وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

تسيير تكاليف الجودة بالمؤسسة

- مؤسسة سونلغاز -

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

- بن عبدي ياسمين
- قرطبي فاطمة الزهراء

تحت إشراف الأستاذ:

زرواطي محمد

أعضاء لجنة التقييم:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
أ. زرواطي محمد	أستاذ مساعد أ	مشرفا ومقررا
د. زاهي محمد الأمين	أستاذ محاضر أ	ممتحنا
د. جودي بوعمرة	أستاذ محاضر ب	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2021



شكر وتقدير

(....رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ...)

سورة النمل الآية "19"

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف زرواطي محمد الذي لم يبخل علينا بنصائحه القيمة، كما لا ننسى أن نشكر كل من أعاننا وقدم لنا المساعدة الانجاز عملنا من أساتذة جامعيين

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين أهدي هذا العمل إلى من ربتني و أنارت دربي و أعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أغلى إنسانة في هذا الوجود

أمي الحبيبة أطال الله عمرها .

إلى من سعى و شقى لأنعم براحة و الهناء الذي لم يبخل بشيء من أجلي دفعني في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي بسلم الحياة بحكمة

و صبر إلى والدي العزيز، وإلى أخواتي أخي و أبنائهم حفظهم الله .

إلى كل الأهل و الأصدقاء، وإلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل،

و أدعو بالرحمة و المغفرة لي الصديق والأخ محمد بوشنافة وأن يجعل مثواه الجنة إن شاء الله.

إلى كل من علمني حرفا إلى أساتذتي أقول له شكرا جزيلا.

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع.

" **فاطمة الزهراء** "

إهداء

الحمد الله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين أهدي هذا العمل إلى من ربتني و أنارت دربي و أعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أغلى إنسانة في هذا الوجود

أمي الحبيبة أطال الله عمرها .

إلى من سعى و شقى لأنعم براحة و الهناء الذي لم يبخل بشيء من أجلي دفعني في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي بسلم الحياة بحكمة

وصبر إلى والدي العزيز، وإلى أخواتي و أبنائهم حفظهم الله .

إلى كل الأهل و الأصدقاء، إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل،

و أدعو بالرحمة و المغفرة لي الصديق والأخ محمد بوشنافة وأن يجعل مثواه الجنة إن شاء الله.

إلى كل من علمني حرفا إلى أساتذتي أقول له شكرا جزيلا.

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع.

" **ياسمين** "

فهرس المحتويات

التشكرات	I
الإهداء	II-III
فهرس المحتويات	IV-V
قائمة الجداول، الأشكال والملاحق	VI-VIII
مقدمة	أ – هـ
الفصل الأول: دراسة نظرية لمحاسبة التسيير	01
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التسيير	03
المطلب الأول: نشأة وتعريف محاسبة التسيير	03
المطلب الثاني: دور وأهداف محاسبة التسيير	07
المطلب الثالث: علاقة محاسبة التسيير بالأنظمة الأخرى	09
المبحث الثاني: محاسبة التسيير الحديثة	12
المطلب الأول: تعريف محاسبة التسيير الحديثة	12
المطلب الثاني: مبررات تطور محاسبة التسيير الحديثة	16
المطلب الثالث: طرق محاسبة التسيير الحديثة	21
خلاصة الفصل	27
الفصل الثاني: أهمية تكاليف الجودة في المؤسسة	28
تمهيد	29
المبحث الأول: ماهية تكاليف الجودة	30
المطلب الأول: مفهوم تكاليف الجودة وأهميتها	30
المطلب الثاني: أنواع تكاليف الجودة	34
المطلب الثالث: المستوى الأمثل لتكاليف الجودة وتقاريرها	40
المبحث الثاني: تسيير الجودة الشاملة	43
المطلب الأول: تعريف الجودة وتكاليف الجودة الشاملة	43
المطلب الثاني: مبادئ تسيير الجودة الشاملة	49
المطلب الثالث: عناصر الجودة الشاملة	54
خلاصة الفصل	57

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية	58
تمهيد	59
المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سونلغاز	60
المطلب الأول: عرض مجمع سونلغاز	60
المطلب الثاني: عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء الغاز	61
المطلب الثالث: تقديم مديرية التوزيع بالمدية	63
المبحث الثاني: منهجية الدراسة	68
المطلب الأول: منهج و مجتمع وعينة الدراسة	68
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	68
المطلب الثالث: صدق و ثبات أداة الدراسة	71
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة لمستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغازبولاية المدية	75
المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية	75
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز	80
المطلب الثالث: اختبار فرضيات دراسة	84
خلاصة الفصل	89
خاتمة	91
قائمة المراجع	94
قائمة الملاحق	102

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية	10
1-2	تصنيفات تكاليف الجودة	38
2-2	نموذج لتقرير تكاليف الجودة	42
3-2	مبادئ تسيير الجودة الشاملة.	54
1-3	الخيرات المكونة لمقياس ليكارت ثلاثي	69
2-3	قيمة الوسط المرجح و درجات الموافقة لعينة الدراسة	70
3-3	اختبار اتساق الداخلي للعبارات و محور تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية	72
4-3	اختبار اتساق الداخلي للعبارات و محور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية	73
5-3	**اختبار الثبات لأداة الدراسة**	74
6-3	اختبار التوزيع الطبيعي	75
7-3	**توزيع افراد العينة حسب متغير الصنف**	76
8-3	**توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر**	77
9-3	**توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي**	78
10-3	**توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة**	79
11-3	**المؤشرات إحصائية لوصف عبارات محور تسيير تكاليف و الأداء المالي لوجهة نظر العاملين مؤسسة سونلغاز لولاية المدية**	81
12-3	**المؤشرات إحصائية لوصف عبارات محور جودة التكاليف من وجهة نظلر العاملين مؤسسة سونلعاز لولاية المدية**	83
13-3	**المؤشرات الإحصائية لمستوى تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز**	85
14-3	**المؤشرات الإحصائية لمستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين مؤسسة سونلعاز لولاية المدية**	86
15-3	**المؤشرات الإحصائية لمستوى تسيير التكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز**	87

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	التركيز على إرضاء العميل	19
1-2	تفاصيل تسيير الجودة الشاملة	48
1-3	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع	63
2-3	**تمثيل أفراد العينة حسب متغير الصنف.**	76
3-3	**تمثيل أفراد العينة حسب متغير العمر.**	77
4-3	**تمثيل أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.**	78
5-3	**تمثيل أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.**	79

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	استبيان موجه لعينة الدراسة	102
2	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين عبارات المحذوفة و محور تسيير التكاليف الأداء المالي	106
3	نتائج اختبار الإتساق الداخلي بين العبارات محور تسيير التكاليف و الأداء المالي	107
4	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات و محور التكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية	107
5	نتائج اختبار ثبات استبيان	109
6	**نتائج اختبار توزيع الطبيعي**	109
7	**نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية**	110
8	**نتائج التحليل الوصفي للعبارات محور تسيير التكاليف و الأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية**	111
9	**نتائج التحليل الوصفي لعبارات محور جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية**	111
10	**نتائج اختبار مستوى تسيير التكاليف الأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز**	112
11	**نتائج اختبار مستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز**	112
12	**نتائج اختبار مستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين لمؤسسة سونلغاز**	113

مقدمـــة

تلعب محاسبة التسيير دورا بارزا في تزويد المؤسسات الاقتصادية التي تساعد في التخطيط و الرقابة، و ترشيد القرارات. وخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في التكنولوجيا المعلومات و الإنتاج و زيادة المنافسة حيث أصبحت التطورات المتسارعة التي يشهدها النشاط الاقتصادي، تواجه المؤسسات الحديثة تحديات جد قوية وسريعة والتي أصبحت تواجه العامل في ظل متغيرات العولمة، و لهذا أصبح انتهاج نضام محاسبة التسيير أمرا حتميا في تسيير تكاليف الجودة وهذا ما يساعد في تحسين قدرة المؤسسة لرفع حصتها السوقية بفضل جودة المنتج وضمان يقتضي الإرضاء الزبائن و كذلك تخفيض تكاليف التطوير و الإنتاج و الصيانة .

والمؤسسات الجزائرية على غرار المؤسسات في باقي دول العالم، لا يمكنها أن تبقى على هامش هذا التطور دون ان تؤثر فيها هذه التغيرات، وعليه فأن المؤسسات اليوم أمام مفترق طرق فإما أن تواكب سير المؤسسات الناجحة حتى تتفاعل أفضل مع المتغيرات، أو فهي مجبرة على تحمل الأخطار التي ترفضها التغيرات.

ومما سبق يتضح أن موضوع تسيير تكاليف الجودة بالمؤسسة يعد من الموضوعات التي تشكل تحدي للباحثين لسببين الأول أن المكون الأهم و الجوهري من تكاليف الجودة هي تكاليف غير ظاهرة و إنما مخفية، وهي غير قابلة للقياس الكمي، والسبب الأخر أن نتائج محاسبة تسيير تكاليف الجودة لا يمكن تلمسها بالأمد المنظور فهي تكاليف ذات مضامين إستراتيجية تؤثر بالمنظمات و في قدرتها على النمو و لازدهار و تحقيق مزايا الإستراتيجية، و سعى البحث إلى تحليل مستوى تسيير تكاليف الجودة و تشخيصها في تدعيم المنظمات الاقتصادية على تحقيق مستوى تكاليف جودة كبيرة .

1- إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

"كيف يمكن أن تساهم إدارة كلفة الجودة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة ؟"

ومن خلال هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك فائدة للمؤسسة في دراسة تكاليف الجودة " تم صحتها من خلال الأدبيات والكتابات ؟

- هل يوجد مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين؟

- هل يوجد مستوى عالي في تسيير التكاليف و الأداء المالي من وجهة نظر العاملين؟

2- فرضيات الدراسة

- هناك فائدة للمؤسسة في دراسة تكاليف الجودة.

- يوجد مستوى عالي في تسيير التكاليف و الأداء المالي من وجهة نظر العاملين في المؤسسة.

- يوجد مستوى عالي في تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في المؤسسة.

3- أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذا الموضوع في تدعيم أداء المؤسسة من خلال تطبيق التوجهات الحديثة لمواجهة المنافسة في ظل الحركة التنافسية التي تشدها الساحة الاقتصادية في الوقت الراهن، و لذلك أصبح من المهم التركيز على الجودة التكاليف في المؤسسة التي بدورها تخلق روح التفوق و الميزة التنافسية و تحقيق الزيادة.

4- أهداف الدراسة

نهدف من خلال هذه الدراسة إلي ما يلي:

- التعرف غلى مدى تسيير تكاليف الجودة بالمؤسسة الاقتصادية؛

- تسليط الضوء على تكاليف الجودة؛

- الوقوف على المعوقات في العمليات المالية و تحليلها، وإظهار الأسباب التي أدت إليها، مع اقتراح طرق التصحيح المناسبة؛

- الوقوف على المتطلبات اللازمة لتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية؛

- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضع.

5- المنهج المستخدم و أدوات الدراسة

استخدم في هذه الدراسة المنهج المسحي وذلك من خلال الدراسة الوصفية والدراسة التحليلية لكونها تتناسب مع متغيرات هذه الدراسة، ومن خلال تحليل الجوانب المختلفة لتكاليف الجودة وإمكانية مساهمتها في تحسين الأداء المالي، كما استخدمت الدراسة الاستبيان كأداة البحث العلمي وتم اختيار 30 عينة من إطارات مؤسسة سونلغاز لولاية المدية و أساتذة جامعيين، والاختبار فرضياتها استعينا ببرنامج الإحصائي spss.

6-الدراسات السابقة

1- دراسة الباحث: ناظم عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، عمان-الأردن، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأول/ الإصدار الأول، 1430-2009م.

2- دراسة الباحث هاشم جاسم بعنوان" علاقة تكاليف الجودة بطريقة Taguchi وأثرهما في تخفيض تكاليف الجودة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد.68،2008

3- أنور هايل الحلبي، دراسة للنظام المحاسبي لتكاليف الجودة وتأثيرها على الدخل و العائد الربح،رسالة ماجستير، غير منشورة الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي،2008.

أما باقي الدراسات فكانت عبارة عن مجموعة الكتب تناولت في معظمها المفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير و كذا تكاليف الجودة بالمؤسسة.

7- حدود الدراسة

تكمن حدود الدراسة في:

1- الحدود المكانية: تم توزيع استمارة الاستبيان على محاسب" محاسب مالي، محاسب معتمد" مراجع خارج لولاية المدية، وأساتذة جامعيين في جامعة الدكتور يحي فارس.

2- الحدود الزمنية: تتمثل حدود هذه الدراسة في الفترة الممتدة من بداية شهر افريل إلي نهاية شهر جوان.

8- دوافع اختيار موضوع الدراسة

لقد تم اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الأسباب والمتمثلة في:

- الرغبة في التعرف على محاسبة التسيير وأهمية تكاليف الجودة؛
- الرغبة في التعرف على مبررات تطور محاسبة التسيير الحديثة،
- سعينا الإثراء مكتبتنا بمراجع إضافية لدراسة محاسبة التسيير و تسيير تكاليف الجودة.
- اعتبار الموضوع من المواضيع الحديثة؛
- محاولة الربط بين الجانب بين الجانب النظري والتطبيقي.

9- صعوبات الدراسة

بالرغم من أهمية الاستبيان و إجابات أفراد العينة حول موضوع تسيير تكاليف الجودة إلى أن الدراسة واجهت بعض الصعوبات:

- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان؛

- عدم معرفة المهنيين للموضوع كونه موضوع جيد و هذا ما أدى إلى رفض البعض في الإجابة على الاستبيان؛

- صعوبة وجود المراجع و قلتها.

10- هيكل الدراسة

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول من أجل الإجابة على إشكالية البحث و التساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات من حيث صحتها حيث سيتم التطرق في الفصل الأول إلى محاسبة التسيير بحيث يتضمن مفاهيم عامة حول محاسبة التسيير كمفهومها و دورها و أهدافها، و علاقاتها مع العلوم الأخرى ، و كيفية تطوير محاسبة التسيير إلى محاسبة التسيير الحديثة و أهم طرقها و مبرراتها.

ومن خلال الفصل الثاني سيتم التطرق إلى تكاليف الجودة بحيث يتضمن بعض المفاهيم، و أهميتها وأنواعها والمستوى الأمثل و تقاريرها، كما تم ذكر الجودة الشاملة و أهم مفاهيمها و مبادئها و عناصرها.

أما في الفصل الثالث سنتطرق إلى الجانب التطبيقي فهو بمثابة دراسة ميدانية من خلال استبيان تم توزيعه على عينة من الأفراد، و تتمثل في محاسبين وأساتذة جامعيين، وفي ختام دراستنا نقوم بعرض و تحليل النتائج و اختبار فرضيات و تقديم اقتراحات.

الفصل الأول

دراسة نظرية لمحاسبة التسيير

تمهيد

تعتبر محاسبة التسيير جزء من نظام المعلومات المحاسبي، حيث تقوم بقياس وتحليل المعلومات المالية وغير المالية وجعلها في متناول مستويات الإدارية المختلفة، وهذا ما يدفعنا إلى القول أن محاسبة التسيير لها أهمية كبيرة في إدارة المؤسسة وتوجيه نشاطها.

وعليه سيشمل موضوع هذا الفصل كافة المفاهيم محاسبة التسيير ومختلف جوانبها.

وانطلاقا مما سبق سنتطرق إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التسيير

المبحث الثاني: محاسبة التسيير الحديثة

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة التسيير

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تعريف ونشأة المحاسبة التسيير.

المطلب الأول: نشأة وتعريف محاسبة التسيير

سيعرض هذا المطلب إلى تحديد كل من نشأة ومفهوم المحاسبة التسيير

1-نشأة محاسبة التسيير

إن المحاسبة التسيير حالها حال بقيت العلوم نشأت وتطورت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل. فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعقلة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف التي كانوا بحاجة إليها.سواء كانوا أطراف داخليين أو أطراف خارجيين، وقد تطورت المحاسبة من حيث معوماتها، وكانت تتمثل بتحديد الربحية، عائد الاستثمار، إضافة إلى تقييم الموجودات كما أن هذه المعلومات كانت غير موثوق بها وفي عقد العشرينات تم التركيز على ضمان الحقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين معها وانصب الاهتمام في تلك الفترة على معالجة أثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع ماليا.

وبعد ذلك تحولت المحاسبة نحو الدراسة الربحية المنشآت وضمان حقوق المنشأة والجهات المتعاملين معها.[1]

وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات الشركة والمتعلقة بتقييم المخزون، والتدفقات النقدية والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تمتلكها الشركة وهذا

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة ووليد محمد عبد القادر، **المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

يعود إلى حاجة الوحدات الاقتصادية إلى الأموال إضافة إلى حاجة البيئة إلى الأنشطة والمشاريع، لذا ظهرت الحاجة إلى تقديم الدراسات من قبل الأكاديميين عن وضع المشاريع.

وأول هذه الدراسات ظهر في عام 1950 عندما شكل مجلس الأبحاث الأمريكية للكفاية الإنتاجية فريق عمل تحت اسم (فريق المحاسبة التسيير) الذي زر الولاية المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان المحاسبة التسيير. حيث كانت المحاسبة التسيير مهتمة بدراسة قرارات التمويل والاستثمارات. كما أن ازدياد حجم الأنشطة الاقتصادية من حيث الأساليب الحديثة المستخدمة وزيادة حجم النشاط جعل الحاجة قائمة لوظائف التخطيط والرقابة كي تساعد إدارة النشأة للقيام بمهامها. وأن هذه الوظائف أصبحت في حاجة ماسة إلى كثير من البيانات التي تساعدها في إنجازها بشكل صحيح. فهي في حاجة إلى تلك المعلومات التي تساعدها في التنبؤ للمستقبل وإعداد التقديرات.[1]

وقد اهتمت المحاسبة التسيير في السبعينات والثمانينات بتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية حيث ركز الاهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل.

وقد زاد الاهتمام من قبل المحاسبة التسيير بدراسة تكلفة رأس المال إضافة الاهتمام بمشاكل التضخم وأخذها بنظر الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

– المرحلة الثانية : منذ 1965 انقل الاهتمام للتخطيط والمراقبة التسيير بالاستعمال مراكز المسؤولية وتحليل القرارات.

– المرحلة الثالثة : في سنة 1985 أصبح الاهتمام منصبا على محاربة الغش والاحتيال في الموارد المستعملة في مختلف والوظائف المؤسسات.[2]

[1] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 22

[2] عمر السيد حسنين، **التطور الفكر المحاسبي**، دار النهضة، لبنان 1999، ص 39

– المرحلة الرابعة : منذ بداية 1995 أصبح مركز الاهتمام الجديد هو خلق القيمة بالاستعمال الفعال للموارد مع الأخذ في الحسبان محددات القيمة كاكتساب الزبائن والإبداع.

2- تعريف محاسبة التسيير

لا يوجد في الحقيقة تعريف شامل وموحد لمحاسبة التسيير، فاتساع نطاقها وتعدد أهدافها وتداخل حدودها كذلك طابعها الديناميكي وأيضا احتوائها على فروع عديدة من مختلف العلوم جعل العديد من المتخصصين يختلفون في تعريفها، فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بينت تلك التعريفات كل حسب وجهت نظر من وضعها.

– محاسبة التسيير هي وظيفة محاسبية تتضمن نشاط القياس وتوصل معلومات موجهة بصفة خاصة لخدمة أطراف داخل المؤسسة وهي الإدارة بمختلف مستوياتها، وذلك بغرض مساعدة إدارة المؤسسة على أداء وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وما يرتبط بها من قرارات روتينية وغير روتينية، وتعتمد في ذلك على استخدام أصول المحاسبة المالية ومحاسبة التكلفة بالإضافة إلى استنادها إلى علوم ودوائر معارف أخرى مكملة مثل علم الاقتصاد وعلم إدارة الأعمال والتمويل، وبحوث العمليات ونظم المعلومات وتقنيات الحاسب الإلكتروني.[1]

كما أن بعض الباحثين يرون بأن محاسبة التسيير هي:

نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه والرقابة يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوفير البيانات الأزمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة وتحقيق أهدافها وصنع قراراتها، وتوجيه الأمثل للاستثمارات المؤسسة، والتخطيط للأموال لازمة والرقابة عليها – ومن هذه البيانات بيانات التكاليف الفعلية والتقديرات التكاليف والربحية والموازنات التقديرية للأنشطة المختلفة والبيانات المتعلقة بمدى كفاءة الأداء الفعلي واكتشاف الانحرافات وتحليلها، وذلك بالاستخدام النماذج والطرائق والأساليب الاقتصادية

[1]–أمين السيد أحمد لطفي، **إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007. ص7.

الرياضية وإحصائية والوصفية، البسيطة والمركبة، وإمكانات الحاسب الآلي من التحليل والقياس الكمي للبيانات والمعلومات.[1]

كما أن هذا المفهوم أيضا يركز على ربط محاسبة التسيير بوظائف الإدارة، غير انه يختلف عن الأول بالنظر إلى محاسبة التسيير على أنها نظام معلومات شامل، ونجد أن أصحاب هذا الطرح يرونا بأن محاسبة التسيير تختلف عن المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف إلا أن محاسبة التكاليف هي فرع من محاسبة التسيير حيث أن محاسبة التسيير لها دور كبير كونها تقوم بدعم وظائف الإدارة لذلك سميت في الكثير من أحيان بالمحاسبة الإدارية ترجمة لمصطلح Management Accounting، وهذا الطرح لمسناه أكثر في كثير في المراجع الإنجليزية.أو الذات التوجهات الأنجلوساكسونية، غير أن التعريفين السابقين يركزان أكثر على محاسبة التكاليف كأهم نظام فرعي لنظام محاسبة التسيير.

ويرى أيضا أن المحاسبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات يصمم خصيصا لتقديم البيانات اللازمة لإدارة المشروع لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية: التخطيط، التوجيه، التنظيم والرقابة على مختلف عمليات النشأة والتقييم الوضع التنافسي لها.

في حين نجد أن بعض المتخصصين يرون بأن محاسبة التسيير هي:

التي تقوم باستخدام مجموعة من الأسس والإجراءات التي تساعدها في تحديد تكلفة الإنتاج، وهذه الأسس والإجراءات منظمة بطريقة معينة تعرف بنظام التكاليف، لذلك يمكن تعريف نظام التكاليف على أنه عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المؤسسة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة، ويمكن كذلك تعريف هذه الأنظمة على أنها تعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط ورقابة واتخاذ القرارات.[2]

[1]–أسامة الحارس، **المحاسبةالإدارية**، دار الحامد للنشر والتوزيع ،ط1، الأردن، 2004، ص:28

[2]–محمد تيسير الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، الأردن، 2004، ص6.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص تعريف شامل للمحاسبة التسيير بحيث تعتبر نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من التخطيط والتوجيه ورقابة، تتضمن توفير كل البيانات اللازمة لتغطية احتياجات الإدارة وتحقيق أهدافها وصنع قراراتها.

المطلب الثاني : دور وأهداف محاسبة التسيير

للمحاسبة الإدارية دورا مهم، كما تتمتع بأهداف أساسية ورئيسية.

1- دور محاسبة التسيير

تلعب محاسبة التسيير دورا هاما في المؤسسات وهي كالتالي :[1]

- توفير تقارير الأداء للإدارة حيث إن هذه التقارير تمد لها صورة متكاملة عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية وذلك بالمقارنة بما تما نجازه فعلا وما هو مخطط له؛

- تساعد المعدلات الأداء على الكشف نقاط الضعف والإعلان الإدارة عنها من أجل تصحيح الانحرافات إن وجدت؛

- الاهتمام بالعنصر البشري في المؤسسة من خلال تحفيز المدراء والعمال وخلق بينهم روح التعاون لتحقيق الأهداف المرجوة؛

- ترجمة الخطط والأهداف إلى صورة كمية بالاعتماد على الأساليب الإحصائية والرياضية؛

- دراسة التوقعات بصورة كمية ووضع المعدلات التقديرية لكل الأنشطة التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة.

[1] يوحنا ال ادم، صالح رزق، **محاسبة الإدارية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2000، ص ص:16-17.

2- أهداف محاسبة التسيير

يرتكز الهدف التقليدي للمحاسبة التسيير في توفير معلومات مناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ولكن مع التغيرات الحاصلة في تقنية المعلومات وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، لم تعد مهمة المحاسب الإداري مقتصرة على تقديم المساعدة للإدارة الاتخاذ القرارات، بل أصبح جزءا من الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.[1]

حيث تسعى المحاسبة التسيير إلى تحقيق جملة من لأهداف من بينها:[2]

- إنتاج المعلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الآجال القصير، المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية؛
- إنتاج معلومات ملائمة لإغراض مراقبة الأداء، ومساعدة الإدارة في التخطيط للإرباح ووضع الخطط في صورة موازنات؛
- إنتاج المعلومات ملائمة لحل المشاكل داخل المؤسسة؛
- تقديم أساس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المسطرة لها والتكاليف المعيارية؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض القياس الأداء والانحرافات عن الخطط لمعرفة أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛
- تهدف محاسبة التسيير إلى تحديد والتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات وإعداد الموازنات والتنبؤات والتأثير على سلوك العمال؛
- مساعدة المدراء في توجيه عمليات المؤسسة ورقابة عليها؛

[1] احمد ظاهر، محمد أبو نصار، **محاسبة الإدارية**، الشركة العربية المتحدة، مصر، ص20.

[2] الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، **مقدمة في المحاسبة الإدارية**، دار الجامعة الاسكندرية، مصر، ص ص:9-10.

– تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق أهداف المرجوة وبأقل تكلفة ممكنة.[1]

إذن يتضح إن الهدف الرئيسي للمحاسبة التسيير هي مساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المستويات الإدارية، وهذا يعني التحقق من الوضع الخطط المحددة مسبقا موضع التنفيذ ومتابعة تنفيذها ومقارنتها مع الخطط أو الخطة الموضوعية الاكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة ودقيقة لتنفيذها.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التسيير بالأنظمة الأخرى

1-علاقة محاسبة التسيير بالمحاسبة المالية

كما هو معروف، فإن المحاسبة المالية بشكل أساسي تهدف إلى إتاحة المعلومات المحاسبية إلى أطراف الخارجية وهي كشف الدخل وقائمة المركز المالي، إضافة إلى بعض التقارير المتمثلة بتحديد مصادر الأموال واستخدمتها، ولكن تبقى وحدها عاجزة عن تزويد الإدارة بكل المعلومات التي تحتاجها، هنا يأتي دور المحاسبة التسيير؛ التي تكون بياناتها مرتبطة بالتنبؤات والتوقعات المستقبلية مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

[1] أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص ص:28-29.

ونلخص أوجه الاختلاف بين المحاسبة التسيير والمحاسبة المالية في الجدول التالي:

الجدول (1-1): أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	المحاسبة التسيير	المحاسبة المالية
مستخدمي المعلومات	الأطراف الداخلية فقط، لكافة مستوياتها.	تقدم كشوفاتها إلى الأطراف الخارجية(مستثمرين، هيئات الحكومية)
المبادئ	لا تعتمد على هذه المبادئ وفروض محاسبية في إعداد بياناتها	تعتمد على فروض ومبادئ محاسبية المتعارف عليها
الدقة	تقديرية لأغراض التخطيط وفعلية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.	موضوعية إلى حد كبير وخالية من التحيز.
الزمن	تتعلق بالماضي والحاضر	تتعلق بالماضي وبياناتها بيانات تاريخية.
حجم المعلومات	تفصيلية.	إجمالية.
الفترة المحددة	غير مرتبطة بفترة.	مرتبطة بفترة زمنية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع "مؤيد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلك الراوي، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص 12".

ويمكن تبيان نقاط التشابه بين المحاسبة التسيير ومحاسبة المالية:[1]

- يمثل كل منهما فرعا من فروع المحاسبة بالمعنى الشامل؛

[1] نجوم قمازي، **مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص، محاسبة، مالية والتدقيق2018، جامعة أم بواقي ص 25.

- يعتمدان على نظام المعلومات المحاسبي؛
- يهتمان بقائمة التدفقات النقدية والميزانية وجدول النتائج.

يتضح من خلال ما سبق أن محاسبة التسيير والمحاسبة المالية تتشبهان في العديد من الأمور، والمعلومات التي تتحصل عليها كل من المحاسبة التسيير والمالية من طرف النظام المعلومات المحاسبي، إلا انه يوجد أيضا عدة نقاط لابد التي يختلفان فيها.

2-علاقة محاسبة التسيير بمحاسبة التكاليف

بالرغم من انه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة التسيير والمحاسبة التكاليف، حيث أن عملهما وأهدافهما مترابطة ومتداخلة، ولكن المحاسبة الإدارية تمتاز بأنها تتوافر فيها القياس الظروف الاقتصادية للمنشاة، والكلفة الربحية للإنتاج أو الخدمات، كما تقيس الأداء الاقتصادي للوحدات الصناعية الغير المركزية كوحدات الأعمال، كما أن المعلومات المحاسبة التسيير توفر تغذي عكسية الأداء العمال، المشتغلين، الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية ليتمكن هؤلاء من المعرفة أدائهم وتحسينه في المستقبل.[1]و تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات للإدارة عن كلفة المنتج والعناصر الداخلية في تركيبها، وذلك لمساعدتها في القيام بالرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات[2].

وعلى الرغم من اختلاف محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف في كثير من النقاط، لكن يبقى نطاق اهتمام كل منهما هو بالضرورة اهتماما متداخلا، فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل، وفي الأخير يمكن القول أن محاسبة التكاليف تطورت تاريخيا إلى المحاسبة التسيير وذلك مع تطور بيئة الأعمال وأهداف النظام المحاسبي.

[1] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص28.

[2] مؤيد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلك الراوي، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.

المبحث الثاني: محاسبة التسيير الحديثة

إن من أهم أسباب اللجوء إلى محاسبة التسيير الحديثة هي العيوب والانتقادات الشديدة التي وجهت لمحاسبة التسيير التقليدية، لذا تعتبر مبررات وطرق محاسبة التسيير الحديثة من ابرز التطورات والمستجدات التي تتواكب مع التغيرات لبيئة الأعمال والتي شملت زيادة حدة المنافسة وتعدد أشكال المؤسسات والسياسات التسيير التي يعتمد عليها اهتمام مما زاد وفيما يلي سيتم عرض أهم المبررات والطرق مقسمة حسب المطالب كالتالي:

- مطلب الأول: تعريف محاسبة التسيير الحديثة
- مطلب الثاني : مبررات تطور محاسبة التسيير الحديثة
- مطلب الثالث: طرق محاسبة التسيير الحديثة

المطلب الأول: تعريف محاسبة التسيير الحديثة

عرف البعض محاسبة التسيير الحديثة على أساس الكتابات التي بدأها (bromwich)، ثم سار على نفس نهجه Simmonds فقد استخدم كل منهما مصطلح محاسبة التسيير الحديثة بكثرة، ولكنهما استخدماه بمفهوم يقوم على أنها نوع من المحاسبة أو أسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من اجل تدعيم التسيير الحديث، ويعتبر Simmond هو أول من أطلق مصطلح المحاسبة التسيير على مجموعة من الأنشطة وأوصى بضمها إلى مجال عمل محاسبة التسيير عرفها بأنها "توفير وتحليل بيانات محاسبة التسيير عن المنشأة ومنافسيها كي تستخدم في صياغة ومراقبة إستراتيجية الإعمال".[1]

[1]– خالد القطيني، مقال بعنوان "**دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية (بردى)**"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 108، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2012، الصفحات: 189–190.

كما شمل الأدب المحاسبي على العديد من الاتجاهات بخصوص تعريف محاسبة التسيير الحديثة، حيث حدد ثلاث معان ينطوي عليها الأدب المحاسبي لهذا المصطلح، يستخدم أنصاره الاتجاه الأول مصطلح محاسبة التسيير الحديثة للإشارة إلى إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة التسيير وكمرادف لمصطلح المحاسبة من اجل تحقيق وضع استراتيجي فهم يعدونه استكمالا لسلسة من الموضوعات شملت محاسبة التكاليف ثم محاسبة التسيير، ويؤكدون على أن محاسبة التسيير الحديثة تمثل خروجا بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية واتجاهها نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية خصوصا ما يتعلق بالمنافسين والزبائن والبيئة الخارجية.

يستخدم أنصار الاتجاه الثاني هذا المصطلح للإشارة إلى محاولات إدماج منطق الاستراتيجيات والمحاسبة التسيير في نطاق المحاسبة التسيير الحديثة ويمثل هذا التعريف أكثر انتشارا لفهم معنى محاسبة التسيير الحديثة ونرى أن هذا الاتجاه لا يختلف كثيرا عن الاتجاه الأول لأن تطورات التي حدثت في مجال محاسبة التسيير نتجت عن محاولة ابتكار أساليب محاسبية جديدة توفر المعلومات التي تدعم التسيير الإستراتيجي للمؤسسات.

يقوم الاتجاه الثالث في تعريف محاسبة التسيير على أساس الكتابات التي بدأها (Simmonds) ثم سار على نهجه (Bromwich) فقد استخدم كل منهما مصطلح محاسبة التسيير الحديثة بكثرة واستخدماه بمفهوم يقوم على أنها نوع من المحاسبة أو أسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات محاسبة التسيير من اجل تدعيم التسيير الإستراتيجية يعد(Simonds)هو أول من أطلق محاسبة التسيير الحديثة.[1]

[1] حسين بل عجوز ومحاد عريوة، **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة**، دط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2019 ص ص.15-17.

رغم أن العديد من الكتاب محاسبة التسيير الحديثة استندوا في كتاباتهم عن الاستراتيجيات العامة التي حققت ميزة تنافسية للشركات إلى كتابات porter التي أوضحت أنه يمكن للشركة أن تتبع واحدة أو أكثر من الاستراتيجيات التنافسية التالية:

1-إستراتجية الريادة في كل التكاليف: والتي ترتكز على تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج بما يتناسب مع التكلفة التي يتقبلها المنافسون.

2-إستراتيجية تميز المنتج: والتي تقوم على أساس استمرار الشركات في المنافسة عن طريق تقديم سلع أو خدمات تتمتع بخصائص جذابة تدفع العميل إلى تفضيلها عن السلع والخدمات التي يقدمها المنافسون.

3-إستراتيجية التركيز: والتي تستند على أساس اختيار شريحة من العملاء والتركيز عمليا على الوفاء باحتياجاتهم المتميزة، التي تختلف عن احتياجات باقي العملاء، من خلال تخصيص خطوط إنتاجية لمنتج محدد أو تركيز على سوق معين.[1]

إن التطورات الهائلة التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة، والناتجة عن عدة تحولات تدريجية évolution وليست ثورات فجائية révolutions في المعلومات والتقنية، والنظم والأساليب، والمفاهيم، ألقت على عاتق محاسبة التسيير التقليدية عبء التطوير لتلبي احتياجات بيئة التصنيع الحديثة وعبء التنوير من خلال قاعدة بيانات ومعلومات على مستوى راق من خلال الاستعانة بالحاسبات الآلية يساعد إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات الفعالة والسليمة.

وغنى عن القول أن اتخاذ القرارات السليمة، أصبحت لا تعتمد فقط على مصادر داخلية للحصول على البيانات والمعلومات، بل أيضا تعتمد على المصادر الخارجية، وبنفس الدرجة من الأهمية، نظرا لأن "محاسبة التسيير الحديثة أصبحت لا تخدم فقط الأطراف

[1] حسن عيسى أبو حمام، **أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013/2012.ص، 25.

المستفيدة الداخلية فقط، بل أيضا الأطراف الخارجية لذلك ينبغي أن تتألف المعلومات مع المستويين الداخلي والخارجي، وقد اتسمت محاسبة التسيير بصفة "الإستراتيجية" لأنها تعتمد إدارة المنشأة على نظم متنوعة لإدارة التكلفة الحديثة تمكنها من دعم أهداف المنشأة واستراتيجياتها.

وقد أصبحت الحلبة المنافسة العالمية تموج بالعديد من التغيرات الحديثة التي جعلت المنشات المتنافسة لا تتنافس على السعر فقط بل تتنافس على الخصائص الحديثة التي يتميز بها المنتج /الخدمة مثل الأداء التشغيلي والتشطيب النهائي للمنتج، وأقل تكلفة للمستهلكين، ومدى ارتفاع المصداقية والوثوق في جودة المنتج، ومدى جودة الخدمات التي يقدمها المنتج والخدمات التي تقدمها بعد البيع سواء خلال فترات الضمان أو ما بعدها ومدى حساسية المنشأة نحو التوريد استجابة لطلبات العملاء، ولا شك أن الخصائص التي تتلاءم وحاجات المستهلكين والذين يرغبون في سداد قيمتها.

وتتضح أهمية النظم المحاسبية عند اتخاذ القرارات حيث تحتاج تكاليف المنتجات المتميزة إلى تحقيق تكامل تام في نظم التكاليف بالمنشآت والتقرير عن تلك النظم.[1]

ولذا فإن محاسبة التسيير الحديثة تعني بتوفير وتحليل بيانات محاسبة التسيير عن المنظمة وأسواق وتكاليف واستراتيجيات منافسيها لاستخدامها في تطوير وترشيد وتصميم إستراتيجية للمنظمة بغرض تدعيم الموقف التنافسي لها من خلال استخدام تقنيات تكنولوجيا المعلومات.[2]

[1] مكرم عبد المسيح باسيلي، **المحاسبة الإدارية: الأصالة والمعاصرة**، دط، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، 2007.

[2] .الطنملي، سهير فتحي، **اثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تفعيل دور المنظمات الالكترونية في البيئة التنافسية** "المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، العدد الأول، يناير 2002، ص189.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص تعريف شامل لمحاسبة التسيير الحديثة تعتبر بتوفير وتحليل بيانات محاسبية التسيير عن المنظم وأسواق وتكاليف واستراتيجيات منافسيها لاستخدامها في تطوير وترشيد وتصميم إستراتيجية ناجحة للمنظمة بغرض تدعيم الموقف التنافسي لها من خلال استخدام تقنيات تكنولوجيا المعلومات ويؤكدون الباحثون على ان المحاسبة التسيير الحديثة تمثل خروجا بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية واتجاهها نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية خصوصا ما يتعلق بالمنافسين والعملاء والبيئة الخارجية.

المطلب الثاني: مبررات تطور محاسبة التسيير الحديثة

خلال الثمانينات والتسعينات من القرن السابق اعترف العديد من الكتاب بضعف تلبية الممارسات محاسبية التسيير التقليدية للاحتياجات الإدارية لذلك طلب البعض بإهمال أنظمة محاسبة التسيير الموجودة لضعف الفائدة منها، وفي ضوء ذلك تم تصميم أنظمة تكاليف أكثر دقة وأكثر فائدة وإمدادها بعناصر مدخلات أكثر تفصيلا للسماح للمديرين بتحسين الجودة والإنتاجية للعمل على تخفيض التكاليف واستجابة للاقتناع بضرورة التطوير، بذلت المجهودات الكافية لتطوير أنظمة المحاسبة الإدارية والتي تتجاوب مع متطلبات البيئة الاقتصادية الحالية.[1]

فإن تطور محاسبة التسيير تطور نوعية وجودة المعلومات التي تحتاجها إدارة المنشأة في الوقت الحاضر لمساعدة المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشأة في اتخاذ القرارات التي تقع ضمن مجالات التخطيط طويل الأجل، التنظيم، التوجيه، توزيع الموارد تقييم الأداء والرقابة، كما قد ساهمت مجموعة من العوامل في تطور محاسبة التسيير الحديثة منها:

[1] أحمد محمد نور، فتحي رزق السوافيري وشحاتة السيد شحاتة، **مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.ص1918.

– ازدياد حدة المنافسة بين الشركات على اختلاف أنواعها ومجالات عملها نتيجة لانفتاح الأسواق على بعضها البعض؛

– رغبة كل شركة في تحقيق الاستغلال الكفؤ (الأمثل)للموارد المتاحة فيها بشكل يساعد في تحقيق أهداف المنشأة وتعظيم الأرباح؛

– حرص كل شركة وخصوصا الملاك على زيادة الأرباح والحصول على عوائد جيدة على رأس المال المستثمر وكذلك حسين سعر سهم الشركة في السوق؛

– لجوء الإدارة إلى استخدام طرائق وأساليب وممارسات إدارية جديدة تتصف بالكفاءة والفعالية من ناحية وتتماشى مع البيئة الخارجية؛[1]

– ازدياد حدة المنافسة بين الشركات وحرص كل شركة على زيادة اربحها من خلال خفيض التكاليف التي ستؤثر على تخفيض الأسعار. وهذا كان أحد أسباب ظهور نظام ABC الذي عالج مشكلة التكاليف الصناعية الغير المباشرة، وتحديد الأنشطة المهمة التي تضيف قيمة للمنشأة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهذا مما أدى إلى ظهور نظام ABM، وهو أحد أنظمة المحاسبة التسيير الحديثة التي تتعلق بتقديم المعلومات للإدارة، عن الأنشطة التي تضيف قيمة Added value والتي توصي بالاهتمام بها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة no added value والواجب استبعادها وبهذا ساهم هذا النظام في تخفيض كلفة المنتج الذي تسعى إليه إدارة المنشأة؛

– زيادة الاهتمام بنوعية جودة المنتج من أجل إرضاء الزبون، حيث والنتيجة للمنافسة التي تم الإشارة إليها أصبحت الإدارة كل شركة تسعى إلى المحافظة على الزبائن القدامى إضافة إلى كسب الزبائن جدد، حيث أن فقد زبون قديم يكلف المنشأة كل فعالية من أجل الحصول

[1] أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص ص:34 35.

على زبون جديد بدله، وواحد من أساليب المحافظة على الزبائن هو خدمة الزبون من حيث سعر السلعة وجودتها؛

– الثورة التكنولوجيا وخاصة في مجلات الاتصالات والتقنية المعلومات، كل هذه المسائل أدت إلى تطور المحاسبة التسيير من حيث رفد الإدارة بالمعلومات ذات الجودة العالية لمساعداتها في اتخاذ القرارات التي تقع في مجال اتخاذ القرارات الراشدة، التي تتعلق بالتخطيط والتنظيم والتوجيه وتقييم الأداء والرقابة.[1]

عرفت محاسبة التسيير تطورات عديدة منذ ظهورها إلى أن وصلت إلى شكل الذي هي عليه حاليا وذلك استجابة للتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية منذ ذلك الحين وحتى الآن، وتتمثل التغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية الحديثة في:

1– قصر دورة حياة المنتوجات : يعتبر قصر دورة حياة المنتوجات احد أهم نتائج اشتداد المنافسة العالمية والتطورات التكنولوجية وزيادة تمايز طلبات العملاء، حيث أصبح إلزاما على المؤسسات التعجيل في إدخال منتوجات جديدة إلى السوق، كما انه وفي العديد من الصناعات تتحدد نسبة كبيرة من تكاليف جودة حياة المنتوج من خلال القرارات المتخذة في المراحل الأولى مما خلق الحاجة إلى أن تشدد محاسبة التسيير على توفير معلومات خلال مرحلة التصميم.

2– يعد التركيز على العميل وإرضائه من أهم مظاهر البيئة التنافسية الحديثة، حيث أصبحت المؤسسة المطالبة بتحسين مستويات الخدمة والمنتوج من حيث التكلفة، الجودة، الثقة، التسليم واختيار منتوجات جديدة.

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، المرجع سبق ذكره، ص: 23.

والشكل المبين أدناه يوضح كيف أن التركيز على إرضاء العميل أصبح يعتبر من الأولويات.[1]

الشكل (1-1): التركيز على إرضاء العميل



Source : (Drury colin ,Management Accounting For Business Decision London :Thomson Learning ,2nd Edition , 2001 ,p.12)

وقد أثرت كل التغيرات التي حدثت في البيئة الاقتصادية التي ذكرناها سابقا على النظم المحاسبة التسيير حيث واجهت معظم المنظمات تغيرا في هيكلة التكاليف نظرا لزيادة التكاليف الثابتة مما اوجد الحاجة لإعادة النظر في أنظمة محاسبة التسيير، حيث أن المحاسبة التسيير التقليدية كانت ترتكز أساسا على التقارير المالية، بينما بدأت تشدد أنظمة محاسبة التسيير استجابة للتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية على جمع وتسجيل معلومات غير مالية.[2]

كما توجد أسباب تبرر الحاجة إلى وجود منظور استراتيجي للمحاسبة التسيير ويمكن تصنيفها ضمن مجموعتين رئيستين :

[1] راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007،ص ص:12-14.

[2] راضية عطوي، مرجع نفسه، ص:16.

المجموعة الأولى: المبررات البيئية

1. التقدم التقني لنظم الإنتاج والتسويق

تعد التطورات العلمية والتقنية من العوامل المؤثرة وبما يحفز المحاسبة التسيير لأن تأخذ منظورا استراتيجيا، ولعل في مقدمة هذه التطورات يمكن ذكر تقنيات التصنيع المتقدم(Advanced Manufactruring technologie (AMTs، التصنيع والتسويق بإتباع فلسفة في الوقت المحدد Just-In-Time (JIT)، وقد أوجدت هذه التطورات تحديات عدة للمحاسبة الحديثة منها ما يتعلق على سبيل المثال بالطرق التي ينبغي إتباعها لتقويم الاستثمارات في هذه التقنيات وكيفية احتساب كل المنتجات وكيفية تصميم نظام للرقابة وتقويم الأداء وبما يتلاءم التغيرات المستحدثة في البيئة، ويمتاز هذا التقدم التقني بمجموعة من الخصائص أهمها:

- تسارع وتيرة التطور في التقنية مما يؤدي إلى تسارع تقادم السلع وهذا يتطلب تطويرها باستمرارها وتحديث تقنيات الإنتاج، مما يؤثر على المحاسبة وبخاصة التكاليف؛
- إن التقدم المذكور أعلاه يجعل المنظمات تواجه باستمرار مشكلات مستحدثة أكثر تعقيدا ومصحوبة بعدم تأكد أكبر بسبب الطبيعة الابتكارية لكل من التقنيات والأسواق؛
- ارتفاع درجة وحدة المنافسة؛
- يمثل تنافس منظمات الأعمال على الأسواق (خاصة العالمية منها) عاملا مهما يدفع باتجاه تبني المحاسبة الإدارية منظورا استراتيجيا لوظائفها.[1]

[1] عماد صبيح الصفار،مقال بعنوان تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية باستخدام تحليل سلسة القيمة ،مجلة المنصور ،العدد 12،كلية المنصور الاهلية ،العراق، 2009ص ص :5-7

المجموعة الثانية: العوامل التنفيذية

-تركيز الانتباه بصورة تامة تقريبا على الأنشطة الداخلية للمنظمة إذ انه يفترض ان حصر الاهتمام بعوامل داخلية في مقدمتها الكفاءة في استخدام الموارد عن طريق رقابة التكاليف، يمكن أن يكون كافيا لتحقيق الأرباح المخططة.

-يؤدي حصر الاهتمام بالعوامل الداخلية للمنظمة فقط، إلى تنمية اعتقاد مفاده أن العوائد تتحقق بالدرجة الأولى من خلال الاستثمارات نفسها، فمثلا يلاحظ أن منهج العائد على الاستثمار مبني على هذه الفكرة، وهذا يجعل الإدارة تهتم في الدرجة الأولى بالعمليات المعززة للقيمة المضافة المتوقعة من منتجاتها. [1]

المطلب الثالث: طرق محاسبة التسيير الحديثة

1- طريقة تحليل سلسلة القيمة

تعد سلسلة القيمة إحدى التقنيات التحليلية في المنشأة، والتي تقوم بتجميع وتشخيص التغذية العكسية للمعلومات إلا أن هذه التقنيات لا تخلق التغيير في العمليات او الهياكل، وإنما تقع وعودها في قدرتها على إظهار المشاكل والمواضيع الأساسية لتوجيه انتباه المنشأة وتوجيه الموارد الاستراتيجي، وقد عرف Porter سلسلة القيمة بأنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تخلق القيمة من المنشأة المواد الخام إلى منتجات او خدمات نهائية وحتى التسليم إلى الزبائن، وقد حدد Porter لسلسة القيمة مجموعة من الأنشطة قسمها الى قسمين هما:

- الأنشطة الأولية وتشمل الأنشطة اللوجستية الداخلة والتشغيلية واللوجستية الخارجة والتسويق والخدمات؛

[1] عماد صبيح الصفار، المرجع سبق ذكره، ص ص: 6-8

– الأنشطة المساندة وتتضمن الموارد التي تدعم الأنشطة الأولية مثل التكنولوجيا والموارد البشرية والمشتريات.

وتعد عملية تحليلات سلسلة القيمة خطوة أولية لتحليل قيمة الأنشطة والتي بموجبها يتم تصنيف أنشطة المنشأة إلى نوعين:

– أنشطة مضيفة للقيمة : وهو ذلك النشاط الذي إذا ما الغي، فانه سوف يخفض على المدى البعيد كلفة الخدمة المجهزة للزبائن بواسطة المنتج فإن النشاط الذي يضيف هو ذلك النشاط الذي تكون الزبائن مستعدة لدفع مقابله.

– الأنشطة التي لا تضيف قيمة: وهي تلك الأنشطة التي إذا ما ألغيت فانه لن يترتب عليها تخفيض في الكلفة وهي قد تكون غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها.[1]

2- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بأنه نظام يركز على الأنشطة Activities ويعتبرها موضع التكلفة الأساسي ويستخدم تكاليف هذه الأنشطة كقاعدة لتجميع وتصنيف التكاليف تمهيدا لتحميلها للوحدة المنتجة من السلع والخدمات.

كما بين (Atkinson & Kaplan) بأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة تم تطويره لتوفير وسائل أكثر دقة في تحميل التكاليف الغير المباشرة وتكاليف الدعم Support Activities للأنشطة الفرعية المكونة للمنتج أو الخدمة وبين أن كثيرا من موارد الشركة لا تذهب لأنشطة تصنيع المنتج بحد ذاته وإنما تتعدى ذلك لتشمل تكاليف أنشطة الدعم والتي تجعل معظم المنتجات أو الخدمات جاهزة للعميل، وقد جاء نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كوسيلة للتخلص من العيوب التي يعاني منها نظام التكاليف التقليدي في

[1] مؤيد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-16.

مجال تخصيص أو تحميل تكاليف، وعليه فالهدف منه هو قياس ومن ثم تسعير كافة الموارد المخصصة للأنشطة دعم توصيل المنتج أو خدمة العميل.[1]

ويمكن تحديد إجراءات عمل تقنية ABC:

– تحديد وتصنيف الأنشطة الرئيسية الداخلة في تصنيع منتجات معينة وتخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة؛

– تحديد موجهات الكلف لكل نشاط؛

– تخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة لكل مجمع تكلفة نشاط على المنتجات باستخدام معدلات كلف النشاط.[2]

3- تكلفة المستهدفة

تعد التكلفة المستهدفة أداة فعالة وإستراتيجية في تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحديد التكلفة المثالية والمطلوبة لهذا التعرف على أنها "هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو خدمة والتي تساعد المؤسسة على حصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف. "[3]

ويعتبر مدخل التكلفة المستهدفة (TC) من مداخل إدارة التكاليف الحديثة تشمل على عدد من الخصائص أهمها :

– التكلفة المستهدفة هي أسلوب من أساليب إدارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الإنتاج؛

---

[1] محمد راجح خليل أبو عواد، **أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمّان، الأردن، آب / أوت 2008 ص ص 68-69.

[2] محمد محمود عبد الله النحوي، **أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمّان، الأردن، كانون الثاني / جانفي 2013، ص18.

[3] كامل يوسف بركة، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في غزة**، رسالة مقدمة صمن متطلبات شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص82.

– تطبق في مرحلة تطوير وتصميم المنتج حيث أنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج؛

– التكلفة المستهدفة تعمل على تخفيض التكاليف وتحديد السعر الأمثل وهامش الربح المرغوب فيه؛

– التكلفة المستهدفة تعمل على تخفيض التكاليف وتحديد السعر الأمثل وهامش الربح المرغوب فيه.

كما تمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بالخطوات التالية :

– تحديد سعر البيع المستهدف: يعد السعر المستهدف بأنه ذلك السعر المقدر للمنتج سواء سلعة أو خدمة الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه.

– تحديد هامش الربح المرغوب: يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للمؤسسة، لأنه الربح الذي تسعى المؤسسة في الحصول عليه بعد قيام ببيع إي منتج معين.

– تحديد التكلفة المستهدفة: يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد.[1]

4- طريقة الإنتاج في الوقت المحدد

عرفت بأنها فلسفة شاملة لتسيير المخزون تركز على سياسات وإجراءات ومواقف من قبل المدراء ينتج عنها الإنتاج الكفؤ لسلع عالية الجودة مع المحافظة على أدنى مستوى ممكن من المخزون.

بذلك يمكن القول أن تقوم على أساس استبعاد كل أنواع المخزون وتخفيض وقت الانتظار باعتبارها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذه التقنية اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة انطلاق لكافة العمليات الصناعية التي تتحرك فورا في تتبع عكسي يبدأ

[1] محمد حسن الحداد، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العامة في قطاع غزة،** رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص17.

من طلب الزبون مرورا بكافة العمليات الصناعية التي تتحرك فورا في تتبع عكسي يبدأ من طلب الزبون مرورا بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولا إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الأخر من العمليات.

أما المنافع المتحققة من هذه التقنية فهي :

- تخفيض الأموال المجمدة في المخزون أو إلغاءها؛
- تعزيز جودة المنتج؛
- تخفيض تكاليف إعادة التصنيع أو إلغاءها؛
- توفير في تكاليف الإنتاج وذلك من خلال تطوير تدفق السلع خلال العمليات.[1]

5- طريقة إعادة هندسة العمليات (الهندرة)

عرفت عملية الهندرة بأنها إعادة التفكير الجوهري في إعادة التصميم الجذري لعمليات الأعمال، وذلك لأحداث تحسينات مثيرة في الأداء، كما عرفت بأنها عملية إيجاد وإلغاء أنشطة، فهي تتضمن تقييم أهداف العملية وإعادة تصميمها كلها لجعلها اقل كلفة وتتطلب هذه العملية النظر إلى عمليات المنظمة الرئيسية من زاوية التعدد الوظيفي، لذلك فإن المطلوب هو العمليات التي تخترق الحدود التنظيمية، الأمر الذي يتطلب إعادة تصميم العملية بهدف جعل الأداء أفضل، وإعادة تنظيم الشركة لمقابلة متطلبات المستهلك.

و تقوم عملية الهندرة في جوهرها على صنع التغيرات الجذرية في ثلاث مجالات :

5-1المنظمة ككل : وذلك بإجراء تغيرات رئيسية تؤثر على جميع وظائف الشركة وتقود إلى طريقة المختلفة جذريا للقيام بالعمل.

5-2الهرميات الوظائفية: لقد تطورت الهرميات الموجودة على أقسام وظيفة تشجيع التميز الوظيفي ولكنها لا تؤدي العمل مجتمعة بشكل جيد في مقابلة متطلبات المستهلك، فهي تحدث كلفا زائدة، كما أنها تسبب مشاكل في النوعية.

[1] محمد محمود عبد الله النحوي، مرجع سبق ذكره ،ص17.

5-3ادوار الكادر: فأدوار الأشخاص أصبحت مخصصة، الأمر الذي ينتج عنه أن يكون الكادر مسئولا فقط عن جزء صغير من المهمة الكلية، ويمكن أن ينتج عن هذا الآمر نقص أو فقدان إمكانية المحاسبة عن المهمات المكتملة، وتجزئة المهارات المطلوبة للعمل، والحاجة إلى أنظمة جدولة عالية التعقيد.[1]

[1]سليمان سند السبوع، مداخلة بعنوان "أثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية، حالة الشركات الصناعية الأردنية"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت عنوان "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية إدارة الأعمال، جامعة سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص13.

خلاصة الفصل

ومن خلال دراستنا لهذا الفصل اتضح لنا كليا أن محاسبة التسيير دورا كبيرا في توجيه المؤسسات من خلال نظام معلوماتها المتوفر بمدخلات العلوم الأخرى كالإدارة و محاسبة المالية، كما و قد تطور هذا النوع من محاسبة التسيير إلى محاسبة التسيير الحديثة، ففي بداية الأمر كان يحظى بأهمية قليلة ومع التطورات التكنولوجية و الاقتصادية أصبحت تحظى بأهمية بالغة في عالم الأعمال، حيث تقوم محاسبة التسيير بالاستخدام مجموعة كبيرة من الأساليب لضمان حسن التسيير والتقويم ألان المؤسسة تسعى دائما إلى التقديم في التثبيت مكانتها في السوق.

الفصل الثاني

أهمية تكاليف الجودة في المؤسسة

تمهيد

تعد دراسة تكاليف الجودة في الوقت الحالي من المفاتيح الرئيسية لنجاح المؤسسات سواء كانت صغيرة أو كبيرة لما لها أهمية في الحياة الاقتصادية، حيث تعتبر أدوات وتقنيات وتكاليف الجودة من أهم الأدوات التي تساعد الإدارة في السعي نحو تحسين الجودة لزيادة الحصة السوقية ولتعظيم الأرباح، إذا هي مجموع التكاليف التي يتحملها المنتج والمتعلقة بتحديد مستوى الجودة المنتج وتحقيقه والتحكم فيه وتقييم مدى مطابقة مواصفات المنتج مع متطلبات الزبون.

و انطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين والمتمثلة في:

المبحث الأول: ماهية تكاليف الجودة.

المبحث الثاني: تسيير الجودة الشاملة.

المبحث الأول: ماهية تكاليف الجودة

تعتبر تكاليف الجودة من أهم الأفكار في إدارة الجودة وهي جزء هام وتكاملي لأي برنامج جودة في المنظمات والمنشئات الإنتاجية، لضمان تقديم المنتج إلى المستهلك حسب متطلباته ورغباته وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم تكاليف الجودة وأهميتها.

المطلب الأول: مفهوم تكاليف الجودة وأهميتها

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض مفاهيم تكاليف الجودة وأهميتها.

1- مفهوم تكاليف الجودة

تعددت مفاهيم تكاليف الجودة حسب المدخل الذي استند إليه في النظر إليها حيث:

عرفها ألبيرت "هي التكاليف التي حملت بسب الجودة المنخفضة التي يكمن أن توجد بسبب وجود الجودة رديئة، وتحمل من اجل التأكد على مطابق معايير الجودة الموضوعية أو بسبب عدم القدرة على مطابقتها ".

فيما تعرف تكاليف الجودة بأنها " التكاليف التي تحمل لمنع أو التكاليف التي تنشئ كنتيجة الإنتاج منتجات ذات جودة منخفضة ". [1]

وعرفها (Hansen) بالمفهوم التالي "هي التكاليف الناشئة مع الجودة الرديئة والمتعلقة بتشخيص وإصلاح والوقاية من التلف ".[2]

---

[1] نبيل محمد عبد الحسين الخناق وجبار جاسم الربيعي، مقال بعنوان "**أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية**"، مجلة التقني، المجلد 18، العدد4، هيئة التعليم التقني في العراق، 2005، الصفحات: A174- A187.

[2] مصطفى سعد سالم، مداخلة بعنوان "**قياس تكاليف الجودة، بحث تطبيقي في الشركة العامة للاسمنت العراقية – معمل اسمنت كركوك**"، مؤتمر وطني بعنوان "**استخدام المنطق العلمي والتاريخي في دفع الحركة الاقتصادية**"، كلية الإدارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 3-4 أفريل2013.

وتعرف أيضا" بأنها مجموعة من التكاليف التي يتحملها المنتج والمتعلقة بتحديد مستوى الجودة المنتج وتحقيقه التحكم فيه وتقييم مدى مطابقة موصفات المنتج مع متطلبات ورغبات المستهلك".

وعرفها (الجمال، 200:107) تكاليف الجودة بأنها "التكلفة التي تحدث نتيجة محاولة تفادي تصنيع منتجات ذات الجودة (المتدنية) أو معالجة عيوب الجودة إن حدثت فعلا".

وحسب مواصفات البريطانية هي التكلفة من أجل تأكيد وضمان الجودة بالإضافة إلى الفقدان والخسارة الحاصلة عند عدم إنجاز أو الحصول على الجودة.

إن إدارة الكلفة هي إجراءات الإدارة ونشاطاتها لتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار الرشيد وتحقيق والاستعمال الأمثل للموارد والرقابة على التكاليف في سبيل تحقيق تميز المنظمة عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالقيمة العالية لدى الزبون.[1]

فيما تعرفها المواصفات الاسترالية(2561As): بأنها حاصل الفرق بين التكلفة الحقيقية التي ستحصل إذا لم يحصل أي فشل للمنتج.

ويرى (جاريسون ونورين) أن التكلفة الجودة لا تخص عملية الإنتاج فحسب، بل تتجاوز ذلك إلى جميع الأنشطة في المنشأة بداء من البحث والتطوير وحتى خدمة المستهلك. أي إن تكاليف الجودة تمثل ما تستهلكه نشاطات النشأة على امتداد سلسلة القيمة للحصول على منتجات بالجودة المطلوبة.[2]

[1] سري كريم ريشان الحديث، **دور رقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشريكات الأدوية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، كلية الأعمال، يناير 2010، ص:16-17.

[2] حيدر علي المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، دط، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

وتعرف تكاليف الجودة على أنها: "التكاليف المصاحبة لعدم تحقيق جودة المنتج أو الخدمة، كالتكلفة المالية للأخطاء وعمليات تصحيحها وكذا المنتجات المعينة".[1]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن تكاليف الجودة هي مقياس لتكلفة مرتبطة بتحقيق أو عدم تحقيق جودة المنتج أو الخدمة، ويشتمل ذلك على كافة متطلبات المنتجات والخدمات التي تحددها المؤسسة والعقود المبرمة مع عملاءها.

وتمتاز عملية دراسة تكاليف الجودة بما يلي:

– تحفيز المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة على الدراسة والفحص لبرامج تحسين وتطوير الجودة؛

– توفير بيانات كمية تفيد في تقويم مقترحات الاستثمار في مجال تحسين وتطوير الجودة؛

– تعمل على زيادة الأرباح من خلال تخفيض في التكلفة الإجمالية للمنتج؛

– ترشيد إعداد الموازنات سواء الجارية أو الرأسمالية لاستغلال الموارد المتاحة لبرامج تحسين وتطوير الجودة؛

– أداة تحسين مستمر للجودة فهي تساعد على تحديد مناطق الفشل والاتفاق ومصادر حدوث العيوب؛

– تؤدي الجودة الرديئة إلى زيادة أنواع معينة من التكاليف التي تتحملها المؤسسة.[2]

[1] العيهار فلة، **دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، جامعة الجزائر، 2005.

[2] علي علي حميده، **مدى توفير متطلبات تطبيق مدخل six sigma والدور المتوقع منه في تخفيض تكاليف الجودة في الشركات الصناعية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.غزة عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، 2013، ص:29.

2- أهمية تكاليف الجودة:

وبناء على ما سبق حدد العديد من الباحثين أهمية تكاليف الجودة كالتالي:

1- تعد الجودة أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها لما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق من خلال عدة نقاط يمكن ان توضح أهمية الجودة وهي (كسب ثقة الزبون، حصة سوقية أعلى، ولاء العاملين، وتخفيض التكاليف) فقد أكد معهد المحاسبين التسيير الأمريكي IMAفي دراسة له أن المنظمات التي تهتم بالتسيير تكاليف الجودة ومحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات.

2- تشمل على عنصري (التكلفة والجودة) اللذان بعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة (التكلفة الجودة، الوقت، والابتكار)للمنظمة.

3- تساعد على تحديد نقاط الضعف وتحديد الوسائل الأزمة لتحسين مستوى الجودة، وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للشركة وتحقيق معدلات ربح اكبر.

4- تساعد في تحديد الفاقد على مستوى العمليات الإنتاجية بشكل فعال وبالتالي تساعد في تسريع حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل الشركة.

5- تقلل الخسائر المالية من خلال الحيلولة دون فقدان العملاء الناجم عن مشكلات الجودة، تقليل الفاقد، والحد من انخفاض الكفاءة في أداء الأعمال.[1]

[1] عثمان إبراهيم محمد احمد، **تكاليف الجودة ودورها في دعم الميزة التنافسية بالشركات الصناعية**، رسالة ماجستير في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا كلية الدراسات العليا، سنة 2020ص43.

المطلب الثاني: أنواع تكاليف الجودة

سنتطرق في هذا المطلب إلى أنواع وتصنيفات تكاليف الجودة

تقسم أنواع تكاليف الجودة إلى قسمين القسم الأول التكاليف الظاهرة أو الصريحة للجودة تنقسم إلى أربعة أقسام وهي كلفة منع، تكاليف التقييم(الرقابة)، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي، أما القسم الثاني يمثل التكاليف الضمنية أو المستترة للجودة.

1-التكاليف الظاهرة أو الصريحة للجودة:

تتكون التكاليف الظاهرة للجودة من أربعة عناصر ونتناول تلك العناصر باختصار على النحو التالي:

- **تكاليف منع حدوث عيوب الجودة:**

وتتمثل فيما يتم إنفاقه للوقاية من إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات القياسية المقرر، وتشمل ما يتم إنفاقه بهدف هندسة التصميم والتشغيل، وتقييم واختيار الموردين، تكاليف تحسين المواد الخام المستخدمة في إنتاج المنتجات، وتكاليف صيانة وتجهيز الآلات والمعدات المستخدمة في التصنيع، والتكاليف تدريب العاملين على الالتزام بقياسات الجودة.

- **تكاليف التقييم (الرقابة):**

وتتمثل فيما يتم إنفاقه بهدف تحسين كل من المواد الخام المستخدمة والمنتجات تامة الصنع والتأكد من أن كلاهما يتفق مع معايير وقياسات الجودة، وتشمل تكاليف مراقبة جودة المواد والإنتاج، وتكاليف اكتشاف الوحدات التالفة سواء في البداية أو أثناء أو نهاية التشغيل بكافة المراحل الصناعية، كما تشمل أيضا تكاليف الاختبارات المعلمة التي يتم إجرائها لتحقيق تلك المراقبة على الجودة.[1]

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.

ومن أمثلة تكاليف التقييم والرقابة ما يلي: [1]

– تكاليف الفحص والمراقبة: تكاليف اختبار المواد والمنتج عند مراحل مختلفة وفي نهاية العملية.

– تكاليف الآلات: تكاليف المحافظة على الآلات المستخدمة في اختبار خصائص جودة المنتج.

– تكاليف التشغيل: تكاليف الوقت الذي يقضيه العامل ونفي جمع البيانات والملومات بغرض اختبار جودة المنتج والإجراء التعديلات على الآلة للمحافظة على الجودة بالإضافة إلى تكاليف إيقاف العمل لتقييم الجودة.

– **تكاليف الفشل الداخلي:**

وتتمثل فيما يتم إنفاقه من تكاليف لازمة الإصلاح ما يتم اكتشافه من منتجات معينة(تالف أمكن إصلاحه) والتي يتم اكتشافها بمعرفة المسؤلين عن مراقبة الجودة قبل شحن المنتجات إلى العملاء، وتشمل أيضا كافة تكاليف مسموحات وخسائر التشغيل مثل الفاقد والوقت الضائع والعادم والتالف ومخلفات الإنتاج، وكذلك التكاليف المترتبة على العمليات إعادة هندسة العمليات وتصميم المنتجات.[2]

ومن أمثلة تكاليف الفشل الداخلي :

- تكاليف المنتجات رديئة الجودة التي يجب التخلص منها، بما في ذلك المواد والتكاليف الغير مباشرة.
- كلفة إعادة العمل: تكاليف إصلاح المنتجات أو تعديلها للتوافق مع مواصفات الجودة.
- تكاليف إيقاف العملية: تكاليف إيقاف العملية الإنتاجية لإصلاح المشكلة.

[1] غول بلال، **إدارة الجودة الشاملة في تدني تكاليف الجودة**، مذكرة ماستر في إدارة أعمال المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2014ص:29.

[2] المرجع نفسه، ص:398.

- تكاليف تخفيض سعر المنتجات: تكاليف الخصومات التي تقدم على سعر الخاص بالمنتجات رديئة الجودة حيث يتم بيعها بأسعار أقل.[1]

- التكاليف الفشل الخارجي:

وتتمثل فيما يتم إنفاقه أو تحمله من تكاليف لازمة لإصلاح عيوب المنتج التي يتم اكتشافها بعد شحن المنتجات للعملاء، وتشمل تكاليف الإصلاح خلال فترة الضمان، والتعويضات للعملاء سواء نقدا أو في صورة منتجات بديلة، وكذلك تكاليف مسموحات المبيعات، ونقل مردودات المبيعات، والتكاليف الإدارية المترتبة على تلقي شكاوي العملاء، وتكلفة الفرصة الضائعة المتمثلة فيما كان من الممكن تحقيقه من أرباح على تلك المردودات والمسموحات.[2]

تتضمن تكاليف الفشل الخارجي العناصر الآتية:[3]

- كلف اعتراض المستهلك: وهي تكاليف الموجهة إلى عمليات البحث والاستجابة الرضية لشكاوي المستهلك الناجمة عن بيع المنتجات ذات الجودة الرديئة.

- كلف إعادة المنتج: وهي تكاليف الموجهة لعمليات المناولة والنقل واستبدال المنتجات ذات الجودة الرديئة والتي يتم إرجاعها من قبل المستهلك.

- كلف الطلبات التحذيرية: وهي التكاليف الناشئة عن تحذيرات من المنتج ذات الجودة الرديئة.

- كلف المساءلة القانونية عن المنتج: نتيجة إلحاق الضرر بالمستهلك بسبب جودة المنتج الرديئة.

---

[1] عواطف إبراهيم حداد، **إدارة الجودة الشاملة**، الطبعة الأولى، دارالفكر للنشر، عمان، 2009، ص73.

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص:399

[3] المرجع نفسه، ص30.

– كلف الفقدان المبيعات: ناشئة عن عدم رضا المستهلك وامتناعه عن شراء المنتج.

2– التكاليف الضمنية أو المستترة للجودة

ونلاحظ أن كافة عناصر التكاليف الصريحة السابقة للجودة يمكن قياسها واحتسابها وتسجيلها بالدفاتر والمستندات، وبالتالي يمكن فحصها دوريا وتحليلها وتقييمها وتتبعها لأغراض قياس وتقييم الأداء، و بخلاف تلك العناصر الظاهرة توجد تكاليف أخرى خفية للجودة تسمى التكاليف الضمنية وتتمثل بصفة أساسية في الربح المفقود مستقبلا سواء بسبب تكلفة الفرصة البديلة للمبيعات المفقودة في المستقبل نتيجة لتأثر سمعة منتجات المؤسسة ونتيجة الانخفاض في أسعار تلك المنتجات لضعف مستوى الجودة، وبطبيعة الحال يصعب قياس تلك التكاليف الضمنية للجودة، ورغم ذلك اقترحت إحدى الدراسات(تاجوشي) دالة لقياس تكلفة الجودة الضمنية المستترة على أساس أن الخسارة الناتجة عن عدم الالتزام بمقاييس الجودة المقررة وتمثل خسارة الجودة المسسترة تتضاعف بمقدار 4 مرات عندما يتضاعف مقدار الانحراف عن مواصفات القياسية المستهدفة مسبقا، وذلك وفق الدالة خسارة الجودة المستترة لتاجوشي.[1]

[1] عواطف إبراهيم حداد ،المرجع سبق ذكره ص: 399.

الجدول (2-1): يمثل تصنيفات تكاليف الجودة

تكاليف المنع(الوقاية): هي تكاليف جميع الأنشطة المصممة خصيصا لمنع حدوث الجودة السيئة للمنتج أو الخدمة من أمثلة ذلك: تكاليف مراجعات منتج جديد، تخطيط للجودة، تقييم إمكانات وقدرات الموردين، تقويم قدرات العمليات، مشاريع تحسين الجودة، التعليم والتدريب الخاص بالجودة. **تكاليف التقييم:** هي التكاليف المرتبطة لقياس وتقييم ومراجعة المنتج أو الخدمة لضمان وتأكيد مطابقتها لمواصفات الجودة ومتطلبات الأداء.ويشمل ذلك على تفتيش واختبار المواد المراجعة المنتج أو العملية أو الخدمة، معايير أجهزة القياس والاختبار والتكاليف المرتبطة بتقييم الموردين.	**تكاليف الفشل:** تكلفة ناجمة عن عدم تطابق المنتج أو الخدمة مع المتطلبات أو احتياجات العميل المستخدم وتنقسم تكاليف فشل داخلي وتكاليف فشل خارجي. **-تكاليف الفشل الداخلي:** هي تكاليف الفشل الذي يحدث قبل تسليم أو شحن المنتج أو تقديم الخدمة للعميل، ومن أمثلة ذلك: تكاليف إعادة التشغيل، الإصلاح، إعادة التفتيش أو الاختبار ومراجعة المواد. **التكاليف الفشل الخارجي:** هي تكاليف الفشل الذي يحدث الذي يحدث بعد تسليم أو شحن المنتج أو أثناء أو بعد تقديم الخدمة للعميل ومن أمثلة ذلك: تكاليف معالجة الشكاوي، مرتجعات العملاء، مطالبات الضمان، استرجاع المنتجات.
إجمالي تكاليف الجودة: هي مجموع تكاليف مذكورة(الأربعة) وهي تمثل الفارق بين التكلفة الفعلية للمنتج أو الخدمة وما يمكن أن تكون عليه هذه التكلفة أو أمكن تجنب تدني. موصفات الخدمة أو فشل المنتج، أو وجود عيوب التصنيع.	

المصدر:أحمد محروس، **تكاليف الجودة مدخل إلى التطور والتحسين المستمر ISO9000/TQM**، مركز نور الإيمان للكتابة والطباعة، القاهرة، 2000، ص19.

فيما صنف (محسن والنجار479:2006) كلف الجودة تصنيف أخر قسمت بموجبه إلى قسمين هما:[1]

1- **الكلف المباشرة للجودة: والتي تصنف إلى نوعين:**

- كلف الرقابة Control Costs: وتتضمن كلف الوقاية وكلف التقويم.
- كلف الفشل FailureCosts: وتشمل كلف الفشل الداخلي وكلف الفشل الخارجي.

و تحسب كلف الجودة المباشرة بالمعادلة الآتية:

الكلف الكلية المباشرة للجودة= كلف الرقابة+كلف الفشل.

=(كلف الوقاية+كلف التقويم) + (كلف الفشل الخارجي+كلف الفشل الداخل).

2- **الكلف غير المباشرة للجودة: وتشمل الكلف الملموسة مثل:**

- فقدان السمعة Loss of Reputatio؛
- عدم رضا الزبون Customer Dissatisfaction؛
- معاناة الزبون Customer Incurred.

[1] حيدر علي المسعودي، **مرجع سبق ذكره**، ص:59.

المطلب الثالث: المستوى الأمثل لتكاليف الجودة وتقاريرها

1- المستوى الأمثل لتكاليف الجودة[1]

يتم التعبير عن الجودة المنتجات بنسبة المنتجات التي تفشل بمطابقة المواصفات، لذلك تسعى المؤسسات في تحديد المستوى أمثل للمعيب وهناك منظورين لتحديد مستوى الجودة:

1-1 المنظور التقليدي: يتم تحديد مستوى الجودة للمنتجات استنادا إلى المنظور التقليدي بالموازنة بين التكاليف المنفقة الأنشطة المنع والتقويم من جهة وتكاليف أنشطة فشل في مطابقة المواصفات من جهة أخرى الشكل يوضح نقطة الفصل كنسبة مئوية من الحدات المعينة، وتشكل تكاليف الجودة الكلية مجموعة تكاليف المنفقة للمنع والتقويم والفشل الداخلي والخارجي. ومستوى الجودة الأمثل للمنتجات هو نقطة التي تكون فيه إجمالي التكاليف في حدها الأدنى.

1-2 المنظور المعاصر: استنادا إلى المنظور المعاصر فأن مستوى الجودة الأمثل للمنتجات يتحقق عند مستوى المعيب الصفري حيث أن تكاليف الفشل الداخلية والخارجية تزداد مع ازدياد نسبة المنتجات المعيبة، بينما تكاليف المنع والتقويم تزداد قليلا في البداية الأمر لكن سرعان ما تبدأ بالانخفاض مع ازدياد نسبة المنتجات المعيبة، وبتالي فأن الحد الأدنى من التكاليف الجودة يتحقق عند مستوى المعيب الصفري.

2-التقارير عن تكاليف الجودة

أن إدارة الجودة تستلزم توفير التقارير حول كلف الجودة المتحققة وحساباتها بطريقة تفصيلية ولكل نوع من كلف الجودة وهذا يعد صميم أعمال المحاسبة الإدارية ويشير (Feigenbaum)

[1] مصطفى سعد سالم، مرجع سبق ذكره، 16.

أنه ينبغي أن يلخص قياس وتحليل تكاليف الجودة في تقارير تصور الأفضل عن متطلبات عمل المؤسسة وجودتها وربما من أن أفضل أن تكون تقارير تكاليف الجودة قليلة وحيدة لتوضيح عناصر تكاليف الجودة وكيف يمكن استخدامها ويوضح الجدول رقم **(2-2)** نموذج لتقرير تكاليف الجودة، الذي يساعد الإدارة في مراقبة واختيار التكاليف من فترة إلى أخرى، كما تساعده أيضا في تحديد أين يجب عمل التحسينات والصعوبات الموجودة وهناك مجموعة من المؤشرات تستعمل للإفصاح عن كلف الجودة منها:

- **مؤشر العمل:** ويبين العلاقة بين كلف الجودة ومجموع ساعات العمل المباشرة.

$$\text{Labor Inde} = \frac{\text{TotalQalityCost}}{\text{Direct LaborHours}} * 100$$

- **مؤشر الكلفة:** ويبين العلاقة النسبية بين كلف الجودة وكلف الإنتاج المباشرة وغير مباشرة.

$$\text{Cost Index} = \frac{\text{TotalQualityCost}}{\text{Total Production Cost}} * 100$$

- **مؤشر المبيعات:** ويبين العلاقة النسبية بين كلف الجودة وإجمالي قيمة المبيعات، ويعد هذا المؤشر من أكثر المؤشرات شيوعا في الاستعمال.[1]

$$\text{Sales Index} = \text{TotalQualityCost}/\text{Total Sales} * 100$$

[1] مصطفى سعد سالم، مرجع سبق ذكره، 16.

الجدول رقم(2-2): يمثل نموذج لتقرير تكاليف الجودة

انواع تكاليف الجودة	التكاليف المحملة	النسبة الى اجمالي الكلفة
تكاليف المنع		
تدريب على الجودة	2 ،000	1.3
دراسات	10 ،000	6.5
تطور أنظمة	13 ،000	8.6
إجمالي تكاليف المنع	25 ،000	16.4
تكاليف التقويم		
فحص المواد	6 ،000	3.9
فحص المجهزين	3 ،000	2.0
فحص الموثوقية	5 ،000	3.3
المختبرات	25 ،000	16.3
اجمالي تكاليف التقويم	39 ،000	25.5
تكاليف الفشل الخارجي		
التلف	15 ،000	9.8
إعادة التصليح	18 ،000	11.8
إعادة العمل	12 ،000	7.8
أوقات العمل	6 ،000	3.9
إجمالي تكاليف الفشل الخارجي	51 ،000	33.3
تكاليف الفشل الخارجي		
تكاليف الضمان	16 ،000	10.4
تكاليف التصليح والاستبدال خارج الضمان	8 ،000	5.3
شكوى العملاء	5 ،000	3.3
تكاليف خسارة النقل	9 ،000	5.8
إجمالي تكاليف الفشل الخارجي	38 ،000	24.8
إجمالي التكاليف	153 ،000	100

المصدر: مصطفى سعد سالم، مرجع سبق ذكره، ص:18

المبحث الثاني: تسيير الجودة الشاملة

بعد تطرقنا في المبحث السابق إلى تكاليف الجودة كونها تعد أحد العوامل الرئيسية للمنظمة، سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مفاهيم الجودة وإدارة الجودة الشاملة تسيير الجودة الشاملة ومبادئ الجودة الشاملة وعناصر الجودة الشاملة.

المطلب الأول: تعريف الجودة وتكاليف الجودة الشاملة

– الجودة (Qualité)كمصطلح مشتق من كلمة لاتينية "Qualités"يقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته.[1]

عرفت الجودة بأنها "إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات العملاء بالشكل الذي يتفق مع توقعاهم ويتم ذلك بمراعاة المقاييس الموضوعية سلفا للمنتج ".[2]

عرفها اماندو فيخوم على أنها "المطابقة مع المتطلبات فكلما كانت مواصفات المنتج مطابقة لمتطلبات العميل كلما كان هذا المنتج ذو نوعية جيدة".[3]

الجودة هي مجموعة صفات ومواصفات أي منتج أو خدمة والتي تتضمن إرضاء احتياجات معلومة ومحددة للعميل.

---

[1]نزار عبد الحميد الباروي، **مستلزمات الجودة الشاملة أو إمكانية تطبيقها في المنظمات العربية**، رؤية مستقبلية، مجلة المنصورة، المجلد الأول، جامعة المنصورة، بغداد، العراق، 2000، ص80.

[2]ليلى ريمة ميدوب، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، مذكرة ماستر تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة
الجزائر، 2012، ص48.

[3]عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم والثقافة، المجلد11، جامعة السودان، 2012، ص4.

في الواقع إن الجودة انطلقت من إدارة الإنتاج وبالتحديد من نظام التشغيل المطبق في التصنيع لكن الآن وفي ظروف المنافسة الشديدة بين المنظمات الإنتاجية العالمية واندماج العديد من الشركات نلاحظ أن الجودة لم تعد حكرا على الصناعة وإنما انطلقت نحو الخدمات، وأصبحت الجودة في مجال الخدمات وأكثر أهمية من الصناعة لان جودة الخدمة هي الفارق الرئيس في تميز الشركات عن بعضها البعض.[1]

كما تم الإشارة إلى مفهوم الجودة استنادا إلى عدة مداخل، إذ أشار كل من (Juran & Gryna) في تعريفيهما إلى مدخل الزبون (The User – BasedApproach) وطرحا مفهوم الجودة على أنها الملائمة للاستخدام.

في حين تناولها (Feigenbaum) من وجهة النظر التصنيعية وبينها على إنها مجموعة الخصائص التسويقية والهندسية والتصنيعية الملبية لتوقعات الزبون عند استخدام المنتج، وأشارت المواصفة البريطانية إلى مفهوم الجودة على أنها إجمالي صفات وخصائص المنتج أو الخدمة التي بإمكانها تلبية حاجات الزبائن ورغباتهم، فيما ينظر البعض الأخر إلى مفهوم الجودة ضمن مدخل القيمة (value)إذ تناولها (Krajewski)على أنها القيمة التي يبحث عنها الزبون في المنتج، وتعتبر عن مدى استفادة الزبون من المنتج مقارنة مع الثمن الذي سيدفعه لقاء اقتنائه له فيما تناولت (التميمي)مفهوم الجودة من الناحية الشمولية بوصفها المستوى المثالي لخصائص المنتج يمكن للمنظمة تقديمه ف ضوء استخدام الأمثل لمواردها المتاحة تأسيسا على الاستجابة السريعة لحاجات الزبائن. [2]

[1] علي محمد شاهين، مقال بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة وأنظمتها في نجاح المنظمة والمنتج**"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد 5، العدد 1، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية، 2004، الصفحة 135.

[2] أحمد عبد إسماعيل الصفار وماجدة عبد اللطيف محمد، مقال بعنوان "**أثر تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة وفق منظور الزبون الداخلي والخارجي على الأداء التشغيلي للمنظمات التصنيعية (حالة دراسية في شركة بترا للصناعات**

وتعرف الجودة على أنها تلبية وإشباع توقعات المستفيد وتقديم ما يفوق توقعاته أما سيكيومتو (Sikomoto)فقد عرف الجودة بأنها المنتجات والخدمات الجيدة وهي التي تلبي حاجات الزبائن وتحترمها، أما معهد الجودة الأمريكي الجودة فعرفها بأنها أداء العمل الصحيح وبشكل صحيح من المرة الأولى مع الاعتماد على تقسيم الزبائن لمعرفة مدى تحسين الأداء، أما تعريف الجودة التي يركز عليه معظم المدراء هو الملائمة للغرض ودفاعهم عن هذا هو أن الجودة لا معنى لها إلا بالنسبة للغرض من المنتج أو الخدمة.[1]

اليابانيون يرون الجودة كإنتاج أكثر مما هي مطابقة للمواصفات وقد حددوا الجودة بلغة الخسارة التي تصيب المجتمع في حالة عدم تحقيقها أي ركزوا على الملائمة الاجتماعية.[2]

لا يجب التفكير في الجودة على أنها مشكلة مطلوب حلها فقط، وإنما يجب أيضا التفكير فيها على أنها شرط ضروري للمنافسة وبالتالي يجب تنميتها والمحافظة عليها وتحسينها باستمرار ،وبمعنى انه يجب التفكير في الجودة ليس على أنها الجهود التي بذلها للسيطرة والتحكم في عمليات التصنيع فقط.[3]

يعد مفهوم تسير الجودة الشاملة من احدث المفاهيم التسيير التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي إدارة أن تتبناها لتحقيق أفضل أداء ممكن.

الهندسية في المملكة الأردنية الهاشمية)"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد73، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2008، ص ص: 8-9.

[1]أحمد خليل الحسيني، كامل شكير الوطيفي عبد الخالق دبي الجبوري، مقال بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية**"، مجلة جامعة بابل، المجلد 21، العدد 4، كلية العلوم، جامعة بابل، العراق، 2013، ص:1319.

[2]عباس نوار كحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغربان، مقال بعنوان "**التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد80، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2010، ص:5

[3] Garvin ,David A, "competing on the Eight dimensions of Quality,"Harvard Business Review (November-December 1987)p.101-109.

وقد عرف كل من (Daft&Noe) تسيير الجودة الشاملة بأنها "جهد المنظمة الكلي المنصب على التحسين المستمر لأداء العمليات، التي تمثل طرائق الإفراد والمكائن وأنظمة انجاز المهمات المناطة بهم".

تعتمد تسيير الجودة الشاملة على أساس التغطية الشاملة لجميع الأقسام في المنظمة بدءا من المجهز حتى تفاصيل العمليات التشغيلية في المنظمة من خلال التركيز على تلبية حاجات ورغبات زبائن المنظمة، ويركز هذا التعريف على مبدأ الشمولية بوصفه الأساس في تحقيق رضا الزبون.[1]

ويقصد بتسيير الجودة الشاملة مشاركة جميع وظائف المنشأة في عملية التحسين المستمر للجودة، وهو مفهوم أرادت المنشات من خلاله التوسع من التركيز على الرقابة على الجودة لعملية التصنيع إلى عملية التوجه نحو الزبون التي تركز على تسليم منتج ذي جودة عالية.

ويعرف Horngren على أنها تطبيق لمبادئ الجودة لتحقيق جميع أهداف المنفعة من اجل إرضاء الزبائن، حيث يفترض Horngren أن كلف الجودة تتدنى عندما تحقق منظمة مستويات جودة عالية.

أما تونكس فقد عرف التسيير الجودة الشاملة على أنها اشتراك والتزام الإدارة والموظف في ترشيد عن طريق العمل عن طريق توفير ما يتوقعه العميل أو ما يفوق توقعاته ويتضمن هذا التعريف العناصر الثلاثة المهمة الآتية:

1-مشاركة التسيير والموظفين والتزامهم؛

2-إن تسيير الجودة الشاملة تعد طريقة تأدية للعمل وليست مجرد برنامج؛

[1] سنان كاظم الموسوي ومؤيد حسن علي، مقال بعنوان "**مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية (دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة الجديد)**"، مجلة آداب الكوفة، المجلد 1، العدد 1، كلية الآداب، جامعة الكوفة، العراق، 2008،ص ص:55-56.

3-عد الزبون وتوقعاته هدف تحسين الجودة.

أما Zimmerman فيعرف على أنها فلسفة التسيير تشمل جميع وظائف ومجالات العمل في المنظمة ومشاركة العاملين والعمل بروح الفريق وتحقيق رضا الزبون وتحسين المستمر.

يرى Evans هي مفهوم إداري تكاملي نحو التحسين المستمر في جودة المنتجات والخدمات لمشاركة كل المستويات والوظائف في المنظمة وان الهدف من تسيير الجودة الشاملة هو بناء الجودة منذ البداية يجعلها مهمة ومسؤولية كل فرد.[1]

كما تعرف أيضا "بأنها خلق وتطوير قاعدة من القيم والمعتقدات التي تجعل كل موظف يعلم أن الجودة في خدمة هي الهدف الأساس للمنشأة وإن طريق العمل الجماعي هو الأسلوب الأمثل لأحداث التغير المطلوب في المنشأة، ويتضح من التعريف بان هناك ثلاث جوانب رئيسية في تسيير الجودة الشاملة هي الزبون الجماعي، والتحسين".[2]

أشير إلى تسيير الجودة الشاملة أيضا بأنها "مدخل عمل المنظمة التي تحول تعظيم القدرة على التنافس من خلال التحسين المستمر لجودة المنتجات والخدمات والأشخاص والعمليات والبيئات".[3]

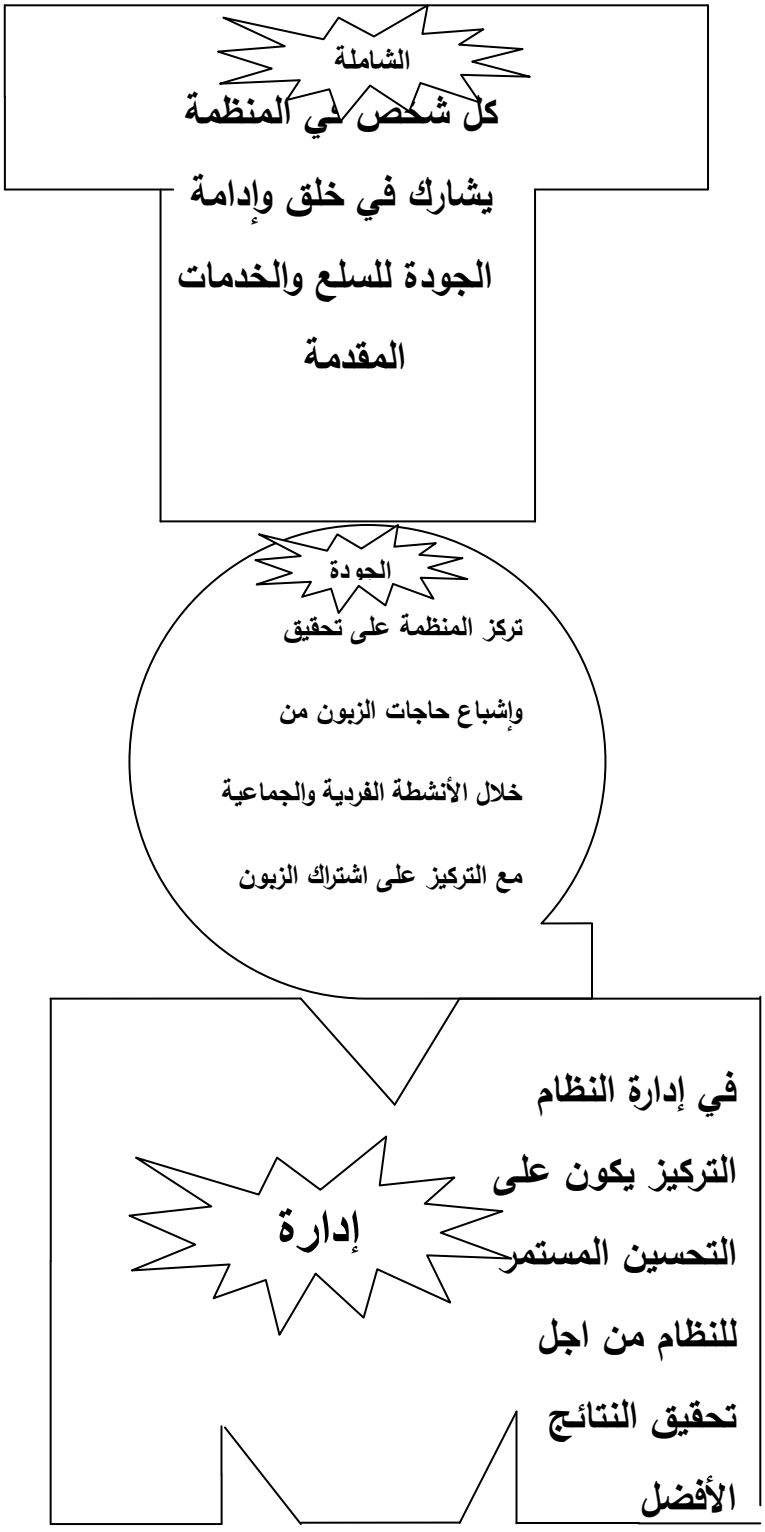
---

[1] عباس نوار كحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغربان، مقال بعنوان "**التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد80، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2010، الصفحة6.

[2] نضال محمد رضا الخلف، مقال بعنوان "**دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة**"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، العدد 14، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2011، الصفحة.

[3] مسلم علاوي شبلي، مقال بعنوان "**إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المنظمة الصناعية العراقية، دراسة استطلاعية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية**"، مجلة دراسات إدارية، المجلد 1، العدد 2، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2006، الصفحة28.

شكل(2-1): تفاصيل تسيير الجودة الشاملة



المصدر:النعيمي،محمد فاضل عباس حسين، متطلبات إدارة الجودة الشاملة وإمكانية تحقيقها في المنظمات الفندقية،رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد2005 ص11.

ويعرف (Clampa) تسيير الجودة الشاملة بأنها "وصف المخرجات أو النتائج التي تصبو مختلف أنشطة المنظمة إلى تحقيقها"، وعليه يمكن تأشير الحقول الآتية لتحقيق هذه النتائج:

1-خلق ولاء الزبائن اتجاه المنظمة، كونها كسبت رضاهم من خلال تلبية احتياجهم؛

2-السرعة في الاستجابة لحل المشكلات وتلبية الحاجات وحذف أو تقليل المهام التي لا تضيف قيمة للمنتج، ومن ثم تخفيض التكاليف؛

3-تهيئة المناخ الملائم لتشجيع وتدعيم فريق العمل وصولا إلى تحقيق الرضا.[1]

ترتيبا لم سبق يمكن تقديم تعريف شامل لتسيير الجودة الشاملة بأنها" تمثل مدخلا لبلوغ الجودة الجيدة وتحسينها، وتبني على أساس المجهودات الكلية للمنظمة، وتركز على رضا الزبون الداخلي، والخارجي، وتعمل على وفق الالتزام بعيد المدى، والتحسين، ووحدة الإغراض، وإشراك العاملين وتعزيز قدراتهم، فضلا عن الاهتمام بالعمل على وفق فريق العمل، وحرية رقابة.

المطلب الثاني: مبادئ تسيير الجودة الشاملة

يتفق الأكاديميين (Russel &Wesner&Davis &Heizer)أن الدعائم التي تقوم عليها الجودة الشاملة هي أداء العمليات والزبائن والتحسين المستمر والقيادة ومشاركة العاملين على وفق أساليب علمية مدروسة يتم من خلالها انجاز الأعمال بطريقة تضمن تحقيق الأهداف المرسومة وهي على النحو الآتي :

[1] علي محمد شاهين، مقال بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة وأنظمتها في نجاح المنظمة والمنتج**"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد 5، العدد 1، جامعة الملك فيصل، الإحساء، المملكة العربية السعودية، 2004، الصفحات: 129-166.

1-مبدأ التركيز على الزبون:

الزبائن هم محور الجودة الشاملة ويؤكد (Wesner)على إن الإدارات ينبغي عليها معرفة هوية الزبون الذي يعد مفتاح نجاح الإدارة على مستوى المؤسسة إذ أن تحقيق رغبة الزبون يكون أساسا بالغ الأهمية في نيل الأهداف فضلا عن احتياجات الزبون تتغير باستمرار، ولتطبيق الجودة على المؤسسات صياغة نظام لقياس الأداء والتقييم بدقة وموضوعية.[1]

2-مبدأ اندماج العاملين ومشاركتهم:

إن منهج تسيير الجودة الشاملة يتطلب مشاركة الجميع،على أساس أن المشاركة تعد من أهم

المرتكزات لنجاح هذا النموذج ولكن غالبا ما يساء تقدير المشاركة التي تعد من أهم العناصر التي يساعد في أمرين:

- تزيد من إمكانية تصميم خطة أفضل؛

- تحسين كفاية صنع القرارات من خلال مشاركة العقول المفكرة وهنا يجب أن نوضح أن هذه العقول هي التي تكون قريبة من مشاكل العمل، وليس العاملين جميعهم في المنظمة، أما تفويض الصلاحية، فإنها لا تعني فقط مشاركة الإفراد، وإنما يجب على أن تكون مشاركتهم بطريقة تمنحهم صوتا حقيقيا، وذلك عن طريق هياكل العمل، والسماح للعاملين بصنع القرارات التي تهتم بتحسين العمل داخل أقسامهم الخاصة.[2]

إن الفرصة التي منحتها تسيير الجودة الشاملة للعاملين بالمشاركة في العمليات التي تحقق خطط الجودة في الإنتاج تكمن في جعل أسلوب عملهم يختلف عما كانوا يمارسونه في ظل

---

[1] محمد تركي، مقال بعنوان "**استخدام مبادئ إدارة الجودة الشاملة لتحسين وتقييم الأداء (دراسة تحليلية لمبادئ إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصحية)**"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 6، العدد 25، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2009، الصفحة، 5.

[2] مرجع نفسه، ص6

إن الأساس الذي تستند إليه مشاركة العاملين في المنظمة، الذي أكدته تسيير الجودة الشاملة يبدأ بخطوة أساسية تتمثل بمعرفة كل فرد عامل بالمنظمة دوره في تحقيق هذه الفلسفة بنجاح فوضوح خطط الجودة وسياستها وأهدافها أعطى الإفراد انطباعا بان العمل الذي يقومون به مهم وفعال في تحقيق أهداف المنظمة المرغوبة الأمر الذي جعل الفرد يشعر بالمتعة من انجاز عمله وهي السمة التي أضافتها تسيير الجودة الشاملة للعامل وجعلته يشعر بالفخر.

3-مبدأ التحسين المستمر:

يعتبر التحسين المستمر فلسفة إدارية تهدف إلى العمل على تطوير العماليات والأنشطة المتعلقة بالات والمواد والإفراد وطرق الإنتاج بشكل مستمر. [1]

فهي الأنشطة المعتمدة في المنظمة لزيادة كفاية عمليات الجودة وفاعليتها لتقديم منافع إضافية إلى المنظمة وزبائنها، إذ أصبح إجراء التحسين المستمر حافزا يدفع العاملين إلى انجاز إعمالهم بجودة عالية، فضلا عن تمكين المنظمة من الاستفادة من هذا الحافز في تدريب العاملين لتطوير مهارتهم وزيادة قابليتهم على وفق التطور التكنولوجي للعمليات وتعزيز السياسة التسيير بالشكل الذي يقوم كل مظهر من مظاهر الأعمال ويمكنها من تحقيق أهدافها المرغوبة.

أن أساس فلسفة التحسين المستمر ينصب على جعل كل مظهر من مظاهر العمليات محسنا بدقة، أي معرفة التغيرات كافة التي حدث في أثناء العمل وماهي العمليات أو المشاريع التي تحتاج إلى تحسين، هذا فضلا عن جعل هذه الفلسفة أساس تطوير جودة السلع والخدمات المقدمة للزبون، بتعبير أخر أن كل شيء داخل المنظمة قابل للتحسين المستمر.

[1] احمد بن عيشاوي،إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية الجزائر،أطروحة دكتوراه في العلوم اقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2008-2007،ص280.

إن من أهداف التحسين المستمر للجودة وجود نظام وعمليات يوثق ويعتمد عليه في تحقيق النتائج المرجوة في كل مرة من دون حدوث اختلافات في تلك النتائج، ان الأطروحات الفكرية التي خصصت في مجال تسيير الإنتاج والعمليات وكذلك في مجال العلوم التسويقية.[1]

4-مبدأ قيادة الإدارة العليا لمجهودات الجودة:

تحقق وحدة المجهودات لكل العاملين في المنظمة (أشخاص، جماعات، وأقسام)من خلال التزام الإدارة العليا وتعهدها باعتبار الجودة هدف المنظمة بعيد المدى، والمسؤولية المشتركة لجميع عامليها، وتكريس المجهودات كافة من اجل بلوغ الحد التنافسي للجودة، وهذا يعني الارتفاع متطلبات الجودة إلى مستوى ثقافة الشركة ورسالتها، والإسهام بفاعلية في تنفيذ التحسينات ذات العلاقة بها.

5-مبدأ الالتزام بالتعليم والتدريب:

السعي إلى تكوين المنطقة المتعلمة، اعتماد برامج شاملة وبعيدة المدى لملاحظة التعلم وتقدمة، اعتبار برامج التدريب والتطوير المنتظمة ميادين تسيير الجودة الشاملة الأساس في تعلم المفاهيم النظرية والممارسات التطبيقية لتسيير الجودة الشاملة، وينبغي أن توجه البرامج للتعريف بأدوات الجودة، أساليب جمع البيانات وتحليلها، طرائق حل المشكلات وغيرها من المعارف التي يتطلبها تنفيذ برامج تسيير الجودة الشاملة.[2]

6-مبدأ أداء العمليات:

يرى (Russel & Taylor)إن الهدف الرئيس الذي تتصدى له أنظمة الجودة هو مشكلة تطبيقها، إذ ترسم الاستراتيجيات التي تساهم التي في تحليل وتقييم جودة الخدمات، وتدرك

[1] سنان كاظم الموسوي ومؤيد حسن علي، مرجع سبق ذكره، ص68، 69.

[2] مسلم علاوي شبلي، مرجع سبق ذكره، ص29.

القيادة الصورة الذهنية للجودة من خلال تحليل مشكلة تعلم الجودة في العمليات ويأتي في كثير من الأحيان متأخرا، لذا يكون من الأفضل التعامل مع مشكلة التعليم منذ بداية التفكير في تنمية الأداء البشري، وعندما يتم تنفيذ هذا التحليل قبل تصميم برامج التعليم، يصبح بالأماكن النظر إلى مشكلة جودة الأداء وتشخيصها بالتحديد. [1]

7-مبدأ علاقات المنفعة المتبادلة مع المجهزين:

تعتمد الشركة والمجهزون كلا على الأخر إذ تربطهم علاقة مصلحة مشتركة تؤدي عند إدارتها بكفاءة إلى تعزيز قدرتهما على خلق قيمة مضافة لكل سهم.

8-مبدأ مدخل النظام التسيير:

إن تحديد وفهم تسيير العمليات المترابطة والمتفاعلة كنظام يسهم في تحقيق الشركة.[2]

[1] محمد تركي، مرجع سبق ذكره ،ص5.

[2] أحمد خليل الحسيني، مرجع سبق ذكره ،ص13-21.

الجدول رقم (2-3): خلاصة مبادئ تسيير الجودة الشاملة.

1996:Krajewski(et al)	1997Goetseh&david	1997:Martinich
*تمثل الجودة فلسفة التسيير *اشتراك العاملين في قرارات الجودة *التحسين المستمر للجودة *تحليل تكاليف الجودة *استخدام (معايير الأداء التصميم المنتج أو الخدمة تصميم عملية الإنتاج، نشر وظيفة الجودة اعتبارات الشراء، لتحسين الجودة)	*يعتمدا لأساس الاستراتيجي للجودة على (الرؤية، الرسالة، الأهداف الإستراتيجية والنشاطات الأزمة لبلوغها) *التركيز على الزبون. *الاتجاه نحو الجودة. *المدخل العلمي للجودة. *تشكيل فريق العمل. *التحسين المستمر للنظام. *التعليم والتدريب. *حرية الرقابة. *وحدة الإغراض. *إشراك العاملين.	*الجودة المسؤولية للإدارة العليا. *الجودة توجه. *تصميم عملية الإنتاج وطرائق العمل الزبون على وفق الجودة المطلوبة *الجودة مسؤولية الجميع(أقسام وأشخاص) *تعتمد الجودة فرضية *المراقبة المستمرة للجودة والإجراء السريع للأفعال التصحيحية. الالتزام بمبادئ التحسين المستمر للجودة.

المصدر: مسلم علاوي شبلي،مرجع سبق ذكره،ص28.

مطلب الثالث: عناصر تسيير الجودة الشاملة

نظام تسيير الجودة الشاملة عبارة عن نموذج متكامل يحتوي عدة نظم فرعية،يجب توفرها في المنشأة ويجب ان تعمل بصورة متناقصة لتحقيق أهداف تسيير الجودة الشاملة هذه العناصر في :[1]

[1] ناريمان إبراهيم صبّاح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية،** رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008،ص45.

1-التخطيط الاستراتيجي: تستخدم الوحدات الاقتصادية في تسيير الجودة الشاملة خطة إستراتيجية شاملة تحوي على الأقل على رؤيا ورسالة وأهداف فضلا عن ماهية نشاطات

النظام ككل التي يجب أن تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية وتوافر قابلية دعم الميزة التنافسية لها.

2-إسناد الإدارة العليا: يتحدد ذلك من خلال وضع مجموعة أسبقيات تحاول من خلالها دعم القدرة الإدارة العليا على الالتزام الطويل بدعم برنامج تنفيذ إدارة الجودة الشاملة.

3-تركيز على المستهلك: يعد المستهلك الموجه في إدارة الجودة الشاملة فالمستهلك الداخلي يساعد في تحديد جودة الأفراد والعمليات الرئيسية وبيئة العمل لكونهم الأطراف التي تقوم بإنتاج المنتج، وجودة عمل المشترك من قبل الجميع وهكذا بالنسبة للمستهلك الخارجي الذي يمثل حلقة مهمة في سلسة قيمة الجودة.

4-التحسين المستمر: يمثل هذا التحسين كلا من تحسين المعروض بشكل إبداعي جديد والتحسينات الإضافية بوصفها جزءا من العمليات اليومية ولجميع الوحدات العمل في الوحدة الاقتصادية سواء في تعزيز القيمة للزبون أم تقليل الأخطاء ام تحسين استجابتها أو تحسين استجابتها او تحسين الإنتاجية والفاعلية وهذا لا يتم فقط عن طريق تقديم المنتجات أفضل بل ان تكون الوحدة الاقتصادية أكثر استجابة واكبر كفاءة.

5-التدريب والتعليم: تقدم الجودة الشاملة الأساس لطريقة أفضل ومستمرة لتحسين الأفراد في الوحدة الاقتصادية فالتعليم والتدريب يرفع من مستوى قابليات الأفراد على أداء الوظائف.[1]

[1] ناريمان إبراهيم صبّاح، مرجع سبق ذكره ص:46

6-**مشاركة الأفراد وتفويضهم الصلاحية:** وتعتمد مشاركة على استغلال الطاقات الفكرية لدى العاملين ولاسيما تلك القريبة من مشكلات العمل أو منحهم الصوت الحقيقي في صنع القرارات التي تهتم بتحسين العمل داخل أقسامهم الخاصة.

7-**الرقابة:** وتمثل مجموعة من الطرق والأساليب التي تهدف إلى التأكد من أن أهداف الوحدة الاقتصادية والخطط الموضوعية لتحقيق تلك الأهداف.[1]

[1] عباس نوار كحيط الموسوي، مرجع سبق ذكره ص :11

خلاصة الفصل

اهتم هذا الفصل بدراسة تكاليف الجودة بأنها تعد من متطلبات الأساسية التي يجب توفرها في المنتجات التي تقدمها المؤسسة لزبائنها، وتماشيا مع التطورات المتسارعة يجب أن تكون قادرة على خلق منتوج منافس أي ذو جودة عالية وبتكلفة اقل، سواء ما تعلق بتكاليف إنتاج أو تكاليف الجودة، وبعد ذلك تطرقنا إلى مفهوم تسيير الجودة الشاملة التي تعتبر كفلسفة التسيير تقوم على عدة مبادئ وعناصر تسعى لتحقيق هدف المؤسسة في تلبية حاجات ورغبات المستفيدين، وهذا يتطلب تنسيق وتوجيه جميع الوظائف والعمليات وإمكانيات المؤسسة لتحقيق رضا الزبون والعامل.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصلين الأول و الثاني إلى الإطار النظري لتسيير تكاليف الجودة من خلال عرض المفهوم والأهمية والمبادئ ، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، وقد وقع اختيارنا على مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية باعتبارها مؤسسة اقتصادية عمومية، و محاولة التعرف على حقيقة و واقع تكاليف الجودة، و دورها في تحسن هذا الأخير، ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف يتم التطرق في هذا الفصل :

- **المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سونلغاز**
- **المبحث الثاني: منهجية الدراسة**
- **المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة لمستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين**

المبحث الاول: تقديم عام حول مؤسسة سونلغاز

المطلب الاول: عرض المجمع سونلغاز

1- عرض المجمع(Le Groupe SONELGAZ):

خلال السنوات القليلة الماضية، كانت SONELGAZ تعيش مرحلة مهمة بشكل خاص في تاريخها. ومن الآن فصاعدا، انتهت إعادة هيكلة سونلغاز، بعد صدور

القانون رقم 01/02 في 05 فبراير 2002، مع إنشاء جميع الشركات التابعة.

التنظيم الجديدة الذي تم تحقيقه في فبراير 2017، أُنشِأَ **Sonelgaz** كمجمع صناعي مؤلف من 16 شركة فرعية. ونتيجة لذلك، تشكلت قطاعات أعمالها الأساسية: إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء، ونقل وتوزيع الغاز عبر القنوات.

ولتحقيق ذلك يعول المجمع على الشركات الآتية:

- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE)؛
- شركة تسيير شبكة نقل الغاز (GRTG)؛
- النظام الكهربائي للمشغل (OS)، المسؤول عن إجراء نظام إنتاج / نقل الكهرباء؛
- الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SDC)؛

تختص الشركات Kahrif، Kahrakib، Etterkib، Inerga **و** Kanaghaz في مجال إنجاز البنية التحتية للطاقة (الهندسة والتركيب الصناعي وإنجاز الشبكات.

إضافة إلى ذلك، فإن الفروع المتخصصة في الأعمال الجانبية مسؤولة عن الأنشطة المساعدة، مثل صيانة معدات الطاقة، وتوزيع معدات الكهرباء والغاز، والنقل والمناولة الاستثنائيين،...إلخ.

بالإضافة إلى ذلك، تمتلك Sonelgaz أيضًا حصصًا في الشركات التي يرتبط نشاطها التجاري بقطاع الكهرباء والغاز.

ويحتل المجمع مركزًا متميزًا في اقتصاد الدولة، بصفته المسؤول عن تزويد أكثر من ستة ملايين أسرة بالكهرباء وثلاثة ملايين بالغاز الطبيعي، وهي تغطية جغرافية لأكثر من 99٪ في معدل الكهرباء و59 ٪ لتغلغل الغاز.

- المطلب الثاني: عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC-SPA:

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (بالاختصار SDC-SPA)، هي شركة فرعية من بين الـ16 فرع لمجمع سونلغاز.

وتتكون من 53 مديرية توزيع (في شكل وحدات)، تغطي إقليم 47 ولاية باستثناء ولاية الجزائر العاصمة التي تغطى من طرف شركة التوزيع الجزائر SDA-SPA، والتي تعتبر بدورها فرع من المجمع، وتحتوي هذه الأخيرة على أربعة مديريات للتوزيع.

أولا:تاريخ الإنشاء:

إن إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مرتبط بتفعيل نظم القانون 01/02 في 2002/02/05 المذكور سابقا، والمتعلق بالكهرباء وبتوزيع الغاز عبر القنوات.

وسمحت التغيرات الاقتصادية الناتجة عن تطبيق هذا القانون بمرور سونلغاز إلى قابضة شركات (Holding de Societies) تمارس مهن مختلفة. وبدخول سونلغاز في إجراءات التفرع

(Processus de filialisation) أنشأت الشركة الفرعية – سونلغاز التوزيع للوسط

– **S**onelgaz **D**istribution **C**entre – بالاختصار **SDC** في جانفي 2006 في شكل – شركة ذات أسهم فرع من مجمع سونلغاز، ومقرها الاجتماعي متواجد بشارع محمد بوضياف، بالبليدة.

وعرف شهر أفريل 2009 المرحلة الثانية من إجراءات إعادة الهيكلة والتي مست شعار الشركة:

(**Le logo**) وتغيير اسم الشركة ليصبح: شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط

Société de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az du **C**entre, par abréviation **SDC**"، والإبقاء عليها كفرع من مجمع سونلغاز.

بعد ذلك وكمرحلة أخيرة من مراحل تطبيق إعادة الهيكلة، تم في مطلع سنة 2017 ضم شركة التوزيع للغرب وكذا شركة التوزيع للشرق الى شركة التوزيع للوسط، لتصبح: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز " **S**ociété **A**lgérienne de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az – **SDC–SPA** "

ثانيا : المهام

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC–SPA، مكلفة في إطار المهام المسندة إليها، بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية، وبتلبية حاجيات الزبائن وفقا لشروط التكلفة، نوعية الخدمة والأمان.

ثالثا : الإسنادات

– ضمان جودة واستمرارية الخدمة؛

– استغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز؛

– تطوير شبكات الكهرباء والغاز لما يسمح بربط زبائن جدد؛

- ضمان الأمان والفعالية لهذه الشبكات؛
- ضمان التوازن بين العرض والطلب فيما يخص الطاقة؛
- تسويق الكهرباء والغاز

المطلب الثالث: تقديم مديرية التوزيع بالمدية

الشكل(3-1): **الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع**



المصدر:إعداد الطالبتين، بالاعتماد على الشركة سونلغاز.

شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

-مـدير التوزيــع: يمثـل مـدير التنظـيم قمـة الهـرم فـي المؤسسـة، وهـو مكلـف فـي حـدود صلاحياته بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف والنوعية الجيدة والاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.

-الأمانة العامة: دورها التنسيق وتوزيع المراسلات وتوجيهها بين الأقسام ومصالح الشركة.

-مصلحة الشؤون القانونية:

تعد الممثل القانوني للشركة أمام القضاة (المحكمة، المجلس القضائي، المحكمة العليا)؛

- يتابع تنفيذ القرارات القانونية؛
- يتكفل بكل القضايا القانونية مثل رفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة أو الشكاوي ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن؛
- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية)؛
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.

-مهندس الأمن HSE: يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط الزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية؛
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية؛
- السهر على تطبيق كل إجراءات الوقاية في مجال النظافة والأمن؛
- إعداد إحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

-ملحق الإتصال: يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة؛
- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية؛
- اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية؛

- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.

-**مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات:** ويقوم بالمهام التالية:

- المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران...الخ)؛
- تقديم تقرير دوري إلى المسئولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها؛
- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر؛
- إعداد مخطط الأمن الداخلي بالتعاون مع المصالح الأمنية لولاية.

- **قسم تقنيات الكهرباء:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة، تطوير الشبكة والقيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).

- **قسم تقنيات الغاز:** يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة وتطوير الشبكة.

- **قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:** وأغلب مهامه بالميدان:

- فيقوم بكل ما يتعلق بالدراسة كالموقع والمخططات.

- **قسم الإدارة والصفقات:**

- مكلف بإنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر والبناء واستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخصص السوق والبرمجة؛
- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع ومتابعة تنفيذها؛
- استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع؛
- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع- التقنية والمالية؛
- فتح وإغلاق رخص البرامج.

- **قسم العلاقات التجارية:** يضم هذا القسم مجموعة من الوكالات تجارية: اثنان منها داخل مدينة المدية، و(06) ستة موزعة على إقليم الولاية، إضافة إلى (03) ثلاث مصالح:

– مصلحة تطوير المبيعات: وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون (التوتر المتوسط والضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بالإيصالات الجديدة أو إحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

– مصلحة التحصيل: تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم مثل فوترة وتحصيل الديون.

– مصلحة الحسابات الكبرى: تهتم بكل ما يتعلق بزبائن الضغط العالي للغاز والتوتر العالي للكهرباء، من الجانب التجاري.

– **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يقوم هذا القسم بـ :

–تسيير وصيانة عتاد الإعلام الآلي على مستوى المديرية والمصالح التقنية التابعة لها.

– طبع الفواتير الخاصة بالكهرباء والغاز.

– تطوير المعلوماتية.

– تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.

– **قسم الموارد البشرية:** يهتم بـ :

- تسيير تكوين الموظفين وتأهيلهم.
- تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، الحضور، الغياب، العطل، الأجور.

– **مصلحة الشؤون العامة:** وتتمثل مهامها في:

- تسيير الوسائل المادية.
- مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات.
- تسيير بريد المديرية.

- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة.

- تموين مختلف المصالح.

- الاهتمام بالمشتريات.

- تنظيم حظيرة السيارات كالتأمين، المتابعة، الوقود.

- **قسم تخطيط الكهرباء والغاز:** وتتمثل مهامه في:

- إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية.

- دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء.

-ضمان احتياجات المديرية بكل الدراسات الخاصة (ضياع الطاقة).

- إنجاز طلبات الربط.

- تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

- **قسم المالية والمحاسبة:** ويقوم بالمهام التالية:

- تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكية.

- إعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصير.

- الرقابة على صناديق الوكالات التجارية.

- إجراء مركزية الصناديق.

- إعداد الميزانية السنوية.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

تهدف هذه الدراسة التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول مستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية، بداية سنحاول تحديد المنهج المعتمد في الدراسة بعدها نتعرف على مجتمع وعينة الدراسة ثم سنتطرق إلى محتوى الاستبيان والاختبارات المتعلقة به وفي الأخير الاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليله.

المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة.

أولا: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لموضوع بحثنا والذي سنحاول من خلاله معرفة مستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

ثانيا: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في محاسبين المؤسسات الاقتصادية والعمومية والمحاسبين معتمدين ومراجعين خارجين متمثلين في محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بالإضافة الى اساتذة الجامعة الدكتور يحيى فارس موزعين على مختلف الرتب والوظائف والذين يحزون مستويات علمية وتكوينية مختلفة.

ثالثا: عينة الدراسة.

قمنا بإختبار عينة عشوائية بحيث تم توزيع 30 إستبانة عشوائيا على مختلف افراد مجتمع الدراسة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة.

لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة استخدمنا الاستبيان الذي يعد من أكثر أدوات البحث شيوعا في مجال الدراسات والبحوث المسحية، كما قمنا بتصميمه في ضوء الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع.

أولا: مضمون الاستبيان

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها، وبناءً على أدبيات الدراسة، قمنا بتصميم استبيان طبقا للمحاور الأساسية، وقد قسمنا الاستبيان إلى جزئيين نعرضها كاللاتي:

الجزء الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

كما قاما الطالبتين بتخصيص الجزء الثاني لمحورين:

المحور الأول، تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية حيث اشتمل على (7) عبارات.

المحور الثاني، تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية اشتمل على(7) عبارات.

واشتملت الاستبيان الذي يشكل تسير تكاليف الجودة على (14) عبارة، تم صياغتها بالأسلوب الثابت الايجابي، حتى يمكن معالجتها وفقا الأساليب الإحصائية و السلم المستخدم.

ثانيا: المقياس المستخدم.

تم استخدام مقياس ليكرت االثلاثي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما، وهو يتكون من ثلاثة خيارات كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (3-1): الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الثلاثي

العبارات	غير الموافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من اعدد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

وحتى يمكن قياس اتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الاختيارات، وتم تقسيم السلم إلى ثلاثة مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم(3-2): قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.

المجال	الوسط المرجح	درجة الموافقة
المجال الأول	**1 اقل 1.66**	**ضعيفة**
المجال الثاني	**1.66 اقل 2.33**	**متوسطة**
المجال الثالث	**2.33 اقل 3**	**عالية**

المصدر: إعداد الطالبتين

واعتبر الطالبتين المتوسطات في الجدول رقم (3-2) هي الحد الفاصل بين مستوى الاستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الاستجابة للعبارات أو المحاور.

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

اعتمدت الدراسة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: S.P.S.S(الإصدار 20) للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعة في إطار هذه الدراسة، كما تم اعتماد مستوى دلالة (0.05) الذي يقابله مستوى ثقة (0.95) لتفسير نتائج كل الاختبارات التي تم إجراؤها، واعتمدت الدراسة على الاختبارات اللامعلمية لعدم إتباع العينة التوزيع الطبيعي، كما اعتمدت الدراسة على الاختبارات الإحصائية التالية:

1- قياس الاتساق الداخلي.

2- قياس معامل الثبات.

3- اختبار التوزيع الطبيعي.

4- التحليل الوصفي للبيانات الشخصية.

5- التحليل الوصفي لعبارات محاور الدراسة.

6- التحقق من فرضيات الدراسة بالاعتماد على اختبار الإشارة (Binominal Test).

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.

استعانا الطالبتين لصدق أداة الاستبيان، في عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 30 مفردة، بحساب معاملات الارتباط و معامل الثبات.

أولا: تحكيم أداة الاستبيان.

اعتمدا الطالبتين في تحكيم الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين الذين لهم دراية بتفاصيل الموضوع للأخذ بـا أرائهم، حيث تم تثبيت العبارات المتفق عليها اغلب المحكمين وتم تعديل ما تم الاختلاف فيه ثم أعيد عرض الاستبيان مرة أخرى للتحكيم النهائي على الأساتذة، المبين أسمائهم في الملاحق.

ثانيا: الاتساق الداخلي لعبارات محور تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة من العبارات المكونة لعبارات المحور، حيث تم حذف العبارات 1-2-7 لعدم ارتباطهما بالمحور انظر ملحق رقم (02).

الجدول رقم (3-3):اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	محور تسيير التكاليف والأداء المالي	**1**	-
03	تساهم محاسبة التسيير بشكل كبير في تفعيل الأداء المالي و الغير المالي واتخاذ القرارات الصائبة.	**0,413***	**0,023**
04	تلعب محاسبة التسيير دورا هاما في محاربة الغش والاحتيال في الموارد المستعملة.	**0,744****	**0,000**
05	من أهداف محاسبة التسيير تقديم أسس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج التقديرية بالنتائج الفعلية.	**0,504****	**0,000**
06	تهتم محاسبة التسيير بالعنصر البشري داخل المؤسسة وذلك من خلال تحفيز المدراء والعمال وخلق روح التعاون بينهم.	**0,666****	**0,000**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss).

يشير الجدول رقم(3-3) أن قيمة معامل الارتباط للعبارات المحور محصورة بين (**0,413***) (**0,744****) ذات دلالة إحصائية اقل من (**0.05**) ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين العبارات المتضمنة محور تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

ثالثا: الاتساق الداخلي لعبارات محور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان

(Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة من عبارات المكونة للعبارات المحور،كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-4):اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	محور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية	**1**	**-**
08	يؤدي التخطيط الاستراتيجي إلى تقييم الوحدات الاقتصادية.	**0,438***	**0,015**
09	لتنفيذ برنامج الجودة الشاملة وجب وضع أولويات لدعم الإدارة العليا.	**0,538****	**0,002**
10	المستهلك الداخلي و الخارجي هما حلقة المهمة في سلسلة قيمة الجودة.	**0,676****	**0,000**
11	تحقيق رغبة الزبون ومعرفة هويته أمر بالغ الأهمية لبلوغ أهداف المؤسسة.	**0,424***	**0,020**
12	مشاركة الأفكار وسط العاملين و تحسين ظروف العمل من أساسيات تصميم خطة أفضل.	**0,574****	**0,001**
13	التحسين الإبداعي جزء من العمليات اليومية التي يجب أن تقوم بها وحدات الإنتاج.	**0,435***	**0,016**
14	الاستعمال الأمثل لطرق وأساليب الرقابة هو ضمان للجودة وتحقيق الأهداف وخطط الوحدات الاقتصادية.	**,649**0**	**0,000**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss).

يشير الجدول رقم(3-4) أن قيمة معامل الارتباط للعبارات المحور محصورة بين (**0,424**) (**0,676**) ذات دلالة إحصائية اقل من (**0.05**) ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين العبارات المتضمنة محور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

رابعا: ثبات أداة الدراسة.

من أشهر مقاييس الثبات الداخلي مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) الذي يستخدم في حالة وجود أكثر من بديلين للإجابة، وهذا لمعاجلة عبارات أداة الدراسة للتأكد من ثباتها وبعدها نحصل على معامل الثبات الكلي، كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم(3-5) اختبار الثبات للأداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
محور تسيير التكاليف والأداء المالي	**4**	**0,612**
محور تكاليف الجودة في مؤسسة	**7**	**0,619**
أداة الدراسة	**11**	**0,734**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (Spss).

يتضح من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (**3-5**) أن معامل ثبات محور تسيير التكاليف والأداء المالي بلغ قيمة (**0,612**) كما بلغ معامل ثبات محور تكاليف الجودة في مؤسسة (**0,619**) وبلغ معامل ثبات أداة الدراسة ككل (**0,734**) ومنه فان جميع القيم المتحصل عليها في مستوى أكبر من **60%** ما يشير للثبات وصدق عبارات أداة الدراسة لقياس المقصود من قياسه، وإمكانية تطبيق الأداة في الظروف المماثلة.

خامسا: اختبار التوزيع الطبيعي.

اعتمد الدراسة على اختبار شابيرو في التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم(3-6):اختبار التوزيع الطبيعي.

متغيرات الدراسة	القيمة الاحتماليةSig.
تسيير التكاليف والأداء المالي	**0,000**
تكاليف الجودة	**0,001**
تسيير تكاليف الجودة	**0,002**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (3-6) أن اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو (**Shapiro-Wilk**) لجميع متغيرات الدراسة بلغ قيمة احتمالية اقل من **0.05** وعلية فعينة الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي من ما لا يسمح بإجراء اختبار ت لعينة واحدة، لذلك نعتمد على اختبار الإشارة للتحقق من فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة لمستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

سنحاول من خلال هذا المبحث تحليل المتغيرات الشخصية و محاور الدراسة من خلال الوصف الإحصائي انطلاقا بتحليل مختلف المؤشرات الإحصائية، بتحليل البيانات الشخصية عن طريق التكرارات والنسب معتمدين على الرسوم البيانية لتوضيح الجداول ثم تحليل عبارات المحاور وهذا بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة المعتمدة، وأخيرا التحقق من فرضيات الدراسة عن طريق اختبار الإشارة.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية.

سنتناول من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي للبيانات الشخصية الذي يشكل الجزء الأول من الاستبيان.

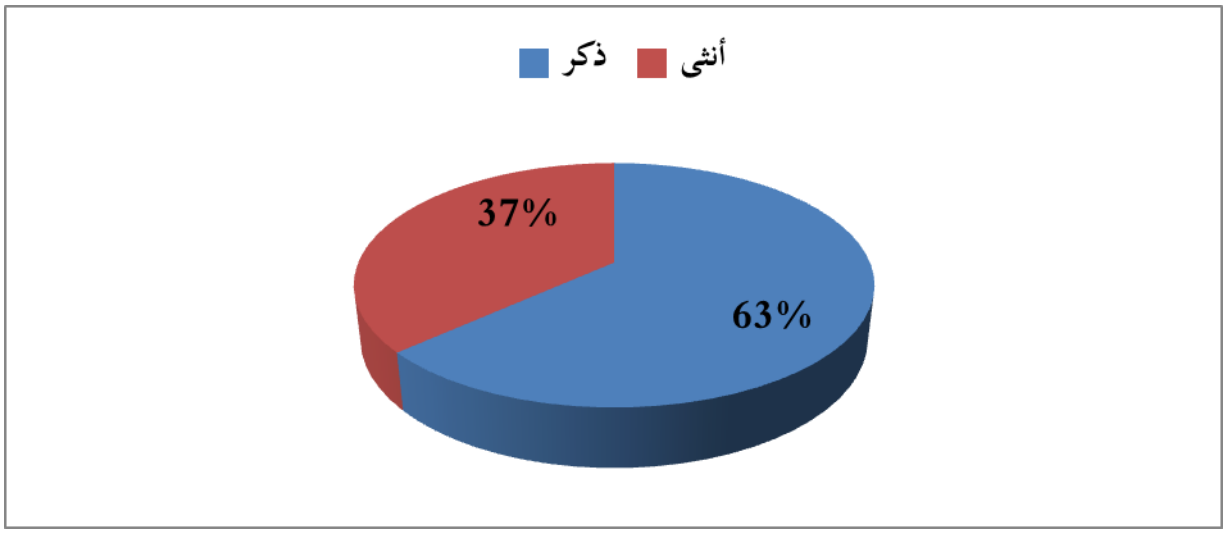
أولا: متغير الصنف.

الجدول رقم(3-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير الصنف.

الصنف	التكرار	النسبة
ذكر	**19**	**63,3%**
أنثى	**11**	**36,7%**
المجموع	**30**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على محرجات برنامج (spss).

الشكل رقم(3-2): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الصنف.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss)

من الجدول والشكل رقم (3-2) (3-2) نلاحظ أن 19 من العاملين ذكور يمثلون ما نسبته **63,3%** من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأغلب، في المقابل يوجد 11 يمثلون ما نسبته **36,7%** من العاملين الإناث.

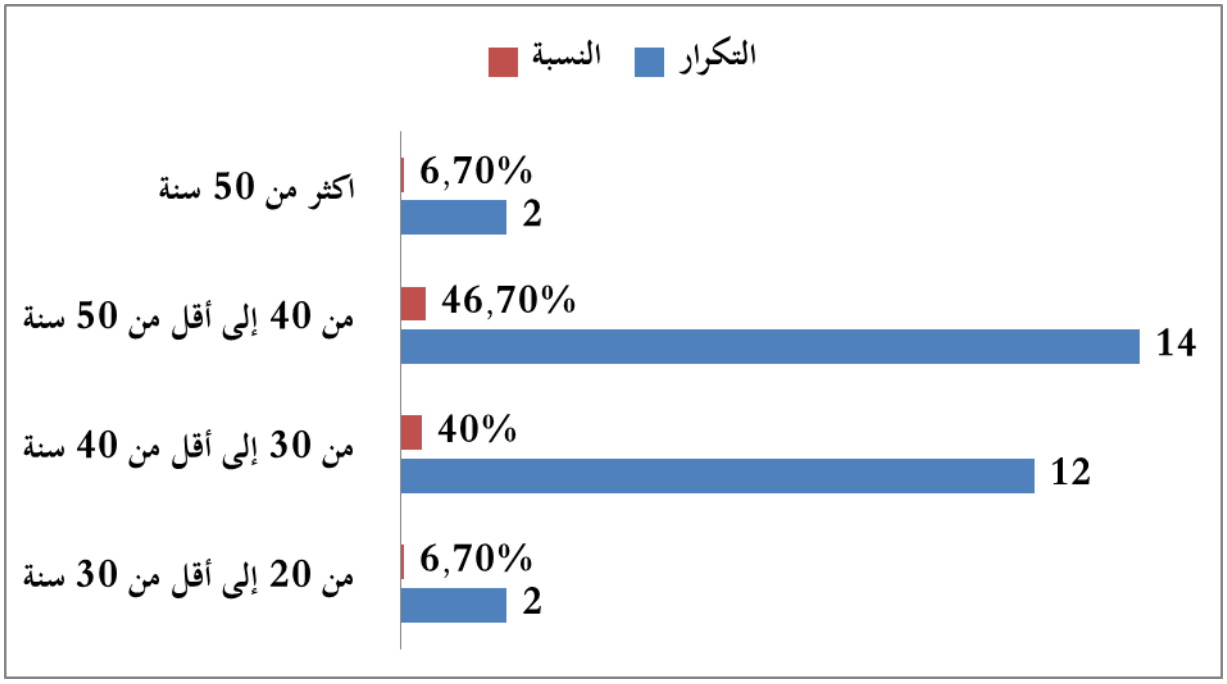
ثانيا: متغير العمر.

الجدول رقم3-8): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة
من 20 إلى أقل من 30 سنة	2	6,7%
من 30 إلى أقل من 40 سنة	12	40%
من 40 إلى أقل من 50 سنة	14	46,7%
اكثر من 50 سنة	2	6,7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss)

الشكل رقم(3-3): تمثيل أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على محرجات برنامج (spss)

من الجدول والشكل رقم (3-2) (3-2) نلاحظ أن 14 من العاملين يمثلون ما نسبته **46,7%** من إجمالي أفراد عينة الدراسة أعمارهم **من 40 إلى أقل من 50 سنة** وهم الفئة الأغلب، في مقابل 12 من العاملين أعمارهم **من 30 إلى أقل من 40 سنة** يمثلون ما

نسبته **40%** ويوجد 2 من العاملين أعمارهم **من 20 إلى أقل من 30 سنة** يمثلون ما نسبته **11,8%** ويوجد النسبة نفسها للموظفين الذين أعمارهم **أكثر من 50 سنة**

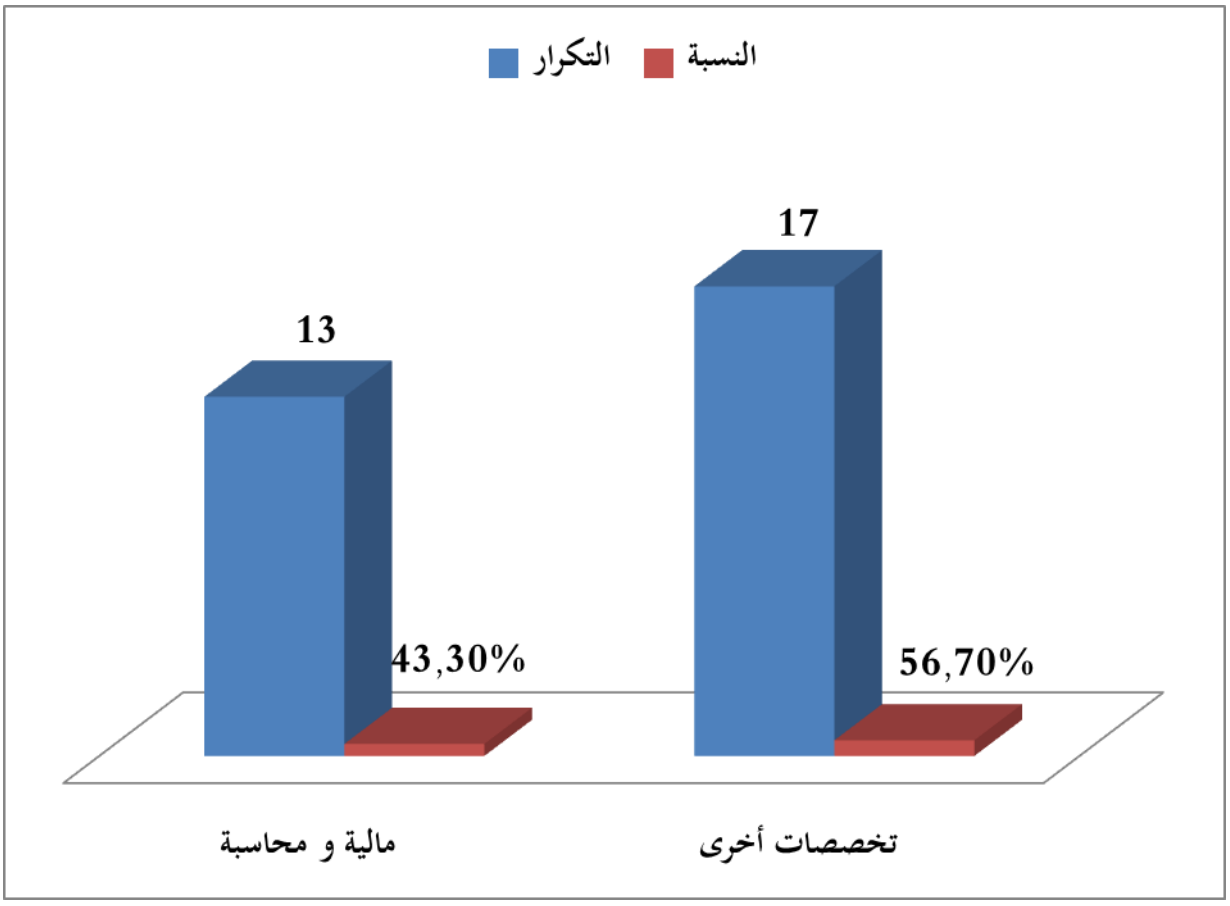
ثالثا: متغير التخصص العلمي.

الجدول رقم(3-9): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
مالية و محاسبة	**13**	**43,3%**
تخصصات أخرى	**17**	**56,7%**
المجموع	**30**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (spss)

الشكل رقم(3-4): تمثيل أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss)

من الجدول والشكل رقم (3-4) (3-4) نلاحظ أن **17 من** العاملين لديهم تخصصات مختلفة يمثلون ما نسبته **56,7%** من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأغلب في المقابل يوجد **13** من العاملين يمثل ما نسبته **43,3%** لديهم تخصص مالية ومحاسبة.

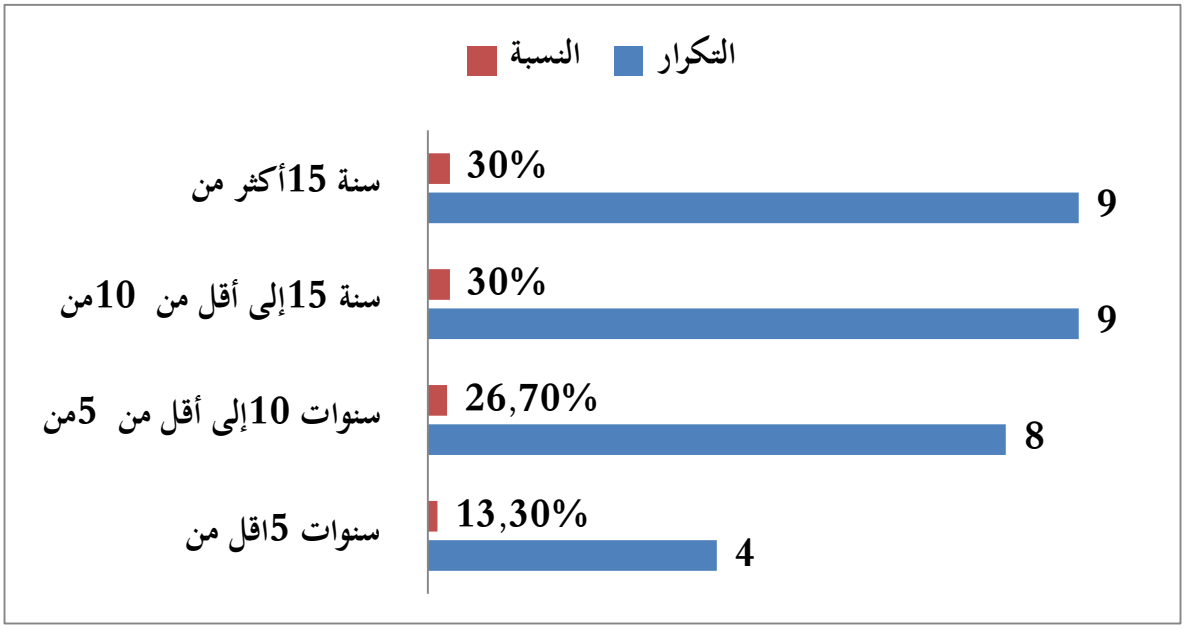
رابعا: متغير سنوات الخبرة.

الجدول رقم(3-10): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	4	13,3%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	8	26,7%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	9	30%
أكثر من 15 سنة	9	30%
المجموع	51	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss)

الشكل رقم(3-5): تمثيل أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (spss)

من الجدول والشكل رقم (3-5) (3-5) نلاحظ أن 9 من العاملين يمثلون ما نسبته **30%** لديهم **من 10 إلى أقل من 15 سنة** خبرة والنسبة نفسها للموظفين الذين لديهم **أكثر من 15 سنة** والذين يمثلون أعلى نسبة من إجمالي أفراد عينة الدراسة، وفي المقابل ويوجد 8 من العاملين يمثلون ما نسبته **26,7%** لديهم **من 5 إلى أقل من 10 سنوات** خبرة في حين يوجد 4 من العاملين يمثلون ما نسبته **13,3%** لديهم **اقل من 5 سنوات** خبرة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

من خلال هذا المطلب نقوم بتحليل عبارات محاور الدراسة من وجهة نظر المكلفين بالضريبة، من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ودرجة الموافقة.

أولا: التحليل الوصفي لعبارات محور تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة للأوزان المرجحة في تحليل تقديرات العاملين في مؤسسة سونلغاز لعبارات محور تسيير التكاليف والأداء المالي، كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم(3-11): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
3	تساهم محاسبة التسيير بشكل كبير في تفعيل الأداء المالي و الغير المالي واتخاذ القرارات الصائبة.	2,87	0,346	1	عالية
4	تلعب محاسبة التسيير دورا هاما في محاربة الغش والاحتيال في الموارد المستعملة.	2,77	0,504	3	عالية
5	من أهداف محاسبة التسيير تقديم أسس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج التقديرية بالنتائج الفعلية.	2,83	0,461	2	عالية
6	تهتم محاسبة التسيير بالعنصر البشري داخل المؤسسة وذلك من خلال تحفيز المدراء والعمال وخلق روح التعاون بينهم.	2,57	0,568	4	عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss)

يشير الجدول رقم (3-11) أن تقديرات العاملين للعبارات المكونة لمحور تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز، بلغت درجات عالية، حيث تم ترتيبها وفقا المتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالآتي:

- بلغت العبارة رقم 3 متوسط حسابي **2,87** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن محاسبة التسيير في مؤسسة سونلغاز تساهم بشكل عالي في تفعيل الأداء المالي و الغير المالي واتخاذ القرارات الصائبة.

– بلغت العبارة رقم 5 متوسط حسابي **2,83** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن من أهداف محاسبة التسيير في مؤسسة سونلغاز تقدم أسس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج التقديرية بالنتائج الفعلية.

– بلغت العبارة رقم 4 متوسط حسابي **2,77** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن محاسبة التسيير في مؤسسة سونلغاز تلعب دورا هاما في محاربة الغش والاحتيال في الموارد المستعملة.

– بلغت العبارة رقم 6 متوسط حسابي **2,57** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن محاسبة التسيير في مؤسسة سونلغاز تهتم بالعنصر البشري داخل المؤسسة وذلك من خلال تحفيز المدراء والعمال وخلق روح التعاون بينهم.

ثانيا: التحليل الوصفي لعبارات محور جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة للأوزان المرجحة في تحليل تقديرات العاملين في مؤسسة سونلغاز لعبارات محور جودة التكاليف، كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول رقم(3-12): المؤشرات الإحصائية لوصف عبارات محور جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
8	يؤدي التخطيط الاستراتيجي إلى تقييم الوحدات الاقتصادية.	2,67	0,547	4	عالية
9	لتنفيذ برنامج الجودة الشاملة وجب وضع أولويات لدعم الإدارة العليا.	2,67	0,547	4	عالية
10	المستهلك الداخلي و الخارجي هما حلقة المهمة في سلسلة قيمة الجودة.	2,57	0,679	7	عالية
11	تحقيق رغبة الزبون ومعرفة هويته أمر بالغ الأهمية لبلوغ أهداف المؤسسة.	2,87	0,346	1	عالية
12	مشاركة الأفكار وسط العاملين و تحسين ظروف العمل من أساسيات تصميم خطة أفضل.	2,67	0,606	6	عالية
13	التحسين الإبداعي جزء من العمليات اليومية التي يجب أن تقوم بها وحدات الإنتاج.	2,77	0,504	2	عالية
14	الاستعمال الأمثل لطرق وأساليب الرقابة هو ضمان للجودة وتحقيق الأهداف وخطط الوحدات الاقتصادية.	2,77	0,504	3	عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج برنامج (Spss)

يشير الجدول رقم (3-12) أن تقديرات العاملين للعبارات المكونة لمحور تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة سونلغاز، بلغت درجات عالية، حيث تم ترتيبها وفقا المتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالآتي:

- بلغت العبارة رقم 11 متوسط حسابي **2,87** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن تحقيق رغبة الزبون ومعرفة هويته أمر بالغ الأهمية لبلوغ أهداف مؤسسة سونلغاز.
- بلغت العبارة رقم 13 متوسط حسابي **2,77** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن التحسين الإبداعي جزء من العمليات اليومية التي يجب أن تقوم بها وحدات الإنتاج في مؤسسة سونلغاز.
- بلغت العبارة رقم 14 متوسط حسابي **2,77** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن الاستعمال الأمثل لطرق وأساليب الرقابة هو ضمان للجودة وتحقيق الأهداف وخطط الوحدات الاقتصادية في مؤسسة سونلغاز.
- بلغت العبارة رقم 8 متوسط حسابي **2,67** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن التخطيط الاستراتيجي يؤدي تقييم الوحدات الاقتصادية في مؤسسة سونلغاز.
- بلغت العبارة رقم 9 متوسط حسابي **2,67** بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن لتنفيذ برنامج الجودة الشاملة يلتزم وضع أولويات لدعم الإدارة العليا في مؤسسة سونلغاز.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

أولا: اختبار الفرضية الأولى.

للتحقق من الفرضية الأولى اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

H0: يوجد مستوى منخفض في تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05

H1: يوجد مستوى عالي في تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05

لتحديد مستوى تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، تم الاعتماد على اختبار الإشارة لعينة واحدة بالاعتماد على (Binominal Test) في برنامج spss كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (3-13): المؤشرات الإحصائية لمستوى تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
تسيير التكاليف والأداء المالي	2,7583	0,31131	<= 2	2	0,000
			> 2	28	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم(3-13) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور تسيير التكاليف والأداء المالي بلغ **(2,7583)** عند درجة معنوية **(0,000)** وهي أقل من مستوى دلالة **(0.05)** وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة العاملين في مؤسسة سونلغاز للمحور أكبر من المتوسط الحسابي المعتمد **(2)** حيث كان استجابة 2 من المفردات أقل أو يساوي 2 مقابل 28 من الاستجابات اكبر من 2 وهو إشارة على وجود مستوى عالي في تسيير التكاليف والأداء المالي، من ما يستدعي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه **يوجد مستوى عالي في تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05**

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية.

للتحقق من الفرضية الثانية اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

H0: يوجد مستوى منخفض في جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05

H1: يوجد مستوى عالي في جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05

لتحديد مستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، تم الاعتماد على اختبار الإشارة لعينة واحدة بالاعتماد على (Binominal Test) في برنامج spss كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (3-14): المؤشرات الإحصائية لمستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
جودة التكاليف	2,7095	0,29892	<= 2	1	0,000
			> 2	29	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم(3-14) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور جودة التكاليف بلغ **(2,7095)** عند درجة معنوية **(0,000)** وهي أقل من مستوى دلالة **(0.05)** وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة العاملين في مؤسسة سونلغاز للمحور أكبر من المتوسط الحسابي المعتمد **(2)** حيث كان استجابة 1 من المفردات أقل أو يساوي 2 مقابل 29 من

الاستجابات اكبر من 2 وهو إشارة على وجود مستوى عالي في جودة التكاليف، من ما يستدعي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه **يوجد مستوى عالي في جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05**

ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية.

للتحقق من الفرضية الرئيسية اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

H0: يوجد مستوى منخفض في تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05

H1: يوجد مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05

لتحديد مستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، تم الاعتماد على اختبار الإشارة لعينة واحدة بالاعتماد على (Binominal Test) في برنامج spss كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (3-15): المؤشرات الإحصائية لمستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
تسيير تكاليف الجودة	2,7581	0,24299	<= 2	1	0,000
			> 2	29	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

من خلال الجدول رقم(3-15) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور تسيير تكاليف الجودة بلغ **(2,7581)** عند درجة معنوية **(0,000)** وهي أقل من مستوى دلالة **(0.05)** وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة العاملين في مؤسسة سونلغاز للمحور أكبر من المتوسط الحسابي المعتمد **(2)** حيث كان استجابة 1 من المفردات أقل أو يساوي 2 مقابل 29 من الاستجابات اكبر من 2 وهو إشارة على وجود مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة، من ما يستدعي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه **يوجد مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05**

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا إجراء دراسة ميدانية تتمثل في إجراء استبيان وسط عينة من العاملين في مؤسسة سونلغاز، وقمنا أولا باختبار صدقها الظاهري من خلال عرضها على مجموعة من العمال، وبعد إجراء التعديلات عليها قمنا بتوزيعها على عينة الدراسة وبغيته التأكد من سلامة الاستبيان أكثر قمنا باختبار اتساق داخلي لمحاور الدراسة والذي اظهر نتائج ايجابية دعمناها باختبار الفا كرونباخ وسيبرمان والذي كانت بتقدير جيد.

خاتمة

خاتمة

تناولت هذه الدراسة أحد أهم المواضيع في مجال المحاسبة والمتعلق بمدى استخدام التسيير للمرونة المحاسبية، حيث تمحورت إشكالية الموضوع المعالج في كيف يمكن أن تساهم إدارة تكلفة الجودة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، وللإجابة عن هذه الإشكالية المطروحة تطرقنا في الفصل الأول إلى مجموعة من المفاهيم والتعريفات المتعلقة بمحاسبة التسيير ومحاسبة التسيير الحديثة، أما في الفصل الثاني فقد استعرضنا الجانب النظري لتكاليف الجودة، ونظرا لأن موضوع الدراسة يتناول تسيير التكاليف الجودة في المؤسسة فقد خصصنا الفصل الثالث إلى دراسة هذين المتغيرين، عن طريق تصميم استبيان وتوزيعه إلى عينة من الأفراد المتمثلين في المحاسبين الماليين والمحاسبين المعتمدين والأساتذة الجامعيين.

توصلنا من خلال دراسة هذا الموضوع إلى مجموعة من الاستنتاجات سواء فيما يتعلق بالدراسة النظرية أو الميدانية والتي من خلالها نختبر فرضيات الدراسة كما يلي:

1- اختبار فرضيات الدراسة

تم اختبار صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في البداية وكانت النتيجة كالتالي:

الفرضية الأولى:من خلال الجانب النظري يتم إثبات الفرضية "هناك فائدة للمؤسسة في دراسة تكاليف الجودة " تم صحتها من خلال الأدبيات والكتابات.

الفرضية الثانية: يوجد مستوى عالي في تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في المؤسسة عند مستوى دلالة 0.05،الفرضية محققة .

الفرضية الثالثة : يوجد مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العالمين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05 ، الفرضية محققة

2- نتائج الدراسة

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع توصلنا التالية :

- إن محاسبة التسيير لها أهمية بالغة في المؤسسة؛
- تكمن أهمية تكاليف الجودة في تقليل الخسائر المالية؛
- يوجد لدى مؤسسة سونلغاز بالمدية نظام جيد لحساب تكاليف الجودة.

3- الاقتراحات

سمحت لنا الدراسة بتصور مجموعة من الأفكار المستقبلية و التي يمكن أن تشكل مواضيع البحث و هي :

- الاهتمام بتجمع تكاليف الجودة .
- الاهتمام أكثر بتسيير تكاليف الجودة لدى المؤسسات الاقتصادية .
- اثر تكاليف الجودة على تقييم الأداء المالي للمؤسسة .
- دور تكاليف الجودة في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة

4- آفاق الدراسة

و في الأخير فان بحثنا لا يتعدى إلا أن تكون محاولة لإثراء واحد من أهم المواضيع ،و نتمنى أن نكون قد وفقنا بالإلمام ببعض جوانبه وفيما يلي بعض الدراسات التي تستحق المزيد من البحث نذكر منها :

- أهمية المداخل الحديثة في مراقبة التسيير.
- تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال التحكم في التكاليف.

تحقيق الميزة التنافسية من خلال توفير الجودة في المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد خليل الحسيني، كامل شكير الوطيفي عبد الخالق دبي الجبوري، مقال بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية**"، مجلة جامعة بابل، المجلد 21، العدد 4، كلية العلوم، جامعة بابل، العراق، 2013، الصفحة:13-19.

2. احمد ظاهر، محمد أبو نصار، **محاسبة الإدارية**، الشركة العربية المتحدة، مصر، ص20.

3. أحمد عبد إسماعيل الصفار وماجدة عبد اللطيف محمد، مقال بعنوان "**أثر تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة وفق منظور الزبون الداخلي والخارجي على الأداء التشغيلي للمنظمات التصنيعية (حالة دراسية في شركة بترا للصناعات الهندسية في المملكة الأردنية الهاشمية)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد73، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2008، الصفحات8-9

4.أحمد محمد نور، فتحي رزق السوافيري وشحاتة السيد شحاتة، **مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.ص19-18

5. أسامة الحارس، **المحاسبةالإدارية**، دار الحامد للنشر و التوزيع ،ط1، الأردن، 2004، ص:28

6. إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة ووليد محمد عبد القادر، **المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

7. الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، **مقدمة في المحاسبة الإدارية**، دار الجامعة الاسكندرية، مصر، ص9-10.

8. أمين السيد أحمد لطفي، **إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007. ص7

9.حسين بل عجوز ومحاد عريوة، **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة**، دط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2019.

10. حيدر علي المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، دط، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

11. الطنملي، سهير فتحي ، اثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تفعيل دور المنظمات الالكترونية في البيئة التنافسية "المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، العدد الأول ، يناير 2002، ص189.

12. عباس نوار كحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغربان، مقال بعنوان "**التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد80، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2010، ص:5

13. عثمان إبراهيم محمد احمد، **تكاليف الجودة ودورها في دعم الميزة التنافسية بالشركات الصناعية**، رسالة ماجستير في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا كلية الدراسات العليا ، سنة 2020ص43.

14. علي محمد شاهين، مقال بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة وأنظمتها في نجاح المنظمة والمنتج**"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد 5، العدد 1، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية، 2004، الصفحة 135.

15. عماد صبيح الصفار،مقال بعنوان تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية باستخدام تحليل سلسة القيمة ،مجلة المنصور ،العدد 12،كلية المنصور الاهلية ،العراق، 2009الصفحة5-7. نبيل محمد عبد الحسين الخناق وجبار جاسم الربيعي، مقال بعنوان "**أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية**"، مجلة التقني، المجلد 18، العدد4، هيئة التعليم التقني في العراق، 2005، الصفحات: 174-187.

16. عمر السيد حسنين، **التطور الفكر المحاسبي**، دار النهضة، لبنان 1999، ص 39

17. عواطف إبراهيم حداد، **إدارة الجودة الشاملة**، الطبعة الأولى، دارالفكر للنشر، عمان، 2009، ص73.

18. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم و الثقافة ، المجلد11، جامعة السودان ، 2012، ص4.

19. مؤيد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور وعبد الخالق مطلك الراوي، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص 12"

20. محمد تيسير الرجبي، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر و التوزيع، ط3، الأردن، 2004، ص6.

21. مصطفى سعد سالم، مداخلة بعنوان "**قياس تكاليف الجودة، بحث تطبيقي في الشركة العامة للاسمنت العراقية – معمل اسمنت كركوك**"، مؤتمر وطني بعنوان "**استخدام المنطق العلمي والتاريخي في دفع الحركة الاقتصادية**"، كلية الإدارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 3-4 أفريل2013.

22. مكرم عبد المسيح باسيلي، **المحاسبة الإدارية: الأصالة والمعاصرة**، دط، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، 2007.

23. ناصر نور الدين عبد اللطيف، **دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف**، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.

24. نجوم قمازي، **مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير تخصص، محاسبة، مالية و التدقيق2018، جامعة أم بواقي ص 25.

25. نـزار عبـد الحميـد البـاروي، **مسـتلزمات الجـودة الشـاملة أو إمكانيـة تطبيقهـا فـي المنظمـات العربيـة** ، رؤيـة مسـتقبلية ، مجلـة المنصـورة، المجلـد الأول، جامعـة المنصـورة، بغداد، العراق، 2000، ص80.

26. النعيمي،محمد فاضل عباس حسين، متطلبات إدارة الجودة الشاملة وإمكانية تحقيقها في المنظمات الفندقية،رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد2005 ص11.

27. يوحنا ال ادم، صالح رزق، **محاسبة الإدارية**، دار الحامد للنشر و التوزيع، 2000، ص:16-17.

الرسائل العلمية

1. احمـد بـن عيشـاوي،إدارة الجـودة الشـاملة فـي المؤسسـات الفندقيـة الجزائر،أطروحـة دكتوراه في العلوم اقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2008-2007،ص280.

2.حسـن عيسـى أبـو حمـام، **أسـاليب المحاسـبة الإداريـة الاسـتراتيجية المطبقـة مـن قبـل الشـركات المدرجـة فـي بورصـة فلسـطين (PEX) وتأثيرهـا علـى الهيكـل التمـويلي لتلـك الشركات**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013/2012.ص، 25.

3.راضية عطوي، **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008/2007،ص12-14.

4. سري كريم ريشان الحديث، **دور رقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشريكات الأدوية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، كلية الأعمال، يناير2010، ص:16-17.

5. علي علي حميده، **مدى توفير متطلبات تطبيق مدخل six sigma و الدور المتوقع منـه فـي تخفـيض تكـاليف الجـودة فـي الشـركات الصـناعية**، رسـالة ماجسـتير، الجامعـة الإسلامية.غزة عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، 2013، ص:29.

6. العيهار فلة، **دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، جامعة الجزائر، 2005.

7. غول بلال، **إدارة الجودة الشاملة في تدني تكاليف الجودة**، مذكرة ماستر في إدارة أعمال المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة أم البواقي ، 2014ص:29.

8. كامل يوسف بركة، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في غزة**، رسالة . مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص82.

9. ليلى ريمة ميدوب، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، مذكرة ماستر تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة،2013 ص15

10. محمد حسن الحداد، **مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العامة في قطاع غزة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، جامعة الإسلامية ، غزة، 2011، ص17.

11. محمد راجح خليل أبو عواد، **أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمّان، الأردن، آب / أوت 2008ص68-69

12. محمد محمود عبد الله النحوي، **أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمّان، الأردن، كانون الثاني / جانفي 2013، ص18.

13. ناريمان إبراهيم صبّاح، **واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008،ص45

14. نجوم قمازي، **مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير تخصص، محاسبة، مالية و التدقيق2018، جامعة أم بواقي ص25.

الملتقيات و المداخلات:

15. خالد القطيني، مقال بعنوان "**دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية (بردى)**"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 108، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2012، الصفحات: 189-190

16. سليمان سند السبوع، مداخلة بعنوان "أثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية، حالة الشركات الصناعية الأردنية"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت عنوان "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية إدارة الأعمال، جامعة سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص13.

17. سنان كاظم الموسوي ومؤيد حسن علي، مقال بعنوان "**مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية (دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة الجديد)**"، مجلة آداب الكوفة، المجلد 1، العدد 1، كلية الآداب، جامعة الكوفة، العراق، 2008، الصفحة55-56.

18. عباس نوار كحيط الموسوي وفاطمة صالح مهدي الغربان، مقال بعنوان "**التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد80، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2010، الصفحة6.

19. عباس نوار كحيط الموسوي، مقال بعنوان "**دور هندسة القيمة (VE) في تعزيز تطبيق إدارة الجودة الشاملة (TQM) وتحقيق المزايا التنافسية للوحدات الاقتصادية**"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 3، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2010، الصفحات: 11.

20. علي محمد شاهين، مقال بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة وأنظمتها في نجاح المنظمة والمنتج**"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد 5، العدد 1، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية، 2004، الصفحات: 129-166.

21. محمد تركي، مقال بعنوان "**استخدام مبادئ إدارة الجودة الشاملة لتحسين وتقييم الأداء (دراسة تحليلية لمبادئ إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصحية)**"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 6، العدد 25، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2009، الصفحة، 5.

22. مسلم علاوي شبلي، مقال بعنوان "**إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المنظمة الصناعية العراقية، دراسة استطلاعية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية**"، مجلة دراسات إدارية، المجلد 1، العدد 2، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2006، الصفحة28.

23. نضال محمد رضا الخلف، مقال بعنوان "**دور محاسبة التكاليف في إبلاغ الإدارة بتكاليف الجودة**"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، العدد 14، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2011، الصفحة.

قائمة المراجع باللغة الانجليزية:

01- (Drury colin ,Management Accounting For Business Decision London :Thomson Learning ,2nd Edition , 2001 ,p.12)

02- Garvin ,David A, "competing on the Eight dimensions of Quality,"Harvard Business Review (November-December 1987)p.101-109.

الملاحق

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1): الاستبيان الموجه لعينة الدراسة.

أستاذي، أساتذتي:

تهدف هذه الاستمارة إلى التعرف على "تسيير تكاليف الجودة بالمؤسسة سونلغاز"

وذلك ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية ومحاسبة تخصص محاسبة.

و لذا نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على ما ورد في هذه الاستمارة من أسئلة، و ذلك بوضع علامة (X) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة، ونحيطكم علما أن هذه المعطيات لن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي.

و في الأخير، تقبلوا منا فائق عبارات التقدير و الاحترام.

إعداد الطالبتين:

بن عبدي ياسمين

قرطبي فاطمة الزهراء

البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (X) في الإجابة المناسبة لكل من العبارات التالية:

1. **الجنس** ذكر ☐ أنثى ☐
2. **العمر:** من20 إلى 30 ☐ من 30 إلى 40 ☐ من40 إلى50 ☐

من 50 إلى ما فوق ☐

3. **الوظيفة الممارسة:** محاسب مالي ☐ محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي ☐
4. **التخصص العلمي:** مالية و محاسبة ☐ محاسبة و تدقيق ☐ محاسبة و جباية ☐ تخصصات أخرى ☐

5. عدد سنوات الخبرة:

اقل من 5 سنوات ☐ مابين 5و10 سنوات ☐ من 10الى15 ☐

أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول: تسيير التكاليف والأداء المالي في مؤسسة

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	تساعد محاسبة التسيير في تقييم أداء المؤسسة.			
2	من مميزات محاسبة التسيير أنها تساعد في استخدام التخطيط و الرقابة الملائمة للمؤسسة.			
3	تساهم محاسبة التسيير بشكل كبير في تفعيل الأداء المالي و الغير المالي واتخاذ القرارات الصائبة.			
4	تلعب محاسبة التسيير دورا هاما في محاربة الغش والاحتيال في الموارد المستعملة.			
5	من أهداف محاسبة التسيير تقديم أسس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج التقديرية بالنتائج الفعلية.			
6	تهتم محاسبة التسيير بالعنصر البشري داخل المؤسسة وذلك من خلال تحفيز المدراء والعمال وخلق روح التعاون بينهم.			
7	تطبيق طرق محاسبة التسيير الحديثة يرفع من مستوى الأداء المالي للمؤسسة.			

المحور الثاني: تكاليف الجودة

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
8	يؤدي التخطيط الاستراتيجي إلى تقييم الوحدات الاقتصادية.			
9	لتنفيذ برنامج الجودة الشاملة وجب وضع أولويات لدعم الإدارة العليا.			
10	المستهلك الداخلي و الخارجي هما حلقة المهمة في سلسلة قيمة الجودة.			
11	تحقيق رغبة الزبون ومعرفة هويته أمر بالغ الأهمية لبلوغ أهداف المؤسسة.			
12	مشاركة الأفكار وسط العاملين و تحسين ظروف العمل من أساسيات تصميم خطة أفضل.			
13	التحسين الإبداعي جزء من العمليات اليومية التي يجب أن تقوم بها وحدات الإنتاج.			
14	الاستعمال الأمثل لطرق وأساليب الرقابة هو ضمان للجودة وتحقيق الأهداف وخطط الوحدات الاقتصادية.			

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الإمضاء
01	بولصنام محمد	أستاذ محاضر (أ)	
02	زاهي محمد	أستاذ محاضر (أ)	
03	زرواطي محمد	أستاذ مساعد (أ)	

ملحق رقم (2): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات المحذوفة ومحور تسيير التكاليف والأداء المالي.

Correlations

			العبارة1	العبارة2	العبارة3	العبارة4	العبارة5	العبارة6	العبارة7	المحور1
Spearman's rho	العبارة1	Correlation Coefficient	.	.	.	.	.	.	.	.
		Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة2	Correlation Coefficient	.	1,000	,301	-,133	-,105	,036	,341	,358
		Sig. (2-tailed)	.	.	,106	,483	,582	,849	,065	,052
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة3	Correlation Coefficient	.	,301	1,000	,277	,441*	-,125	-,131	,460*
		Sig. (2-tailed)	.	,106	.	,139	,015	,509	,491	,010
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة4	Correlation Coefficient	.	-,133	,277	1,000	,520**	,335	,102	,674**
		Sig. (2-tailed)	.	,483	,139	.	,003	,070	,594	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة5	Correlation Coefficient	.	-,105	,441*	,520**	1,000	-,106	-,130	,433*
		Sig. (2-tailed)	.	,582	,015	,003	.	,577	,492	,017
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة6	Correlation Coefficient	.	,036	-,125	,335	-,106	1,000	,165	,616**
		Sig. (2-tailed)	.	,849	,509	,070	,577	.	,385	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة7	Correlation Coefficient	.	,341	-,131	,102	-,130	,165	1,000	,325
		Sig. (2-tailed)	.	,065	,491	,594	,492	,385	.	,079
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	المحور 1	Correlation Coefficient	.	,358	,460*	,674**	,433*	,616**	,325	1,000
		Sig. (2-tailed)	.	,052	,010	,000	,017	,000	,079	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ملحق رقم (3): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور تسيير التكاليف والأداء المالي.

Correlations

			العبارة3	العبارة4	العبارة5	العبارة6	المحور1
Spearman's rho	العبارة3	Correlation Coefficient	1,000	,277	,441*	-,125	,413*
		Sig. (2-tailed)	.	,139	,015	,509	,023
		N	30	30	30	30	30
	العبارة4	Correlation Coefficient	,277	1,000	,520**	,335	,744**
		Sig. (2-tailed)	,139	.	,003	,070	,000
		N	30	30	30	30	30
	العبارة5	Correlation Coefficient	,441*	,520**	1,000	-,106	,504**
		Sig. (2-tailed)	,015	,003	.	,577	,005
		N	30	30	30	30	30
	العبارة6	Correlation Coefficient	-,125	,335	-,106	1,000	,666**
		Sig. (2-tailed)	,509	,070	,577	.	,000
		N	30	30	30	30	30
	المحور1	Correlation Coefficient	,413*	,744**	,504**	,666**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,023	,000	,005	,000	.
		N	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ملحق رقم (4): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

Correlations

			العبارة8	العبارة9	العبارة10	العبارة11	العبارة12	العبارة13	العبارة14	المحور2
Spearman's rho	العبارة8	Correlation Coefficient	1,000	,016	,210	,361*	,050	,110	,181	,438*
		Sig. (2-tailed)	.	,932	,265	,050	,794	,562	,339	,015
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة9	Correlation Coefficient	,016	1,000	-,010	,156	,296	,349	,181	,538**
		Sig. (2-tailed)	,932	.	,957	,411	,112	,059	,339	,002
		N	30	30	30	30	30	30	30	30

	العبارة 10	Correlation Coefficient	,210	-,010	1,000	,348	,256	,287	,617**	,676**
		Sig. (2-tailed)	,265	,957	.	,060	,172	,124	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة 11	Correlation Coefficient	,361*	,156	,348	1,000	,176	,041	,277	,424*
		Sig. (2-tailed)	,050	,411	,060	.	,353	,831	,139	,020
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة 12	Correlation Coefficient	,050	,296	,256	,176	1,000	-,130	,467**	,574**
		Sig. (2-tailed)	,794	,112	,172	,353	.	,494	,009	,001
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة 13	Correlation Coefficient	,110	,349	,287	,041	-,130	1,000	,138	,435*
		Sig. (2-tailed)	,562	,059	,124	,831	,494	.	,466	,016
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	العبارة 14	Correlation Coefficient	,181	,181	,617**	,277	,467**	,138	1,000	,649**
		Sig. (2-tailed)	,339	,339	,000	,139	,009	,466	.	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30
	المحور2	Correlation Coefficient	,438*	,538**	,676**	,424*	,574**	,435*	,649**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,015	,002	,000	,020	,001	,016	,000	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ملحق رقم (5): نتائج اختبار ثبات الاستبيان.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,612	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,619	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,734	11

ملحق رقم (6): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور1	,289	30	,000	,747	30	,000
المحور2	,173	30	,022	,862	30	,001
المحور3	,192	30	,006	,872	30	,002

a. Lilliefors Significance Correction

ملحق رقم (7): نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	19	63,3	63,3	63,3
	انثى	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 20 إلى أقل من 30 سنة	2	6,7	6,7	6,7
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	12	40,0	40,0	46,7
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	14	46,7	46,7	93,3
	اكثر من 50 سنة	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مالية و محاسبة	13	43,3	43,3	43,3
	تخصصات أخرى	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	4	13,3	13,3	13,3
	من 5 إلى أقل من 10 ستوات	8	26,7	26,7	40,0
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	9	30,0	30,0	70,0
	اكبر من 15 سنة	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

ملحق رقم (8): نتائج التحليل الوصفي لعبارات محور تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
العبارة3	30	2,87	,346	,063
العبارة4	30	2,77	,504	,092
العبارة5	30	2,83	,461	,084
العبارة6	30	2,57	,568	,104

a. t cannot be computed because the standard deviation is 0.

بلعباس. ملحق رقم (9): نتائج التحليل الوصفي لعبارات محور جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
العبارة8	30	2,67	,547	,100
العبارة9	30	2,67	,547	,100
العبارة10	30	2,57	,679	,124
العبارة11	30	2,87	,346	,063
العبارة12	30	2,67	,606	,111
العبارة13	30	2,77	,504	,092
العبارة14	30	2,77	,504	,092

ملحق رقم (10): نتائج اختبار مستوى تسيير التكاليف والأداء المالي من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
المحور1	30	2,7583	,31131	1,75	3,00

Binomial Test

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
المحور1	Group 1	<= 2	2	,07	,50	,000
	Group 2	> 2	28	,93		
	Total		30	1,00		

ملحق رقم (11): نتائج اختبار مستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
المحور2	30	2,7095	,29892	2,00	3,00

Binomial Test

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
المحور2	Group 1	<= 2	1	,03	,50	,000
	Group 2	> 2	29	,97		
	Total		30	1,00		

ملحق رقم (12): نتائج اختبار مستوى تسيير تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
المحور3	30	2,7581	,24299	2,07	3,00

Binomial Test

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
المحور3	Group 1	<= 2	0	,00	,50	,000
	Group 2	> 2	30	1,00		
	Total		30	1,00		