

استعمال آليات تقنية التكلفة المستهدفة لإدارة تكاليف الجودة دراسة حالة

مؤسسة الكهرباء المنزلية *DOMELEC* - خنشلة

أ/ بكرون حفصة

جامعة بسكرة

المخلص :

Abstract :

The research aims to clarify the possibility of using mechanisms of target cost to management of cost quality, control in order to reduce the cost of quality in the an Algerian company is Home Electricity Company in khenchela city. To achieve this has been used the descriptive analytical method, Plus has been used a case study In the company under study, We concluded that the company has no orientation towards managing quality costs and the use of TC can control quality costs and achieve significant cost reductions.

يهدف البحث إلى استعمال آليات تقنية التكلفة المستهدفة لإدارة تكاليف الجودة، بهدف تخفيض تكاليف الجودة والتحكم بها في مؤسسة جزائرية وهي مؤسسة الكهرباء المنزلية *DOMELEC* بخنشلة. ولتحقيق ذلك تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في تجميع البيانات وتحليلها ومعالجتها بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة لتجسيد الجانب النظري في المؤسسة محل الدراسة، وتم التوصل إلى أنه ليس هناك أي توجه للمؤسسة نحو إدارة تكاليف الجودة وليست مستعدة لتطبيق تقنيات تكاليف حديثة، وخلصنا إلى أن استعمال "TC" يمكن من التحكم في تكاليف الجودة ويحقق ذلك تخفيضات مهمة في التكاليف الإجمالية، من خلال قيام المؤسسة بالاستثمار في الأنشطة المضيفة للقيمة

مقدمة:

تشط المؤسسة الاقتصادية في محيط متقلب يتميز بالسرعة نتيجة للعديد من المتغيرات منها التطور التكنولوجي وانفتاح المجتمعات والأسواق على بعضها البعض، ما جعل حدة المنافسة تشد بين المؤسسات مما جعلها مشكلة البقاء قبل التميز وتحقيق الأرباح وتخفيض التكاليف خاصة في ظل ندرة الموارد وصعوبة التنبؤ بالأحداث المستقبلية، لذلك تسعى هذه المؤسسات إلى أن تكون أكثر مرونة بشكل يتناسب أكثر مع الوضع الحالي ولمواجهة المشاكل المتزايدة ومحاولة تلبية متطلبات الزبائن المتنامية.

وفرض التغيير في بيئة الأعمال على المؤسسات الجزائرية توجيه الاهتمام نحو محاولة تقديم منتجات ترتقي بها إلى مستوى المنتجات المستوردة تكون ذات جودة عالية وبأسعار معقولة وبتكلفة أقل، لكنها وجدت نفسها تتحمل مبالغ طائلة لتحقيق الجودة التي تضمن لها إمكانية البقاء والاستمرار كمنافس هذه التكاليف تعرف بتكاليف الجودة، حيث تتحملها المؤسسة نتيجة كل جهودها لتحقيق جودة جميع المنتجات والعمليات والوظائف ونتيجة لنشاطاتها على طول سلسلة القيمة والتي تهدف إلى ضمان توفير منتجاتها بالجودة المطلوبة وبالمواصفات المحددة.

أولاً: الإطار المفاهيمي لتكاليف الجودة**1. مفهوم تكاليف الجودة**

استخدمت تكاليف الجودة بشكل أولي في الشركات الصناعية، ولكن اليوم لقيت اهتماما كبيرا حتى أصبحت تستخدم في القطاعات العامة والمؤسسات الخدمية¹. وإن هناك عدة معاني وتعريفات لتكاليف الجودة وذلك لما يمكن أن تقيسه هذه التكاليف، فهناك من يعرفها بأنها تلك التكاليف المتحققة لمنع حدوث الجودة المنخفضة، أو أنها التكاليف الناشئة عن إنتاج منتجات بجودة منخفضة²، فهي تسعى إلى إيجاد وتحديد الجودة السيطرة عليها والتقييم والتغذية العكسية لمطابقة الجودة، فضلا عن تكاليف الفشل في تحقيق المتطلبات داخل المصنع ولدى الزبائن³. وهناك من يذهب إلى تعريف تكاليف الجودة بأنها استثمار له عائد، يتمثل في الحصول على رضا وسعادة الزبون وكسب ولائه وجذب زبائن جدد والحصول على حصة أكبر من السوق⁴.

2. أهمية تكاليف الجودة والمنافع المتحققة من قياسها

تظهر أهمية قياس هذه التكاليف من خلال ما يلي⁵:

- أن المؤسسات التي تهتم بإدارة تكاليف الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المؤسسات؛
- تشتمل تكاليف الجودة على عنصري التكلفة والجودة اللذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة (التكلفة، الجودة، الوقت، الابتكار) للمؤسسة؛
- تستعمل المؤسسة تكاليف الجودة كقاسم مشترك اقتصادي في مساعيها لتحسين الجودة، ورضا الزبون، والحصة السوقية، وتحسين الربح، فهي تشكل البيانات الأساسية للجودة الشاملة؛
- تساعد في تحديد الفاقد على مستوى العمليات الإنتاجية بشكل فعال وبالتالي تساعد في تسريع حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل المؤسسة؛
- تفيد عملية قياس تكاليف الجودة في قياس التحسينات في أداء الجودة، فتكاليف الجودة الكلية ينبغي أن تتخفض عند تبني الجودة الشاملة، وإذا لم يحصل ذلك على المؤسسة إعادة تفحص عمليات الجودة الشاملة.

3. تصنيف تكاليف الجودة

تصنف تكاليف الجودة إلى أربعة أنواع هي⁶:

- أ. **تكاليف الوقاية**: وهي التكاليف التي تحصل لمنع إنتاج المنتجات التي لا تتطابق مع المواصفات⁷، فهي من أكثر الطرق فاعلية لتخفيض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية للمخرجات فهي تمنع الأخطاء ومشاكل الجودة قبل حدوثها، فقد وجدت الشركات أن تكلفة المنع (الوقاية) أقل من تكلفة تصحيح العيوب بعد حدوثها⁸.
- ب. **تكاليف التقويم**: هي التكاليف المرتبطة بتقويم المستوى المتحقق لجودة المطابقة، وتترتب على كافة الأنشطة الخاصة بالتأكد من مطابقة المواد المشتراة، والعمليات، والمنتجات للمتطلبات أو المواصفات المحددة مسبقاً⁹.
- ج. **تكاليف الفشل الداخلي**: وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات والمنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن¹⁰.

د. تكاليف الفشل الخارجي: هي التكاليف الناتجة عن الفشل في بلوغ معايير جودة التصميم الجاري اكتشافه بعد تسليم المنتج للزبائن، ويمكن أن تكون أنشطة الفشل الخارجي الأكثر تكلفة بسبب تأثيراتها على سمعة المؤسسة¹¹.

ثانياً: الإطار المفاهيمي لتقنية التكلفة المستهدفة

1. تعريف تقنية التكلفة المستهدفة

تعد تقنية التكلفة المستهدفة "target costing" "TC" لتخطيط وإدارة الكلفة الهادفة لتخفيض التكاليف أثناء البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حياة المنتج بدلاً من تخفيضها أثناء التصنيع مع التأكد من الجودة عن طريق اختيار الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف في مرحلتي تصميم وتطوير المنتج¹²، بما يلي رغبات عملائها مع تحقيق الأرباح وتخفيض للتكاليف¹³، خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية¹⁴.

2. مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة "TC" وتتمثل في¹⁵:

- تحديد السعر أولاً وهذا عكس الحالة التي تحدد فيها تكلفة المنتج وسعر البيع بموجب المدخل التقليدي التكلفة - زائد؛
- التركيز على تصميم المنتج بالخصائص المرغوب بها وبالسعر المناسب للتأكد من أن المنتج ينتج بكفاءة وبالتكلفة المسموح بها؛
- التركيز على الزبائن لتحديد المنتج الذي ينبغي أن يصمم تلبية لطلبه وبيع بالسعر الذي يرغب الزبون بدفعه؛
- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج من خلال توجيه سلسلة القيمة ببذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة لتخفيض التكلفة المتوقعة؛

3. مراحل تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة "TC" وتتمثل في¹⁶:

- إستقصاء السوق لمتطلبات الزبائن وتعيين مواصفات المنتج والتي يقتصر تنفيذها على تحديد الكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة أما المنتجات القائمة فيجري تحديد الكلفة المستهدفة في المرحلة الثانية؛
- تحديد السعر المستهدف الذي يكون الزبون مستعداً لدفعه مقابل المنتج على أساس قيمته التفاضلية المرتبطة بالمنافسة؛

- تحديد هامش الربح المستهدف بالاعتماد على العائد على الاستثمار المخطط للوحدة ككل والربح كنسبة مئوية من المبيعات المتوقعة وطرحه من سعر البيع المستهدف لتحديد الكلفة المستهدفة وعلى أساس تقسيم إجمالي الكلفة المستهدفة للمنتج على أجزاءه المتعددة قبل البدء بعملية التصميم الفعلية للمنتج؛

- مرحلة مقارنة التكاليف الفعلية للإنتاج مع المستهدفة للتقسي عن طرق التخفيض كأدوات تحليل مشاكل الجودة.

ثالثا: استعمال التكلفة المستهدفة للتحكم في تكاليف الجودة

1. تقديم المؤسسة محل الدراسة

مؤسسة الكهرباء المنزلية DOMELEC متواجدة في ولاية خنشلة وهي مؤسسة وطنية تابعة لمؤسسة كهرباء الجزائر "Groupe ELEC EL DJAZAIR"، بدأت نشاطها الصناعي في سنة 1991 فهي مؤسسة صناعية تصنف قانونا ضمن شركات الأموال، شكل الشركة هو شركة مساهمة "SPA" و يقدر رأس مالها بـ 338000000 دينار جزائري. ويتمثل نشاط مؤسسة "DOMELEC" في تصنيع وتسويق المنتجات الكهربائية مثل: القواطع مأخذ التيار، مأخذ حامل المصابيح، مأخذ الهاتف والإنترنت، مأخذ التلفزيون، مقابس، مشابك التوصيل بالإضافة إلى منتجات أخرى كثيرة، ونظرا للتنوع الواسع في تشكيلة منتجات مؤسسة الكهرباء المنزلية قمنا باختيار منتج واحد ليكون محل الدراسة وهو منتج مشبك توصيل BARRETTE 16 MM لسنة الاستغلال 2015.

2. تكاليف الجودة في مؤسسة الكهرباء المنزلية

ميدانيا لا تقوم مؤسسة الكهرباء المنزلية بحساب وتقدير تكاليف الجودة، وقد قمنا بتقديرها بمساعدة المحاسب وبالاعتماد على البيانات المالية للمؤسسة. ويمثل الجدول الموالي تكاليف الجودة للمنتج محل الدراسة ونسبة كل نوع إلى إجمالي تكاليف فنته ونسبة كل فئة إلى إجمالي تكاليف الجودة.

الجدول رقم (01): تكاليف الجودة في مؤسسة الكهرباء المنزلية لمنتج

BARRETTE 16 MM لسنة 2015 (الوحدة: دج)

النسبة إلى المبيعات %	نسبة إلى تكاليف الإنتاج %	نسبة إلى تكاليف الجودة (%)	نسبة إلى تكاليف النوع (%)	إجمالي التكلفة	مجموعة تكاليف الجودة
					تكاليف الوقاية:
%3.93	%7.08	%25.02	%46.99	780000	بحوث تطوير المنتج
%4.23	%7.63	%26.94	%50.61	840000	بحوث تطوير العملية
%0.15	%0.27	%0.99	%1.80	30000	التدريب على الجودة
%0.05	%0.10	%0.32	%0.60	10000	الصيانة الوقائية
%3.93	%7.08	%53.25	%100	1660000	مجموع تكاليف الوقاية
					تكاليف التقويم:
%0.70	%1.28	%4.49	%12.34	140000	فحص المواد الأولية
%2.51	%4.54	%16.04	%44.05	500000	فحص المنتجات النصف مصنعة
% 2.5	%4.49	%15.88	%43.61	495000	فحص المنتجات التامة
%5.71	%10.31	%36.41	%100	1135000	مجموع تكاليف التقويم
					تكاليف الفشل الداخلي:
%0.18	%0.33	%1.15	%69.24	36000	إعادة تشغيل المنتجات المعيبة
%0.08	%0.14	%0.51	%30.76	16000	صيانة العلاجية
%0.26	%0.47	%1.66	%100	52000	مجموع تكاليف الفشل الداخلي
					تكاليف الفشل الخارجي:
%0.08	%0.14	%0.48	%5.55	15000	مردودات المبيعات
%1.28	%2.31	%8.18	%94.45	255000	خسارة المبيعات المستقبلية للمؤسسة
%1.36	%2.45	%8.66	%100	270000	مجموع تكاليف الفشل الخارجي
%15.69	%28.32	%100		3117000	مجموع تكاليف الجودة
	%100			11003127	مجموع تكاليف الإنتاج
%100				19845875	إيراد المبيعات

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على البيانات المالية للمؤسسة

يتبين لدينا من خلال الجدول أن المبلغ الإجمالي لتكاليف الجودة يقدر بـ 3117000 دج وبمثل إجمالي ما أنفقته مؤسسة DOMELEC على جهود تحقيق جودة المنتج والعملية. 3. التحكم في تكاليف الجودة بمؤسسة DOMELEC باستعمال تقنية التكلفة المستهدفة "TC"

حاولنا تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في مؤسسة DOMELEC وفقا لبيئتها الاقتصادية والصناعية وبما يتلاءم مع ثقافتها بمتبع مراحل وخطوات تنفيذها، مع إجراء التعديلات المناسبة لإمكانية تطبيقها للتحكم في تكاليف جودة للمنتج محل الدراسة، وفقا للآتي:

أ. **تحديد نسبة تكاليف الجودة المستهدفة** بالاعتماد على دراسة (حيدر علي المسعودي، 2010) حيث شكلت نسبة 14.32% مقابل نسبة فعلية تساوي 15.69% من المبيعات، بفرق يساوي 1.37%. وتشكل نسب أنواع تكاليف الجودة المستهدفة إلى تكاليف الجودة في مؤسسات أخرى؛ تكاليف الوقاية، تكاليف التقويم، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي تساوي النسب التالية على التوالي 13.98%، 17.63%، 48.14%، 20.15%.

ب. **تحديد التكلفة المستهدفة للجودة** باستعمال النسب القياسية السابقة التي تتحملها مؤسسات أخرى وذلك كالآتي:

إجمالي تكاليف الجودة المستهدفة = النسبة المستهدفة لتكاليف الجودة إلى المبيعات × إيراد

ومنه إجمالي تكاليف الجودة المستهدفة لمنتج BARRETTE 16MM =

$$19845875 \times 14.32\% = 2841929.3 \text{ دج}$$

وهذا مقابل إجمالي تكاليف جودة فعلية قدرها 3117000 دينار جزائري، أي أن المؤسسة تتحمل تكاليف جودة زائدة عن التكاليف التي من المفروض أن تتحملها بقيمة 275070.7 دج، وعليه يجب على المؤسسة أن تخفض تكاليف الجودة التي تتحملها لمنتج BARRETTE 16MM لسنة 2015 بهذا المبلغ وذلك مع يعادل نسبة 8.83% ، أما فيما يخص نسب كل نوع من أنواع تكاليف الجودة إلى إجمالي هذه التكاليف فنستنتج من الجدول رقم (01) على أساس مبلغ 2841929.3 دج وسنقوم بتوزيعها بين أنواع التكاليف ونوضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): حساب التكلفة المستهدفة لتكاليف الجودة لمنتج BARRETTE 16MM للسنة المالية 2015 الوحدة: دج

البيان	النسبة المستهدفة (1)	التكلفة الفعلية (2)	التكلفة المستهدفة (3) = 2841929.3 × (1)	الانحراف (4) = (3) - (2)
تكاليف الوقاية	%13.98	1660000	397301.72	1262698.28 (+)
تكاليف التقييم	%17.73	1135000	503874.06	631125.94 (+)
تكاليف الفشل الداخلي	%48.14	52000	1368104.76	1316104.76(-)
تكاليف الفشل الخارجي	%20.15	270000	572648.75	302648.75(-)
مجموع تكاليف الجودة	%100	3117000	2841929.3	275070.7

المصدر: من إعداد الباحثة

يتبين لدينا من الجدول السابق أن هناك انحراف لتكاليف الجودة الفعلية لمنتج BARRETTE 16MM عن التكلفة المستهدفة.

ج. تحديد التخفيض المتحقق في التكاليف بعد اعتماد تقنية "TC" لإدارة تكاليف

الجودة فعلى الرغم من أن المؤسسة حققت انخفاضا في تكاليف الفشل بسبب استثمارها في أنشطة الوقاية وأنشطة التقييم، لكن تطبيقها لعمليات إدارة التكلفة للتحكم في تكاليف الجودة يحقق لها تخفيضات مهمة في تكاليف الجودة وفي التكاليف الإجمالية نتيجة اعتمادها لتقنية التكلفة المستهدفة.

ونقترح مجموعة من الإجراءات يمكن للمؤسسة أن تتبعها للاستثمار في الأنشطة المضيفة للقيمة:

- تطوير أنشطة التدريب والتعليم التي تهدف إلى ضمان جودة شاملة، ونرى أن هذا النشاط له اثر في جميع الأنشطة الأخرى فالاهتمام به يقلل من الأخطاء ويساعد على الأداء الصحيح من أول مرة، ويزيد الخبرة لدى العمال مما يكون له أثر في جودة المنتج بما يزيد من الحصة السوقية للمؤسسة، لذلك نقترح زيادة المبلغ المخصص لهذا النشاط ليصل إلى 50000 دج للقيام بدورات تدريبية لعمال والموظفين قادرين على أداء وظائفهم بشكل صحيح.
- التقليل من المبلغ المخصص لأنشطة الفحص على الرغم من فعالية هذه الأنشطة في تقليل نسبة المعيب إلا أنها أكبر من المبلغ المفروض إنفاقه بـ

631125.94 دج ولذلك نقترح أن تقوم المؤسسة بتخفيض مبالغ فحص المنتج محل الدراسة والمواد الأولية الداخلية في العملية الإنتاجية ولكن ذلك ليس بتقليل عدد مرات الفحص أو عينة الفحص وإنما بتخفيض عدد العمال الذين يقومون بذلك عن طريق توزيعهم على الوظائف المهمة مثل تعيينهم ضمن العملية الإنتاجية أو في الفرق الهندسية وهذا بسبب خبراتهم الأمر الذي يساعد في اكتشاف الأخطاء والعيوب وفي وقت مبكر، وإنما نرى أنه يجب تخفيضها لتصبح 450000 دج و400000 دج لكل من نشاط فحص المنتجات نصف المصنعة والمنتجات التامة الصنع على التوالي، ليكون الانخفاض الإجمالي في تكاليف التقييم من 1135000 دج إلى 864000 دج.

- على الرغم من أن تكاليف الفشل ليست مرتفعة بالنسبة للمؤسسة إلى إجمالي تكاليف الجودة إلا أن الإجراءات السابقة سيكون لديها اثر على كل من تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي:

▪ تقليل نسبة المنتجات المعيبة وذلك بسبب زيادة تدريب العمال وقدرتهم على العمل بشكل صحيح مطابق للمواصفات المطلوبة ومن المرة الأولى، فالنظرية القائلة بان إنفاق 1 دولار على أنشطة الوقاية يوفر 100 دولار تتفق على أنشطة الفشل، يمكن إسقاطها على مؤسسة الكهرباء المنزلية بما سيخفض في المنتجات المعيبة من المنتج محل الدراسة بنسبة 10% وبذلك تنخفض تكاليف نشاط إعادة تشغيل المنتجات المباعة من 36000 دج إلى 32400 دج أي بمقدار 3600 دج، ما يؤدي إلى انخفاض تكاليف الإنتاج بنفس المبلغ لتتخفض من 11003127 دج إلى 10999527 دج.

▪ أما فيما يخص تكاليف الفشل الخارجي فان ارتفاع المبلغ الذي تتحمله المؤسسة نتيجة فقدان مبيعاتها المستقبلية بسبب الجودة الرديئة للمنتج محل الدراسة بالمقارنة مع المنافسين، يمكن أن ينخفض بعد تبني المؤسسة لفلسفة الجودة الشاملة وجعل الجميع يعرفون أن الجودة مسؤوليتهم وبذلك تبدأ مرحلة جديدة لنشر ثقافة الجودة بين جميع العمال، وتدريبهم على الأساليب الحديثة للرفع من أدائهم ومساعدتهم على إتقان

العمل لتظهر أهمية ذلك للمؤسسة بإنتاجها لمنتج متقن يطابق المواصفات ويلبي رغبات الزبائن، وهذا ما يجعل خسائر المؤسسة الناتجة عن فقدان المبيعات المستقبلية نتيجة ضعف الجودة تتخفف بنسبة 5% لتصبح تساوي 242250 دج بعد أن كانت تبلغ 255000 دج، وبذلك مع زيادة إيرادات المبيعات بنفس مبلغ التخفيض من 19845875 دج إلى 19858625 دج.

ويبين الجدول التالي اثر اعتماد تقنية "TC" لإدارة تكاليف الجودة والتحكم بها ونسبتها إلى تكاليف الإنتاج وإيراد المبيعات:

الجدول رقم (03): الأثر المتوقع لتطبيق التكلفة المستهدفة في تكاليف الجودة في مؤسسة الكهرباء المنزلية للمنتج محل الدراسة لسنة 2015 (الوحدة: دج)

البيان	المبلغ	نسبة إلى تكاليف النوع (%)	نسبة إلى تكاليف الجودة (%)	نسبة إلى تكاليف الإنتاج (%)	نسبة إلى المبيعات (%)
تكاليف الوقاية:					
بحوث تطوير المنتج	780000	46.42%	26.21%	7.09%	3.92%
بحوث تطوير العملية	840000	50%	28.22%	7.63%	4.22%
التدريب على الجودة	50000	2.98%	1.69%	0.45%	0.27%
الصيانة الوقائية	10000	0.60%	0.33%	0.10%	0.06%
مجموع تكاليف الوقاية	1680000	100%	56.45%	15.27%	8.47%
تكاليف التقويم:					
فحص المواد الأولية	140000	14.14%	4.71%	1.27%	0.71%
فحص المنتجات النصف مصنعة	450000	45.47%	15.12%	4.09%	2.26%
فحص المنتجات التامة	400000	40.43%	13.44%	3.63%	2.01%
مجموع تكاليف التقويم	990000	100%	33.27%	8.99%	4.98%
تكاليف الفشل الداخلي:					
إعادة تشغيل المنتجات المعيبة	32400	66.94%	1.08%	0.29%	0.16%
صيانة العلاجية	16000	33.07%	0.54%	0.15%	0.08%
مجموع تكاليف الفشل الداخلي	48400	100%	1.62%	0.44%	0.24%
تكاليف الفشل الخارجي:					
مردودات المبيعات	15000	5.84%	0.50%	0.13%	0.08%

1.21 %	%2.20	%8.14	%94.16	242250	خسارة المبيعات المستقبلية للمؤسسة
1.29 %	%2.33	%8.64	100%	257250	مجموع تكاليف الفشل الخارجي
%14.98	%27.05	%100		2975650	مجموع تكاليف الجودة
				10999527	مجموع تكاليف الإنتاج
				19858625	إيراد المبيعات

المصدر: من إعداد الباحثة

يتبين لدينا من الجدول السابق أن إجمالي تكاليف الجودة انخفض من 3117000 دج إلى 297565 دج، نتوقع أن تنخفض هذه التكاليف في السنوات القادمة نتيجة الاستثمار في أنشطة الوقاية وأنشطة التقييم.

الخاتمة

يمكن أن نلخص من هذا البحث إلى ما يلي:

- ليس هناك أي توجه للمؤسسة محل الدراسة نحو دراسة وتقدير وتحليل تكاليف الجودة لديها؛
- إن اعتماد تقنية "TC" كأساس للتحكم في التكاليف المتعلقة بأنشطة الجودة في المؤسسة محل الدراسة ساعد في تحقيق تخفيضات مهمة في إجمالي هذه التكاليف والتحكم بها من خلال الاستثمار في أنشطة المنع؛
- يوفر استعمال آليات تقنية "TC" للتحكم في تكاليف الجودة مجالاً للاستثمار في الأنشطة المضيفة للقيمة وتخفيضات مهمة في نسبة التكاليف الفعلية إلى التكاليف المستهدفة للجودة في مؤسسة الكهرباء المنزلية - خنشلة؛
- تستهلك أنشطة المؤسسة مبالغ كبيرة في سبيل تحقيق جودة المنتج محل الدراسة، حيث بلغت تكاليف الجودة 3117000 دج، وتشكل ما نسبته 28.32% من تكاليف الإنتاج الإجمالية و 15.69% من إيرادات المبيعات، ويظهر أن جل تكاليف الجودة هي تكاليف وقاية وتكاليف تقييم؛
- إنه وبعد تطبيق تقنية "TC" كانت إجمالي تكاليف الجودة المستهدفة للمنتج محل الدراسة تساوي 2841929.3 دج، أي أن المؤسسة تتحمل تكاليف إضافية بقيمة 275070.7 دج ما يعادل نسبة 8.83%.

الهوامش:

¹ European Commission, **Quantifying Quality Costs and the Cost of Poor Quality in Translation**, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2012, P 03.

² نبيل محمد عبد الحسين الخناق، جبار جاسم الربيعي، أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية، مجلة التقني، المجلد الثامن عشر، العدد 4، 2005، ص 04.

³ Feigenbaum A.V, **Total Quality Control**, Mc Graw-Hill-Inc, New York, 1991, 3rd ed, P 110.

⁴ عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، وجهة نظر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 51.

⁵ حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص ص 78، 81.

⁶ Morse Wayne, Hartgraves AL, Davis James, **Management Accounting: A strategic approach**, Thomson Learning, South – Western, USA, 2003, 3th edition, P 383.

⁷ Drury Colin, **Management and Cost Accounting**, Business Press, Thomson Learning, 2000, 5th Edition, P 901.

⁸ مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء، عمان، الأردن، 2008، ص 71.

⁹ رعد عبد الله الطائي، عيسى قفاداة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2008، ص 40. المرجع نفسه، ص 40.

¹¹ Morse Wayne et al, Op.cit, P 383.

¹² Atkinson Anthony , Kaplan Robert, Mark young , **Management accounting**, prentice _ Hall International Inc, 4th Ed, 2004, P 29.

¹³ Hilton Roland, maher Michael& setto Frank, **Cost Management Strategies for Businss Decision**, the Mc Graw-Hill Companeis, Inc, 2003, P 52.

¹⁴ ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجزائر، العدد 09، 2009، ص 210.

¹⁵ Hilton Ronald, **Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment** , Sixth edition, The Mc Graw-Hill Companies, Inc. USA, New York, 2005, P 649.

¹⁶ ثائر صبري محمود الغبان، المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنية التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها- رؤية مقترحة للشركة العامة لصناعة الاطارات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع و الثلاثون، 2013، ص 208.