

مدخل مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات (الموارد، الأحداث، الوكلاء) لتعزيز القدرة التنافسية للمنشأة

فادية ناجي محمد

ملخص:

يعتبر النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتمثل المحاسبة الإدارية أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة لكونها تؤدي دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة. ونتيجة للتطور التكنولوجي المستمر في عمليات التشغيل فقد أدى إلى عدم مسايرة المحاسبة الإدارية التقليدية لأداء الشركات في ظل نظم التصنيع الحديثة لذلك لابد من تطبيق الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة مثل التكلفة المستهدفة وتعتبر التكلفة المستهدفة تقنية موجه نحو العميل وتقوم بتوفير بيانات ملائمة للقرارات. كما ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لتحديد التكاليف المحددة مقدماً للأغراض التنافسية ويقوم بتحديد هذه التكاليف في ضوء كل من ظروف السوق والأوضاع الداخلية في محاولة جعل التكلفة الفعلية في حدود هذه التكاليف ليس بهدف التخفيض المطلق لها وإنما بهدف الوصول إلى رقم التكاليف الأمثل، الذي يحقق مستوى الجودة والأمان ورغبات المستهلك واحتياجاته وفي الوقت نفسه مستوى الربحية التي تسعى الشركات إلى تحقيقه.

ولكن واجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة خلال مرحلة إعداد وتصميم المشروع بعض المشاكل والعقبات التي تحد من تحقيق هذا الأسلوب مثل العوامل التكنولوجية وقت تقديم المنتج للسوق، كذلك فرض هذا النظام لضغط كبير على العمال حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة ومع تقليل الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل. لذلك يمكن القول أن التكلفة المستهدفة وحدها لا يمكن تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة. لذلك تقترح الباحثة من خلال هذا البحث التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات المحاسبي (REA) (المورد والحدث والوكيل) وذلك لتعزيز القدرة التنافسية للمنشأة.



Abstract:

The accounting system of the most productive systems for information which needed to make decisions and the management accounting major subsystems to the accounting system for being play a prominent role in providing the necessary information for the administration to take various administrative decisions. As result of continuous technological development in operations it has led to failure to keep space with the traditional management accounting for the performance of companies in the light of modern manufacturing system.

So companies must be applied to advanced methods of management accounting such as target cost which is consider oriented technology for customer and providing appropriate data for decisions and target cost method to determine specific costs also appeared in advance of competitive purposes. And the identification of these costs in the light of all of the market conditions and internal conditions in an attempt to make the actual cost in the range of these costs in order to not have absolute reduction but in order to reach the optimal number costs. That achieves the quality and safety and consumer desires and needs of the level at the same time the level of profit ability that companies seeking to achieve.

But the target cost method of application and faced

during the preparation and design phase of the project some of the problems and obstacles that limit the achievement of this method such as:

- Technological factors time of the product to the market. This system also impose great pressure on workers, where to reach the target cost with reduction time table becomes almost impossible. So we can say that the target cost alone cannot achieve the competitiveness of the facility. Therefore, the researcher suggest that through this research integration between the target cost method and accounting model data (Rea) (resource – event – agent) so as to maximize the competitiveness of the facility.

المقدمة:

أدت التغييرات التي حدثت في بيئة الأعمال إلى زيادة حدة المنافسة الأمر الذي أدى بدوره إلى دفع العديد من المنشآت لتبني استراتيجيات تؤدي إلى دعم قدرتها التنافسية وتقوي من مركزها في السوق.

وباعتبار أن المحاسبة الإدارية هي دعامة أساسية من دعائم النجاح السوق للمنشأة فإنها بحاجة إلى تحديث فلسفتها لتتسق دائماً مع المتغيرات البيئية كلما تغيرت لتظل أداة فاعلة في مساعدة المنشآت على تحقيق أهدافها ومواجهة التحديات التي تفرض عليها الأمر الذي فرض على نظم المحاسبة الإدارية استحداث أساليب أخرى في إدارة التكاليف ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة، والهدف من تطبيقها هو محاولة التحسين المستمر وتخفيض التكاليف للوصول بها إلى حدودها الدنيا مع الحفاظ على مستوى الجودة وهذا يؤدي إلى سعر أقل مما يؤدي إلى الاستحواذ على نصيب أكبر من السوق.

وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها "مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتمشى مع أسعار المنافسين ومحققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج (زيادة عودة ابنية العمادة ٢٠٠٩، ص ٢٠١).

ورغم ذلك هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك مثل صعوبة التوفيق بين رغبات العملاء لكل عميل ورغبته الخاصة به بالإضافة إلى صعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن المنافسين. ونتيجة لذلك يصعب تحديد سعر البيع المستهدف لأنه يتم تحديده من خلال التحديد الدقيق لاحتياجات ورغبات العملاء، ومن هنا يصعب حساب التكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف (د/صلاح محمد عمران ٢٠١١).

لذلك يمكن من خلال هذا البحث التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة



ونموذج البيانات المحاسبي (الموارد، الأحداث، الوكلاء) (REA) وذلك لتطوير قاعدة بيانات المحاسبة الإدارية مما يساعد على توفير المعلومات المالية وغير المالية وربط تلك المعلومات بالقيمة المحققة للعميل وتمكين المنظمة من التخصيص السليم للتكاليف ومن ثم ربط التكاليف بالعميل، كما قد يساعد التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات المحاسبي (REA) على تحقيق أهداف المنشأة وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي.

أهداف البحث :

١. محاولة الاستفادة من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (التكلفة المستهدفة) في تعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.
٢. تطوير وتحديث أدوات وأساليب وقواعد البيانات في المحاسبة الإدارية لكي تتماشى مع التطورات والابتكارات في البيئة التنافسية.
٣. التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات (REA) (الموارد والأحداث والوكلاء) بهدف توفير المعلومات المالية والتكاليفية المتعلقة بدورة حياة المنتج وربط تلك المعلومات بالقيمة الحقيقية للعميل.

أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من وجهة نظر الباحثة في ضوء مشكلة البحث السابق ذكرها وهي التي تمثل في النقاط التالية :

١. أهمية تطوير وتحديث أدوات وأساليب وقواعد البيانات في المحاسبة الإدارية لكي تتماشى مع التطورات والابتكارات في البيئة التنافسية .
٢. أهمية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات المحاسبي(REA) بهدف الوصول للقيمة المتوقعة من المنتجات



والخدمات المقدمة للعميل.

٣. أهمية القيمة للعميل لتحسين أداء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية .

حدود البحث :

- التركيز على أسلوب التكلفة المستهدفة دون التعرض لأساليب المحاسبة الإدارية الأخرى .
- اقتصرت الباحثة لتناول نموذج البيانات المحاسبي (REA) فقط دون التعرض لنظم معلومات محاسبية أخرى.

منهج البحث :

من أجل تحقيق أهداف البحث وحل مشكلة الدراسة يسلك الباحث المنهج الاستنباطي وهو منهج الهبوط من العام إلى الخاص أو الانتقال من العموميات إلى الجزئيات على مجموعة من المسلمات والبدهييات وذلك من خلال تعميم النتائج الجزئية التي تم الوصول إليها من خلال المنهج الاستنباطي.

تقسيمات البحث :

لتحقيق أهداف البحث يمكن تقسيم البحث إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: العلاقة بين نظام تكاليف تدفق القيمة ونظام التكلفة المستهدفة.

المبحث الثاني: دور نموذج البيانات المحاسبي (REA) في تعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.

المبحث الثالث: التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات المحاسبي (REA) لتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.



المبحث الأول

العلاقة بين نظام تكاليف تدفق القيمة ونظام التكلفة المستهدفة

مقدمة:

تشتد المنافسة في بيئة الأعمال التنافسية بين المنشآت الصناعية العاملة في السوق وتقوم على جذب أكبر قدر ممكن من العملاء من خلال تقديم مناخ متميز من حيث الجودة والتكلفة في الوقت والمكان المناسب بالشكل الذي يتناسب مع تطلعات العملاء المتجددة.

وفي ضوء محدودية الموارد المتوفرة فقد زاد التركيز على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال قيام المنشآت الصناعية باستخدام وسائل وآليات جديدة للتصنيع، ومن هنا يمكن الاعتماد على معلومات تيار تدفق القيمة المدعمة بنظام تكاليف تدفق القيمة لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بشكل أفضل، وتعتمد فكرة نظام تكاليف تدفق القيمة على تقسيم المصنع لخلايا العمل بكل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة من منتج معين أو مجموعة من المنتجات المتشابهة من حيث طريقة الإنتاج وتسير هذه الأجزاء في مسارات تدفق تضيف في كل تدفق قيمة للعميل (محمد يسن عبد اللطيف ٢٠١٢، ص ١٢٧).

أما عن نظام التكلفة المستهدفة فهي أداة لتفهم كيفية إيجاد القيمة للعميل وتحديد الواجب عمله لزيادة تلك القيمة، كما أن نظام التكلفة المستهدفة يمثل الطريقة الأساسية لإيجاد القيمة واستبعاد الفاقد عبر تدفقات القيمة في منشآت الإنتاج الانسيابي.

لذا يتضح أن كلا من نظام تكاليف تدفق القيمة ونظام التكلفة المستهدفة يعمل على تحقيق القيمة للعميل وذلك عن طريق وضع خطة استراتيجية لوضع تكاليف تدفق القيمة على مسار الوصول للتكلفة المستهدفة لإيجاد قيمة أفضل



للمعمل وتحديد المستوى المناسب لربحية المنشأة (عماد السيد قطب، ص ٣٤٢، ٣٤٦)

مما سبق يمكن التعرف على نظام تكاليف تدفق القيمة كما يلي:

تحتاج المنظمات الصناعية أن تسعى دائماً لتمييز في عملياتها لتعزيز قدرتها التنافسية ولذلك سوف تقوم بتخطيط عملياتها بشكل فعال والسيطرة على عملية الإنتاج وتعظيم وخلق القيمة للعملاء، لذلك لا بد من إتباع نهج جديد في نظام التكاليف وهو نظام تكاليف تدفق القيمة (Joao Malta, Pedrof 2011, P 234)

يعرف تدفق القيمة Value Stream :

بأنه تجميع لكل الأنشطة المتعلقة بتصميم وطلب المنتج أو المعلومات بهدف إيجاد القيمة للمعمل بدءاً من الحصول على المواد الخام وحتى وصول المنتج للمعمل. ويتم تجميع المنتجات التي لها نفس الملامح والخصائص وتستخدم نفس الموارد في تدفق واحد للقيمة (عماد السيد قطب)

ويمكن تعريف تدفق القيمة بأنه يجب أن يتم تحديد مسار تدفق القيمة لكل عائلة من المنتجات ومسار تدفق القيمة يتضمن كل الأنشطة المطلوبة واللازمة لخلق قيمة للمستهلكين، أو قد يكون النشاط هو تصميم منتج جديد حيث يمكن تخصيص مسار تدفق قيمة للمنتج الجديد (سعيد محمود الهلباوي وتهاى محمود النشار ٢٠١١، ص ٧٢)

كما يعرف بأنه مجموعة من الأنشطة داخل سلسلة التوريد تستهدف توفير منتج ذو قيمة معينة من وجهة نظر المعمل (محمد يسن عبد اللطيف ٢٠١٢- ص ١٣٤)

مما سبق ترى الباحثة أن تدفق القيمة يعني تجميع لكل الأنشطة المتعلقة بتصميم المنتج بهدف إيجاد القيمة للمعمل بدءاً من الحصول على المواد الخام وحتى وصول المنتج للمعمل، وأن التحديد السليم لمسارات تدفق القيمة تزداد أهميته في أنه يعتبر بمثابة موضوع القياس التكاليفي عند تصميم نظام التكاليف في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وهو ما قد يطلق عليه تكاليف تدفق القيمة.



ويرى أحد الكتاب أن تكاليف تدفق القيمة يقدم دليلاً ملموساً على تحقيق التحسين المستمر من بداية عملية الإنتاج حتى عملية تسليم المنتج للمستهلك. والتحديد السليم والتدقيق لتكلفة المنتجات وقد تجعل إدارة المنشأة أكثر قدرة على اتخاذ القرارات الأفضل (Patxi Ruiz de Arbulo 2013, P 647)

العلاقة بين نظام تكاليف تدفق القيمة ونظام التكاليف المستهدفة:

تسعى كافة المنشآت إلى تحقيق النمو والتوازن ثم الاستمرار ولا يأتي هذا إلا بالتعرف على حاجات العملاء المتعددة ومحاولة إشباعها في ظل تبني سياسات سعرية تتدفق مع البيئة المحيطة بالمنشأة وأسعار المنافسين.

وتعرف التكلفة المستهدفة بأنها إحدى أدوات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية لأنها تستهدف ثلاث عناصر تنافسية رئيسية هي السعر والنوعية والتكلفة بالإضافة إلى الإبداع.

وقد أشار معيار التكلفة المستهدفة الصادر عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية (The Society of management accountants of Canada (SMAC) إلى أن منهج التكلفة المستهدفة يعد أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تستخدم التكلفة المخططة أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض دورة حياة المنتج، كما أضاف المعيار أن التكلفة المستهدفة تعد أداة استراتيجية تهدف إلى زيادة المنظمة تكاليفياً.

أي أن التكاليف المستهدفة تعد مدخلاً لإدارة التكلفة ويتم تصميمه لتطوير المنتجات بمستوى من الربحية يكون مبرراً لإنتاجها كما أنها تؤثر بصورة واضحة على قرارات الإنتاج (خالد فتحي جابر ٢٠١٣، ص ٩٤٠-٩٤١)

وقد يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من أفضل النظم المتاحة لإدارة التكلفة التي يمكن أن يحقق هذا الهدف وذلك يتضح من خلال التعرف على الإطار العام لنظام التكلفة المستهدفة وهو يتضمن أربعة عناصر أساسية:



١- إدراك أو تفهم احتياجات العملاء وتتضمن ثلاث خطوات هي:

وضع تصور حول ماهية العملاء الواجب التعامل معهم والقيمة الواجب إيجادها لهم في شكل احتياجات محددة، دراسة كيفية المقابلة بين احتياجات والخصائص الوظيفية للمنتج وأخيراً دراسة كيفية تلبية احتياجات العملاء وإرضائهم من خلال الربط بين الخصائص الوظيفية للمنتج ودراسات بحوث السوق.

٢- تحديد سعر البيع المستهدف:

وتتضمن ثلاث خطوات هي: العمل من أجل تحديد دقيق لاحتياجاتهم، تحديد الأوزان النسبية لقيم احتياجات العملاء بالربط بين السعر الحالي لكل منها وأولوياتها بالنسبة للعملاء، وأخيراً تحديد القيمة التي يجب أن تحققها منتجات وخدمات الشركة للعملاء (سعر البيع المستهدف).

٣- حساب التكلفة المستهدفة:

تتضمن ثلاث خطوات هي: دراسة قيم وملامح وخصائص المنتجات بهدف تصور حول علاقة عناصر كل منتج بباقي المنتجات داخل تدفق القيمة وأثر تلك العلاقة على كل من متوسط تكلفة وربحية تدفق القيمة وتحديد الربح المستهدف في إطار تلك العلاقة وحساب التكلفة المستهدفة لكل منتج أو خدمة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. وأخيراً تخصيص التكلفة المتوسطة الكلية على العناصر الأساسية لكل منتج أو خدمة داخل تدفق القيمة (عماد سيد قطب، ص ٣٤٢ - ٣٤٣)

قيادة نظام التكلفة المستهدفة نحو تحقيق القيمة للعميل:

يتحقق ذلك عن طريق وضع خطة استراتيجية لوضع تكاليف تدفق القيمة على مسار الوصول للتكلفة المستهدفة، لإيجاد قيمة أفضل للعميل وتحديد المستوى المناسب لربحية المنشأة وتشمل الخطة الاستراتيجية ثلاث خطوات رئيسية:



أ- تحديد طبيعة العلاقة بين القيمة والتكلفة داخل تدفق القيمة باستخدام مؤشر التكلفة/ القيمة بهدف استبعاد خطوات التشغيل التي تزيد تكلفتها عن القيمة التي تحققها.

ب- المقابلة بين التكاليف المستهدفة وعمليات التشغيل بهدف تحديد أقصى تكلفة مسموح بها لكل خطوة أو عملية من عمليات التشغيل.

ج- وضع خطة تفصيلية للتحسين المستمر للعمليات بهدف وضع تكاليف تدفق القيمة على مسار الوصول للتكلفة المستهدفة من خلال دراسة البدائل المتاحة في هذا الشأن مثل زيادة الإيرادات عن طريق زيادة القيمة المحققة للعميل أو تخفيض تكلفة المواد المستخدمة داخل تدفق القيمة بتخفيض فاقد الخردة وإعادة التشغيل أو تخفيض تكلفة عمليات التشغيل داخل تدفق القيمة باستبعاد الفاقد أو إعادة توظيف الموارد المتوفرة بفعل تخفيض الفاقد.

مما سبق ترى الباحثة أن نظام التكلفة المستهدفة تعمل على تفهم احتياجات العملاء وتحديد القيمة الواجب إيجادها لهم والعمل على إشباع احتياجات العملاء وإرضائهم كما يتضح أيضاً العلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام تكاليف تدفق القيمة وذلك عن طريق وضع خطة استراتيجية لوضع تكاليف تدفق القيمة على مسار الوصول للتكلفة المستهدفة وذلك لإيجاد قيمة أفضل للعميل وتحديد المستوى المناسب لربحية المنشأة مما يؤدي إلى دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

المبحث الثاني

دور نموذج البيانات المحاسبي (REA) في تعظيم القدرة التنافسية للمنشأة

لقد أخذت عملية تصميم نظم المعلومات المحاسبية أشكالاً عديدة لتتلاءم مع التطور الحاصل على طبيعة البيئة التي تعمل بها منظمات الأعمال وكذلك كم ونوع حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية. وكما هو معروف في المجال



المحاسبي أن أسلوب تصميم نظم المعلومات المحاسبية التقليدي اتصف بكونه يعمل في مجال المحاسبة المالية وأنه يركز في عمله على استيعاب معالجة وحفظ البيانات التاريخية اللاحقة لتحقيق الأحداث الاقتصادية مما يشير إلى وجود قصور في النماذج في النماذج المقدمة لكونها لم تتعامل مع مجالات محاسبية أخرى مثل المحاسبة الإدارية حيث تهدف المحاسبة الإدارية إلى تقديم المعلومات الضرورية والملائمة لوظيفتي التخطيط وصناعة القرارات وأيضاً تقوم بالمساعدة في تحفيز ورقابة عمل الأفراد في الوحدة الاقتصادية وذلك لتحقيق الأهداف التي ترغب إدارة تلك الوحدة تحقيقها (سليمان حسين عبدالله ٢٠٠٨، ص ١).

فالتطورات المستمرة والمتلاحقة في البيئة المحيطة بمنشآت الأعمال تتطلب ضرورة وجود تغير وتطور مماثل في أنظمة المحاسبة الإدارية حتى تتلاءم مع ما يحدث من تغيرات في البيئة الحديثة فبناء على الاستراتيجية التي تبناها المنشأة يجب أن يطور نظام معلومات المحاسبة الإدارية للوفاء بمتطلبات تطبيق هذه الاستراتيجية فإذا كانت الجودة والابتكار هما جوهر الاستراتيجية التنافسية للمنشأة فإنه من الضروري أن يكون نظام المحاسبة الإدارية قادر على قياس الأحداث المتعلقة بهذه العوامل حيث يجب التركيز على مقاييس رضا العميل، مقاييس الجودة، ريادة السوق، الريادة التكنولوجية فعدم احتواء نظام المحاسبة الإدارية على هذه المقاييس يعوق قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها (عماد سعيد الزمر ٢٠٠٩، ص ٣٤٧ - ٣٦٣).

فمن خلال هذا البحث تعرض الباحثة نظم المعلومات المحاسبية ونموذج البيانات المحاسبي (REA) ودورهم في تعظيم القدرة التنافسية.

حيث يكون للمحاسبين دوراً أساسياً في تطوير نظام المعلومات المحاسبي في المنشآت فهم في أغلب الأحيان يجمعون بين الخبرة المهنية والواقع التطبيقي للنظام المحاسبي في المنشآت من جهة وبين العلم والمعرفة بالأسس والمعايير المحاسبية من جهة أخرى.



فيمكن أن يكون المحاسب مطوراً لنظام المعلومات المحاسبي في المنشأة من خلال مشاركته في مراحل التطوير وفي الوقت نفسه يكون مستخدماً لذلك النظام من خلال تطبيق الإجراءات والسياسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة باستخدام ذلك النظام... (محمد سليم ناعسة وبشير أحمد خميس ٢٠٠٩، ص ١٨٣)

- يمكن التعرف على نظم المعلومات المحاسبية ونموذج البيانات المحاسبي (REA) فيما يلي:

النظام: هو مجموعة من العناصر أو المكونات المتداخلة والمترابطة التي تتفاعل مع بعضها لبعض لتحقيق الهدف.

المعلومات: وهي بيانات تم تنظيمها ومعالجتها لإعطاء معنى مفيد لها لدى المستخدم، أما عن نظام المعلومات المحاسبية فهو: نظام لتجميع وتخزين ومعالجة البيانات لإنتاج المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات.

- وظائف نظام المعلومات المحاسبي هي:

- ١- جمع وتخزين المعلومات عن الأحداث والموارد والوكلاء.
- ٢- تحويل هذه البيانات إلى معلومات تستخدمها الإدارة في صنع القرار عن الأحداث والموارد والوكلاء.
- ٣- توفير الرقابة الكافية للتأكد من موارد المنشأة بما في ذلك البيانات المتعلقة بها (Islam Rimawi 2007, PP 1, 7)

بوجه عام يتم إنشاء نظم المعلومات بهدف نقل المعلومات المالية من أجل تحسين عملية اتخاذ القرار من جانب الإدارة، وتوفر المحاسبة الإدارية المعلومات للإدارة من البيانات التي سبق جمعها من خلال القسم المالي بالشركة وغالباً ما يتولى المحاسبون الإداريون إنشاء هيكل نظم المعلومات والعمليات وإدارته لأنهم كثير ما يكونون مصدر البيانات (علا أحمد صلاح، ص ٢٢٠).



وفي ظل اقتصاد السوق والمنافسة الحرة التي تعيشها منشآت الأعمال في الوقت الحالي فإن التطورات المستمرة والمتلاحقة في البيئة المحيطة بمنشآت الأعمال تتطلب ضرورة وجود تغيير وتطوير مماثل في أنظمة المحاسبة الإدارية حتى تتلاءم مع ما يحدث في البيئة المحيطة.

ومن هنا جاءت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتلعب دوراً فعالاً في ظل المنافسة المتزايدة التي تواجهها منشآت الأعمال في الوقت الحالي حيث يرتبط فعالية تطبيق الممارسات الإدارية المستحدثة والأساليب الصناعية المتقدمة بوجود نظام فعال للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث وجد أن تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تجعل المنشأة أكثر إدراكاً بالبيئة الخارجية ومتطلبات التغيير، كما أنها تساعد في تعزيز الميزة التنافسية وكلما كان نظام المعلومات المحاسبي يوفر معلومات ملائمة ودقيقة وفي التوقيت المناسب. كما أدى ذلك إلى تسهيل دور المحاسب الإداري في العملية الاستراتيجية (عماد سعيد الزمر ٢٠٠٩، ص ٣٦٧).

حيث يهتم المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية بتوفير معلومات من خارج المنظمة ومن أهمها تلك المتعلقة بالمنافسين والعملاء والظروف الاقتصادية، مما يعني أن المحاسبة الإدارية طرقت مجالاً لم يكن محلاً لاهتمامها من قبل (صلاح محمد عمران ٢٠١١، ص ٢٦).

إن تطوير المحاسبة الإدارية بما يتلاءم مع المدخل الاستراتيجي يتطلب تحديث قاعدة البيانات المرتبطة بالمحاسبة الإدارية بحيث يتم تجميع كافة البيانات المالية وغير المالية سواء ارتبطت بالحدث العيني أو قبل حدوثه وسواء كانت داخلية أو خارجية حيث يضيف هذا التكيف لوظيفة المحاسبة الإدارية بعداً آخر وهو جعله محلاً للقرارات (أحمد رجب عبد العال وفتح رزق ٢٠٠٢، ص ٨٥).

يتضح أن هناك فجوة معلوماتية بين تلك المعلومات التي توفرها النظم المحاسبية التقليدية القائمة أساساً على نموذج القيد المزدوج وبين تلك التي كان ينبغي توفيرها لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم الأداء



واتخاذ القرارات على مستوى الأنشطة والمنتجات والعمليات في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات الحديثة وهذا يتطلب تصميم النظم المحاسبية التي تكفل توفير كافة المعلومات اللازمة والمفيدة في ظل بيئة قاعدة البيانات المشتركة في ظل تكنولوجيا المعلومات الحديثة وتوفير المعلومات اللازمة والمختلفة للأغراض المختلفة في التوقيت الفوري، وأما عن المنهجية فتتضمن بناء النظم المحاسبية على أساس النموذج المحاسبي (REA) في إطار قاعدة البيانات العلاقية (جمال عبد الحميد وعبد العزيز علي ٢٠٠٨)

وبشكل عام يمكن القول أن الإطار الفكري لنظم إدارة قواعد البيانات المحاسبية والنموذج المحاسبي (المورد، الحدث، الوكيل)، والعروف اختصاراً (REA) يعدان من الوسائل الأكثر تحديداً في مجال تصميم نظم معلومات شاملة وتسجيل وحفظ البيانات المحاسبية التي يمكن من خلالها وبطريقة معينة من توفير تفصيل كاملة عن العمليات التي تتم داخل الوحدة الاقتصادية. وبشكل خاص القرارات غير المحاسبية (سليمان حسين عبدالله ٢٠٠٩، ص ٢٧٤).

ترى الباحثة مما سبق أنه لا بد من توضيح الفجوة المعلوماتية بين تلك المعلومات التي توفرها النظم المحاسبية التقليدية وبين المعلومات التي ينبغي توفيرها لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات الحديثة وأنه لا بد من تصميم النظم المحاسبية التي توفر كافة المعلومات اللازمة للأغراض المختلفة في التوقيت الفوري في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

تعريف نموذج البيانات المحاسبي

(Resource event agency)(REA):

(أ) يعرف نموذج البيانات المحاسبي (REA) بأنه:

بأنه نموذج تم تطويره خصيصاً لاستخدامه في تصميم نظم المعلومات المحاسبية -AIS. هذا النموذج يركز على مفاهيم الأعمال المحددة لنشاطات



سلسلة القيمة للمنظمة. فهي توجه تصميم قاعدة البيانات من تحديدها للوحدات التي يجب أن تتضمنها قاعدة البيانات في نظام المعلومات المحاسبية.

ومن خلال هذا الوصف المسبق للعلاقات بين هذه الوحدات في قاعدة البيانات فإن المحاسب يمكنه تعظيم القيمة من خلال مسؤوليته من Data Modeling لأن المحاسبة تركز على الحدث Event ومن ثم المصادر Resource ومن ثم الوكلاء Agency (بشير خميس، ص ٨٢).

(ب) ويعرفه البعض: بأنه إطار لبناء النظم المحاسبية في بيئة البيانات المشتركة سواء داخل المؤسسات أو بين الشركات. وكان السمة الأساسية للنموذج نمط الكائن تتكون من اثنين هما المرأة والصورة والتي تمثل المدخلات والمخرجات. ونموذج البيانات (REA) مكون من الموارد الاقتصادية. والأحداث والعوامل الاقتصادية (William E. McCarthy 2003 P. 428).

وتم تطبيق هذا النموذج على المحاسبة ليشمل توسيع قاعدة البيانات المحاسبية وهو نموذج من واقع المشاريع التجارية المتطورة.

مما سبق يمكن تعريف نموذج البيانات المحاسبي (REA) بأنه نموذج البيانات المحاسبي (REA) وهو نموذج تم تطويره خصيصاً لاستخدامه في تصميم نظم المعلومات المحاسبية وهو يركز على مفاهيم الأعمال المحددة لنشاطات سلسلة القيمة وهو نموذج مكون من وحدات الأحداث والموارد والوكلاء وتم تطبيقه على المحاسبة لتصميم قاعدة بيانات محاسبية موسعة للشركات.

ويشير كلاً من (Hunka, Frantisek, Zecek) أن هنا عملية ربط بين نموذج البيانات المحاسبي (REA) وسلسلة القيمة وهناك علاقة أيضاً بين هذا النموذج وسلسلة التوريد. وهي (شبكة كاملة من المؤسسات المشاركة في تقديم منتج أو خدمة مضيئة للعميل) وبهذه الطريقة يمكن استخدام هذا النموذج للتكامل بين سلسلة القيمة وسلسلة التوريد (Hunka, Frantisek and ZecekJaroslau 2011 P 68).



وقد قدم (William McCarthy) الإطار العام لنموذج البيانات المحاسبي (REA) ليستخدم كنقطة بدء لتصميم قاعدة بيانات موسعة للشركات وقد اقترح أيضاً التعديلات التي تجري على هذا النموذج التي من الممكن أن تزيد من منفعة اعتماداً على الحاجات المحددة من المعلومات للشركة.

لذلك لا بد من تطوير قاعدة بيانات المحاسبة الإدارية باعتبارها مطلباً أساسياً للاستفادة من الأدوات والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإدارية. فضلاً عن أنه مدخل لزيادة فعالية دور المحاسب الإداري في تصميم وإدارة نظام المعلومات في المنظمة. حيث أن محاسبي الإدارة في موقع يؤهلهم أن يكونوا أكثر دراية ومعرفة عن سلسلة قيمة المعلومات والوسائل التي تضيق للقيمة.

ويعتبر المحاسب الإداري كعنصر فعال في تصميم وتطوير نظم المعلومات عليه تبني النظرة الشاملة والمتكاملة في المنظمة ولعل تطوير المحاسب الإداري لقاعدة بيانات المحاسبة الإدارية من خلال تبني نموذج البيانات (الموارد، الأحداث، الوكلاء) (REA) يدعم دور المحاسب الإداري في صياغة وتطبيق الرقابة على استراتيجية المنظمة حيث تطوير قاعدة بيانات المحاسبة الإدارية وتخزين البيانات اللازمة عن مختلف جوانب الأداء في المنظمة من شأنه توفير مجموعة من المقاييس الاستراتيجية التشغيلية يساعد على مرونة انتقال المنظمة من المنافسة على أساس التكلفة إلى المنافسة على أساس الجودة والوقت وخدمة العميل (صلاح محمد عمران، ص ٤١). لأن المنافسة هي السمة الرئيسية لبيئة الأعمال وذلك لكسب المزيد من العملاء ولبقاء المنظمة على قيد الحياة لا بد عن رضا العملاء. لأن مطالب وتوقعات العملاء في ازدياد مستمر.



المبحث الثالث

التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات المحاسبي (الموارد، الأحداث، الوكلاء) (REA) لتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة

مقدمة:

إنه في ظل التغييرات المتلاحقة في بيئة منظمات الأعمال وما ترتب عليها من تغيرات في هيكل احتياجات الإدارة من المعلومات كان على المحاسبة الإدارية بوصفها أهم مصادر المعلومات الإدارية أن تطور أدواتها ومفاهيمها لمواكبة هذه الاحتياجات، ولقد بدأ الاهتمام بإدارة التكلفة كنتيجة لعدم قدرة الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية على الوصول إلى تكلفة تمكن من تحقيق ميزة تنافسية. فبدأ ظهور التكلفة المستهدفة كأسلوب لتحديد التكاليف المحددة مقدماً للأغراض التنافسية، حيث أن هذا يحدد هذه التكاليف في ضوء كل من ظروف السوق والأوضاع الداخلية في محاولة جعل التكلفة الفعلية في حدود هذه التكاليف. ليس بهدف التخفيض المطلق لها وإنما بهدف الوصول على رقم التكاليف الأمثل الذي يحقق مستوى الجودة والأمان ورغبات المستهلك واحتياجاته وفي الوقت نفسه مستوى الربحية التي تسعى الشركات إلى تحقيقه.

ولكن واجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة خلال مرحلة إعداد وتصميم المشروع بعض المشاكل والعقبات التي تحد من تحقيق هذا الأسلوب مثل العوامل التكنولوجية. وقت تقديم المنتج للسوق – احتياجات المستهلك، وكل ذلك سوف يؤثر على تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة (سحر مصطفى محمد عبد الرازق ٢٠٠٩، ص ٢٢-٣٨).

لذلك ترى الباحثة إنه لإمكانية التغلب على هذه المشاكل المتوقع ظهورها أثناء تطبيق هذا الأسلوب فإنه يمكن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات المحاسبي (REA) وذلك من أجل تعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.



أولاً: مفهوم التكامل وأسباب الحاجة إليه:

كان لتطور مفهوم النظم والتوسع في استخدامه بوصفه أساساً لبناء هياكل الأنشطة والتعاون بينهما أثر في تطوير نظم المعلومات والنظم الفرعية والعلاقات المتداخلة بينهما ووضع الأهداف وتصميم النظم في إطار من التكامل والشمولية بعيداً عن المثالية الجزئية.

مفهوم التكامل: يعرف التكامل بأنه نظام للمعلومات يهتم بإنتاج المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لأغراض صنع واتخاذ القرارات وذلك من خلال تحليل البيانات والمعلومات والتقارير عن نتائج هذه التحليلات وتقديمها لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج الوحدة.

أي أن التكامل يؤدي إلى تطوير نطاق المعلومات المحاسبية من حيث السمات القيمة وذلك بإضافة معلومات جديدة مثل المقاييس غير المالية.

ثانياً: أسلوب التكلفة المستهدفة ومعوقات تطبيقها:

اتجهت العديد من الدراسات إلى دراسة التكلفة المستهدفة وكيفية المحاسبة عنها بإتباعها أسلوباً أو منهجاً لإدارة التكلفة يناسب التطبيق داخل البيئة التنافسية حيث أنها تعتبر أسلوباً للإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وتلبية احتياجات العملاء مع خفض التكاليف والحفاظ على الجودة في آن واحد، من خلال دراسة السوق والتركيز على العميل، والربط بين عمليات التشغيل ووظائف المنتج بما يساعد على تحقيق الأرباح المرغوبة عند سعر البيع المستهدف ويجعل التكاليف المستهدفة هدفاً استراتيجياً (خالد فتحي جابر ٢٠١١، ص ٩٤).

أي أن التكلفة المستهدفة تعتبر أداة موجه نحو السوق تستخدم لتخطيط الأرباح وتخفيض تكلفة المنتج وتأخذ في الاعتبار كلا من المساهمين (الربح) واحتياجات العملاء السعر والأداء الوظيفي، لذلك لا بد من استخدام التكاليف المستهدفة لتطوير المنتجات وتعزيز القيمة للعميل (Margaret, Lung 2012, P 261).



مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية هي:

أ- مستوى السوق.

ب- مستوى المنتج.

ج- مستوى مكونات المنتج.

(1) **على مستوى السوق:** يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها.

سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها.

وهنا يعتبر أول خطوة في طريقة التكلفة المستهدفة تؤدي إلى وضع سعر مستهدف للمنتج وهذا هو الاختلاف الجوهرى عن الطريقة التقليدية لحساب التكلفة. حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون على أساس أن هناك توجه نحو السوق، أي أن نقطة البداية تكون من السوق وتمثل الفكرة الرئيسية لنظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة امتلاك المنتج وليس تخفيض السعر الذي يدفعه العميل أثناء الشراء فقط معنى ذلك أن كل التكاليف التي تتضمنها تكلفة الامتلاك والمتمثلة في سعر الفاتورة، تكلفة النقل، التصليحات، الصيانة، الخدمات، تكلفة التخلص من المنتج يجب أن تؤخذ في الاعتبار أثناء شراء المنتج. ومن هنا يتم تحديد الأسعار في نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:

١- احتياجات / أذواق / رغبات العملاء ويقصد بذلك الخصائص المادية والوظيفية للمنتج التي ستؤثر على السعر.



٢- السعر المرضي: وهو السعر الذي يستعد العملاء لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة في المنتج.

٣- الوضعية التنافسية للمنافسين، أسعارهم ومنتجاتهم ووظائفهم.

٤- هدف حصة السوق المتعلق بحجم السوق الذي ترغب المنشأة في بلوغه
(راضية عطوة ٢٠٠٨، ص ٤٤)

(٢) مرحلة مستوى المنتج:

هي مرحلة من مراحل تصميم المنتجات التي يجب أن تكون شكلت في حدود التكلفة المستهدفة المحددة وعلى المنشأة أن تقوم باختيار سلسلة التوريد قبل تطوير المنتجات لأنه يتم إدراج الموردين في جميع القرارات المتعلقة بالتطوير الجديد للمنتج وبتنفيذ التكلفة المستهدفة ضمن سلسلة التوريد تشمل اختيار المنتج الأنسب والتقليل من تعقيدات خطوط الإنتاج والقضاء على تجاوز التكاليف (MrrilynMand Helms, Lawrence P, Joe T 2005, P 53)

وفي هذه المرحلة يتم تصميم المنتج بحيث يتوافق هذا التصميم مع التكلفة المستهدفة وتحسب التكلفة المقدرة للمنتج الجديد بناءً على البيانات المتوافرة حول تكاليف المنتجات الحالية. وغالباً ما تؤخذ هذه البيانات من نظام التكاليف المعيارية التقليدية ويتم القيام بعمل إضافي تجزئة التكلفة الكلية للمنتج على مكوناته. أما إذا كان المنتج كلياً فإن تقدير التكلفة يكون تقريباً وذلك من خلال المقارنة بالمنتجات الموجودة أو المشابهة.

(٣) مرحلة مكونات المنتج:

تكون المرحلة الثالثة من أسلوب التكلفة المستهدفة هي على مستوى مكونات المنتج وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج. ويتمثل الهدف الأساسي لهذه المرحلة في إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المكونات التي يعرضونها وبذلك



تتمكن المنشأة من وضع السعر الذي يرغب دفعه لكل المكونات الضرورية للمنتج ويجب أن تكون هذه الأسعار واقعية وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة:

أما عن تقدير التكلفة المستهدفة فإنه يوجد ثلاث مناهج لتقدير التكلفة المستهدفة يتوقف الاختيار فيما بينها على طبيعة بيئة الأعمال التي تعمل خلالها المنظمة وطبيعة متطلبات العملاء وهي:

- منهج التكلفة المستهدفة على أساس السعر.
- منهج التكلفة المستهدفة على أساس القيمة.
- منهج التكلفة المستهدفة على أساس النشاط.

ويلاحظ أن منهج التكلفة المستهدفة على أساس السعر يعتمد على وجود سوق للمنتج تتوافر فيه معلومات عن السعر المقبول من جانب المستهلك والذي يكون على استعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة، بينما منهج التكلفة المستهدفة على أساس القيمة يعتمد على توافر معلومات عن قيمة المنتج بالنسبة للمستهلك ويتم التعبير عن هذه القيمة في صورة معلومات مالية تتخذ كأساس لبناء أرقام التكاليف المستهدفة وفي المنهج الأخير للتكلفة المستهدفة على أساس النشاط يتطلب الأمر جمع معلومات عن الأنشطة والوظائف التي يقدمها المنتج للمستهلك واستخدام هذه المعلومات في وضع أرقام التكاليف المستهدفة.

مما سبق يتضح إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة خلال مرحلة إعداد وتصميم المشروع، إلا أن هناك بعض المشاكل والعقبات التي تعوق هذا التطبيق ومنها طول فترات التطوير بسبب تكرار عمليات التصميم لاعتبارات التكاليف والأعباء التي يلقيها العاملون بسبب الضغط الهائل لمقابلة الأهداف المرغوبة، الحالة القصوى لتجزئة السوق والتي تسبب نوعاً من الإرباك والتضارب التنظيمي بين المصممين الذين يكدحون بشدة لتخفيض التكاليف فقط وفي المقابل السوقيين ورجال الإعلان الذين يمنحون علاوات ومكافآت لا تراعى



فيها اعتبارات التكاليف (سحر مصطفى محمد ٢٠٠٩، ص ٤٠). كما يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة إذا أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة. وتبني التكلفة المستهدفة على مجموعة من الفرضيات والتي تتضمن ما يلي:

الفرضية الأولى: المنافسين المستقبليين حيث يمكن أن تواجه المؤسسة لمنافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين.

وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل.

أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بها. وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها (راضية عطوى ٢٠٠٨، ص ٦١).

ومما سبق ترى الباحثة أنه قد تم عرض مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة خلال مرحلة إعداد وتصميم المنتج. اتضح وجود بعض المشاكل والعقبات التي تواجه هذا التطبيق لذلك تقترح الباحثة بأنه لا بد من تطوير وبناء قاعدة بيانات داعمة لهذا النظام وذلك قد يتم عن طريق التكامل بين نظام التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات المحاسبي (REA) وذلك لتوفير معلومات تساعد على فهم ما يمكن أن يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة لتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة لبقاء الضمان والاستمرار.

فيعتبر الإطار النظري للنموذج المحاسبي (المورد، الحدث، الوكيل) والمعروف اختصاراً (REA) ذو أهمية كبيرة لما يقدمه من صورة لمستقبل عمل المحاسبيين ومصممي نظم المعلومات بشكل خاص في العصر الحالي الذي يوجب إدخال تغييرات جوهرية في هيكل عمل نظم المعلومات المحاسبية (سليمان محمد عبدالله، ص ٢٩١).



وأن هذا النموذج (REA) تم تطويره خصيصاً لاستخدامه في تصميم نظم المعلومات المحاسبية. وهو نموذج يركز على مفاهيم الأعمال المحددة لنشاطات سلسلة القيمة للمنظمة (بشير خميس، ص ٢٩١). ويدعم عملياً استخدام منهج قواعد البيانات التي تشير بشكل ضمني إلى حوسبة تلك النظم مما يساعد على خفض الوقت والجهد والتكلفة الخاصة بإنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة.

ويتكون هذا النموذج من ثلاث وحدات أو كائنات وهي (الموارد والأحداث والوكلاء) والتي تتضمنها قواعد البيانات. كما يظهر التفاعلات بين هذه الكائنات وتوضيح العلاقة بينهم (Dinesh Bra&Thunt Sin, 2008)

وتعرف قاعدة البيانات بأنها مجموعة مشتركة من البيانات المترابطة التي صممت لكي تلبي الحاجات من المعلومات المختلفة، ويتضح من هذا أن قاعدة البيانات متكاملة ومشاركة ومعنى أنها متكاملة أي أن ملفات البيانات قد صممت منطقياً بحيث تلغي التكرار وتسهل استرجاع البيانات أما كونها مشتركة فهذا يعني أن جميع المستخدمين يمكنهم استدعاء البيانات الملائمة لهم.

وقد قدم الإطار العام لنموذج البيانات (REA) ليستخدم كنقطة بدء لتصميم قاعدة بيانات موسعة للشركات (سليمان حسين عبدالله، ص ٢٨١). وذلك عن طريق المكونات الثلاث (الموارد - الأحداث - الوكلاء) فعند تصميم قاعدة بيانات فرعية لعملية البيع فإن النقدية المستلمة تعد المورد المرتبط بالأحداث، الوكلاء المشاركون يضمون وكيلاً داخلياً (رجل البيع) ووكيلاً خارجياً (العميل) فضلاً عن عناصر أو خصائص أخرى مثل اسم العميل، ربحية العميل (صلاح عمران ٢٠١١، ص ٤٢٠). أي يتم عمل ملف شخص لسلك العميل.

أما عن التكلفة المستهدفة فتعتبر أسلوباً أو منهجاً للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ويناسب التطبيق داخل البيئة التنافسية وتلبية احتياجات العملاء مع خفض التكاليف والحفاظ على الجودة في آن واحد من خلال دراسة السوق والتركيز على العميل والربط بين عمليات التشغيل ووظائف المنتج بما يساعد على تحقيق



الأرباح المرغوبة عند سعر البيع المستهدف (خالد فتحي جابر ٢٠١٣، ص ٩٤٠).

لذلك لابد من الاهتمام بوجود نظام للمعلومات بحيث يتم تدعيمه بكافة المعلومات المتعلقة بالعملاء من أجل دعم اتخاذ القرارات والعمل على وجود علاقات طويلة الأجل مع العميل من خلال الالتزام بتلبية احتياجاته والتوجه بالعميل من خلال فهم السوق وتوجيه موارد المؤسسة المالية لتحقيق رغبات وحاجات العملاء وقياس القدرة على تقديم قيمة للعميل فلا بد من الربط بين الجودة والرضا والعميل (Martina G, Gallaiza, Trene Gil – Saura Morris 2011, P 179).

فعملية تجميع البيانات عن العملاء عملية مشتركة بين كل الأطراف في المنظمة التي لها علاقات اتصالية مع العملاء فأصبحت هذه العملية معقدة وأكثر صعوبة مع التطور الذي تشهده بيئة الأعمال نتيجة للتطور الكبير في التكنولوجيا، فالمعلومات حول العملاء أصبحت متجددة بطريقة متسارعة كما أن هذا التطور أدى إلى زيادة متطلبات العملاء وتنوع الاحتياجات. ومن هذا المنطلق فإن المنظمة الناجحة تلك التي تستطيع مسايرة هذا التدفق الهائل من المعلومات واستخدامها بطريقة فعالة لاتخاذ القرار المناسب ويتم ذلك بالتنسيق مع العملاء فيما يتعلق بالتقنيات للمعلومات والمرتبطة بطبيعة الإنتاج الذي ترتبط بدورها بحاجات العملاء المالية والمتوقعة (نجاح بولودان ٢٠١٢، ص ٩١٥).

لذلك اقترحت الباحثة من خلال هذا البحث التكامل بين نموذج البيانات (REA) وأسلوب التكلفة المستهدفة فهذا التكامل قد يدعم من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ويحد من بعض المشاكل والعقبات التي تواجه هذا التطبيق وذلك من خلال توفير معلومات تساعد على فهم ما يمكن أن يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة من القيمة للعميل.

ومن خلال هذا التكامل يمكن تطوير قاعدة بيانات المحاسبة الإدارية لمواجهة التحديات المعاصرة للمحاسب الإداري كما أنه يدعم دور المحاسب الإداري في تصميم وإدارة نظام المعلومات في المنظمة (صلاح محمد عمران، ص ٤٩).



حيث أن هذا التكامل قد يساعد على الوفاء بحاجات العملاء بشكل أكبر وأسرع وأكثر كفاءة خاصة وأن هذه الحاجات متغيرة باستمرار ومن ثم تتغير القيمة من وجهة نظر العملاء مع تغير هذه الحاجات. لذلك لابد من فهم حاجات العملاء ورغباتهم والعمل على حل مشاكلهم عن طريق تقديم المنافع المطلوبة من قبلهم وبالتالي تقديم القيمة المضافة لهم وهنا تظهر أهمية تكنولوجيا المعلومات في توفير ومعالجة البيانات وإخراجها إلى معلومات تساعد على حل مشاكل العملاء وبناء العلاقات معهم والاحتفاظ بهم وتؤثر عملية الاحتفاظ بالعملاء على قدرة المنظمة على تحقيق الربح (الهام فخري أحمد حسن).

وبالتالي فإن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات (REA) قد يساعد المنشأة على تحسين أدائها وتحقيق أهدافها وتقوية مركزها التنافسي.

النتائج والتوصيات

تقوم هذه الدراسة على مدخل مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات (الموارد، الأحداث، الوكلاء) لتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة. ومن هنا يمكن أن تعرض أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

أولاً: نتائج البحث:

- تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة جداً في حالة المنافسة الشديدة وبدونها قد تتعرض المشروعات إلى خسائر كبيرة. أما في حالة المشروعات التي تكون فيها المنافسة عادية فإن فوائد التكلفة المستهدفة تكون أقل.
- أن أسلوب التكلفة المستهدفة لديها التوجه القوي للبيئة الخارجية لذلك لابد من فهم البيئة الخارجية ومتطلبات العملاء باعتباره أمر بالغ الأهمية.



- حتى يتم تصميم المنتجات وفقاً لمتطلبات العملاء بأكبر قدر ممكن.
- يمكن تطوير قاعدة بيانات المحاسبة الإدارية بالمنظمة وذلك من خلال تبني نموذج البيانات المحاسبي (REA) (الموارد - الأحداث - الوكلاء) كنقطة بدء لتصميم قاعدة بيانات موسعة للمنظمة. وذلك لتخزين كافة البيانات اللازمة عن مختلف جوانب الأداء بالمنظمة.
- يمكن لمعالجة بعض المشاكل التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التكامل بين نموذج البيانات المحاسبي (REA) وأسلوب التكلفة المستهدفة حتى يمكن تطوير وبناء قاعدة بيانات داعمة لهذا النظام لتوفير معلومات تساعد على فهم ما يمكن أن يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة لتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة.

ثانياً: التوصيات:

- لا بد أن تتخذ الإدارة الإجراءات المناسبة لتحقيق التكاليف المستهدفة التي لها تأثيرات مختلفة على تكاليف الإنتاج.
- من الضروري تصميم النظم المحاسبية التي توفر كافة المعلومات اللازمة للأغراض المختلفة في التوقيت المناسب في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات الحديثة.
- ضرورة تطوير قاعدة بيانات المحاسبة الإدارية باعتبارها مطلباً أساسياً للاستفادة من الأدوات والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإدارية، فضلاً عن أنه مدخل لزيادة فعالية دور المحاسب الإداري في تصميم وإدارة نظام المعلومات في المنظمة.
- يجب على إدارة أن تولي المحاسب الإداري اهتماماً خاصاً وأن تضعه في المكانة المناسبة له من حيث التدريب والتأهيل ومن حيث قربه من متخذ القرار.

مراجع البحث

أولاً: الكتب:

- ١- د/ أحمد رجب عبد العال ود/ فتحي رزق السوافيري: "مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة"، دار الجامعة الجديدة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٢.
- ٢- بيلندا سليمان: ترجمة علا أحمد صلاح: "أساسيات المحاسبة الإدارية"، مجموعة النيل العربية.

ثانياً: الدوريات العلمية:

- ١- د/ جمال عبد الحميد ود/ عبد العزيز علي: "إطار مقترح لدعم دور المحاسبين الإداريين في تصميم النظم المحاسبية في بيئة قواعد البيانات المشتركة"، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد (٢٢)، العدد (٢)، جامعة الملك عبد العزيز ٢٠٠٨.
- ٢- د/ خالد فتحي جابر: "التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء المستشفيات المصرية، دراسة ميدانية". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - جامعة عين شمس - العدد الأول - يناير ٢٠١٣.
- ٣- زياد عودة إبنية العمادة: "العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠٩.
- ٤- د/ سليمان حسين عبدالله الطيار وأ.د/ إبراهيم محمد علي الجزراوي: "استخدام نموذج الكائن لتطوير تصميم نظم المعلومات المحاسبية"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية للعدد الخامس والعشرون، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
- ٥- سليمان حسين عبدالله: "تحليل الإطار النظري للنموذج المحاسبي (REA) المستخدم في تصميم نظم المعلومات المحاسبية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد (٥٦) سنة ٢٠٠٩.
- ٦- د/ صلاح محمد عمران: "إدارة العميل في إطار المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية - دراسة تحليلية ميدانية"، المجلة العلمية، جامعة أسيوط، يونيو ٢٠١١.



٧-د/ عماد سعيد الزمر: "دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي ودعم الاستراتيجية التنافسية لمنشآت الأعمال".
مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين - جامعة القاهرة العدد الثالث والسبعون، سنة ٢٠٠٩، السنة الثانية والأربعون.

٨- محمد سليم ناعسة ود/ بشير أحمد خميس: "أثر مشاركة المحاسبين في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في نجاح تلك النظم وأثر تطبيقها في الأداء المالي للشركات"،
المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - المجلد ٥ - العدد (٢)، ٢٠٠٩.

٩- د/ محمد يسن عبد اللطيف: "إطار مقترح للتكامل بين منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد ومنهجية ستة سيجما بغرض تطوير أداء المنشآت الصناعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية - مجلد (٤٩)، عدد (٣)، يوليو ٢٠١٢ - الجزء الأول.

ثالثاً: الرسائل العلمية:

١- راضية عطوى: "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة الحاج خضرة بانهة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ٢٠٠٨.

٢- سحر مصطفى محمد عبد الرازق: "استخدام منهج إدارة القيمة لتطوير أساليب تقييم الأداء المحاسبي في مشروعات البنية الأساسية في ج. م. ع دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه، ٢٠٠٩، جامعة عين شمس.

رابعاً: المؤتمرات:

- أ/ نجاح بولودان: "دور مستودعات البيانات في تحسين إدارة علاقات العملاء في البنوك"
المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر نكاء لأعماء واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، إبريل ٢٠١٢.

المراجع الأجنبي:

1- Dinesh Batra and ThunTsin: The (REA) by model: patterns of Dyna behavior in (REA). Based accounting applications



- information systems management.** Vol 25, Issue (3), 2008.
- 2- **Hunka, Frantisak and ZacekjaroslauJarolau, MelisZdenek, Seuck, jaroslan:** (REA) value chain and supply chain, **Scientific of the university of Pardubice Faculty of economics & Administration.** Vol (16) Issue (21), 2011.
- 3- **Islam Rimawi:** irimawi@hotmail.com , Accounting information systems (10th edition) **Accounting information systems** (hard cover), accounting master program, 2007.
- 4- **Joao malta and Pedro:** A new approach for costing modeling and performance evaluation with operation planning **CIRP Journal of manufacturing science and technology.** Vol (4). Issue (3) 2011.
- 5- **Margaret Woods and Lung Befang:** Electronics: "A case study of economic value added in target costing" **management accounting research.** Vol (23) Issue (4) December 2012.
- 6- **Martina G, GallaizaTrene Gil, Saura Morris BH Olbrook:** "The value of value for there excursions on the meaning and role costumer value" **Journal of consumer behavior July August 2011 vol 10, Issue (4).**
- 7- **Patxi Ruiz and Arbulo Lopez:** Lean manufacturing: costing the value stream.**Industrial management Data systems.** Vol 113. Issue (5) 2013.
- 8- **William McCarthy:** The (REA) modelling approach to teaching accounting information systems.**Issuem accounting education**Vol (18), No(4), November 2003.