة انحرافات التكاليف، وعدم قدرة نظام المحاسبة التكاليف على توفير معلومات على أسعار التحويل بين الأقسام الإنتاجية المختلفة، وعدم ملائمة المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف لعمليات إعداد الموازنات، وبصفة عامة فإن الارتباط بين البيئة الصناعية ونظام محاسبة التكاليف سيكون غير واضح.

### المبحث الثالث: العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية:

لقد تضافرت مجموعة من العوامل والأسباب التي خلقت طلبا متزايدا على المعلومات المحاسبية التي تنصف بالجودة، وقد شكلت هذه العوامل مبررات لتطوير نظام المعلومات المحاسبية بما يتواءم مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، وسيتم استعراض هذه العوامل في الصفحات التالية:

أولاً: التطورات الاقتصادية:

يترتب على المتغيرات العالمية السائدة حاليا خاصة التكتلات الاقتصادية<sup>(9)</sup> وزيادة الاعتماد على آلية السوق وزيادة حدة المنافسة، وكذلك الظروف الناجمة عن تنفيذ الاتفاقيات الدولية، فضلا عن انتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات، ضرورة إعادة النظر في أنظمة المعلومات المحاسبية وما توفره من معلومات. ونذكر في هذا الصدد أن الصناعة اليابانية اعتمدت على مدخل التكلفة المستهدفة لدعم صادراتها لدول العالم الخارجي، وتقوم فلسفة هذا المدخل على أنه لا يتم تصميم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لتلك الإمكانيات فحسب، ولكن يتم تصميم المنتجات التي تأخذ في الاعتبار السعر المطلوب الذي يضمن نجاح المنتج في السوق. وقد احتلت اليابان باستخدام هذا الأسلوب مركز الصدارة بين الدول الصناعية المتقدمة بل وأصبحت المنافس الأول في الأسواق العالمية لاعتمادها على مفهوم التكاليف المستهدفة كأداة جيدة من أدوات إدارة التكلفة، ونتيجة لذلك فإن المؤسسات التي يتوافر لديها المعلومات ويكون لها القدرة على السيطرة على التكاليف سيتوافر لها القدرة على دخول الأسواق وتحقيق أهدافها التصديرية وذلك لامتلاكها هذه الميزة التنافسية.

### ثانيا: تزايد درجة التعقيد في عمليات المؤسسات الحديثة:

يؤكد بعض الكتاب<sup>(10)</sup> أن تزايد التعقيد في العمليات الإنتاجية والاحتياجات من المعلومات أصبح من السمات الأساسية للمؤسسات الحديثة، وترجع أسباب هذا التعقيد إلى عوامل كثيرة منها ما يلي:

- أ- التقدم التكنولوجي وخاصة تكنولوجيا المعلومات، حيث ترتب على هذا التقدم زيادة الطلب على المعلومات. لقد ترتب على التطورات في علوم الحاسبات الإلكترونية ظهور العديد من البرامج الجاهزة التي يمكن استخدامها بواسطة المحاسبين في أداء وظائفهم، وتوفير المعلومات لخدمة الإدارة، وقد ساعد هذا التطور الكبير في تكنولوجيا المعلومات كثيرا في تطوير نوعية المعلومات التي يستطيع المحاسب توفيرها لخدمة الإدارة.
- ب- ومن العوامل الأخرى في مجال تعقيد العمليات الإنتاجية، تنوع المنتجات وتطويرها والتجديد المستمر في أشكالها وأحجامها، لقد أدى هذا التنوع والتطور إلى صعوبة وتعقيد البيئة التي يتم فيها اتخاذ القرارات، وبالتالي زاد الاهتمام بدور نظم المعلومات المحاسبية في تقديم المساعدة للإدارة وإمدادها بالمعلومات الملائمة التي تساعد في ترشيد القرارات، والتي تمكن المؤسسة من الاستمرار في بيئة تتسم بالتنافس الشديد على الاحتفاظ بمكان داخل الأسواق، ويتحقق ذلك من خلال تطوير نظم المعلومات محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف لتوفر الإدارة على احتياجاتها من المعلومات لمواجهة التغيرات المستمرة في مجال الأعمال، وتخفيض درجة عدم التأكد إلى أدنى حد ممكن.

### ثالثا: تطور نظم وطرق الإنتاج:

ترتب على زيادة المنافسة العالمية والتقدم التكنولوجي المستمر أن اتجهت معظم المؤسسات الصناعية للبحث عن طرق أفضل لأداء الأنشطة المختلفة، وذلك لتحقيق مزايا تنافسية وتخفيض لتكاليف حتى يمكن أن تواجه المنافسة. إن التوسع في استخدام الحاسبات الآلية قد مهد الطريق إلى ظهور أنظمة حديثة للإنتاج مثل المصانع التي تدار بالكامل بواسطة الحاسبات الآلية، الأمر الذي ساعد على الارتقاء بجودة المنتجات وتحقيق

الوفورات في التكلفة، ومن ناحية أخرى ظهر أيضا نظام الإنتاج المرن والرقابة الشاملة على الجودة، ونظام الإنتاج والشراء في الوقت المحدد، وتحقيق الجودة الكاملة وانعدام ظهور الإنتاج التالف أو المعيب. ولاشك أن هذا التطور التكنولوجي في أنظمة الإنتاج له تأثير كبير على طبيعة ونوعية المعلومات التي ينبغي أن توفرها نظم محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير، بما يتماشى مع هذه التطورات الحديثة، ويحقق الاستفادة القصوى منها، ومن ناحية أخرى فإن الظهور هذه الأنظمة الحديثة والمتطورة قد أدى إلى تغيير كثير في المفاهيم الإنتاجية التقليدية، حيث أصبحت سياسة الإنتاج كبير المدى والتي تحقق وفورات كبيرة في تكاليف الإنتاج قاصرة عن مواجهة التطورات التكنولوجية الحديثة.

#### رابعاً: تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة ونظم تخصيص التكاليف:

ترتب على التقدم التكنولوجي في كثير من المؤسسات الأمريكية واليابانية تغيير جوهري في هيكل التكلفة. ومن ناحية أخرى فقد كان من نتيجة هذا التقدم التكنولوجي إلقاء الضوء على عدم قدرة أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها على قياس وتحديد تكلفة الإنتاج بدقة<sup>(11)</sup>، ومن أبرز ملامح التغيير في هيكل التكلفة أن تكاليف الإنتاج قد اشتملت على جزء أكبر من التكاليف الثابتة، كما تضاعف دور العمل المباشر كأساس شائع لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما ترتب على هذا التقدم التكنولوجي زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة، وقد انعكس ذلك على دقة قياس تكلفة المنتجات والخدمات<sup>(12)</sup>.

لقد تم تصميم أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها عندما كان الطابع اليدوي يغلب على العملية الإنتاجية، حيث كان التركيز على عناصر التكاليف المباشرة والمتمثلة في تكلفة المواد والأجور المباشرة، وذلك لأنها كانت تمثل الجانب الأكبر من تكلفة الإنتاج، أما التكاليف الصناعية غير المباشرة والتي كانت تمثل نسبة ضئيلة من تكلفة الإنتاج، فقد كان يتم ربطها بالوحدات المنتجة باستخدام معدل تحميل واحد يحدد على أساس ساعات العمل المباشر أو الأجور المباشرة أو تكلفة المواد المباشرة.

وقد ترتب على تغيير تقنية الإنتاج وتزايد الاتجاه نحو الآلية، كما أسلفنا أن أدرك المحاسبون ضرورة تحول الفكر المحاسبي نحو تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة للوحدات المنتجة عن طريق ربطها بساعات تشغيل الآلات حيث إنها تعتبر أكثر ارتباطاً بالتكلفة الصناعية غير المباشرة<sup>(13)</sup>. وفي مرحلة لاحقة لاحظ المحاسبون ارتباط بعض عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة بالمواد المباشرة والعمل المباشر بصورة أكثر من ارتباطها بساعات تشغيل المعدات والآلات، ولذلك اتجهوا إلى استخدام معدلات تحميل متعددة بهدف زيادة دقة المعلومات التي يتم الحصول عليها.

وقد تعرضت نظم محاسبة التكاليف المتعارف عليها وخاصة فيما يتعلق بعملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة للعديد من الانتقادات والدعوة إلى تطويرها بما يكفل تحقيق المزيد من الدقة في قياس تكلفة الإنتاج، فقد قدمت دراسة (Hendrik, 1988)<sup>(14)</sup> دليلاً على قصور نظام معلومات محاسبة التكاليف في ظل أوتوماتيكية التصنيع في الولايات المتحدة الأمريكية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن نظم معلومات محاسبة التكاليف تقدم معلومات غير دقيقة عن تكلفة الإنتاج في ظل بيئة التصنيع المتقدمة.

وفي نفس الاتجاه فقد أوضحت دراسة (Brimson, 1989)<sup>(15)</sup> أهمية تكلفة التكنولوجيا ووجوب معاملتها كتكلفة مباشرة شأنها في ذلك شأن تكاليف العمل والمواد المباشرة، وتشير هذه الدراسة إلى أنه في ظل التكنولوجيا

الإنتاج المتقدمة، فإن طرق الإهلاك المستخدم تقدم معلومات غير صحيحة عن تكلفة الإنتاج، ويرجع ذلك إلى زيادة قيمة التكاليف المرتبطة بالتكنولوجيا، وكلما زادت تكلفة التكنولوجيا كلما كان تأثير عدم دقة تحميل التكاليف على المنتج كبيرا. وخلصت هذه الدراسة إلى ضرورة فصل وتخصيص تكاليف التكنولوجيا على المنتجات على أساس حجم الإنتاج بدلا من الأساس الزمني، ويترتب ذلك على زيادة درجة الاعتماد على نظم المعلومات الخاص بالتكاليف وذلك لدقة المعلومات التي توفرها، إن عدم الفصل تكلفة التكنولوجيا وعدم تخصيصها على المنتجات على أساس ربطها بالمنتجات المستفيدة منها، يعد إخلالا بمبدأ المقابلة بين تكاليف الإنتاج والمنتجات التي استفادت منها، حيث إن إضافة تكاليف التكنولوجيا للتكاليف غير المباشرة يترتب عليه توزيع تكلفة التكنولوجيا على كل الأنشطة سواء استفادت أم لم تستفد من هذه التكاليف.

ومن ناحية أخرى فقد أوضحت دراسة (Sourwine,1989)<sup>(16)</sup> أنه في ظل التطورات التكنولوجية في البيئة الصناعية الحديثة، فقد احتلت التكاليف الصناعية غير المباشرة نسبة جوهرية من تكلفة الإنتاج، نظرا لاعتماد العملية الإنتاجية في كثير من المؤسسات على التجهيز الآلي بشكل أساسي، وقد ترتب على ذلك زيادة تكلفة هذه التجهيزات، وبالتالي تكلفة تشغيلها. ويعني ذلك أن تكلفة تشغيل هذه المعدات والتي تعد جزءا من التكاليف الصناعية غير المباشرة تلعب دورا هاما في تحديد تكلفة الإنتاج، ونخلص من ذلك إلى أن الظروف المحيطة بالعملية الإنتاجية في صورتها التقليدية والتي كان يغلب على تكلفة الإنتاج فيها عنصر المواد والأجور المباشرة قد تغيرت، وأصبح الأمر يتطلب تطوير نظام **التكاليف** بالصورة التي تعكس هذا التطور في تكلفة التشغيل<sup>(17)</sup>.

وقد ترتب على التغيير في هيكل التكلفة نتيجة التغيير في البيئة الصناعية ضرورة تغيير أسس تخصيص تلك التكلفة، ولقد أوضحت دراسة (Drury,1989)<sup>(18)</sup> أن استخدام ساعات العمل المباشر كأساس لتحميل التكاليف ربما كان ملائما عندما كانت تكلفة العمل المباشر تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الصناعية، إلا أن التغيير في البيئة الصناعية أدى إلى انخفاض تكلفة الأجور المباشرة وزيادة الأهمية النسبية للتكاليف الصناعية غير المباشرة، ويقتضي ذلك ضرورة استخدام أسس جديدة لتحميل التكاليف تتلاءم مع هيكل التكلفة التي ارتبطت بتطبيق تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، حيث تقلص دور عنصر العمل المباشر وزاد الاعتماد على عنصر العمل المباشر، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن أفضل طريقة لتحميل التكاليف على المنتجات هي تلك الطريقة التي تستند إلى الاستخدام النسبي لهذه المنتجات للأنشطة المؤداة، ولهذا فإنه من الضروري استبدال أسس تحميل التكلفة المرتبطة بالحجم كأسس التكلفة التي تكون مرتبطة بالنشاط.

وقد أوضحت دراسة (O'Guin,1990)<sup>(19)</sup> في هذا المجال أن تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر يعني أن تخفيض في تكلفة العمالة المباشرة يؤدي إلى تخفيضات مماثلة في تكاليف الشراء، والاستلام، والرقابة على الإنتاج، وهذا ليس حقيقيا. إن زيادة الآلية في العمليات التشغيلية أو تخفيض حجم الدفعة الإنتاجية لا يترتب عليه تخفيض عدة أوامر الشراء المصدرة، وعدد الشحنات المستلمة أو كميات الإنتاج المجدولة وهذا الأمر يحفي الأسباب الحقيقية لهذه الأنشطة، مما يفسر جهود تخفيض التكاليف في هذا الشأن.

ويرى (Ostrenga,1990) (20) في هذا الصدد أن اغلب التكاليف المساعدة (التكاليف غير المرتبطة بالمواد الخام) لا تتغير بصورة مباشرة مع حجم العمالة، ولكنها تتغير مع نوع المنتجات وتعقد العمليات التشغيلية، ومن ثم فإن كثيرا من تكاليف المنتجات الموجودة لا تمثل الاستهلاك الحقيقي للمواد اللازمة لإنتاجها وبالإضافة إلى ذلك فقد أوضح (Innes&Mitchell,1990) (21) أن تخصيص وتوزيع الموارد والتكاليف غير المباشرة والتي لا ترتبط بحجم الإنتاج باستخدام أسس التوزيع الأكثر شيوعا في محاسبة التكاليف المتعارف عليها من ساعات عمل مباشر أو تكلفة أجور مباشرة أو تكلفة المواد المباشرة يخلق نوعا من التحيز المنظم في معلومات تكلفة المنتج، مما يجعل محاسب التكاليف ومنتج القرار في حيرة من أمرهما. ولقد سبق كل هؤلاء الكتاب في عرض تلك الانتقادات كل من (Cooper&Kaplan,1988) (22) وطالبا بضرورة تطوير نظام التكاليف ليأخذ في الاعتبار التطورات التكنولوجية في البيئة الصناعية، وما صاحبها من تعقيد للعملية الإنتاجية وتعدد المنتجات. ويتضح من العرض السابق أن أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها والتي مازالت مستخدمة في كثير من المؤسسات، ويتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات غير سليمة في ظل تحول معظم نظم التصنيع من العمل البشري إلى نظم آلية باستخدام الحاسب الآلي، وفي ظل زيادة المنافسة المحلية والعالمية وتعقد العمليات الصناعية. إن الأمر يتطلب ضرورة تطوير أنظمة التكاليف لتلائم التكنولوجيا والنظم الإنتاجية والإدارية الحديثة، بحيث يعكس هذا التطور ما حدث في البيئة الصناعية والإنتاجية والإدارية من تطور، إن توفير الملائمة لأنظمة محاسبة التكاليف في ظل البيئة الصناعية والإنتاجية والإدارية المعاصرة لا يتطلب ابتكار طرق جديدة بديلة لطريقة التكلفة الكلية، وإنما يقتضي ابتكار أسس جديدة لتحميل التكلفة غير المباشرة في إطار تحميل التكلفة الكلية للمنتجات، ولذلك اقترح العديد من الباحثين استخدام مدخل محاسبة تكلفة النشاط كمدخل جديد يقوم على افتراضات أكثر واقعية.

وقد تعدد الكتابات المحاسبية التي تناولت مفهوم مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط، حيث يعرفه (Kaplan,1992) (23) بأنه نظام معلومات يهدف إلى إمداد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة عن اقتصاديات العمليات الماضية والحاضرة والمستقبلية، وتعتبر هذه المعلومات مفيدة في مجالات تسعير المنتجات، وتحليل ربحية الزبائن والمنتجات، وإجراء عمليات تحسينات المستمرة. وقد رأى (Staubus,1990) (24) في هذا الصدد أن مدخل تكلفة النشاط يعتبر إطارا منظما لمحاسبة التكاليف، ينصب الاهتمام من خلاله على الأنشطة بدلا من المنتجات، بمعنى أن الاهتمام ينصب على العمليات والأنشطة الخاصة بالوصول إلى المنتج، بدلا من الاهتمام بأن يتم تخصيص مباشرة على المنتجات، أما (Hwang,1993) (25) فيرون: أن مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط يعتبر مدخلا أكثر دقة لتحديد تكلفة المنتج، ومن خلال تحميل التكاليف غير المباشرة على الأغراض موضوع التكلفة (المنتجات - الزبائن - الخدمات) باستخدام مجموعة كبيرة نسبيا - من مسببات التكلفة، بدلا من استخدام مجموعة محدودة من معدلات تحميل التكاليف.

وقد قدمت دراسة (Roehmetal, 1992) (26) تعريفا لمحاسبة التكلفة على أساس النشاط مفاده أنها طريقة محاسبية يمكن من خلالها تحديدي أكثر عناصر التكاليف ارتباطا بالأنشطة والتي بدورها تحرك أو تسبب هذه التكلفة. ومن خلال هذه الطريقة يتم تحديد جميع العلاقات بين القرارات المسببة للأنشطة والأنشطة المسببة

للتكلفة، وهكذا فإن المؤسسة تكون في وضع أفضل يعمل على تحديد ثم استبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة للمؤسسة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى أداء أفضل وقياس أدق، وبالتالي زيادة جودة المعلومات المحاسبية بصفة عامة ومعلومات محاسبة التكاليف بصفة خاصة.

#### خامسا: زيادة الاهتمام بالأنشطة والوظائف غير الإنتاجية:

تركز الاهتمام المحاسبين لفترات طويلة من الزمن على توفير المعلومات المتعلقة بقياس تكلفة الإنتاج، الأمر الذي جعلهم يميلون للتركيز على العمليات الإنتاجية دون الاهتمام لباقي العمليات الأخرى. ولقد ترتب على زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات والرغبة في الحصول على رضا الزبائن والتي أصبحت أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها أن تطورت الأهداف المطلوبة من نظم المعلومات، فبعد أن كان توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرارات هو الهدف الأصيل وربما الوحيد لنظم المعلومات، بكل ما يشتمل عليه مفهوم الملائمة من دقة وعرض سليم وتوقيت وغيرها من الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات، أصبح المطلوب من نظم المعلومات دعم التوجه الاستراتيجي للمؤسسة لتحقيق مزايا تنافسية حقيقية طويلة الأجل بالمقارنة بالمنافسين في كافة الأنشطة.

وقد ظهر هذا التوجه في كثير من البحوث، حيث وجه (Wilson, 1990)<sup>(27)</sup> مجموعة من الانتقادات لنظم محاسبة التكاليف المتعارف عليها، وأهمها التركيز على الأنشطة الإنتاجية فقط دون باقي الأنشطة الأخرى، على الرغم من أهميتها وارتفاع تكاليفها، ومن الانتقادات الأخرى التي وجهتها تلك الدراسة أيضا إهمال علاقات الارتباط بين الأنشطة المختلفة طالما أن نظم المحاسبة التكاليف تعتمد بصورة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده، بالإضافة إلى تجاهل موقف الخاص بتكاليف للمنافسين، ويضيف Wilson في هذا الصدد أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة والاهتمام بمفهوم سلسلة القيمة سوف يدفع المؤسسة إلى تحقيق التميز على المنافسين.

وقد ترتب على تلك الانتقادات أن أصبحت معظم المؤسسات تهتم بمختلف الأنشطة بدءا من مرحلة تصميم المنتج وانتهاء بإشباع رغبات واحتياجات المستهلك النهائي. وقد أوضحت دراسة (Drury, 1996)<sup>(28)</sup> في هذا الصدد أن تكاليف مرحلة ما قبل الإنتاج تلعب دورا أساسيا وفعالا في تحديد تكاليف مرحلة الإنتاج وما بعدها، حيث تمثل هذه التكاليف نسبة كبيرة من تكاليف دورة حياة المنتج، وتوصي هذه الدراسة بضرورة تطوير النظم المحاسبية حتى يتمكن من تدعيم جهود كل وظائف وأنشطة المؤسسة، وضرورة استخدام الأدوات والأساليب التي تساعد في تخطيط ورقابة التكاليف على مدى دورة حياة المنتج. وقد كان من نتيجة تلك الدراسات أن بدأ المحاسبون يهتمون بالأنشطة الأخرى بخلاف نشاط الإنتاج، ومن الأنشطة التي اهتم بها المحاسبون الممارسون في السنوات الأخيرة، أنشطة النقل والتوزيع، ولذلك لما لهذه الأنشطة من تأثير بالغ في تسعير وربحية المنتج وربحية الزبائن وأخيرا التأثير على ربحية المؤسسة ككل، حيث تمثل تكلفة التوزيع في بعض المؤسسات حوالي 30% من إجمالي الربح السنوي، علاوة على نشاط النقل والتوزيع يساعد على تدعيم جهود المؤسسة في الحصول على مزايا تنافسية من خلال تقديم الخدمة المتميزة أو من خلال تخفيض التكاليف<sup>(29)</sup>، وقد أدى الاهتمام بوظيفة النقل إلى حدوث تغييرات جوهرية في نظم المحاسبة التكاليف، حيث يتطلب ذلك توفير معلومات أكثر دقة عن تكلفة النقل، وربط نشاط النقل بباقي الأنشطة الأخرى من خلال حلقات سلسلة القيمة، وقد أكدت دراسة (Tyndal, 1990)<sup>(30)</sup> على هذا الاهتمام.

مما سبق تخلص إلى أن اتساع دائرة الأنشطة التي يخدمها نظام محاسبة التكاليف، وعدم اقتصرها على أنشطة الإنتاج، يتطلب ضرورة إجراء تعديلات جوهرية على هذا النظام بما يحقق الجودة الشاملة لجميع الأنشطة ووظائف المؤسسة، ولن يتحقق ذلك بدون تبني العديد من المفاهيم والأساليب الحديثة، وعلى رأسها نظام محاسبة تكلفة النشاط ونظام التكلفة المستهدفة غيرها من الاتجاهات الحديثة التي سيعرضها البحث فيما بعد.

وبعد أن تعرضنا في الجزء السابق لأهم الأعراض التي تشير إلى انخفاض جودة المعلومات المحاسبية، ثم مناقشة العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية، فسوف نستعرض فيما تبقى من هذا الفصل دور المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة للأنشطة ووظائف المؤسسة، باعتبار أن الاهتمام بمفهوم الجودة الشاملة قد صاحبه اهتمام مماثل بالدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في هذا المجال.

#### المبحث الرابع: دور المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة:

تعتبر إدارة الجودة الشاملة أحد أهم المجالات التي يزداد اهتمام المؤسسات الأعمال الحديثة بها، خاصة بعد صدور معايير الجودة الدولية - المعروفة باسم معايير الإيزو 9000 عام 1987، وقد ظهرت فلسفة إدارة الجودة الشاملة كوسيلة رئيسية لتعزيز القدرة التنافسية لمؤسسات الأعمال، وقد انعكس الاهتمام بفلسفة إدارة الجودة الشاملة على مختلف وظائف وأنشطة المؤسسة وبطبيعة الحال فإن نظم المعلومات المحاسبية تعتبر إحدى المجالات التي تهتم بها الإدارة المؤسسة لتحقيق نظم ومفاهيم الجودة الشاملة.

ويعتقد البحث أن فلسفة إدارة الجودة الشاملة وإن كانت تمثل اتجاهاً يابانياً امتدت تطبيقاته إلى دول أخرى كالولايات المتحدة الأمريكية وكثير من الدول الأوروبية، فقد أصبح المفهوم اتجاهاً عالمياً في الوقت الحاضر نتيجة ظهور ظاهرة العولمة وتفعيل حرية التجارة.

ويرى (Cook, 1991)<sup>(31)</sup> أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يتضمن ثلاثة مصطلحات، فالإدارة تعنى إستراتيجية الإدارة العليا ووضع الأهداف والهيكل التنظيمي، أما الجودة فإنها لا تقتصر فقط على جودة المنتجات كلها ولكنها تمتد لتشمل كافة العمليات وكافة جوانب العمل بالمؤسسة، بينما تعنى الكلية على الأفراد، كل الوظائف، كل الزبائن والموردين. أما (Conway, 1993)<sup>(32)</sup> فينظر إلى الجودة من منظور الإدارة ككل، وجودة التصميم والتصنيع والتوزيع والخدمة المتميزة التي يتطلع الزبون إلى الحصول عليها، ومن ناحية أخرى فإن هذه الدراسة الأخيرة ترى أن الجودة تعني بالتحسين المستمر للعمليات والأنشطة بما في ذلك العلاقات مع الموردين والموزعين، وتؤيد هذه الدراسة الأخيرة ضرورة استخدام الأساليب المحاسبية والإحصائية في الحد من نسبة التالف والفاقد والعمل على الحفاظ على موارد المؤسسة، وكذلك استخدام مفهوم إعادة هندسة العمليات داخل المؤسسة ووضع التصور الواضح للعمليات والإجراءات المستخدمة.

وتتفق معظم الدراسات<sup>(33)</sup> على أن تطبيق نظم ومفاهيم الجودة الشاملة قد حقق العديد من المنافع للمؤسسات التي طبقت هذه النظم، واعتبرها عنواناً نجاحها، فتؤكد دراسة (Beheiry, 1991)<sup>(34)</sup> في هذا الصدد

أن تطبيق نظم الجودة الشاملة سوف يترتب عليه عدم الحاجة إلى القيام بأنشطة فحص الجودة واكتشاف الأخطاء، وبالتالي محاولة تصحيحها، الأمر الذي يحقق وفرا في التكاليف يقدر بحوالي 25% من إجمالي الربح بالنسبة للمؤسسات الصناعية، و35% من ربح الأعمال المؤسسات الخدمية، كانت هذه المؤسسات تتحملها نتيجة قيامها بهذه الأنشطة.

وفي حقيقة الأمر فإن تحقيق الجودة الشاملة لعمليات ووظائف المؤسسة تعتبر محصلة نهائية لسلسلة من القيم للجهود المبذولة في هذا الشأن، وتبدأ هذه السلسلة منذ القيام بنشاط البحث والتطوير وتصميم الجودة المطلوبة لمنتجات وعمليات المؤسسة قبل بدء التصنيع، وحتى الانتهاء من تصنيع وبيع المنتجات والخدمات وتقديم خدمة ما بعد البيع، وتلعب معلومات محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير دورا حيويا في جميع هذه المراحل، إذ أن تحقيق الجودة الشاملة ما هو إلا نتيجة منطقية للجهود الفنية والهندسية التي تحكمها وتدعمها المعلومات المحاسبية ومعلومات عن التكاليف. ومن ناحية أخرى فإن جهود تحقيق الجودة الشاملة قد انعكست على مقاييس تقييم الأداء، وقد أوضحت دراسة (Wruck & Jensen, 1994) <sup>(35)</sup> في هذا الصدد أن المؤسسات التي تستخدم مفهوم الجودة الشاملة قد اضطرت إلى إجراء تغييرات جوهرية في أنظمة قياس وتقييم الأداء بعيدا عن المقاييس المحاسبية المستخدمة حاليا والتركيز على مقاييس رقابة كفاءة التشغيل، وخاصة ما يتعلق منها بملاحظة الانجاز اليومي مثل زمن دورة التصنيع، ومعدلات فشل المنتج، ومعدل تأخير التسليم، وأزمنة تنفيذ الأوامر، وأزمنة تطوير المنتجات، ومعدلات شكاوى الزبائن، وأخيرا معدلات الفاقد والتالف وإعادة التصنيع.

وتتفق دراسة (Chenhall, 1997) <sup>(36)</sup> في هذا الصدد مع ما توصلت إليه الدراسة السابقة وتخلص إلى أنه مع تبني العديد من المؤسسات الصناعية لمفهوم الجودة الشاملة لمواجهة التحديات، فقد ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير أنظمة معلومات محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف بما يلاءم هذه التحديات، وترى هذه الدراسة ضرورة تطوير مقاييس الأداء للتأكد من أن جودة العمليات تحت الرقابة وأنه يمكن تحسينها باستمرار، وخاصة مقاييس جودة تسليح المنتج مثل مدى رضا الزبون مقاسا بالجودة المنتج النهائي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الارتباط ما بين إدارة الجودة الشاملة والأداء كان قويا عند استخدام مقاييس الأداء الصناعي كجزء مكن التقييم الإداري مما يؤكد على حاجة الجودة الشاملة للمزيد من هذه المقاييس. ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية وما يوفره من معلومات أحد العوامل الهامة في ضمان حصول المؤسسات على شهادات الإيزو 9000 وذلك كدليل على استيفائها لشروط الجودة، ومن ناحية أخرى فإن استخدام المفاهيم الحديثة في نظم المحاسبة التكاليف مثل نظم التكاليف المستهدفة، ونظم التكاليف القائمة على الأنشطة يدعم نشاط الجودة وبالتالي يكون سببا جوهريا في الحصول على المؤسسة على شهادات الإيزو 9000 <sup>(37)</sup>.

وتلعب المعلومات المحاسبية دورا كبيرا في قياس مدى تحقيق الجودة وفي رقابة تكاليف نظم الجودة، ونوضح فيما يلي مدى الارتباط بين المعلومات المحاسبية ونظم الجودة الشاملة:

أولا: تتفق الكثير من الدراسات كما سبق أن ذكرنا على أن الجودة الشاملة ينبغي أن تمتد لتشمل كل وظائف وعمليات وأنشطة المؤسسة، ولهذا فإنها ينبغي أن تطبق داخل المؤسسة من خلال ما يسمى بسلسلة القيمة. ويشير مفهوم سلسلة القيمة لأي مؤسسة إلى مجموعة متصلة من أنشطة خلق وتوليد القيمة بدءا من نشاط

تخطيط وتصميم المنتج وانتهاءا بالمستهلك النهائي. ويترتب على ذلك أن دور نظم المعلومات المحاسبية لن يقتصر على مجرد توفير معلومات تساعد في تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات، وإنما يجب أن يمتد هذا الدور إلى توفير المعلومات والأساليب والأدوات المحاسبية التي تعمل على تدعيم جهود تحقيق الجودة الشاملة في كل حلقة أو نشاط من حلقات وأنشطة المؤسسة.

**ثانياً:** يوجد ارتباط وثيق بين تحقيق الجودة وخفض التكلفة، فهما يلتقيان في نطاق التطبيق على مستوى المؤسسة ككل، باعتبار أن النتيجة العامة لتحقيق الجودة وخفض التكلفة هي دعم القدرة التنافسية للمؤسسة وزيادة ربحيتها. وقد انعكس الارتباط بين خفض التكلفة وتحقيق الجودة على وظيفة النظام المحاسبي، حيث أصبح المطلوب من الأدوات والمعلومات المحاسبية أن تؤدي دوراً مزدوجاً، أحد جناحيه الإسهام في تحقيق الجودة الشاملة، والأخر العمل على تخفيض التكلفة.

**ثالثاً:** أصبح قياس تكلفة الجودة والتقرير عنها من القضايا الحيوية التي يتعين على النظام المحاسبي معالجتها. إن معلومات قياس تكلفة الجودة تعد بمثابة أداة هامة لإدارة المؤسسة نحو الاستمرار في وظيفة الرقابة، بالإضافة إلى معرفة أفضل الاستخدامات الإستراتيجية للتكلفة، ومن ناحية أخرى، فإن قياس التكلفة الجودة يؤدي إلى التأثير على سلوك واتجاهات العاملين في المؤسسة، بما يدفعهم إلى تبني سياسة التحسين المستمر للجودة عند القيام بمختلف الوظائف داخل المؤسسة. ويلعب النظام المحاسبي دوراً هاماً في قياس التكلفة الجودة والتقرير عنها.

**رابعاً:** أن النظام المحاسبي باعتباره أحد أهم العناصر النظام الكلي للمعلومات في المؤسسة - في ضوء تطور أهدافه ووظائفه - ينبغي أن يعمل وفق مفاهيم الجودة الشاملة، فهو من ناحية، يعد أحد وظائف المؤسسة والتي يجب عن تؤدي بجودة مرتفعة، ومن ناحية أخرى، فإنه ينبغي أن يوفر المعلومات التي تعمل على مساندة الوظائف والأنشطة الأخرى في المؤسسة في تحقيق أهدافها المختلفة، وأهمها قياس الجودة ومتابعة تحقيقها. مما سبق نخلص إلى أن المعلومات المحاسبية تسهم بقدر كبير في تدعيم وتحقيق نظم الجودة الشاملة، وبما أن هدفنا هو استعراض دور المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة للأنشطة ووظائف المؤسسة، فسوف نتعرض لأهم إسهامات المعلومات المحاسبية بصفة عامة والمعلومات التي يوفرها مدخل محاسبة تكلفة النشاط بصفة خاصة في تحقيق جودة أنشطة المؤسسة بدءاً من نشاط تصميم وانتهاءاً بخدمات ما بعد البيع.

#### 4/ دور المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة نشاط التصميم:

تعتبر مرحلة ما قبل الإنتاج هي الأساس في تحديد كل ما يتعلق بالمنتج فيما بعد، سواء في النواحي الفنية أو المالية. فإنه في هذه المرحلة تتحدد مواصفات المنتج في ضوء احتياجات الزبائن والتي تعكسها أبحاث السوق. وتعتبر مرحلة التصميم إحدى المراحل الفرعية الهامة لمرحلة ما قبل الإنتاج، حيث تتحدد نسبة كبيرة من التكلفة الكلية لدور حياة المنتج خلال هذه المرحلة، ومن ثم يكون من الصعوبة تخفيض التكلفة بعد مرحلة التصميم، ومن ناحية أخرى فإن تخطيط الجودة في المراحل المبكرة من أنشطة سلسلة القيمة مثل عمليات تصميم المنتج يعتبر من أهم متطلبات تحقيق الجودة الشاملة خلال دورة حياة المنتج<sup>(38)</sup>.

وتأسيساً على ما سبق، ظهرت الحاجة إلى ضرورة البحث عن أدوات ومدخل جديدة تساعد في توفير المعلومات ملائمة تتعلق بالمقدرة الربحية للمنتج، وتساعد على ضبط تصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في

الإنتاج، الأمر الذي يسهم في تحسين جودة المنتج وتحقيق تخفيض ملموس في التكلفة. ويعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد بل أهم المداخل التي انتشر استخدامها في بيئة الصناعية الحديثة في مجال التخطيط وتخفيض التكاليف في مراحل ما قبل الإنتاج<sup>(39)</sup>. وتعتمد فلسفة هذا المدخل على أن السوق يمثل نقطة البداية، فلم تعد السوق سوقاً بائعين تدار على أساس مقاييس الأداء الداخلية للمؤسسة، بل أصبحت سوقاً للمشتريين تتنافس فيها المؤسسات لكسب المستهلكين وتحقيق رغباتهم. وفي ظل هذه الظروف لم يعد مناسباً تصميم المنتجات على أساس الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة للمؤسسة فقط بهدف تحقيق أفضل استخدام لهذه الإمكانيات، ولكن يجب أن يتم تصميم المنتجات على ضوء رغبات المستهلك من ناحية، وعلى ضوء سعر الذي يقبله المستهلك من ناحية أخرى، وربما يمكن للمؤسسة من تحقيق مستوى المبيعات الذي تهدف إليه في ظل المنافسة التي تواجهها. وقد تنبّهت المؤسسات اليابانية إلى هذه الفلسفة، وبدأت من عام 1960 بالاهتمام بتكلفة المنتج بداية من مرحلة لتصميم والتخطيط لتحقيق الرقابة على التكاليف، وذلك بتبني مجموعة من الأساليب والأدوات الإنتاجية والمحاسبية، ومنها التكاليف المستهدفة.

ويلعب نظام معلومات التكاليف دوراً كبيراً في نجاح مدخل التكلفة المستهدفة، والذي يعتمد بدوره على المعلومات المالية وغير المالية، وتحليل مستمر للنتائج، وتغذية عكسية للمعلومات، لا يستطيع أي نظام غير نظام معلومات محاسبة التكاليف أن يتعامل معها<sup>(40)</sup>. إن مرحلة مقارنة التكاليف القابلة للتحقق في مراكز الإنتاج مع التكلفة المستهدفة تعتبر من أهم المراحل التي تبرز فيها أهمية معلومات التكاليف، حيث يتم إعداد تقديرات التكاليف المرتبطة بكل تصميم مقترح، وذلك بإعداد قوائم تكاليف لكل منتج ولكل وظيفة من الوظائف، وذلك على ضوء افتراضات مختلفة، وبعبارة أخرى على المحاسب أن يوفر إجابة واضحة ومفصلة عن سؤال ماذا لو؟ وذلك بإعداد قوائم توضح أثر استخدام مستلزمات معينة أو مراحل وعمليات إنتاجية معينة، أو تغيير مواصفات معينة على تكاليف المنتج محل الدراسة.

إن التكلفة المستهدفة تمثل مرشداً أساسياً - بالإضافة إلى الجوانب الفنية المرتبطة بخصائص ووظائف المنتج - في عملية تصميم المنتج الجديد، وتحديد مكوناته ومراحل ومستلزمات إنتاجه، أي أن التكلفة لم تعد مجرد ناتج أو تابع لعمليات التصميم، بل أنها أصبحت تؤثر في مراحل التصميم، مع المحافظة على المتطلبات الفنية اللازمة، ويؤكد هذا الوضع الجديد ضرورة فهم محاسب التكاليف لمسببات التكلفة التي تستخدم في حساب تكلفة المنتج، وتوضيح ذلك المصمم بما يتيح له الفرصة اختيار التصميم الذي يحقق الخصائص المرغوب فيها للمنتج بأقل تكلفة ممكنة، وتنتهي دورة اعتماد التصميم النهائي الذي يقابل التكلفة المستهدفة.

وتعتمد كفاءة مدخل التكلفة المستهدفة أساساً على جودة المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل ما توفرها أنظمة محاسبة التكاليف على أساس النشاط. إن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يخدم في تحليل مكونات تكلفة الإنتاج إلى عناصرها المختلفة، على أن تتم محاولة خفض التكاليف من خلال استبعاد المكونات لا تضيف قيمة للمنتج. وتأكيداً لذلك، فقد أشارت دراسة (Cokins, 2002)<sup>(41)</sup> في هذا الصدد إلى أن التوصل إلى برامج خفض التكلفة تتطلب توفير المعلومات ملائمة للتعرف على مسببات التكلفة الحالية والتأثير المحتمل على التكلفة الكلية للمنتج نتيجة التأثير على هذه المسببات. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن استخدام معلومات محاسبة تكاليف الأنشطة جنباً إلى جنب مع مدخل التكلفة المستهدفة يحقق منافع ومزايا

عديدة منها قياس تكلفة الأنشطة التي تضيف وتلك التي لا تصيف قيمة للمنتج على مستوى النشاط أو عنصر التكلفة أو مكونات الإنتاج، وتحديد تقدير التكاليف اللازمة للوفاء باحتياجات عميل معين أو مجموعة محددة من الزبائن، وأخيرا تشجيع المبادرة للسعي نحو اتخاذ قرار بتخفيض التكاليف.

ومن الأدوات والطرق الحديثة لتطوير معلومات نظم المحاسبة التكاليف التي تخدم في عملية تخطيط وتصميم المنتج جداول التكلفة، وتستخدم هذه الطريقة على نطاق واسع في الصناعة اليابانية، حيث يتم إعداد قواعد بيانات شاملة لمعلومات التكاليف مما يتيح إعداد تقديرات التكلفة للمنتجات الجديدة بدقة وبسرعة، ويعرف (Yoshikawa, 1990) (42) جداول تكلفة بأنها قواعد معلومات تحتوي على معلومات تفصيلية للتكلفة مبنية على أساس متغيرات التصنيع المختلفة، فهي تجمع لمسببات التكلفة بصورة منتظمة يمكن استخدامها في تقديم معلومات مناسبة، وفي التوقيت المناسب. ونرى أن جداول التكلفة يمكن استخدامها في توضيح اثر استخدام احد مسببات التكلفة (مثل المواد الخام - العمالة - طريقة الإنتاج) على تكلفة المنتج بسهولة، الأمر الذي يساعد القائم بتصميم المنتج الجديد أو القائم بتطوير المنتج الحالي على الوصول بالتكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة بكفاءة أكثر، وعلاوة على ذلك فإن جداول التكلفة تمكن محاسب التكاليف من تقديم الأفكار المرتبطة بتخفيض التكلفة سواء أثناء مرحلة التصميم أو التطوير أو أثناء مرحلة الإنتاج. ويرى (Tani, 1994) (43) أن إعداد جداول التكلفة من الناحية العملية يتطلب ضرورة تضافر جهود كل الأنشطة والوظائف لمساندة نظم المعلومات المحاسبية في بناء هذه الجداول. ويشير (Tani) إلى ضرورة تضمين جداول التكلفة كافة مسببات التكلفة التي تؤثر على تكاليف الإنتاج، بالإضافة إلى ضرورة تحديث جداول تكلفة كل فترة زمنية منتظمة بطريقة مرتبطة طبقا للتطورات التي تحدث في البيئة الخارجية المحيطة بالمؤسسة، حيث تعد مسؤولية التحديث من أهم القائمين على تطوير وتحديث جداول التكلفة.

#### 4/ب دور المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة نشاط الشراء:

تعتبر وظيفة الشراء من أهم الوظائف التي تمارسها مؤسسات الأعمال الحديثة، ويرجع ذلك إلى أن تكلفة الشراء تمثل نسبة كبيرة من إجمالي التكلفة الكلية للمؤسسة، وخاصة في المؤسسات التي تعمل في مجال الصناعات الكهربائية والإلكترونية، ومن ناحية أخرى فإن نشاط الشراء يستمد أهميته من ارتباطه وتأثيره على جودة الوظائف والأنشطة الأخرى التي تقوم بها المؤسسة، إن المواد والأجزاء المشتراة سوف تؤثر في جودة المنتج النهائي بطريقة أو بأخرى، ولذلك فإن إدارة المؤسسة تولي أهمية كبيرة لنشاط الشراء، وهي مسؤولة عن تأكيد جودة المشتريات، وإن كل المواد والخدمات التي يتم الحصول عليها سواء من المصادر الخارجية أو من داخل المؤسسة تلبي احتياجات الوظائف الأخرى، الأمر الذي يحقق رغبات واحتياجات الزبائن مما يسهم في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة.

ووفقا لمعايير الإيزو 9000، الفقرات 4، 5، 6 ينبغي ضرورة توشي الدقة عند اختيار الموردين والسعي نحو تحسين علاقة المؤسسة بهم، ومن ناحية أخرى فإنه من الضروري إصدار بيانات خاصة بالجودة لمراجعة المتعاقدين الفرعيين أو البائعين أثناء عملية المناقصة، وتوفير المساعدة للمتعاقدين عن طريق التدريب وإبداء النصائح الفنية كلما أمكن، وأخيرا ضرورة التحقق من جودة المواد والأجزاء المشتراة (44).

ومن الطبيعي أن تلعب المعلومات المحاسبية دورها الحيوي والحاسم في تحقيق جودة نشاط الشراء، حيث أن توفير المعلومات والأدوات والتقارير المحاسبية اللازمة لدعم قرارات الشراء أصبح من الأمور الهامة، وقد يعتقد المديرون في كثير من المؤسسات الصناعية أن دور نظم المعلومات المحاسبية في دعم قرارات الشراء أصبح يتضاءل من اتجاه هذه المؤسسات نحو تبني نظم تقنية الوقت المحدد (JIT). إنه في ظل نظام الشراء طبقاً لنظم تقنية الوقت المحدد يتم تدفق المواد والأجزاء عند الحاجة إليها مباشرة، وليس على أساس المتاح منها، إلا أننا نرى أن تطبيق هذا المدخل يتطلب بالضرورة وجود تكامل تام بين المؤسسة ومورديها، بالإضافة إلى أن تكرار عمليات الشراء طبقاً لهذا المدخل يتطلب وضع نظام تكاليف دقيق لتخصيص تكاليف النقل والشراء.

إن المعلومات المحاسبية يمكن أن تدعم جودة النشاط الشراء من عدة نواحي: الناحية الأولى تتمثل في ضرورة تخصيص التكاليف المرتبطة بالمشتريات بطريقة دقيقة على المنتجات والأنشطة الأخرى، أما الناحية الثانية فهي ضرورة توفير المعلومات اللازمة التي تساعد في إدارة العلاقات مع الموردين، أما الناحية الأخيرة فتتمثل في تدعيم قرارات شراء الأجزاء أو تصنيعها داخلياً.

وفيما يتعلق بتخصيص التكاليف المرتبطة بالمشتريات، فإن إدارة المشتريات تختص بتوفير احتياجات المؤسسة من المستلزمات السلعية والخدمية، وكذلك الاحتياجات الرأسمالية من خلال مجموعة من الأنشطة المرتبطة بوظيفة الشراء، وإذا كان لكل نشاط تكلفة؛ فإن تكلفة نشاط الشراء تتضمن تكاليف نقل وأجور العاملين بإدارة المشتريات والمواد والمهمات المستخدمة لإنجاز أعمال الشراء، وغير ذلك من التكاليف المرتبطة بإدارة المشتريات، ويتم معالجة هذه العناصر من الناحية المحاسبية كإحدى عناصر تكلفة الوظيفة المالية والإدارية وبالتالي يتم ترحيلها إلى قائمة الدخل باعتبارها تكلفة فترة، الأمر الذي يؤدي في كثير من الحالات إلى التحميل غير الموضوعي لتكلفة إدارة المشتريات، ويترتب على هذه المعالجة عدم دقة معلومات التكلفة خاصة بتكاليف الإنتاج أو تكاليف نشاط التسويق وغيرها من الأنشطة الأخرى. إن مجرد استفادة نشاط الإنتاج أو تكاليف نشاط التسويق والبيع بصورة مباشرة أو غير مباشرة من وظيفة الشراء، يشير إلى ضرورة تخصيص تكاليف نشاط الشراء على هذه الأنشطة المستفيدة كل حسب درجة استفادته، الأمر الذي يؤدي إلى القياس السليم لتكاليف إدارة الإنتاج وإدارة التسويق والإدارة المالية العامة للمؤسسة بما يمكن من توفير معلومات أكثر دقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ وترشيدها القرارات الإدارية.

إن محاولة البحث عن العلاقة السببية بين الأنشطة وتكاليف الشراء بما يحقق الدقة والملائمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية، قد دفع المحاسبين إلى السعي نحو تطوير واستخدام أدوات وأساليب جديدة، وقد انعكس ذلك في اقتراح مدخل محاسبة تكلفة النشاط كإطار يعمل على تخصيص تكاليف نشاط الشراء، وخاصة تكاليف النقل على المنتجات والأنشطة الأخرى. وقد استخدمت دراسة (Best, 1997) <sup>(45)</sup> مدخل محاسبة تكاليف النشاط في بناء وتقوية حلقات سلسلة القيمة. ووفقاً لهذه الدراسة فإن سلسلة القيمة تتكون من ثلاثة أطراف وهي: المنتج، تاجر الجملة، تاجر التجزئة، وبالتالي فإن تكاليف النقل سوف تخصص على كل طرف باستخدام مسببات التكلفة ملائمة بما يحقق التحسينات المستمرة في نشاط الشراء. ويؤكد (Ellram, 1995) <sup>(46)</sup> في هذا الصدد على أن كفاءة وفعالية مدخل محاسبة تكلفة النشاط وما يوفره من معلومات تؤهله لأن يلعب

دورا مهما في تحسين المفاوضات والتعاقدات مع الموردين. ويتمثل هذا الدور الذي يمكن أن تلعبه محاسبة تكاليف النشاط في التفرقة بين موردي السعر الأقل وموردي التكلفة الأقل، إنه قد يكون العرض المقدم من المورد يتضمن السعر الأقل، غير أن عدم الالتزام المورد بمواعيد التسليم ومواصفات الجودة المطلوبة قد يترتب عليه تحميل المؤسسة تكاليف أكثر ن وتمثل هذه التكاليف في الاحتفاظ بمخزون أمان أكثر، وإجراء المزيد من الفحص على مواصفات الجودة وعدم رضا الزبائن عن منتجات المؤسسة.

مما سبق تخلص إلى أن محاولة الاستفادة من النجاحات التي يحققها تطبيق محاسبة تكلفة النشاط في مجال نشاط الشراء، سوف يدعم المؤسسة في تخصيص التكاليف من جهة، وزيادة المواد والأجزاء المشتراة من جهة أخرى، الأمر الذي ينعكس على تحسين الجودة الشاملة، وبالتالي تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة في مواجهة المؤسسات الأخرى.

وفيما يتعلق بدور المعلومات المحاسبية في إدارة العلاقات بين الموردين، فإن التعامل مع كل الأفراد كفريق واحد يعتبر من أهم متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وذلك عن طريق إزالة العقبات أمام جهود تحسين الجودة وتخفيض التكاليف، ولا تقتصر عملية التعامل على جميع العاملين والقطاعات الوظيفية بالمؤسسة فقط، ولكن يجب أن يتسع نطاقها ليشمل أيضا الموردين الذين يمدون المؤسسة باحتياجاتها من المواد والأجزاء، وذلك من خلال العمل عن قرب مع هؤلاء الموردين، والحد من عدد الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة بقدر الإمكان، وبناء جسور الثقة معهم، وكذلك العمل على إزالة العقبات والحواجز بدلا من خلقها، ومن ناحية أخرى، فإنه في ظل بيئة الأعمال المعاصرة يمكن اعتبار المؤسسة حلقة من حلقات سلسلة القيمة، تبدأ بالمورد ثم المؤسسة ثم الموزع، ثم الزبون، وينبغي أن تتعاون هذه السلسلة بغرض تقديم منتج يلبي احتياجات الزبون ويعزز من القدرة التنافسية للمؤسسة، وقد ظهر نتيجة لهذه النظرة ما يسمى بإدارة التكلفة خارج المؤسسة، وهي تعني إشراك الموزعين كجزء من نظام إدارة التكلفة، ويؤكد (Cooper; 1994) <sup>(47)</sup> في هذا الصدد على أنه كلما زاد الاعتماد على الموردين فلا بد من تحسين العلاقات معهم للوصول إلى التكلفة المستهدفة للأجزاء المشتراة، وهذا ما يطلق عليه اختراق الحدود التنظيمية للموردين.

وتتعدد السياسات التي يمكن استخدامها لإدارة العلاقات مع الموردين، فهناك سياسة التعاون مع الموردين، وبموجب هذه السياسة يتم إقامة علاقات طيبة مع الموردين بما يحقق مصالح للطرفين، وتتسم هذه السياسة بوجود إطار من العلاقات الطيبة خلال سلسلة القيمة بما يسمح للموردين بتقديم أفكار تساعد على الوصول للتكلفة المستهدفة للمؤسسة. ومن السياسات التي يمكن إتباعها في هذا الصدد الحد من عدد الموردين، فالمؤسسة التي تتعامل مع مئات الموردين ستواجه صعوبات عديدة عند محاولة إشراكهم في إدارة نظام التكلفة المستهدفة، ولذلك ينبغي الحد من عدد الموردين باستخدام نظام المستويات، ويستند نظام المستويات إلى افتراض مفاده أن المؤسسة تتعامل مع عدد محدود من الموردين يسمى موردين المستوى الأول، وكل مورد من هذا المستوى يعتمد بدوره على مجموعة أخرى من الموردين ويسمى موردين المستوى الثاني، وهكذا بالنسبة لباقي المستويات. ونعتقد أن هذا التسلسل في التعامل مع الموردين من شأنه أن يسهل عملية تفويض واجبات تخفيض التكلفة، ويمكن للمؤسسة من إشراك عدد محدود من الموردين في إدارة نظام التكلفة المستهدفة.

نخلص مما سبق إلى أن محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات بإمكانها تدعيم إدارة التكلفة من خلال إدارة العلاقات مع الموردين بما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة عن طريق تحقيق جودة المواد المشتراة والوصول بالتكلفة إلى حدّها الأدنى الذي يتفق مع التكلفة المستهدفة.

وأخيراً، فإن المعلومات المحاسبية تلعب دوراً هاماً في دعم قرارات الشراء أو التصنيع داخل المؤسسة. إن جودة الشراء ترتبط بجودة القرارات المؤسسة بشأن المفاضلة بين شراء أحد الأجزاء من الموردين أو تصنيعه بمعرفة مصانع المؤسسة، وذلك للاستفادة من الطاقات العاطلة للمؤسسة، وتساعد معلومات التكاليف مساعدة فعالة في اتخاذ القرار الملائم للمفاضلة بين الشراء والتصنيع الداخلي. إن مدخل المحاسبة تكلفة النشاط يعد أحد أهم الأدوات التي تستخدمها الإدارة بغرض دراسة تكاليف الإنتاج والتصنيع الداخلي في مقابل الشراء الخارجي، ويساعد هذا المدخل إدارة المؤسسة في تخفيض تكاليف استخدام الموارد، الأمر الذي يترتب عليه خلق أو توفير طاقات ير مستخدمة، وهذه الطاقات يمكن الاستفادة منها في تصنيع أجزاء كانت المؤسسة تشتريها من الموردين.

#### 4/ج دور المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة نشاط الإنتاج:

بعد مرحلة التصميم وتطوير المنتج تبدأ المؤسسة في مرحلة الإنتاج، حيث تحدث التكاليف الإنتاج الفعلية، وتتمثل المعلومات المطلوبة لتحقيق جودة الأنشطة أثناء مرحلة الإنتاج في تحليل أنشطة سلسلة القيمة وإمكانيات تحسينها، وفرص تخفيض التكلفة.

وتلعب المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف الأنشطة دوراً كبيراً في تخفيض التكلفة في الأجل الطويل من خلال رقابة الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف. ويقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على افتراض مؤداه أن الأنشطة هي التي تسبب الموارد المتاحة، وأن المنتجات تحدث التكلفة من خلال ما تستهلكه هذه الأنشطة مثل أنشطة تصميم وهندسة وتصنيع وتسويق المنتجات من موارد. ولذلك يمكن عن طريق حصر الأنشطة الرئيسية والفرعية في المؤسسة، والتقرير عنها، تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة إلى المنتج، وتلك الأنشطة التي لا تضيف إلى قيمة المنتج من وجهة نظر الزبون والتي تعتبر مجهودات ضائعة مثل أنشطة فحص الجودة، والإعداد للتشغيل، ومناولة المواد، فإذا أمكن استبعاد أو الحد من تلك الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة فإنه يمكن تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة.

ومن ناحية أخرى فإنه يمكن تحقيق الرقابة الفعالة تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج باستخدام المعلومات التي يوفرها كل من مدخل التكلفة المطورة (كايزن)، ومدخل المقاييس المرجعية، حيث يهدف أولهما إلى إحداث تحسينات صغيرة وإضافية على قدر الإمكان على مراحل وإجراءات العمل، التركيز على المراحل والعمليات وليس على المنتج حيث يصعب إحداث تعديلات في المنتج بعد مرحلة التصميم دون أن يترتب على ذلك تكاليف كبيرة. أما مدخل المقاييس المرجعية (القياس المقارن) فإنه يفيد في الاستفادة من تجارب الآخرين في مجال تخفيض التكاليف وتحسين الأداء، حيث يتيح هذا المدخل للمؤسسات فرصة توفير الوقت والتكاليف من خلال تجنب الوقوع في أخطاء المؤسسات الأخرى.

#### 4/د دور المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة نشاط البيع والتسويق:

ترتب على زيادة درجة المنافسة بين المؤسسات وتفعيل حرية التجارة زيادة الاهتمام بالأنشطة والوظائف غير الإنتاجية، ومن أهم الأنشطة غير الإنتاجية التي توليها إدارة المؤسسات بالاهتمام في الآونة الأخيرة نشاط البيع والتسويق. وحتى وقت قريب لم تكن المؤسسات المختلفة تهتم بدراسة التكاليف الأنشطة التسويقية وتحليلها والمحاسبة عنها، وإنما كانت الممارسة المحاسبية تركز على تكاليف الإنتاج والمحاسبة عنها، إلا أنه في السنوات الأخيرة وفي ظل التغيرات والتطورات التكنولوجية والتغير المستمر في أذواق الزبائن فقد أصبح نشاط التسويق أكثر تعقيدا، وقد ترتب على ذلك أن اختلت تكاليف التسويق نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة، نتيجة التوسع في أنشطة الدعاية والإعلان، وبحوث التسويق، وارتفاع تكاليف التوزيع المادي<sup>(48)</sup>.

تخلص مما سبق إلى أن نشاط التسويق يستحوذ على اهتمام غالبية المؤسسات، الأمر الذي يعكس دور المعلومات المحاسبية في أداء الدور المنوط بها لدعم وتحقيق جودة نشاط البيع والتسويق ويتركز هذا الدور في عدة نواحي: الناحية الأولى وتمثل في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتخصيص التكاليف التسويقية بطريقة دقيقة وملائمة لاتخاذ قرارات التسعير وتحديد ربحية الزبائن وقنوات التوزيع، أما الناحية الثانية فتتمثل في توفير المقاييس غير المالية التي تستهدف قياس درجة رضا الزبائن باعتبارهم الهدف الأساسي للمؤسسة. أما الناحية الثالثة فتتمثل في تطوير نظم الموازنات التقديرية لأغراض خدمة نشاط التسويق

وفيما يتعلق بتخصيص تكاليف التسويق على المنتجات والزبائن ومناطق التوزيع، فإن المشكلة الرئيسية التي تواجه قياس التكاليف التسويقية تتمثل في تحديد الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في تخصيص وتحمل هذه التكاليف على أغراض التكلفة، خاصة وأن العديد من التكاليف التسويقية تمثل تكاليف عامة وغير محددة على الزبائن ومناطق البيع مما يتطلب تخصيصها، ومثال على ذلك تكاليف البحوث والتطوير وتكاليف الإعلان. إن تحقيق الملائمة والدقة في المعلومات التي توفرها نظم محاسبية التكاليف بهدف تحقيق جودة أداء وظيفة ونشاط التسويق، يستلزم استخدام مداخل وأساليب محاسبية حديثة تعمل على تخصيص التكاليف التسويقية بطريقة موضوعية ودقيقة. ويمكن نفي هذا الصدد استخدام المعلومات التي توفرها مدخل محاسبة التكاليف النشاط في تخصيص التكاليف التسويقية، وتتم عمليات تحميل التكاليف التسويقية على أغراض التكلفة بشكل لا يختلف كثيرا عما هو متبع في تخصيص التكاليف الإنتاجية. ومن ناحية أخرى فإن تحليل ربحية خطوط الإنتاج ومناطق وقنوات التوزيع يوفر معلومات غاية من الأهمية بالنسبة لمديري التسويق على وجه الخصوص، فقد تظهر النتائج وجود أرباح في بعض المناطق التوزيع، ولكن استخدام محاسبة تكاليف النشاط وما ينتج عنها من معلومات في تحليل ربحية هذه المناطق قد يكشف عن وجود خسائر في هذه المناطق، الأمر الذي يساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ قرار ما بشأنها.

وفيما يختص بتوفير المؤشرات غير المالية الخاصة بقياس درجة رضا الزبائن، فإن العديد من المؤسسات الاقتصادية تهتم في الوقت الحاضر بالمحافظة على زبائنها الحاليين ومحاولة جذب واكتساب المزيد من الزبائن الجدد. لقد أصبح التركيز المؤسسات الاقتصادية متجها نحو إرضاء الزبائن والوفاء باحتياجاتهم واكتساب ثقتهم من خلال تقديم مجموعة كبيرة متنوعة من المنتجات الجديدة والمتطورة، بالإضافة إلى التجديد

والابتكار في المنتجات التي تقدمها المؤسسة لزيائنها حتى يتسنى لها من المحافظة على هؤلاء الزبائن. ورغم أهمية قيمة الزبائن ودورهم في صياغة السياسات ومؤسسات العمال في ظل البيئة الحديثة، إلا أن الطابع غير الملموس لرضا وولاء الزبائن يجعل من الصعوبة بمكان قياسه في صورة كمية. غير أن دراسة ( Kaolan & Norton, 2001 )<sup>(49)</sup> قدمت بعض المقاييس التي يمكن الاسترشاد بها في هذا المجال، ومن أهم المقاييس التي قدمتها هذه الدراسة في مجال قياس رضا الزبائن معدلات الاحتفاظ بالزبائن، والسرعة في تطوير وتقديم المنتجات الجديدة ومبتكرة إلى السوق، ونسبة الالتزام بالشحن والتسليم في الموعد المحدد، واستقصاء درجة الرضا وولاء الزبائن، ومعدلات الإنتاج التالف والمعيب، وإجمالي عدد الوحدات المرتدة من عملاء بعد البيع، ومطالبات الضمان وخدمات ما بعد البيع، وحصة المؤسسة من السوق. وترجع أهمية هذه المقاييس في قدرتها على تقييم أداء المديرين من خلال نظرة الزبائن إليهم، كما أنها تعد من المقاييس المرجعية التي تستخدم للمقارنة مع المؤسسات المنافسة.

وأخيرا، فإن أهمية المحاسبية في تحقيق جودة نشاط التسويق ترجع إلى ملائمة تلك المعلومات بصورة فعالة عند إعداد الموازنات التخطيطية لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج. وقد أوضحت دراسة ( Clinton, 1999 )<sup>(50)</sup> في هذا الصدد أن المنتج يمر خلال مراحل تسويقه بمراحل فرعية تبدأ بمرحلة التقديم ثم النمو فالنضج والثبات وأخيرا التدهور، ويكون لكل مرحلة من هذه المراحل آثارها وانعكاساتها على سياسيات وتكاليف التسويق، مما يتطلب ضرورة مراعاة طبيعة كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج عند إعداد الموازنات، وضرورة ملائمة أهداف الموازنة في كل مرحلة لاحتياجات متخذ القرار.

إن الأسلوب المستخدم حاليا في إعداد الموازنات التقديرية يستند إلى افتراض مفاده أن جميع المنتجات تعمل في مرحلة النضج والثبات. وهذا الافتراض لا يتفق مع مدخل الجودة الشاملة، ذلك المدخل الذي يتطلب ضرورة دراسة المراحل المختلفة لدورة الحياة المنتج بشكل متكامل، وهذا ما ينبغي أخذه بالحسبان عند إعداد الموازنات التخطيطية لأشطة مراحل تسويق المنتج. ونظرا لأن الهدف من الموازنة يتمثل في التخطيط والرقابة والتحفيز، فإنه وعلى ضوء ما سبق يمكن القول بان اختلاف المراحل التي يمر بها المنتج في السوق سيؤثر على أولوية الاهتمام بهذه الوظائف، وهذا ما ينبغي مراعاته عند إعداد واستخدام الموازنات، وتمثل الوظيفة التخطيطية الأولوية الأولى في كل من مرحلة التقديم والنمو وتليها وظيفة الرقابة، بينما تحتل وظيفة التحفيز المرتبة الثالثة لأن البقاء المنتج ونموه واستقراره، يعتبر في حد ذاته حافزا داخليا للعاملين. أما في مرحلة النضج والثبات، فتظل وظيفة التخطيط أهم وظائف الموازنة، ولكن تحل وظيفة التحفيز محل وظيفة الرقابة، فعندما يصل المنتج إلى مرحلة النضج والثبات، تصبح العملية نمطية، وتقل أهمية الرقابة، وتزداد حاجة العاملين إلى التحفيز والتشجيع، وتحتل وظيفة التحفيز المرتبة الأولى، حيث يزداد خوف العاملين من الاستغناء عنهم مع احتمال اختفاء المنتج، وتظل أهمية التخطيط مستمرة في حين تقل أهمية الرقابة نسبيا، نظرا لتخفيض الموارد المخصصة على المنتج والتي تتطلب رقابة عند هذه النقطة من حياة المنتج.

وتلعب المعلومات المحاسبية دورها في كل مرحلة من المراحل السابقة، حيث تعد الأساس في ترشيد القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد المتاحة للمراحل المختلفة، بما يحقق ضبط ورقابة عناصر التكاليف في الأجل القصير، وبما يتفق مع تحقيق الاستراتيجيات طويلة الأجل على مدى دورة حياة المنتج.

#### 4/ دور المعلومات المحاسبية في دعم جودة نشاط خدمات ما بعد البيع:

لقد تزايدت أهمية دور نشاط تقديم خدمات ما بعد البيع في الآونة الأخيرة انطلاقاً من حقيقة معينة مؤداها أن الزبون تعتبر وسيلة كي تحقق المؤسسة ربحيتها، وان عزوفه عن منتجاتها يترتب عليه خسارة كبيرة للمؤسسة وضياع معظم مواردها، وترتب على زيادة الاهتمام بالزبائن أن أصبحت المؤسسات تتسابق في كسب ود ورضا الزبائن باعتبارهم الركيزة الأساسية لتعزيز القدرة التنافسية لها، وإحدى المزايا التي تقدمها المؤسسات في هذا المجال هو تحسين جودة خدمات ما بعد البيع، وقد أكدت معايير الجودة الدولية (الإيزو 9000) على ضرورة مراعاة مؤسسات الأعمال لتقديم خدمات مميزة للعملاء بعد تمام عملية البيع والتسويق<sup>(51)</sup>. لقد تطلب المعيار 9004 فقرة 1، 6 ضرورة توفير الخدمات للعملاء بالمسبة للمنتجات التي تحتاج إلى صيانة وتدريب وإصلاح خلال الاستخدام عن طريق الزبون، مع مراعاة عدم تطبيق هذا المعيار على بعض المنتجات مثل المواد اللازمة للتشغيل والمنسوجات والطعام وعناصر أخرى لا تحتاج إلى صيانة أو خدمة، وتعد الأجهزة الكهربائية والإلكترونية من المنتجات التي تستلزم وجود خدمات مصاحبة لها سواء قبل بيعها للمستهلك أو بعد البيع، وتلعب تلك الخدمات دوراً بارزاً في التأثير على قرارات الزبائن، الأمر الذي يدفع إدارة المؤسسة إلى زيادة الاهتمام بجودة الخدمات واعتبارها جزءاً مكملاً لنظام إدارة الجودة الشاملة.

ونتيجة للأهمية المتزايدة لخدمات ما بعد البيع، أشارت إحدى الشركات (Morris & Agrawal, 1999)<sup>(52)</sup> إلى أن تحسين جودة خدمات ما بعد البيع لبعض شركات الكمبيوتر في شمال الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة ما بين عامي 1995، 1999 قد أسفر عن زيادة في هامش الربح بنسبة 50٪، بالإضافة إلى ارتفاع معدل دوران المخزون من قطع الغيار ومعدات الصيانة بالمقارنة مع الأنواع الأخرى من المخزون من 1,3 إلى 2 في اليوم.

يمكن لنظام المعلومات المحاسبي أن يساهم بكفاءة في تحقيق جودة نشاط خدمات ما بعد البيع، ويتم ذلك عن طريق قياس تكاليف الفشل الخارجي والتقرير عنها. وتتمثل تكاليف الفشل في عناصر التكاليف التي تحدث بعد شحن المنتج للزبون، وغيرها من التكاليف.

#### الخلاصة والاستنتاجات:

مما سبق تخلص إلى أن تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعتبر الوسيلة الرئيسية لتحسين جودة كافة القرارات والأنشطة والوظائف التي تمارسها المؤسسة، باعتبار أن المعلومات المحاسبية مدخلات أساسية لكافة نظم المؤسسة الأخرى سواء نظم إنتاجية أو إدارية، الأمر الذي يتطلب ضرورة البحث عن أساليب ومفاهيم حديثة لغرض الارتقاء بمستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تعتبر الأساس الذي تبنى عليه القرارات، خاصة ما تعلق منها بجانب الجودة الشاملة عند مختلف المراحل ابتداء من مرحلة التصميم للمنتج ووصولاً إلى مرحلة خدمات ما بعد البيع.

استهدفت هذه الورقة البحثية مناقشة مدى ملاءمة المعلومات التي توفرها الأنظمة المحاسبية لتحقيق الجودة الشاملة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، فقد تطرقنا إلى:

أولاً: إلى أهم مظاهر انخفاض جودة المعلومات المحاسبية وتوصلت الدراسة إلى أهم أعراض انخفاض جودة المعلومات التي توفرها نظم كحاسبة التكاليف تتمثل في تحقيق المؤسسة لمستويات منخفضة من الأرباح على

الرغم من زيادة المبيعات، واستخدام أسس لتحميل التكاليف غير المباشرة تعتمد على حجم الإنتاج، وعدم ملاءمة المعلومات التي توفرها نظم محاسبة التكاليف المتعارف عليها لأغراض اتخاذ القرارات في ظل التطورات المتلاحقة التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة.

**ثانياً:** تعرضنا إلى أهم العوامل التي خلقت طلباً متزايداً على المعلومات المحاسبية التي تتصف بالجودة. وقد خلصت الدراسة إلى أن التزايد في التعقيد في العمليات الإنتاجية والاحتياجات من المعلومات، وتزايد حدة المنافسة العالمية، وتطور نظم وطرق الإنتاج، وتغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة ونظم تخصيص التكاليف قد شكلت في مجموعها عوامل ضغط لتطوير المعلومات التي توفرها أنظمة محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف للوفاء بمتطلبات تحقيق الجودة الشاملة.

**ثالثاً:** تم إبراز الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة للمؤسسة. وأوضحت الدراسة أن تحقيق الجودة لن يقتصر على نشاط الإنتاج فقط، بل يمتد ليشمل تصميم المنتج، وأنظمة الشراء، وأنشطة الشراء والبيع والتسويق، وأنشطة خدمات ما بعد البيع. وخلصت الدراسة في هذا العنصر إلى أن تحقيق جودة أداء هذه الأنشطة خلال المراحل المختلفة يعتمد أساساً على جودة المعلومات المحاسبية التي توفرها أنظمة المعلومات المحاسبية بصفة عامة، وأنظمة محاسبة التسيير بصفة خاصة.

### قائمة المراجع المستخدمة في البحث:

- 1- Johnson, H and R. Kaplan, " Cost accounting: the Rise and Fall of management accounting ", the accountings Digest, 1988, pp 9 – 12.
- 2- Kerremans, M, et al , " Impact of Automation on cost accounting ", accounting and business Research, Vol 21, No 82, Spring , 1991,pp: 147 – 148.
- 3- Johnson, H," Relevance Regained: Total quality management and the role of management accounting " , Critical perspectives on accounting , vol 5 , No 3, 1994, pp 259-268.
- 4- Brimson, J, activity accounting , an activity-based costing approach, New York: John Wiley & Sons ,1991, p43.
- 5- Cooper R," cost management: From Frederick Taylor to the present journal of cost management, September / October, 2000, pp 4 – 9.
- 6- Johnson, H, " Activity management: Reviewing the past and future of cost management " , Journal of cost management , Winter , 1990, pp 4 – 7.
- 7- Hilton, R , Managerial accounting: creating Value in a dynamic Business Environment,Fifth edition , New York: McGraw-Hill, Irwin Companies , Inc ,2002, p 183.
- 8- Eiler, R et al," Is your cost accounting Up to Date " , Harvard Business Review m Jul – August , 1982,pp 133 – 139.
- 9- سمير أبو الفتوح صالح،، منظومة مقترحة لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التحديات المعاصرة، مجلة كلية التجارة – جامعة المنصورة، العدد الثالث، 1992، ص 35.
- 10- Hughes, S, and K Gjerde , " Do Different cost systems Make a Difference ?" management accounting quarterly , Fall, 2003,pp 23 – 28.
- 11- Brimson, J , " How Advanced Manufacturing Technologies Are Reshaping Cost Management , " Management accounting , March, 1986,pp 27 – 29.
- 12- Howell, r, and s. saucy," Cost accounting in the new manufacturing environment " , management accounting , August ,1987,pp 42 – 48.
- 13- Raffish, N, " How match does that Really cost " , Management accounting , March, 1991, pp 37 – 39.

- 14- Hendricks, A, " Applying cost accounting to factory automation management ", management accounting, December,1988, pp 24 – 30.
- 15- Brimson, J, " Technology accounting ", Management accounting , Match,1988, pp 47 – 53.
- 16- Souriwine, A, " does your system Need Repair ", management accounting , February ,1989 , pp32 – 36.
- 17- Garry, F, & Fisher and A Wikie , " Linking cost to price and Profit ", management accounting , June,1989, p 22.
- 18- Drury, C," activity- Based costing ", Management accounting , September ,1989,pp 60 – 63.
- 19- O'Guin M, " Focus the factory with activity-Based costing ", Management Accounting , February,1990,pp 36 – 41.
- 20- Ostrenga, M , " Activities: The focal point of total cost management ", management accounting , February ,1990, pp 42 – 49.
- 21- Innes, J, qnd F, Mitchell , " activity Based Research ", management accounting , May ,1990, pp 28 – 29.
- 22- Cooper, R, and R, Kaplan , " Measure costs Right Decisions ", Harvard Business Review , September – October , 1988, pp98 – 103.
- 23- Kaplan, R, " In defense of activity-Based cost management ", management accounting , November,1992, p 27.
- 24- Staubus, G, " Activity costing: Twenty years on " management accounting , Research , Vol 1,1990,p 249.
- 25- Hwang, Y et al, " Product cost Bias and selection of a allocation base ", Journal of management accounting Research , Fall,1993, pp 214 – 242.
- 26- Roehm, H, et al," Yes ABC Works with purchasing, Too " journal of Accountancy , Nov 1992, pp 58 – 62.
- 27- Wilson, R, " Strategic cost analysis ", management accounting , October,1990,pp 42 – 43.
- 28- Drury, C," management and cost accounting: 4<sup>th</sup>. edition international Thomson Business Press,1996 ,p 834.
- 29- Quillian, L, " Curing Functional Silo Syndrome, With Logistics TCM ", CMA Magazine June ,1991, pp 19 – 23.
- 30- Tyndal, G, " Logistics cost management: Analyzing the cost and value of the product distribution chain ", Journal of the cost management , Spring ,1990, pp45 – 51.
- 31- Cook, B," quality the pioneers survey the Landscape ", Industry Week October,1991,pp 70 – 72.
- 32- Conway, W, " President and chief Executive officer, Nashua Corporation: 20 – 23.
- 33- Todd, D, " Managing change: Cases and concepts m Boston: Richard D. Irwin , Inc, 1993, pp129 – 133.
- 34- Beheiry, M , " New Thoughts on an old concept: the cost of quality ", CMA magazine , June ,1991, pp 24 – 25.
- 35- Wruck, H, and M, Jensen, " Science, Specific Knowledge, and total quality management ", journal of accounting and economics, 18,1994, pp 270 – 271.
- 36- Chenhall, R.N, " Reliance on manufacturing performance measures, TQM and organizational performance ", management accounting research , 8 ,1997, pp187 – 206.
- 37- Shirley, C. et al, " Differences in Strategy, Quality management practices and performance reporting systems – Between ISO accredited and No-ISO companies ", MAR, December,1997, pp383 – 403.
- 38- Pierce, B, " Target costing management: Comprehensive Benchmarking for a competitive Market ", accounting polices & procedures, April, 2002, pp 1 – 5.
- 39- Drury, C, 1996, op , cit, p833.
- 40- Sakurai, M, " Target costing and how to use it ", journal of cost management, Summer ,1989, p 39.
- 41- Cokins, G, " Integrating Target costing and ABC ", journal of cost management, July / August ,2002, p32.
- 42- Yoshikawa , T, " cost Tables: A Foundation of Japanese Cost management ", Journal of Cost Management , Fall ,1990, pp30 – 36.
- 43- Tani, T, " Target cost management in Japanese Companies Current of art ", Management accounting Research, March ,1994, pp 64 – 81.
- 44- Jenner , M , Software quality management and ISO 9001, John Wiley & Sons , Inc.1998, p21.
- 45- Best, M , " ABC for Government Contractors ," CMA magazine , March ,1997, pp 19 – 22.
- 46- Ellram, M, " Activity – Based Costing and Total Cost Of Ownership: A Critical Linkage ", Journal of Cost Management m Winter, 1995, pp 22 – 30.
- 47- Cooper, R, " Japanese cost management practices " CMA Magazine October, 1994, pp20 25.
- 48- Lewis, J, " Activity – Based Costing For Marketing ", Management Accounting , November ,1991, pp33 – 38.
- 49- Kaplan, R, and D. Norton," Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic: part 1 ", Accounting Horizon, March, 2001, pp 87 – 104.

- 50- Clinton, D and Graves , " Product Value analysis: Strategic analysis over the Entire product life cycle ", journal of cost management ,May / June, 1999, pp 22 – 29.
- 51- Jenner, M, 1995, op, cit, p45.
- 52- Morris, C, and V, Agrawal, " After – Sales service Supple Chains: A Benchmark ", The Warton School, University of Pennsylvania , August, 1999, pp 1 – 13.