جامعة يحي فارس -المدية–
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة في المؤسسة
حالة مؤسسة سونلغاز - المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:
- عبد السلام كمال
- حمادي عبد القادر

تحت إشراف الأستـــــاذ:
- أ/ محمد زرواطي

السنة الجامعية:2023/2022

شكر وتقدير

بسم الله الرحمان الرحيم

"ربي أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

صدق الله العظيم

سورة النمل –اية 19

انطلاقا من العرفان بالجميل فانه يسرني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى

السيد

الأستاذ زرواطي محمد

والذي كان أخ وصديق قبل أن يكون الأستاذ المشرف والذي لم يتوان يوما عن مد يد المساعدة لنا في جميع المجالات سواء على المستوى العلمي أو الشخصي

كما نشكر الأساتذة الذين شرفونا بمناقشة هذا العمل

إهدا ء

اللهم لك الحمد والشكر مداد كلماتك عدد مخلوقاتك وزينة عرشك ورضى نفسك

يا من علمتني ورزقتني ووفقتني لانجاز هذا العمل ان تجعله يارب في ميزان حسناتي

كما أهدي هذا العمل إلى من ربياني وأنارا دربي والدي الكريمين وإلى اخوتي وأخواتي و أبنائهم الى زوجتي وابناي

قصي و ميساء حفظهم الله

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

إلى كل من علمني حرفا إلى أساتذتي كلهم طوال مساري الدراسي

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع .

"**كمال عبد السلام**"

إهدا ء

اللهم لك الحمد والشكر مداد كلماتك عدد مخلوقاتك وزينة عرشك ورضى نفسك

يا من علمتني ورزقتني ووفقتني لإنجاز هذا العمل ان تجعله يأرب في ميزان حسناتي

كما أهدي هذا العمل إلى من ربياني وأنارا دربي والدي الكريمين وإلى اخوتي و أخواتي و أبنائهم الى زوجتي وبنتاي قرة عيني حفظهم الله

إلى كل الأهل والأصدقاء، وإلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل،

إلى كل من علمني حرفا إلى أساتذتي كلهم طوال مساري الدراسي.

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع.

"**عبد القادر حمادي**"

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	I
الإهداء	II
فهرس المحتويات	IV
قائمة الجداول، الأشكال، الملاحق	VIII
مقدمة	أ-و
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التسيير الإستراتيجية	
تمهيد	02
المبحث الأول: المفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير	04
المطلب الأول: محاسبة التسيير	04
المطلب الثاني: دور وأهداف محاسبة التسيير	09
المطلب الثالث: مبررات التحول نحو محاسبة التسيير الإستراتيجية	13
المبحث الثاني: محاسبة التسيير الإستراتيجية	18
المطلب الأول: التعريف بمحاسبة التسيير الإستراتيجية	18

المطلب الثاني: مراحل تطور الربط بين محاسبة التسيير والإستراتيجية	22
المطلب الثالث: الطرق الحديثة في محاسبة التسيير	25
خلاصة الفصل	34
الفصل الثاني: التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة	
تمهيد	36
المبحث الأول: طريقة تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا	37
المطلب الأول: مفهوم التسيير الاستراتيجي	37
المطلب الثاني: مراحل التسيير الاستراتيجي	39
المطلب الثالث: طريقة تسيير الجودة الشاملة	42
المبحث الثاني: عموميات حول الجودة وتكاليفها	52
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الجودة	52
المطلب الثاني: تكاليف الجودة وأنواعها	56
المطلب الثالث : المستوى الأمثل لتكاليف الجودة وتقاريرها	65

خلاصة الفصل	69
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية	
تمهيد	71
المبحث الأول: تعريف عام بمؤسسة سونلغاز	72
المطلب الأول: عرض مجمع سونلغاز	72
المطلب الثاني: عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز	78
المطلب الثالث: تقديم مديرية التوزيع بالمدية	80
المبحث الثاني: منهجية الدراسة	86
المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة	86
المطلب الثاني: أدوات الدراسة	87
المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة	89
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة لمستوى التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز بالمدية	94
المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية	95

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز	100
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	105
خلاصة الفصل	110
خاتمة	111
قائمة المراجع	115
الملاحق	120

1- قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	خلاصة مبادئ تسيير الجودة الشاملة	51
2-2	تصنيفات تكاليف الجودة	63
3-2	نموذج لتقرير تكاليف الجودة	67
1-3	الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي	88
2-3	قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.	88
3-3	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور التسيير الاستراتيجي لتكاليف وتحسين الاداء في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.	90
4-3	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور تكاليف الجودة بمؤسسة سونلغاز بالمدية.	91
5-3	اختبار الثبات لأداة الدراس	93
6-3	اختبار التوزيع الطبيعي.	94
7-3	توزيع افراد العينة حسب متغير العمر.	95
8-3	توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	96
9-3	توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة	97
10-3	توزيع افراد العينة حسب متغير المستوى العلمي.	98

3-11	توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة.	99
3-12	المؤشرات الاحصائية لوصف عبارات محور التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز	100
3-13	المؤشرات الاحصائية لوصف عبارات محور تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز	102
3-14	المؤشرات الاحصائية لمستوى التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.	106
3-15	المؤشرات الاحصائية لمستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.	107
3-16	المؤشرات الاحصائية لمستوى تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.	108

2- قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	تطور محاسبة التسيير	05
2-1	مهام محاسبة التسيير	10
3-1	التركيز على ارضاء العميل	14
1-3	الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع بالمدية	83
2-3	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	84
3-3	تمثيل افراد العينة حسب متغير العمر	95
4-3	تمثيل افراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.	96
5-3	تمثيل افراد العينة حسب متغير الوظيفة.	97
6-3	تمثيل افراد العينة حسب متغير المستوى العلمي	98
7-3	تمثيل افراد العينة حسب متغير الخبرة.	99

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	استبيان موجه لعينة الدراسة	121
2	نتائج اختبار ثبات الاستبيان	126
3	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات والمحور الاول	126
4	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات والمحور الثاني	129
5	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	134
6	نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية	135
7	نتائج التحليل الوصفي لعبارات المحور الاول والمحور الثاني من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز	137
8	نتائج اختبار معامل الارتباط الداخلي	138
9	نتائج اختبار التباين الاحادي	138
10	نتائج اختبار الانحدار	138

مقدمة

شهدت الساحة العالمية في العقدين الأخيرين العديد من التغيرات والتطورات الهائلة في مختلف النظم، ومع اتساع دائرة المعرفة التي خلفت بدورها توجيهات جديدة تمثلت في عولمة التجارة وتطور نظم المعلومات والاتصالات، حيث فرضت هذه التطورات تحديات جديدة على المؤسسات الأمر الذي أدى إلى بروز المنافسة كحقيقة أساسية تؤدي إلى النجاح أو الفشل، وأصبح احتلال مركز متميز في السوق على رأس أولويات المؤسسات.

في ظل هذه البيئة العالمية أخذت المؤسسات على عاتقها التخلي عن الأساليب التقليدية المألوفة في الإدارة والتسيير وتبني مفاهيم وأنظمة حديثة تمكنها من التعامل مع التحديات التي تواجهها والتغلب عليها لتحقيق التطور المستمر في أدائها نحو الأفضل.

أثرت الطفرة التكنولوجية والمعلوماتية على بيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي اثر على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها وتستخدمها الإدارة في التسيير والتخطيط لسيناريوهات المستقبل وفي اتخاذ القرارات المناسبة لبلوغ أهدافها التي لم تعد محصورة في تحقيق اكبر قدر من الأرباح، بل تعدت ذلك إلى تحسين الجودة وتكاليفها وزيادة رضا المستهلكين والمستثمرين.

نتيجة لهذه التغيرات المتسارعة كان لابد على المحاسبة بكل فروعها من مسايرة هذا التقدم والتطور، فمع مطلع ثمانينيات القرن الماضي أعرب العديد من علماء المحاسبة عن قلقهم وزيادة شكوكهم حول قدرة المعلومات المحاسبية على خدمة الأغراض الإدارية ، الأمر الذي أدى الى الاهتمام بالتكاليف وكيفية تسييرها باعتبارها احد أهم عوامل النجاعة في المؤسسة، هذا ما أعطاها بعدا استراتيجيا في إدارة وتحويل وظيفة محاسبة التكاليف من إطارها التسييري إلى دورها الاستراتيجي إلا أن التغيرات الكبرى التي حدثت في بيئة الأعمال والتصنيع ترتب عنه ضرورة إحداث تغيرات جوهرية في أنظمة التكاليف لكي تتلاءم وتخدم احتياجات الإدارة من معلومات.

من هنا بدأ البحث عن كيفية تسيير وإدارة هذه التكاليف من المنظور الاستراتيجي، ونتج عن هذا البحث ظهور العديد من المحاولات للربط بين التطورات في مجال المحاسبة من جهة والإدارة الإستراتيجية من جهة أخرى ، كان أبرزها الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والتي تعتبر من احدث المداخل الناتجة عن تكامل محاسبة التكاليف والإدارة الإستراتيجية.

1 إشكالية الدراسة

من خلال ما تقدم نستعرض إشكالية البحث فيما يلي:

كيف يمكن ان تساهم ادارة كلفة الجودة استراتيجيا في تحسين اداء المؤسسة ؟

انطلاقا من هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

-هل هناك فائدة للمؤسسة من دراسة تكاليف الجودة؟

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

-هل يوجد مستوى عالي في تسيير تكاليف استراتيجيا من جهة نظر العاملين؟

2- فرضيات الدراسة

- هناك فائدة للمؤسسة من دراسة تكاليف الجودة.

- يوجد تسيير استراتيجي لتكاليف الجودة بالمؤسسة.

- هناك درجة عالية في تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا من وجهة العاملين.

3-أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من مدى حاجة المؤسسات الجزائرية لضرورة الاهتمام والعمل على بناء وتعزيز قدراتها التنافسية ،من خلال تبني طرق وأساليب تسيير حديثة في ظل بيئة

الأعمال الراهنة ، لذا أصبح من الضروري التركيز على تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا لخلق التفوق والتمييز والريادة.

4-أهداف الدراسة

تتمثل اهداف الدراسة بالتعرف على التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة بالمؤسسة .

وذلك من خلال الأهداف التالية:

-الوقوف على مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية اساليب التسيير الاستراتيجي لخفض تكاليف الجودة.

- محاولة إلقاء الضوء على تكاليف الجودة.

- محاولة إبراز كيف يمكن للتسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة أن يعزز من قدرة المؤسسة على المنافسة.

- التعرف على مختلف العراقيل والصعوبات التي تحول دون تطبيق المؤسسات لأساليب التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة.

5- منهج وأدوات الدراسة

تحقيقا لأهداف البحث واختبار صحة الفرضيات والإجابة عن الإشكالية ،تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بهدف وصف المكونات الأساسية للتسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة ، كما تشمل الأدوات و مصادر البيانات المستخدمة في البحث على ما يلي:.

- الدراسات والأبحاث والمقالات التي لها صلة بالموضوع.

- إجراء مقابلات مباشرة مع أهل الاختصاص وأفراد عينة الدراسة لغرض تجميع البيانات والمعلومات التي تساعد في تحقيق أهداف البحث.

- الاعتماد على الاستبيان لجمع بيانات الدراسة الميدانية من أفراد عينة الدراسة.

- برنامج (spss)، والذي تم استعماله من اجل تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

6- الدراسات السابقة

1-دراسة الباحث: هاشم جاسم بعنوان " علاقة تكاليف الجودة بطريقة طاكوشي وأثرها في تخفيض تكاليف الجودة " مجلة الإدارة والاقتصاد، 2008

2- دراسة الباحث: ناظم عبد السيد "محاسبة الجودة مدخل تحليلي"، عمان، الأردن دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ،2009

3- دراسة الباحث: هشام زغلول إبراهيم "تطور أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة، دراسة نظرية –تطبيقية"، جامعة حلوان، مصر 2007

4-دراسة الباحث: احمد يحي الجليلي "الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية "مجلة تنمية الرافدين، العدد 86 مجلد 29 كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل ن العراق ،2007

أما بقي الدراسات فكانت عبارة عن مجموعة من الكتب تناولت في معظمها المفاهيم الأساسية لمحاسبة التسيير والإدارة الإستراتيجية وكذا تكاليف الجودة بالمؤسسة.

7-حدود الدراسة

سيتم معالجة موضوع دراستنا في إطار الحدود التالية

1-الحدود المكانية:لقد تم توزيع الاستبيان على أهل الاختصاص :محاسب ، محاسب مالي ، عاملين بمؤسسة سونلغاز من اهل الاختصاص، أساتذة جامعيين في جامعة المدية ،

2- الحدود الزمنية: لقد كانت حدود هذه الدراسة ممتدة من منتصف شهر مارس إلى غاية اوائل شهر جوان.

8-دوافع اختيار موضوع الدراسة

إن دراسة أي موضوع واختياره يكون نتيجة أسباب ودوافع ومن أهم الأسباب التي أدت بنا إلى التطرق لهذا الموضوع هي:

-الرغبة في التعرف على التسيير الاستراتيجي وعلاقته بتكاليف الجودة .

-معرف مدى اهتمام العاملين بمؤسسة سونلغاز بأهمية الجودة.

-يعد الموضوع من المواضيع الراهنة .

-إثراء المكتبة بمواضيع تعنى بالتسيير الاستراتيجي وتكاليف الجودة.

9-صعوبات الدراسة

*صعوبة توزيع الاستبيان .

*رفض بعض المهنيين الإجابة على الاستبيان كون الموضوع جديد.

*قلة المراجع التي تعنى بهكذا موضوع.

*صعوبة إيجاد مؤسسة تقبل إجراء دارسة تطبيقية لهذا الموضوع

10-هيكل الدراسة

للقيام بمتطلبات الدراسة ومحاولة منا للإحاطة بجميع جوانبها ، قمنا بتقسيم ثنايا البحث إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة وبذلك تضمنت الدراسة ما يلي:

الفصل الأول:الإطار النظري للمحاسبة التسيير الإستراتيجية، بحيث يتضمن المفاهيم الأساسية للمحاسبة التسيير ،دور وأهداف وكذا الطرق الحديثة لها إضافة إلى المحاسبة التسيير الإستراتيجية ،تعريف ،مراحل ومبررات التحول نحو محاسبة التسيير الإستراتيجية.

الفصل الثاني: التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة ، بحيث يتضمن طريقة تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا وكذا عموميا عن الجودة وتكاليفها.

الفصل الثالث:جانب تطبيقي فهو بمثابة دراسة ميدانية من خلال استبيان تم توزيعه على عينة من أهل الاختصاص ، وتمثلت في محاسبين وأساتذة جامعيين وعاملين في مؤسسة سونلغاز.

وفي الأخير تكون هناك خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات التي تم التوصل اليها من خلال هذه الدراسة .

الفصل الاول

الإطار النظري لمحاسبة التسيير الاستراتيجية

تمهيد

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، تلبية لأشكال وحاجات التقدم الاقتصادي والاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي المتغير.

لذا أصبحت أمرا ضروريا وحيويا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية بغض النظر عن نشاطها وتمثل المحاسبة بما توفره من معلومات احد أهم المصادر اللازمة لتأكيد قدرة المؤسسة على المنافسة في بيئة الأعمال كما يعد النظام المحاسبي في أغلبية الدول بما فيها الجزائر يعتمد على المحاسبة العامة (المالية) التي يجعل منها القانون المحاسبة الرسمية والإجبارية بما يمكن أن تقدمه من دلائل على المتابعة الدقيقة لكل التدفقات الحقيقية والنقدية التي تحدث في المؤسسة. وقد تطورت المحاسبة من حيث المعلومات وكانت تتمثل بتحديد الربحية وتقييم الموجودات وترتب على ما سبق وجود فجوة بين مخرجات أساليب محاسبة التكاليف و محاسبة التسيير وبين تلك التغيرات والتطورات ومن ثم عدم مسايرة تلك الأساليب لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة مما دعا إلى ضرورة التحول من الدور التقليدي لمحاسبة التسيير والذي يتمثل في التركيز على البيئة الداخلية وعدم الاهتمام بالبيئة الخارجية وإهمال العلاقات مع الموردين والعملاء، لهذه الأسباب كان لابد من تطوير تلك الأساليب لتوفير المعلومات التي يمكن الاستفادة منها في تخطيط وتنفيذ وتقييم استراتيجيات المؤسسة الاقتصادية بما يساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات وإدارة الربحية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية والقدرة على البقاء والاستمرار.

وعليه سيشمل موضوع هذا الفصل كافة المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التسيير ومختلف جوانبها وانطلاقا مما سبق سنتطرق الى مبحثين:

المبحث الأول: المفاهيم الاساسية لمحاسبة التسيير

المبحث الثاني: محاسبة التسيير الاستراتيجية

المبحث الأول: المفاهيم الاساسية لمحاسبة التسيير

سيتم التطرق في هذا المبحث الى عموميات حول محاسبة التسيير وكذا دورها واهدافها اضافة الى مبررات التحول نحو محاسبة التسيير الاستراتيجية.

المطلب الأول: عموميات محاسبة التسيير

سنعرض في هذا المطلب نشأة وتطور محاسبة التسيير وعلاقتها بالمحاسبات الاخرى

أولا: نشأة وتطور محاسبة التسيير

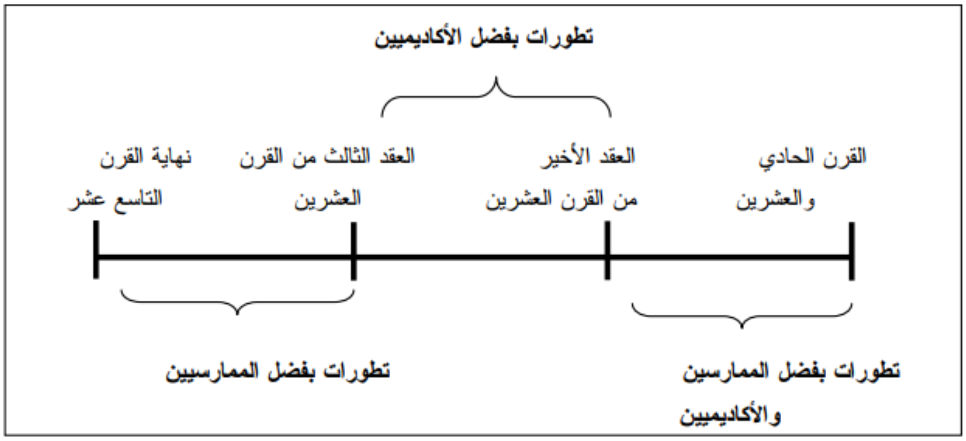
يرجع ظهور مصطلح محاسبة التسيير إلى سنة 1950 عندما قام مجلس الأنجلوسكسوني بتشكيل فريق تحت اسم "فريق محاسبة التسيير الذي زار عددا من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، ونشر تقريرا بعنوان "محاسبة التسيير. وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات أكبر من أجل التعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهودها في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات.

في 1959، اعتبرت لجنة محاسبة التسيير في جمعية المحاسبين الأمريكيين، أن محاسبة التسيير هي تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المؤسسة من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة.

وفي الستينات، ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية لمساعدة الإدارة في الرقابة واستعملت كذلك في تحديد أجور العمال ومنح المردودية لهم.[1]

والشكل الموالي يبين ملامح تطور محاسبة التسيير:

الشكل (1-1): تطور محاسبة التسيير



المصدر: نجوم قمازي، **مرجع سبق ذكره**، ص10.

كان توجه المؤسسات بعد الثورة الصناعية نحو نمطية المنتجات أي إنتاج منتوج واحد نمطي. «T» الخاص بالسيارات لـ FORD28 أفضل مثال على ذلك حيث كان نموذجا فريدا من نوعه ويتمتع برواج كبير في السوق. وبما أن هذه المؤسسات كانت تنشط في ظل بيئة مستقرة، لم تكن بحاجة للمحاسبة التحليلية لأن المحاسبة المالية وجمع الأعباء حسب الوظائف كان كافيا لتزويدها بالمعلومات الضرورية لتسييرها، كما أن النفقات العامة (الإدارة ،البحث ،التطوير ،الطرق والأساليب ،الدراسات التجارية) لم تكن تمثل إلا جزءا ضئيلا من مجموع الأعباء.

[1] نجوم قمازي، **مساهمة الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية – دراسة استقصائية على المؤسسات الانتاجية لولاية- سطيف-**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1-، 2018/2017، ص8.

لكن اثمنت الإنتاج التي تبعت الثورة الصناعية أدت إلى كبر حجم العمليات الإنتاجية وتعقيدها، حيث أصبحت تتطلب توظيف عدد أكبر من الأفراد ورؤوس أموال كبيرة لتمويل الآلات، مما جعل المحاسبة المالية غير كافية لوحدها لتسيير المؤسسة. وقد أشار مؤرخو المحاسبة إلى أن ارتفاع عدد المؤسسات التي أدت إلى انفصال الملكية عن الإدارة تسبب في زيادة الاهتمام بما يسمى بمحاسبة التكاليف (الممهدة لمحاسبة التسيير") لأجل تحديد تكلفة المنتوجات وممارسة الرقابة من طرف المسيرين في غياب الملاك.

وبذلك كانت هناك عدة تغيرات عرفتها محاسبة التسيير منذ نشر كتاب (Revelanc last) سنة 1987وكذلك نتيجة التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال الاقتصادية ,حيث انتقلت محاسبة التسيير من اهتمامها التقليدي الضيق بمجموعة من الارقام الى دمج مسائل اوسع لقياس وتسيير الاداء. 1

ثانيا: تعريف المحاسبة التسيير

هناك عدة تعاريف لمحاسبة التسيير متداخلة فيما بينها فهناك من عرفها "على أنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوضيح البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة لتحقيق أهدافها وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات المؤسسة والتخطيط للأموال والرقابة عليها.[2]

[1] راضية عطوي، **الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح** ،دكتوراة علوم ،العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس سطيف 1- 2017/2016، ص39.

[2] إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، **المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.ص ص23-24.

على خلاف المحاسبة المالية تعمل محاسبة التسيير على إعداد تقارير للإدارة أي أنها توفر معلومات تتعلق باتخاذ القرارات الإدارية، لذلك فإن محاسبة التسيير تكون أكثر تفصيلا ويحتمل أن تكون أكثر تنويعا من المحاسبة المالية لأنها ينبغي أن توفر معلومات خاصة عوضا عن إتباع المعايير العامة لإعداد التقارير التي تكون ذات طابع إلزامي في مختلف أنواع المنظمات. وهذا لا يعني أن كل تقارير محاسبة التسيير خاصة، إذ أن هناك تقارير روتينية وأخرى غير روتينية.

والتعريف النموذجي لمحاسبة التسيير هو "أن محاسبة التسيير تقيس وتسجل معلومات مالية وغير مالية تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات والتي تشمل القرارات الروتينية وغير الروتينية لتحقيق أهداف المنظمة."

تبنى محاسبة التسيير على معلومات المحاسبة المالية لأنها تتطلب قياسات وسجلات المعاملات من مختلفة مثل: سجلات الدائنين والمدينين، كشف الأجور، جرد الأصول الثابتة، الخ. كما تقوم أيضا على محاسبة التكاليف التي توفر معلومات عن التكلفة مثل تكلفة المخزون، الخ. إضافة إلى أن المحاسبين الإداريين يمكنهم إعداد معلومات محاسبية "صورية" أو "افتراضية" إضافية مثل: تكاليف فرص استعمالات رأس المال.[1]

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

[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 7-8.

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]

ثالثا: علاقة محاسبة التسيير بالأنظمة الأخرى

1-علاقة محاسبة التسيير بعلم الإدارة

تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة وظائف المؤسسة وتحقيق أهدافها، كالتخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات وغيرها، ولأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى بيانات ومعلومات محاسبية، وكي تقوم محاسبة التسيير بإعداد هذه المعلومات المفيدة للإدارة، عليها أن تستمد بياناتها من المعلومات الإدارية، لذا فإن العلاقة بين محاسبة التسيير وعلم الإدارة، علاقة تكامل واندماج.[2]

2- العلاقة بين محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير

إن كان الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب إن لم يكن من المستحيل الفصل بينهما.[3]

---

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

[2] نجوم قمازي، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

[3] مرعي عبد الحي، **المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص24-25.

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات محاسبة التسيير المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعدها في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم.[1]

نتيجة لذلك، يمكن القول إن نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة التسيير هو بالضرورة اهتمام وتداخل، ومن ثم فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع أو تعارض.[2]

المطلب الثاني: دور واهداف محاسبة التسيير

لمحاسبة التسيير دور مهم وكذا اهداف اساسية ورئيسية سنتطرق لها في هذا المطلب.

أولا: دور محاسبة التسيير

أدى التغير في تقنية المعلومات وفي أذواق المستهلكين وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض إلى تركيز المنشأة على الجودة للاستجابة إلى أذواق المستهلكين المتطورة والمتغيرة باستمرار، وهذا بدوره أدى إلى تغير الدور التقليدي لمحاسبة التسيير. فلم تعد مهمة المحاسب الإداري مقتصرة على إعطاء المعلومات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية في المجالات المختلفة، بل أصبح المحاسب الإداري جزءا من الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى إلى التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أفضل الأرباح للمؤسسة.[3]

---

[1] يحي التكريتي إسماعيل، **مرجع سبق ذكره**، ص 30.

[2] جوزيف كحالة جبريل وحلوة حنان رضوان، **المحاسبة الإدارية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص 28.

[3] أحمد الظاهر ومحمد أبو نصار، **المحاسبة الإدارية**، دط، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009.ص20

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (1-2): مهام محاسبة التسيير

	مجال محاسبة التسيير	
مجال التخطيط	مجال الرقابة	مجال اتخاذ القرار

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره ،ص24.

1- التخطيط: ويعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد عليه، والكيفية التي يتم بها إنجازه، وإن نجاح أي مؤسسة اقتصادية في تحقيق هدفها يرتبط بدرجة أساسية في الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة.

إن تحديد الهدف من قبل إدارة المؤسسة الاقتصادية يرتبط بالموارد المتاحة لها، ومحاسبة التسيير تساهم مساهمة كبيرة في ترجمة هذه الأهداف من خلال استخدام بيانات محاسبية وإحصائية تساعد في قياس أثر لتحقيق الأهداف على زيادة ربحية المنشأة، فواحد من الأساليب المهمة التي تقدمه محاسبة التسيير، هو نقطة التعادل، لتخطيط ربحية المنشأة، حيث أن صنع القرار لاختيار أفضل البدائل يكون أكثر دقة فى حالة تحديد التوقعات المالية لكل بديل، إضافة إلى أن المحاسب الإدارية تقدم قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية، إضافة إلى تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة طيلة فترة الخطة، وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرص البديلة لكل مشروع استثماري.

والمهمة الأخرى التي تقوم بها محاسبة التسيير هي تحديد معدلات الأداء وربط تلك المعدلات بين مختلف أنشطة المنشأة، لغرض تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية، وهذا سيساعد على اكتشاف الانحرافات عما هو مخطط سواء كانت هذه الانحرافات ملائمة

(عندما يكون الإنفاق الفعلي أقل من المخطط) وغير ملائمة (عندما يكون الإنفاق الفعلي أكبر من المخطط) وغالباً ما تظهر أسباب هذه الانحرافات هو خطأ في المخطط، وهذا ينبغي أن تكون الخطة مرنة حتى يمكن تعديلها لكي يتم تجاوز هذه الانحرافات.[1]

2- التوجيه والتحفيز

حيث يقوم المديرون بمتابعة الأنشطة اليومية والتحقق من قيام العاملين بالمهام المطلوبة منهم. ويتطلب هذا النشاط توافر القدرة لدى المديرين على التوجيه والتحفيز الفعال للأفراد والعاملين، ولا شك أن التوجيه هو ذلك الجزء من عمل المديرين الذي يتعامل مع روتين العمل اليومي واتخاذ القرارات الفورية لحل المشاكل اليومية في حينها. وتفيد التقارير اليومية الروتينية التي يعدها المحاسب الإداري في اتخاذ هذا النوع من القرارات.[2]

تلعب محاسبة التسيير دورا هاما في المؤسسات وهي كالتالي: [3]

- 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؛

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة ووليد محمد عبد القادر، **المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007. ص25.

[2] محمد سامي راضي، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية**، دط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.ص15.

[3] يوحنا ال ادم، صالح رزق **محاسبة الإدارية** دار الحامد للنشر والتوزيع، 2000، ص ص16-17.

– 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.

3- تقييم الإنجاز والرقابة

ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها. وتتسلم الإدارة عادة معلومات عن الإنجاز الفعلي الذي يتم مقارنته مع الخطط المرسومة لمعرفة وتقييم الانحرافات بين الإنجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة. ويتم البحث أسباب هذه الانحرافات في حالة كونها ذات أهمية وتسوية هذه الأسباب وتصحيح الانحرافات، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الإنجاز وتقييمه.

وتتم الرقابة وتقييم الانجاز في المؤسسات الصغيرة بالملاحظة الشخصية للمدير. أما في المؤسسات الكبيرة فلا بد من وجود نظام معلومات منهجي للتقييم ويتم ذلك عن طريق إعداد الموازنات ومعرفة مراكز المسؤوليات وإعداد تقارير وتقييم الإنجاز، وتلعب معلومات محاسبة التسيير دورا بارزا ومهما في توفير مختلف المعلومات عن الموازنات المتنوعة وتقارير تقييم إنجاز العاملين وأقسام المؤسسة المختلفة.[1]

ثانيا: أهداف محاسبة التسيير

يرتكز الهدف التقليدي لمحاسبة التسيير في توفير معلومات مناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ولكن مع التغيرات الحاصلة في تقنية المعلومات وانفتاح الأسواق

[1] أحمد الظاهر ومحمد أبو نصار،**المحاسبة الإدارية**، دط، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ،القاهرة، 2009،ص13.

العالمية على بعضها البعض، لم تعد مهمة المحاسب الإداري مقتصرة على تقديم المساعدة للإدارة لاتخاذ القرارات بل أصبح جزءا من الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.

ويمكن تلخيص أهداف محاسبة التسيير فيما يلي: [1]

-إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير، المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والاستراتيجية؛

- إنتاج معلومات ملائمة لحل المشاكل داخل المؤسسة؛

- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط لمعرفة أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛ إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء، ومساعدة الإدارة في التخطيط للأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات؛

- تقديم أساس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المسطرة لها والتكاليف المعيارية؛

تهدف محاسبة التسيير إلى تحديد وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات وإعداد الموازنات والتنبؤات والتأثير على سلوك العمال؛

المطلب الثالث: مبررات التحول نحو محاسبة التسيير الاستراتيجية

نظرا للمنافسة الشديدة الموجودة بين المنشآت المختلفة في العصر الحاضر وخاصة

في مجالات الاتصالات والالكترونيات وما شابه مما يتطلب من إدارة المنشآت تغيير ممارساتها السابقة والبحث عن أساليب وطرق جديدة لإدارة منشآتهم بكفاءة عالية. وقد

[1] نجوم قمازي، **مرجع سبق ذكره**، ص24.

ذلك الطلب من المحاسبين الإداريين معلومات مختلفة استدعى المعلومات التي عن سابقا، هذا بالإضافة إلى كون المعلومات الجديدة المطلوبة أكثر جودة من المعلومات المطلوبة في السابق.

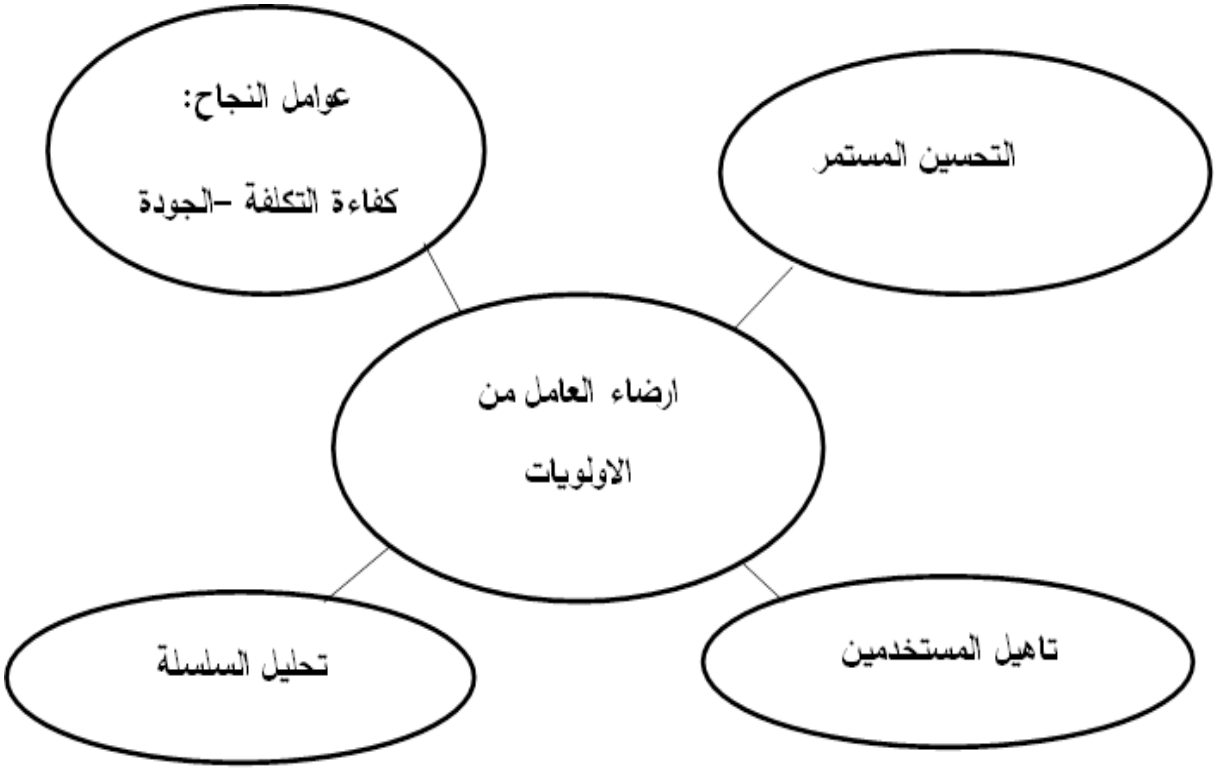
ومن بين اهم المظاهر الاقتصادية الحديثة نجد:

- قصر دورة حياة المنتوجات؛

- التركيز على ارضاء العميل وظهور مداخل جديدة للتسيير؛[1]

كمآ هو مبين في الشكل التالي:

الشكل (1-3): التركيز على ارضاء العميل



المصدر: راضية عطوي، مرجع سبق ذكره ،ص14

[1] راضية عطوي، **مرجع سبق ذكره**،ص14

ومن العوامل التي ادت بإدارة المؤسسات الى تغيير نوعية المعلومات المطلوبة من المحاسبين الإداريين ما يلي:

- التغير في أذواق العملاء إلى الأفضل؛

- انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض؛

- التغير في التقنية حيث أصبح العالم بمثابة قرية صغيرة ويمكن التوصل عن طريق الانترنت إلى أي مكان خلال ثوان معدودة فتسويق المنتجات أصبح أكثر سهولة بواسطة الانترنت ولكن المنافسة أصبحت أكثر حدة؛

- التغيرات السريعة في الأسواق؛

- الضغط المتزايد من قبل أصحاب المؤسسة على إدارة المؤسسة للحصول على عوائد مجزية؛

- التركيز على الجودة والنوعية؛

- التركيز على الانشطة؛[1]

توجد أسباب تبرر الحاجة إلى وجود منظور استراتيجي لمحاسبة التسيير، وهذه يمكن تصنيفها ضمن مجموعتين رئيستين:

[1] أحمد الظاهر ومحمد أبو نصار، **المحاسبة الإدارية**، دط، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009ص ص17-18.

أولا: المجموعة الأولى: مبررات بيئية

تتضمن عاملين يمتازان بارتفاع حدة تأثيرهما وهما تزايد سرعة التقدم التقني في نظم الإنتاج والتسويق، وارتفاع حدة التنافس. المجموعة الثانية، مبررات تنفيذية (تطبيقية). تتمثل في عامل أساسي ألا وهو قصور النموذج التقليدي لمحاسبة التسيير.[1]

1- التقدم التقني لنظم الإنتاج والتسويق

تعد التطورات العلمية والتقنية من العوامل المؤثرة وبما يحفز محاسبة التسيير لأن تأخذ منظورا استراتيجيا. ولعل في مقدمة هذه التطورات يمكن ذكر تقنيات التصنيع المتقدمة ، والتصنيع والتسويق باتباع فلسفة في الوقت المحد د ،وقد أوجدت هذه التطورات تحديات عدة لمحاسبة التسيير منها ما يتعلق على سبيل المثال بـ الطرائق التي ينبغي إتباعها لتقويم الاستثمارات في هذه التقنيات، وكيفية احتساب كلف المنتجات، وكيفية تصميم نظم للرقابة وتقويم الأداء وبما يتلاءم والتغيرات المستحدثة في البيئة ويمتاز هذا التقدم التقني بمجموعة من الخصائص أهمها:

- تسارع وتيرة التطور في التقنية مما يؤدي إلى تسارع تقادم الـ سلع، وهذا يتطلب تطويرها باستمرار وتحديث تقنيات الإنتاج، مما يؤثر على المحاسبة وبخاصة التكاليف؛
- إن التقدم المذكور, يجعل المؤسسات تواجه باستمرار مشكلات اكثر تعقيدا ومصحوبة بعدم تأكد اكبر بسبب الطبيعة الابتكارية لكل من التقنيات والاسواق؛

2-ارتفاع درجة وحدة المنافسة:

[1] دكتور عماد صبيح صفار، **تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة**، مجلة المنصور ،العدد 12،2009،العراق، ص ص5-6

يمثل تنافس مؤسسات الاعمال على الاسواق وخاصة العالمية منها عاملا مهما يدفع باتجاه تبني المحاسبة الادارية منظورا استراتيجيا لوظائفها وتوجد مجموعة ظواهر ترفع حدة تاثير عامل المنافسة من ابرزها

-التطور التقني في مجال تسويق المنتجات ؛

-عوامل سياسية واقتصادية حيث ادى الى سعي الدول لتشكيل تجمعات سياسية واقتصادية مما اثر في ازالة القيود على التجارة الشاملة ووسع دائرة المنافسة الشاملة؛

ثانيا: المجموعة الثانية – العوامل التنفيذية

وتتركز على عامل أساسي ألا وهو قصور الانموذج التقليدي لمحاسبة التسيير، الأم الذي يجعله محدود الفاعلية والكفاءة بالنسبة لمتطلبات البيئة المستحدثة للمؤسسات المعاصرة وتتمثل أوجه القصور هذه بالآتي: تركيز الانتباه بصورة تامة تقريبا على الأنشطة الداخلية للمؤسسة إذ أنه يفترض أن حصر الاهتمام بعوامل داخلية في مقدمتها الكفاءة في استخدام الموارد عن طريق رقابة التكاليف، يمكن أن يكون كافيا لتحقيق الأرباح المخططة، وهي مفاهيم مستندة إلى الأفكار التي يقوم عليها انموذج الإدارة التقليدية، في حين يُوجَه القليل من الاهتمام نحو البيئة الخارجية التي تواجه فيها المؤسسة منافسيها.

يؤدي حصر الاهتمام بالعوامل الداخلية المؤسسة 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.[1]

[1] دكتور عماد صبيح صفار –**مرجع سبق ذكره**– ص7

المبحث الثاني: محاسبة التسيير الاستراتيجية

هناك انتقادات وجهت لمحاسبة التسيير التقليدية ومبررات ادت الى تطور وظهور طرق واساليب حديثة لمحاسبة التسيير او ما يطلق عليها اسم محاسبة التسيير الاستراتيجية وفيما يلي سنعرض اهم الاسباب المبررات والطرق مقسمة حسب المطالب كالتالي:

المطلب الأول: التعريف بمحاسبة التسيير الاستراتيجية

في هذا المطلب سنتطرق الى مفهوم الاستراتيجية والتسيير الاستراتيجي واهميته ومحاسبة التسيير الاستراتيجية كالاتي:

أولا: تعريف الاستراتيجية

1- أصل مصطلح الاستراتيجية

تحتاج المؤسسات إلى الاستراتيجية لنفس أسباب حاجة الجيش لها، للتوجيه، وضع الأهداف، تخصيص الموارد بطريقة فعالة والتنسيق بين القرارات المتخذة من طرف أشخاص مختلفين. وتعود معظم مفاهيم ونظريات استراتيجية المؤسسة إلى الاستراتيجية العسكرية. حيث يعود أصل هذا المصطلح إلى اليونان القديمة وهو مشتق من الكلمة اليونانية stratèges.[1]

2- تعريف الاستراتيجية

- "الاستراتيجية هي مجموع الغايات النيات (المقاصد)، الأهداف، السياسات، وخطط العمل الرامية للوصول إلى هذه الغايات، ولكن يجب طبعا أن تكون كل منها مقدمة

[1] راضية عطوي رسالة **الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح، مرجع سبق ذكره،** ص3.

بطريقة تعرف نوع النشاط، أين توجد المؤسسة، أو يجب أن توجد، نوع المجتمع التي هي فيه، أو يجب أن تكون فيه"؛

– "الاستراتيجية عند "شاندلر" هي "تحديد الأهداف الرئيسية الطويلة الأجل للمؤسسة وتبني طريق العمل وتوزيع الموارد الضرورية لتنفيذ هذه الأهداف"؛[1]

– الاستراتيجية تنطوي على تحديد الأهداف طويلة الأجل لمؤسسة ما وتحديد الإجراءات والأنشطة الخاصة بتخصيص الموارد اللازمة لتحقيق مجموعة محددة من الأهداف؛

– الاستراتيجية هي أسلوب التحرك المرحلي لمواجهة الفرص والتهديدات التي يفرزها المحيط وذلك لأخذ في الحسبان نقاط القوة والضعف الداخلية للمؤسسة، من أجل تحقيق سياسات وأهداف المؤسسة؛

– الاستراتيجية هي مجموع التوجهات المتعلقة بأنشطة المؤسسة في المدى الطويل, وبهذا فهي تتمثل في الحصول على ميزة تنافسية انطلاقا من تعبئة الموارد في محيط متغير تلبية احتياجات السوق ورغبات مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛

– الاستراتيجية هي مجموع القرارات والنوايا التي تعمل على توفير الشروط المناسبة لإدخال المؤسسة في المحيط، وهي عملية شاملة؛

– الاستراتيجية حسب شاندلر (Chandler) هي تحديد المؤسسة لأغراضها وأهدافها الأساسية على المدى الطويل، وهكذا هي توافق خطوط النشاط وتخصيص الموارد اللازمة من أجل تحقيق الأهداف)؛

[1] ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.ص23

ولقد أشار "مانتزبارغ " بأنه لم يعد بالإمكان إعطاء الاستراتيجية مفهوما واحدا قادرا على الإحاطة بها بشكل شمولي وعميق، في ظل الدخول في عصر العولمة التي تمتاز بتعقدها الشديد، وما يعنيه ذلك من تغييرات متوقعة وغير متوقعة في جميع النواحي.[1]

– "هي إعداد الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل واختيار خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ هذه الغايات" كما تعرف على أنها مجموعة من القرارات المهمة للاختيارات الكبرى المتعلقة بالمؤسسة في مجموعها والرامية أساسا إلى تكييف المؤسسة مع التغيير وكذا تحديد الغايات الأساسية لاختيار هيكل التنظيم باعتباره جزءا من تطبيق الاستراتيجية"؛

من كل ما تقدم يتضح بأن المفاهيم في العلوم العسكرية تتفق بان الاستراتيجية علم وفن يتعرفان إلى الخطط والوسائل التي تعني بالوضع الكلي للصراع و الذي تستخدم فيه القوة بشكل مباشر أو غير مباشر من أجل تحقيق الأهداف أو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه السياسة. كما يتضح بان الاستراتيجية هي مجموعة الأهداف والخيارات على المدى البعيد.[2]

3- الإستراتيجية في محاسبة التسيير

واستجابة للانتقادات المتعددة لمحاسبة التسيير انصب اهتمام كبير على تطوير أنظمة تركز بشكل صريح على المعلومات في سياق استراتيجيات المؤسسة وأهدافها طويلة

[1] محمد رشدي، **التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر واقعه واهميته وشروط تطبيقه**، حالة الصناعات الصغيرة والمتوسطة بولاية بسكرة، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، فرع استراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة محمد بوضياف مسيلة، ص7.

[2] عبد الحق عطوط، **دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR، سطيف**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013/2012، ص60.

الأجل. واعتبرت هذه الأنظمة كوسائل لتطوير تركيز أوضح للرقابة طويلة المدى وتمكين الأنظمة من التطابق أكثر مع الهياكل والتصاميم المختلفة للمؤسسات المعاصرة. ولتسليط الضوء على حاجة أنظمة محاسبة التسيير للتوافق أكثر مع استراتيجيات المؤسسة أهدافها طويلة الأجل، ظهر اتجاهان رئيسيان في الكتابات المتعلقة بذلك. يرتبط الاتجاه الأول بتبني تقنيات وممارسات مختلفة ركزت على استراتيجية المؤسسة وسميت عموما بمحاسبة التسيير الاستراتيجية. ولم يتطرق هذا الاتجاه بشكل صريح للتقنيات والممارسات في سياق تصميم نظام رقابة تنظيمي شامل. أما الاتجاه الثاني فقد اهتم بتحديد مركبات أنظمة الرقابة التنظيمية التي تسمح بتركيز استراتيجي أقوى على المدى الطويل. وقد اعترف أصحاب هذا الاتجاه بأن "الحديث عن "نظام رقابة إداري" في حد ذاته قد يكون مضللا فأنظمة الرقابة التنظيمية تشبه أكثر الحزم، لكونها عناصر مختلفة تضاف من طرف أشخاص مختلفين في أوقات مختلفة.[1]

ثانيا: تعريف التسيير الاستراتيجي

سيتم التطرق اليه في الفصل الثاني بنوع من التفصيل.

ثالثا: مفهوم محاسبة التسيير الاستراتيجية

لا يوجد تعريف متفق عليه لمحاسبة التسيير الاستراتيجية في الكتابات الأدبية، حيث عرفت من طرف Roslender وHart على أنها مدخل عام للمحاسبة لأجل تحقيق وضعية استراتيجية من خلال محاولة دمج محاسبة التسيير وإدارة التسويق وذلك ضمن إطار الإدارة الاستراتيجية" وعرفها Simmonds على أنها توفير وتحليل بيانات محاسبة التسيير المتعلقة بالمنظمة ومنافسيها لاستعمالها في تطوير ومراقبة استراتيجية المؤسسة.

[1] راضية عطوي **الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح ،مرجع سبق ذكره**، ص ص49-50.

أي أن تعريف Simmonds ركز على مقارنة المؤسسة بمنافسيها ودعا لجمع المعلومات اللازمة للتمكن من تحديد حصة المنظمة في السوق، أسعار المنافسين وتكاليف وحجم مبيعاتهم حيث أن المؤسسة التي تراقب حصتها في السوق يمكنها قياس مدى اكتسابها أو فقدانها لوضعية تنافسية. كما أن معرفة تكاليف المنافسين تمكن المؤسسة من اكتشاف محاولة المنافس لتغيير وضعياته التنافسية النسبية من خلال مثلا التلاعب بالأسعار. فمعرفة حصة السوق وهيكل التكاليف يمكن من تقييم القرارات على ضوء ردود الأفعال المحتملة للمنافس.[1]

المطلب الثاني: مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية

يشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير محاسبة التسيير وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الاستراتيجية للمؤسسات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها التي تتمثل في المراحل الثلاثة التالية:

أولا: المرحلة الأولى: بدأت بصورة موسعة في أواخر الثمانينيات بعد تعبير Kaplan عن تحفظاته المعلومات التي توفرها Inrelevance بشأن مدى ملائمة محاسبة التسيير، فقد بعدم ملائمة محاسبة التسيير كي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، ذلك في رأيه تطوير وإتباع العديد من التقنيات الصناعية المستحدثة ،بعد منتصف السبعينيات وعدم حدوث تطور ملموس في أساليب محاسبة التسيير لمواكبة تلك التطورات، فلم توفر محاسبة التسيير أساليب مناسبة لقياس وإعداد تقارير للإدارة عن المعلومات المترتبة على تطبيق تلك الأساليب مثل زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، التخفيض في الفترة اللازمة

[1] راضية عطوي **الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح** مرجع سبق ذكره, ص56.

لإتمام العملية الإنتاجية، مدى تحسن مرونة المنتج أو زيادة المنتج ,وتمثل كل تلك المعلومات مصادرًا لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات .[1]

ثانيا: المرحلة الثانية

تضمنت هذه المرحلة تطوير ما يمكن وصفه بـ "مجموعات" من التقنيات المترابطة التي تشكل مدخل شاملة لتدعيم الوضعية الاستراتيجية للمؤسسات، فعلى سبيل المثال تمثل المحاسبة على أساس النشاط مدخلا شاملا يضم تقنية حساب التكلفة على أساس النشاط وتقنيات أخرى مرتبطة بها مثل تحليل ربحية العميل ،تحليل الربحية المباشرة للمنتوج ،إعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خرائط الأنشطة،

ويتمثل العامل المشترك بين كل هذه التقنيات في تركيز جميعها على النشاط.

يطلق Roslender على المجموعة الثانية من المداخل الشاملة مصطلح "محاسبة التكنولوجيا الصناعية المتقدمة وتضم تقنيات حساب تكلفة الجودة وتحليل سلسلة القيمة ومجموعة من الأساليب المثيلة منها نظرية القيود ،الأداء المقارن أو المرجعي ، والتحسين المستمر للأداء ما يجمع بين هذه الأساليب هو بحثها عن التميز التشغيلي من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء، وأفضل طريقة لتصور هذه المجموعة هو النظر إليها على أنها تقوم على المزج بين مواضيع ومفاهيم محاسبة التسيير إدارة الإنتاج وإدارة العمليات.

أما المجموعة الثالثة فتضم مجموعة الأساليب التي تندرج ضمن ما يطلق عليه اسم محاسبة التسيير الاستراتيجية، والتي تتميز بتعدد التخصصات التي تضمها باشتمالها

[1] خالد القطيني، مقال بعنوان "**دور محاسبة التسييرالاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية (بردى)**"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 108، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2012، ص192.

على أفكار مستمدة من محاسبة التسيير ومن إدارة التسويق وتتضمن تقنيات هذه المجموعة تحليل وضعية المنافسين محاسبة التكاليف المستهدفة ومحاسبة تكاليف دورة حياة المنتوجات إضافة إلى استفادتها من معلومات تحليل مواصفات المنتوجات وتحليل سلسلة القيمة ومقارنة بالمجموعتين السابقتين تتميز محاسبة التسيير الاستراتيجية بتركيزها على النواحي الخارجية للمؤسسات.[1]

ثالثا: المرحلة الثالثة: يرى Roslender and Hart ان اهم ما يميزها هو صياغة مجموعة من الفلسفات الإدارية حققت ثلاثة منها "صدى محاسبي" واضح هي الإدارة على أساس النشاط، وإدارة التكلفة الاستراتيجية، وإدارة التكلفة المستهدفة. يوجد تداخل واضح بين تلك الفلسفات الثلاثة ولكن لكل منها طريقة مختلفة لدمج مجموعة من الأساليب والمفاهيم والموضوعات، وبالتالي لكل منها طريقة مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسات.

مما سبق يمكن القول بأن الربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية تم في ثلاثة مراحل، تميزت المرحلة الأولى بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال محاسبة التسيير تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمؤسسة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وتتفق مواصفات تلك المرحلة. مع تفسير المدخل الانتقادي لنشأة المحاسبة الاستراتيجية. تم خلال المرحلة الثانية تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الموقف الاستراتيجي للمؤسسة، فتم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط، ومجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم محاسبة التسيير وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات. ومجموعة ثالثة من المداخل

[1] راضية عطوي **الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح** مرجع سبق ذكره، ص51.

تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وتربط بين مفاهيم محاسبة التسيير وإدارة التسويق.[1]

المطلب الثالث: طرق واساليب محاسبة التسيير الحديثة

من الأسباب التي جعلت محاسبة التسيير تقليدية هو عدم قدرتها على مسايرة التغيرات المختلفة وكبر حجم المؤسسات من جهة وكذلك ادى الى ظهور اساليب وتقنيات اخرى اطلق عليها اساليب محاسبة التسيير الحديثة من جهة والتي سنتطرق اليها كالاتي:

أولا: نشأة وتطور محاسبة التسيير

شهدت محاسبة التسيير مراحل تطور عديدة نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية، والتي يمكن تصنيفها إلى مرحلتين أساسيتين هما:

1- مرحلة محاسبة التسيير التقليدية

امتدت هذه المرحلة من القرن التاسع عشر لغاية السبعينات من القرن الماضي، ومن الملامح السائدة لبيئة الأعمال في تلك المرحلة ، أنها كانت تتسم بالإنتاج النمطي قليل التنوع، وامتلاك المنتج دورة حياة طويلة، مع الاعتماد على العمل اليدوي في الإنتاج، والذي تسبب في ارتفاع التكاليف وزيادة الوقت والجهد؛ كما أن متطلبات الزبائن في الحصول على سلع وخدمات كانت الأخرى محدودة ومرتكزة على حاجاتهم الضرورية، والتي كانت واضحة المعالم ويسهل التنبؤ بها مستقبلاً، إلى جانب تميز التكنولوجيا السائدة بالاستقرار، وأن الأسواق غلب عليها الطابع المحلي مع محدودية المنافسة وإمكانية التنبؤ باتجاهات المنافسين . لذلك فقد ارتبط ظهور محاسبة التسيير في القرن التاسع بحاجة الإدارة إلى توفير معلومات محاسبية عن تقييم كفاءة استخدام الموارد في

[1] خالد القطيني، **مرجع سبق ذكره**، ص 193.

العمليات الداخلية للمؤسسة والرقابة عليها، وبالتالي ارتبط التطور التدريجي لمحاسبة التسيير في هذه المرحلة بتطور أهدافها، وعليه فمن الملاحظ من تطور أساليب محاسبة التسيير في تلك المرحلة أنه لم يكن سوى مواكبة للتطور في حاجة المديرين للمعلومات، أي أن المحاسب الإداري في هذه المرحلة بقي محتفظا بدوره التقليدي وهو الوفاء باحتياجات المديرين من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

2- مرحلة الحاجة الى اساليب محاسبة التسيير الحديثة

ترتب على هذه التغيرات ظهور تطورات جذرية في عالم الإنتاج تمثلت في نظم التصنيع المرنة، ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، ونظام الإنتاج في الوقت المناسب، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أدت هذه التطورات إلى وجود فجوة بين أساليب محاسبة التسيير التقليدية وبيئة تطبيقها، مما استوجب ضرورة تطوير أدوات وأساليب محاسبة التسيير، حتى تتلاءم مع ظروف بيئة وتقنيات الإنتاج الحديثة.[1]

ثانيا:اساليب وطرق محاسبة التسيير الحديثة

من الطرق او الاساليب المستخدمة في محاسبة التسيير الحديثة مايلي:

1- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لقد ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) نتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية في تحديد تكلفة وحدة المنتج بصورة صحيحة ودقيقة، حيث إن التطور الكبير في تقنيات الإنتاج وتعقد أساليب الإنتاج أدى لوجود تغيرات كبيرة في هيكل تكاليف الإنتاج، حيث كان المواد والعمالة المباشرة يشكلان الجزء الأكبر من التكاليف وتشكل التكاليف غير المباشرة جزءاً ضئيلاً من التكاليف الكلية للإنتاج، أما في الوقت الحالي

[1] اياد سليم زملط **اساليب محاسبة التسيير الحديثة واثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين** رسالة ماجيستر ،جامعة الازهر غزة فلسطين السنة 2013/2012،ص ص 27-28.

فقد أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الإنتاجية، ووفقا لطرق التكاليف التقليدية يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أسس ترتبط بالحجم مثل تكلفة العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات مما يؤدي إلى احتساب تكاليف غير صحيحة للمنتجات.

أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فهو قائم على أن الأنشطة هي التي تقوم باستهلاك الموارد (وليس (المنتجات ومن ثم المنتجات تستخدم هذه الأنشطة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام محاسبة تكاليف يقوم بتحميل تكلفة الموارد المستخدمة على المنتجات استناداً إلى النشاط، أي أنه قائم على إيجاد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والإنتاج.[1]

ومن مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة مايلي:

– تحديد تكاليف المنتجات بصورة دقيقة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات ذات جودة في

مجالات التسويق والتسعير؛

– تحسين الأداء من خلال تحليل الأداء لمجموعة من الأنشطة ويتم العمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص أو التقليل من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج؛

– تحسين وظائف التخطيط والرقابة ورفع الكفاءة؛

– تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة على أساس الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف؛

[1] ناريمان إبراهيم صبّاح، **واقع استخدام أساليب محاسبة التسيير في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008،ص49.

– يؤدي تطبيقه إلى تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف صناعية وبيعيه وإدارية وعامة؛

2–تقنية الإنتاج في الوقت المحدد

تعد تقنية الإنتاج في الوقت المحدد JIT بمثابة ثورة في المخزون وإدارة التكلفة وذلك من خلال الفلسفة التي تقوم عليها هذه التقنية والمتمثلة بالحصول على المواد الخام في الوقت المحدد تماماً من الموردين طبقاً للجداول الزمنية للبرامج الإنتاجية وعرفت تقنية JIT بأنها فلسفة شاملة لإدارة الخزين تركز على سياسات وإجراءات من قبل المدراء ينتج عنها الإنتاج الكفوء لسلع عالية الجودة مع المحافظة على ادني مستوى ممكن من التخزين.) وكذلك عرفت تقنية JIT بأنها ذلك النظام الذي يعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال الإزالة بقدر الإمكان تأخيرات الإنتاج والمخزون، أي انه يسعى من اجل التخلص من الضياع في المواد خلال العملية الإنتاجية ابتداء من التصميم إلى حين تسليمه إلى الزبون).

إن تقنية JIT تقوم على أساس استبعاد كل أنواع المخزون وتخفيض وقت الانتظار كونها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذه التقنية اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الانطلاق لكافة العمليات الصناعية والتي تتحرك فوراً في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون مرورا بكافة العمليات على طول خط الانتاج وصولا الى طلب توريد المواد الخام على الطرف الاخر من العمليات.

اما المنافع المتحققة من هذه التقنية فهي:

– تخفيض الأموال المجمدة في المخزون أو إلغاؤها؛

– تخفيض التلف وبالتالي تخفيض تكاليف التلف؛

– تعزيز جودة المنتج من خلال إدارة الجودة الشاملة)؛

– تخفيض تكاليف إعادة التصنيع أو إلغاءها؛

–توفير في تكاليف الإنتاج وذلك من خلال تطوير تدفق السلع خلال العمليات، وذلك انطلاقا من المقومات الواجب توافرها في تقنية JIT، المتمثلة في:

– تنظيم المصنع في صورة خلايا تصنيع مرنة؛

– توفير عمال متعددي المهارات؛

– إدارة الجودة الشاملة؛

– تخفيض فترة الانتظار؛

– توافر علاقات قوية مع الموردين؛

ونظراً لطبيعة تقنية JIT فان هناك مدخلاً بديلاً لتتبع تدفق التكلفة والذي يطلق عليه تقنية الومضة المرتدة.[1]

3– نظام الأداء المتوازن

وهو نظام لقياس الأداء ويركز على سلوك العاملين في الأعمال ذات العلاقة المباشرة أو الغير مباشرة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية وذلك بواسطة من المؤشرات والنتائج التي تعكس ذلك.

وقد استخدم مصطلح التوازن لأنه ولعدة سنوات كانت أنظمة قياس الأداء تركز على النتائج المالية والتي تعكس وجهة نظر المالكين ولكن في بداية التسعينات تحول

[1] معاد خلف إبراهيم الجنابي، **مقال بعنوان "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد 9، العدد 27، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2013، ص ص 231-232.

الاهتمام إلى المستهلك وانخفض الاهتمام بجانب المالكين وأصبح التركيز غير متوازن حيث وجد العديد من المؤسسات قد نجحت في جانب النوعية وإرضاء الزبون لكنها تعرضت للخسارة وهذا ما يؤكد التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية وإن أسباب فشل هذه الأنظمة في هذا الجانب يعود إلى:

– الفشل في ربط عملية القياس والمقاييس المستخدمة بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسات؛

– التركيز على المساهمة في إعداد التقارير الخارجية أكثر من التركيز على التقارير الداخلية في عملية صنع القرارات الداخلية.

– الفشل لعدم الأخذ بالحسبان التطورات التكنولوجية التي ميزت الأسلوب التشغيلي في المؤسسات الصناعية؛

وعليه فإن هذا النظام يحتوي على مقاييس طويلة الأمد ويتطلب استخدام بيانات ذات طبيعة مالية وغير مالية حيث أصبح تقييم أداء المنشآت ونجاحها تعتمد على أربعة أبعاد ثلاثة أبعاد غير مالية وبعد مالي.

فالأداء المالي يتحدد من خلال قياس الربحية أو أية مؤشرات أخرى تلبي

احتياجات المالكين وقناعة الزبون المرتبطة بقياس نوعية المنتجات والخدمة المقدمة والكلفة والأسعار المنخفضة إضافة إلى الحصة السوقية. بالإضافة إلى كفاءة وفاعلية إنجاز العمليات الداخلية والقابلية على التطور واستخدام الموارد البشرية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المستقبلية للمؤسسة. ولا بد من الإشارة إلى أن الاستراتيجيات تقوم على مجموعة من الافتراضات من السبب والنتيجة وأن نظام القياس يحب أن يضع هذه

الافتراضات ما بين القياس او الاهداف بمناظير مختلفة وواضحة بالشكل الذي يمكن من اثباتها.[1]

4- تقنية التحسين المستمر

إن Kaizen هو التعبير الياباني للتحسين المستمر، ويقصد بمفهوم المستمر السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض الكلف إلى أدنى حد ممكن من دون المساس بالجودة.[2]

بذلك يمكن تعريف التحسين المستمر بأنه (السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة ، بذلك فان التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف وليس رقابتها بهدف خفضها وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج من اجل تلبية رغبات المستهلكين وإرضاء طموحهم وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وبالتالي زيادة حصتها السوقية ,وكذلك عرفت تقنية التحسين المستمر بأنها (تحسين تدريجي من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلاً . من الأنشطة الكبيرة، وتتم تلك التحسينات من خلال الابتكار أو الاستثمار الكبير في التقنيات، والتحسين هدف يقع مسؤولية تنفيذه على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ولجميع الأنشطة.

فالمؤسسات سلمت بأهمية تقنية التحسين المستمر من اجل تحقيق أهدافها لأنه يقوم على اساس نشاط لا يتوقف في البحث عن وسائل تخفيض التكاليف والحد من

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2008.

[2] صالح إبراهيم يونس الشعباني، مقال بعنوان "**التغير في استراتيجيات خفض الكلف وآثارها**"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 98، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص25.

الفاقد تحسين الجودة. ورفع كفاءة الأنشطة التي تنتج القيمة من وجهة نظر المستهلك. هذا إلى جانب المبادئ التي يقوم عليها التحسين المستمر وكالآتي:

- ليس للتحسين نهاية فهو مستمر طالما إن المؤسسة قائمة فهو من متطلبات وجودها؛
- التحسين المستمر عملية شاملة؛
- تحتاج عمليات التحسين إلى جهود جميع من يعمل في المؤسسة؛
- لا يعني عدم وجود أخطاء عدم وجود حاجة للتحسين؛
- المشاركة والعمل الجماعي لأن التحسين مسؤولية جماعية؛
- استغلال الوقت للتمييز عن المنافس؛
- التحسين المستمر مبني على الوسائل التكنولوجية المتوفرة؛

إما هدف تقنية التحسين المستمر هو الوصول إلى الإتقان الكامل من خلال استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية والذي يحتاج جهود كبيرة للوصول إلى هذا الهدف لان بتحقيقه يتحقق هدف استراتيجي إلا هو تحقيق ميزة تنافسية من خلال خفض الكلف وتحسين الجودة وإرضاء الزبون. بذلك فان هدف التحسين المستمر هدف متحرك من خلال:

- تلبية احتياجات الزبائن هي هدف متحرك من خلال تحسين المواصفات باستمرار حسب احتياجات الزبائن؛

- تخفيض الكلف باستمرار للمحافظة على ميزتها التنافسية وهو أيضا هدف متحرك من خلال اعتماد سياسة إنتاج خال من العيوب والتالف؛[1]

5.- مفهوم إدارة الجودة الشاملة

سيتم التطرق الي طريقة تسيير الجودة الشاملة في الفصل الثاني بنوع من التفصيل.

[1] معاد خلف إبراهيم الجنابي، **مقال بعنوان "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 27، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2013، الصفحات: 228-250.ص ص238-239.

خلاصة الفصل

ما تم استخلاصه من دراستنا لمحاسبة التسيير في هذا الفصل نجد أنها لعبت دورا كبيرا في تقديم معلومات للمؤسسة للمحافظة على مكانتها والقدرة على المنافسة، ومع التطورات الحاصلة وكبر حجم المؤسسات وتوسع انشطتها لم تعد محاسبة التسيير قادرة على مسايرة هذه التغيرات مما ادى الى تطور هذه المحاسبة وذلك من خلال استعمال طرق وأساليب حديثة وهو ما يطلق عليها اسم محاسبة التسيير الحديثة او محاسبة التسيير الاستراتيجية واستعمل هذا المصطلح في بداية الثمانينات وبرزت في نهاية الثمانينات، وبالرغم من مرور زمن طويل على ظهورها لم تستعمل على نطاق اوسع لغياب مفهوم موحد لها.

الفصل الثاني

التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة

تمهيد

لقد أخذ مفهوم الجودة أهمية إستراتيجية كبيرة خاصة بعد أن برهنت الشركات اليابانية أن الجودة تمثل عامل النجاح الرئيسي لهذه الشركات، كما أنها لا تعني سعر مرتفع كما اعتقد البعض، بل على العكس ثبت لهم أن معظم التحسينات في الجودة تقود إلى تخفيضات مهمة في التكاليف.

كما تعد دراسة تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا 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.

وانطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين والمتمثلة في:

المبحث الأول: طريقة تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا.

المبحث الثاني: عموميات حول الجودة وتكاليفها.

المبحث الثاني: طريقة تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا

يعتبر التسيير الاستراتيجي اليوم ممارسة اساسية في المؤسسة بمختلف وظائفها وعملياتها ومستوياتها التنظيمية لصنع سير تفوقها التنافسي، وهذا ما سنحاول في هذا المبحث التطرق اليه من مفاهيم عن التسيير الاستراتيجي وكذا تسيير الجودة الشاملة .

المطلب الأول: مفهوم التسيير الاستراتيجي

في ظل المنافسة الديناميكية السريعة والمتنوعة، ونظراً للكم الهائل من المتغيرات الحاكمة ذات العلاقات المتداخلة والتي تتطلب قدرة على إحداث التوازن بينها في نسق متكامل يحقق التناغم بينها لتحقيق الأهداف بكفاءة، كان التفاوت وعدم الإجماع على تعريف التسيير الاستراتيجي ومن هذه التعريفات:

عرف على انه نمط أو نموذج معين يعبر عن تدفق مجموعة من القرارات أو التصرفات وسواء كان هذا النمط نتاجاً لاستراتيجيات مقصودة أو مخططة أو نتاجاً لاستراتيجيات غير مقصودة أو غير مخططة أو طارئة،أو هي عملية تفكيرية تبين المسارات والتوجيهات الأساسية التي تختارها الإدارة العليا لاستغلال الفرص وتجنب القيود البيئية.[1]

ويعرفه البعض في صورة:

جليك: هو مجموعة التصرفات والقرارات التي تعمل على إيجاد إستراتيجيات فعالة لتحقيق أهداف المنشأة.

1 مروان حمودة الدهدار، **العلاقة بين التوجه الإستراتيجي لدى الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية وميزتها التنافسية دراسة ميدانية على جامعات قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، مارس 2006،ص51

دافيد: اعتبره: صياغة وتطبيق وتقويم التصرفات والأعمال التي من شأنها تمكين المنشأة من وضع أهدافها موضع التنفيذ". ويعرف بأنه قيام الإدارة في المؤسسة بإعداد وتعديل وتطبيق بعض التصرفات اللازمة لتحقيق النتائج المرغوبة على مستوى المؤسسة ككل".

أما **أنسوف** الذي يعد أحد رواد الفكر التسيير الاستراتيجي فيعرف التسيير الاستراتيجي بأنه تصور المنظمة عن العلاقة المتوقعة بينها وبين بيئتها بحيث يوضح هذا التصور نوع العمليات التي يجب القيام بها على المدى البعيد، والمدى الذي يجب أن تذهب إليه المنظمة.

كوتلر: اعتبره عملية تنمية وصياغة العلاقة بين المنظمة والبيئة التي تعمل فيها من خلال تنمية أو تحديد غايات وأهداف لجدول الأعمال الأولويات لكل العمليات التي تمارسها المنظمة.

ويعرف ايضا بأنه عملية تكييف المؤسسة مع محيطها ،بما يضمن تحقيق اغراضها واستمراريتها على المدى البعيد، وذلك من خلال العمل على رفع قيمة منتجاتها وخدماتها.[1]

كما يعرف بأنه مرتبط بالاتجاه المستقبلي للمنظمة وتبيان غايتها على المدى البعيد واختيار النمط الاستراتيجي المناسب لتحقيق ذلك في ضوء العوامل والمتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، ثم تنفيذ الإستراتجية ومتابعتها وتقييمها ومن أهم خصائص التسيير الاستراتيجي كمفهوم أنه يقبل بالضرورة البيئية كما هي عليه، أي كأحد الثوابت ومن ثم

1سلطاني محمد رشدي،**التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر واقعه،اهميته وشروط تطبيقه،حالة الصناعات الصغيرة والمتوسطة ببسكرة**،رسالة ماجيستر ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ،تخصص علوم تجارية ،جامعة المسيلة ،2006/2005،ص8

يتمثل الدور الاستراتيجي في التكييف وردة الفعل بدلاً من ذلك توجد إمكانية بأن تكون الإستراتيجية مؤثرة أو محدثه للتغيير في البيئة المحيطة .[1]

ويعرف على انه رسم للاتجاه المستقبلى للمؤسسة ، وبيان غايتها على المدى البعيد واختيار النمط الاستراتيجي لتحقيق ذلك، على ضوء مختلف متغيرات المحيط ثم تنفيذ الاستراتيجية ومتابعتها وتقييمها[2]

وكخلاصة فان التسيير الاستراتيجي هو مجموع مهام الادارة العليا التي تهدف الى تثبيت المؤسسة على المسارات المستقبلية المرسومة لها خلال مختلف تطوراتها المستقبلية ،وتزويدها بالوسائل التنظيمية اللازمة، قصد صياغة استراتيجية واضحة للمؤسسة تساعد بعد وضعها موضع التنفيذ على تحقيق النجاح الاستراتيجي باتجاه الوصول الى اهدافها ورسالتها.

المطلب الثاني: مراحل ومستويات التسيير الاستراتيجي.

سنتعرف في هذا المطلب اولا على مراحل التسيير الاستراتيجي ثانيا مستوياته.

أولا: مراحل التسيير الإستراتيجي

للتسيير الاستراتيجي مراحل عديدة مر بها منها:3

1- التوجيه طويل المدي

في هذه المرحلة كان التركيز على اتخاذ القرارات ذات التأثير الواسع في حياة المنظمات وبالتالي تمثلت الجهود الإستراتيجية في العمل على تحقيق النمو الداخلي أو إنتاج إستراتيجية

1 مرام إسماعيل الأغا، **دراسة تطبيقية لإعادة هندسة العمليات الإدارية "الهندرة" في المصارف في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، أكتوبر 2006،ص19-20

2ناصر دادي عدون،**الادارة والتخطيط والاستراتيجية**،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الاولى،الجزائر،2001،ص12

3 عادل جرجوش،**ادارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي**،الطبعة الثانية،عمان،عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع،2006،ص12

تنويع المنتجات أو إستراتيجية التخفيض وتقليص حجم العمليات أو التركيز السوقي والاستثمار من خلال خفض الأسعار.

2- التوجه الإستراتيجي المحدود:

وتركزت هذه المرحلة على الانطلاق من التخطيط طويل المدى إلى التخطيط الاستراتيجي وظهور ما يسمى باستراتيجية التسيير وما يلزمها من خطوات لوضع الغايات والأهداف والقيام بعمليات التحليل الاستراتيجي والتنبؤ والاختيار الاستراتيجي لانتهاز الفرص وتجنب المخاطر والرقابة على تلك الخطوات وتقييمها.

3- التوجه البيئي:

اهتم المحللون في هذه المرحلة بدراسة وتحليل العوامل البيئية للتعرف على مدى تأثيرها على أنشطة ومهام المنظمات حيث لوحظ أن متغيرات البيئة أصبحت معقدة وغير مستقرة فتركزت دائرة الضوء على دراسة العوامل البيئية الداخلية والخارجية نتيجة لتعدد الشركاء وكبر حجمها وبروز أثر الثقافة التنظيمية في نجاح المنظمة ويطلق على هذه المرحلة الفترة الراهنة لدراسات التسيير الاستراتيجي.

4- التوجيه الاستراتيجي المتكامل:

تعد هذه المرحلة أعقد المراحل وتمثل المرحلة المعاصرة والمتوقع أن تسود خلال الفترات المستقبلية لمواجهة التحديات القرن الحادي والعشرون ويطلق على هذه المرحلة الفترة الساطعة لدراسات التسيير الاستراتيجي ومن الأبعاد المميزة لهذه المرحلة ما يلي:

-الإستراتيجية تمثل ذلك التصور العام الذي يجب أن تكون عليه المنظمة وتسعى لتحقيقه.

-استراتيجية التسيير وسيلة تحقيق تماسك التنظيم داخليا وتحديد وجهته خارجيا.

ثانيا: مستويات التسيير الاستراتيجي

من المفيد جدا عند دراسة التسيير الاستراتيجي ان ننظر الى المستوى الذي يتم عنده ممارسة هذا التسيير ،ومن مستوياته نجد مايلي:

1- التسيير الاستراتيجي على مستوى المؤسسة[1].

يعرف هذا المستوى بتسيير الأنشطة التي تحدد خصائص الميزة التنافسية عن باقي المؤسسات المنافسة ويتم في هذا المستوى تحديد رسالة المنظمة التي تسعى إلى تحقيقها وتخصيص الموارد اللازمة لبلوغها إضافة إلى محاولة التنسيق بين وحدات الأعمال وللتسيير الاستراتيجي على هذا المستوى أهداف تتمثل فيما يلي:

- تحديد السوق الذي ستتعامل فيه المؤسسة؛
- تحديد وتخصيص الموارد المتاحة؛
- خلق روح التعاون بين وحدات المنظمة؛

2- التسيير الاستراتيجي على مستوى وحدات الأعمال[2].

وهو عبارة عن تسيير وحدة الأعمال الإستراتيجية بتحقيق منافسة فعالة في مجال معين أو سوق معين أو متوجات معينة والمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة فالتسيير على هذا المستوى يحاول وضع أجوبة على عدة أسئلة أهمها:

- ما المنتج أو الخدمة التي سوف تقدمها الوحدة للسوق ومن هم العملاء المحتملين لها؟
- كيف يمكن للوحدة أن تنافس بكفاءة مع منافسيها في نفس القطاع؟

---

1 سمام رضوان، **دور التسيير الاستراتيجي في خلق الميزة التنافسية**، ماستر اكاديمي، العلوم التجارية ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،2011،ص15

2مرام إسماعيل الأغا، **دراسة تطبيقية لإعادة هندسة العمليات الإدارية "الهندرة" في المصارف في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، أكتوبر 2006،ص20

- كيف تساهم الوحدة في تحقيق أهداف المؤسسة؟

3- التسيير الاستراتيجي على المستوى الوظيفي

عادة مايتم تقسيم المؤسسة او وحدة الاعمال الى عدد من الاقسام الفرعية والتي يمثل كل منها جانبا وظيفيا محددا، ويمكن القول بأن هذا المستوى الاداري يمثل عملية ادارة مجال معين من مجالات النشاط الخاص بالمؤسسة والذي يعد نشاطا هاما لاستمرار المؤسسة وعلينا ان ندرك ان التنسيير الاستراتيجي على المستوى الوظيفي لايهتم بالعمليات اليومية التي تحدث داخل المؤسسة ولكنها تضع اطارا عاما لتوجيه هذه العمليات كما تحدد افكارا اساسية يلتزم بها من يشرف على هذه العملية [1].

المطلب الثالث: طريقة تسيير الجودة الشاملة

في اواخر الثمانينات وبداية التسعينات بدا الاهتمام بمدخل تسيير الجودة الشاملة ،والذي يشير الى ثقافة جديدة في التعامل مع الوحدات الاقتصادية والإنتاجية لتطبيق معايير مستمرة لضمان جودة المنتوج وجودة العملية التي يتم من خلالها وعليه سنتعرف اولا على مفهوم الجودة الشاملة وبعدها الاهداف واخيرا المبادئ.

أولا: مفهوم تسيير الجودة الشاملة

قدم Feigenbeamm في عام 1983 أول تعريف لتسيير الجودة الشاملة في الطبعة الأولى من كتابه "Total Quality Control، إذ عرفها بأنها" نظام فاعل لتكامل جهود تطوير وصيانة، وتحسين الجودة لمختلف مجاميع المنشأة لتكون قادرة على الإنتاج والخدمة في أغلب المستويات الاقتصادية والتي تسمح بإرضاء تام للزبون".[2]

---

[1] مرام إسماعيل الأغا، **مرجع سبق ذكره**،ص21

2 حيدر علي المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، دط، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010،ص38

ويؤكد David & Goetsch، أن تسيير الجودة الشاملة "مدخل لأداء الأعمال يحاول تعظيم تنافسية المنشأة عن طريق استمرار التحسينات على جودة المنتجات والخدمات والأشخاص والعمليات والبيئات".[1]

وعرفت بانها التعاون المتكامل بين كل فرد من افراد المؤسسة وبين كل من له علاقة بالمؤسسة لإنتاج سلع او خدمات لتلبية وإشباع رغبات الزبائن.[2]

وتعرف ايضا من قبل معهد الجودة الفديرالي بانها منهج تطبيقي يهدف الى تحقيق حاجات وتوقعات العميل اذ يتم استخدام الاساليب الكمية من اجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات.[3]

وعرفها,Sanders & Reid بأنها فلسفة تسعى لتحسين الجودة عن طريق التخلص من أسباب أو عيوب المنتج وجعل الجودة مسؤولية كل شخص في المنشأة. تصنف تعريفات تسيير الجودة الشاملة إلى مجموعات ثلاث:

1- المجموعة الأولى: ترتكز على مبادئ الجودة الشاملة، إذ يعد تسييرا لجودة الشاملة فلسفة ومجموعة من المبادئ الرشيدة التي تعد أساساً للتحسين المستمر للمنشأة وهي أيضا تطبيق لأساليب كمية وجهود شاملة للمنشأة تسعى إلى تهيئة وخلق مناخ يقوم العاملون فيه بتحسين مستمر لقدراتهم لتحسين جميع العمليات المنفذة وتحسين الدرجة التي يفي بها منتج المنشأة احتياجات الزبون الحالية والمستقبلية، فتسيير الجودة الشاملة يعمل على تحقيق تكامل الأساليب الإدارية والأدوات الفنية وجهود التحسين المبذولة من أجل التركيز على التحسين المستمر.

---

1 حيدر علي المسعودي، **مرجع سبق ذكره**،ص39

2 باسل فارس قنديل، **أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008،ص26

3 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،ص44

2- المجموعة الثانية: تركز على كيفية أداء تسيير الجودة الشاملة، إذ يقسم مصطلح تسيير الجودة الشاملة إلى كلمات ثلاثة:

2-1- تسيير: ينبغي أن تكون هذه الفلسفة قوامها التركيز على الزبون وذلك عن طريق التنظيم لا الإشراف والإدارة تعني أيضا تغيير الثقافة وإزالة العقبات والتأكد من ملائمة الأدوات المستعملة لأداء الوظيفة المتاحة وأن تجعل المنشأة من العمل متعة.

2-2- الجودة: تعني التأكد من أن الزبائن يتلقون كل ما يريدونه وما يزيد عن هذا إن أمكن، وهذا يتطلب الاتصال بالزبون والتأكد من أن السلع والخدمات تتناسب مع احتياجات السوق وكذلك بناء علاقة طيبة مع الموردين.

2-3- الشاملة: تعني أن كل شخص في المنشأة ينبغي أن يشترك في برنامج الجودة سواء شخصيا أو عن طريق فرق العمل الجماعي، والاشتراك الكلي يعتمد على تفويض السلطة والتدريب والاتصال.

3- المجموعة الثالثة: ترتكز على الأهداف والنتائج، إذ تعرف تسيير الجودة الشاملة بأنها ولاء مستمر للزبون وانخفاض مستمر في التكاليف ومناخ يساعد على العمل الجماعي والتحسين المستمر.

إن أهم ما يميز تسيير الجودة الشاملة عن المفاهيم السابقة تركيزها على تشخيص الجذور التي تسبب مشاكل الجودة وتصحيحها، على العكس من فحص المنتج بعد صنعه، فهي لا تعني فقط الإحاطة التامة بما يحصل داخل المنشاة، ولكن تتبنى مفهوم الجودة التي يوجهها الزبون. ويرتكز تسيير الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ تختلف باختلاف آراء المختصين لكنها تتفق بنسبة كبيرة على مبدأين مهمين هما التركيز على تحقيق رضا الزبون والتحسين المستمر للمنتج والعملية.

كما يؤكد بعض الباحثين على ان من المرتكزات الرئيسية في نظام تسيير الجودة الشاملة TQM هو تحديد العملاء المستفيدين واحتياجاتهم ومتطلباتهم كما يجب وضع معدلات للأداء تتوافق مع متطلبات العملاء والرقابة على النظم والعمليات لضمان الوفاء بالمعدلات توفير الرعاية والدعم والمساندة من الإدارة العليا لمفاهيم الجودة الشاملة وحفز الأفراد وقيادتهم وفقاً لمفاهيمها كما يجب إعطاء الأفراد الصلاحية للعمل من أجل تحسين الجودة والالتزام بمبدأ التحسين المستمر وتبني فلسفة عدم الخطأ ومبدأ الإنجاز الصحيح من أول مرة ودعم الاتصالات وإزالة الحواجز بين الإدارات والأقسام ونتيجة عمل الفريق، أما بالنسبة للفوائد التي تجنيها المنظمة من تطبيق تسيير الجودة الشاملة فهي متعددة من أهمها:[1]

- تحسين الوضع التنافسي للمنظمة في السوق ورفع معدلات الربحية.
- تعزيز العلاقات مع الموردين.
- رفع درجة رضى العملاء.
- تحسين جودة المنتجات المصنعة أو الخدمات المقدمة.
- انخفاض تكلفة العمل نتيجة عدم وجود أخطاء وتقليل معدلات التالف
- فتح أسواق جديدة وتعزيز الأسواق الحالية.
- القيام بالأعمال بصورة صحيحة من المرة الأولي.
- زيادة معدل سرعة الاستجابة للمتغيرات داخل المنظمة.

[1]مرام إسماعيل الأغا، **دراسة تطبيقية لإعادة هندسة العمليات الإدارية "الهندرة" في المصارف في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، أكتوبر 2006.ص18-17

ويمكن القول أن تسيير الجودة الشاملة هي مدخل لأداء الأعمال يستند بشكل أساسي إلى استمرار التحسينات على جودة المنتجات أو الخدمات أو الأشخاص والعمليات والبيئات المحيطة بهم، عن طريق التخلص من مسببات العيوب وجعل الجودة مسؤولية كل شخص في المنشأة، ويعمل تسيير الجودة الشاملة على تحقيق تكامل الأساليب الإدارية والأدوات الفنية وجهود التحسين المبذولة من أجل التركيز على تحقيق رضا الزبون والتحسين المستمر للمنتج والعملية والبيئة.

ثانيا: أهداف الجودة الشاملة

إن الهدف الأساسي من تطبيق برنامج تسيير الجودة الشاملة في تطوير الجودة للمنتجات والخدمات مع إحراز تخفيض في التكاليف والإقلال من الوقت والجهد الضائع لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء وكسب رضائهم إن هذا الهدف الرئيسي للجودة يشتمل على ثلاث فوائد رئيسية مهمة وهي:[1]

1- خفض التكاليف: إن الجودة تتطلب عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة وهذا يعنى تقليل الأشياء التالفة أو إعادة انجازها وبالتالي تقليل التكاليف.

2- تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل: فالإجراءات التي وضعت من قبل المؤسسة لانجاز الخدمات للعميل قد ركزت على تحقيق الأهداف ومراقبتها وبالتالي جاءت هذه الإجراءات طويلة وجامدة في كثير من الأحيان مما أثر تأثيراً سلبياً على العميل.

3- تحقيق الجودة: وذلك بتطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء، أن عدم الاهتمام بالجودة يؤدي لزيادة الوقت لأداء وانجاز المهام وزيادة أعمال المراقبة وبالتالي شكوى المستفيدين من هذه الخدمات.

1مرام إسماعيل الأغا، **مرجع سبق ذكره**.ص19

كما توجد اهداف اخرى للجودة الشاملة منها:[1]

تحقيق الربحية والقدرة التنافسية في السوق: إذ يعد التحسين في الجودة مؤشراً لزيادة المبيعات التي من شأ ما زيادة الربحية وخلق الحصص السوقية الكبيرة والقدرة التنافسية العالمية. ويعتبر شعار إدارة الجودة الشاملة (عمل الشيء الصحيح من أول مرة) معياراً يجب تطبيقه في مختلف أنشطة ومجالات المؤسسة بهدف تخفيض التكاليف المقترنة بالعمليات التشغيلية وتحقيق المستوى الأمثل للفاعلية والكفاءة المطلوبة.

تحقيق رضا المستهلك:تهتم إدارة الجودة الشاملة بالأنشطة الهادفة إلى التعرف على العملاء الحاليين والمرتقبين، وتحديد ما ينبغي تقديمه لهم، وذلك بدءاً من بحوث التسويق التي تقوم بتحديد المواصفات التي سيتم وضعها في تصميم المنتج مروراً بالإنتاج والتخزين، ووصولاً إلى البيع والتسويق لتسليم المنتجات وتقديمها للزبائن.

زيادة الفعالية التنظيمية: نظراً لكون إدارة الجودة الشاملة تقوم على حقيقة رئيسية مفادها أن الجودة مسؤولية كافة الأفراد العاملين في المنظمة، لذا فإنها تسعى إلى الاهتمام بالعمل الجماعي وتشجيعه وتحقيق التحسين المستمر بالاتصالات، واشتراك أكبر للعمال في معالجة وحل المشاكل الإنتاجية وتحسين العلاقات الوظيفية والتنظيمية بيهم.

ثالثا: مبادئ تسيير الجودة الشاملة

بالرغم من أن الشركات تستخدم مصطلحات مختلفة من أجل الإشارة إلى أسلوبها في تسيير الجودة، إلا أن تلك الشركات تتفق إلى حد كبير على مبادئ عامة لتسيير الجودة الشاملة، وبشكل أشمل هناك تسعة مبادئ لتسيير الجودة الشاملة، ويرى بعض الباحثين أنه من الضروري التركيز على هذه المبادئ الثمانية، لأنها تجمع معظم ما ورد في الكتابات والأبحاث السابقة، وهذه المبادئ هي:

[1] العيهار فلة، **مرجع سبق ذكره**، ص62

1- التركيز على الزبائن

حيث أن الزبائن هم الذين يحكمون على الجودة من خلال القيمة التي تقدمها لهم الخصائص المتعلقة بالمنتج أو الخدمة، تلك القيمة التي تؤدي إلى إشباع حاجاتهم، وبالتالي كسب تفضيلاتهم، فلا بد أن يتم التركيز على الزبائن من قبل الإدارة.

ومن هنا فإن القيمة والإشباع والتفضيل قد تتأثر بالعديد من العوامل خلال عملية الشراء التي يقوم بها الزبون، ومن هذه العوامل على سبيل المثال: علاقة الشركة مع الزبائن والتي ستساعد في بناء الثقة والولاء من قبل الزبون للشركة. ويعتبر مفهوم التركيز على الزبائن من أجل تحقيق مفهوم الجودة يعتبر مفهوما استراتيجيا، ويركز هذا المفهوم على تحقيق القدرة على الاحتفاظ بالزبائن الحاليين والقدرة على كسب حصة سوقية أعلى، وهذا يتطلب حساسية ثابتة من قبل الإدارة تجاه المتطلبات المستمرة للزبائن والأسواق، ويتطلب أيضا قياس العوامل التي تؤدي إلى تحقيق رضا الزبون، كما ويتطلب الوعي بالتطورات الحديثة في التكنولوجيا التي يستخدمها المنافسون.[1]

2- القيادة

تقع على قيادة المنظمة مسؤولية وحدة الغرض والتوجه الكلي للمنظمة ، وايجاد البيئة الداخلية المناسبة التي تسمح للعاملين بالمشاركة في تحقيق الاهداف، والمحافظة على تلك البيئة.[2]

1 باسل فارس قنديل، **أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.ص29

2 أحمد محمود خليل الأسطل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010،ص59

3- التحسين المستمر

حيث ان انجاز أعلى المستويات من الجودة والقدرة التنافسية يتطلب إتباع الية محددة بشكل دقيق من أجل التحسين المستمر.

ويشير مصطلح التحسين المستمر إلى التحسين التدريجي المفاجئ في المعرفة أو التقنية ويقصد بالتحسين أيضا تحسين الحاجات، بحيث تصبح جزءا لا يتجزأ من الأسلوب الذي تعمل المؤسسة ضمن اطاره.[1]

4- 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]

---

[1] باسل فارس قنديل، **مرجع سبق ذكره**.ص29

2 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، ص 19

5- 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.

6- أداء العمليات

يرى (Taylor & Russel) إن الهدف الرئيس الذي تتصدى له أنظمة الجودة هو مشكلة تطبيقها، إذ ترسم الاستراتيجيات التي تساهم التي في تحليل وتقييم جودة الخدمات، وتدرك 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 بالأمكان النظر إلى مشكلة جودة الأداء وتشخيصها بالتحديد.[1]

7- علاقات المنفعة المتبادلة مع المجهزين

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

8- **مدخل نظام التسيير**

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

1 استان كاظم الموسوي ومؤيد حسن علي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص68،69.

الجدول(2-1): خلاصة مبادئ تسيير الجودة الشاملة

1996: Krajewski(et al)	1997Goetsch&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)	يعتمد 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 الإعراض. *إشراك العاملين.	الجودة المسؤولية للإدارة العليا. *الجودة توجه. * تصميم عملية الإنتاج وطرائق العمل الزبون على وفق الجودة المطلوبة *الجودة مسؤولية الجميع (اقسام وأشخاص) تعتمد الجودة فرضية *المراقبة المستمرة للجودة والإجراء السريع للأفعال التصحيحية. *الالتزام بمبادئ التحسين المستمر للجودة

المصدر: مسلم علاوي شبلي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

المبحث الثاني: عموميا حول الجودة وتكاليفها

تعتبر الجودة من أهم الأفكار في التسيير 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 عموميات حول الجودة وتكاليفها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الجودة

أولا: مفهوم الجودة

بالرغم من الاهتمام المتزايد بموضوع الجودة إلا أن الملاحظ أن هناك اختلافات في تعريف الجودة وفقا لاختلاف وجهات النظر للكتابات في هذا الموضوع، وسيظهر ذلك بوضوح من خلال مجموعة التعريفات التي سنوردها في هذا الجزء:

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

– تعريف تاكوشي: يرى بأنها تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد إرسالها للمستعمل. ويتضمن ذلك الخسائر الناتجة عن الفشل في تلبية خصائص الأداء والتأثيرات الجانبية الناجمة عن المنتج كالتلوث والضجيج وغيرها[2].

كما 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.[1]

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، ص 80.

2 محمود حسين الوادي، واخرون، **إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2010، ص 20

عرفها ايضا اماندو فيخوم على أنها المطابقة مع المتطلبات فكلما كانت مواصفات المنتج مطابقة لمتطلبات العميل كلما كان هذا المنتج ذو نوعية جيدة".[2]

أما الجمعية الامريكية للرقابة على الجودة فعرفتها بأنها تعبير شخصي،فمن ناحية الاستعمال الفني فلكل شخص تعريفه الخاص، لذا فان الجودة لها معنيين :

-خصائص المنتج أو الخدمة التي تواكب القدرة على الاشباعالحاجات الظاهرة والضمنية.

-المنتج أو الخدمة الخالي من العيوب.[3]

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[4].

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[5]

من التعريفات السابقة يمكن القول بان الجودة هي:

---

1 ليلى ريمة ميدوب، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات** رسالة ماجيستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2012، ص 48

2 عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية** مجلة العلوم والثقافة، المجلد 11، جامعة السودان، 2012، ص6

حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره.ص 233

4 أحمد خليل الحسيني واخرون **مقال بعنوان "إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية"**، مجلة جامعة بابل المجلد ،21 العدد 4 كلية العلوم جامعة بابل، العراق، 2013، ص ص: 13-19

5 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

- مفهوم نسبي يختلف من شخص لآخر ومن زمان لآخر.
- تمثل الجودة هدفاً متحركاً يتغير مفهومها بمرور الزمن.
- تعددت الأوجه التي ينظر منها إلى الجودة فبالنسبة لكل من:
  - **المستخدم (الزبون):** هي تلبية الحاجات والرغبات والتوقعات.
  - **المصنع:** هي المطابقة للمواصفات المحددة من قبل المصمم.
  - **المنتج:** مدى تلبيته للخصائص والمواصفات التي يحددها السوق.
  - **التفوق:** تقديم منتج متكامل.
  - **القيمة:** تقديم منتج بمواصفات تلبي احتياجات الزبون بأقل سعر ممكن.

وبناء على ذلك يمكن تعريف الجودة بأنها: القدرة على إتقان عمل الأشياء، فهي يختص بالحصول على منتج أو خدمة تحتوي مجموعة صفات (خصائص) تلبي حاجات ورغبات وتوقعات المستفيدين الظاهرة والضمنية، عن طريق منتجات وعمليات خالية من العيوب أو بأقل ما يمكن منها.

ثانيا: التطور التاريخي للجودة

1- مرحلة فحص الجودة: كان التركيز على التحديد الواضح لمواصفات المنتوج بالإضافة إلى تحديد الخطوات اللازمة لصنع المنتوج، وبالتالي فإن المنتجات المطابقة للمواصفات الفنية يمكن تسليمها إلى العميل، أما المنتجات غير المطابقة للمواصفات الفنية فإنها إما أن تتلف أو يعاد العمل عليها أو يتم بيعها بأسعار أقل، إن عملية فحص المنتج كانت تركز فقط على إكتشاف الأخطاء والقيام بتصحيحها.[1]

1 محمد البشير الغوالي أحمد علماوي، **إدارة الجودة الشاملة مدخل فعال لتحقيق الأداء المتميز في المؤسسة الاقتصادية**، ملتقى الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، نوفمبر 2011، ص 5

2- مرحلة مراقبة الجودة: كانت الجودة هنا تهدف إلى تقليل نسبة المعيبات (العيب في المنتجات) مستخدمة بالإضافة للمرحلة الأولى تطبيق الأساليب الإحصائية في ضبط الجودة لأداء أنشطة الجودة والتحقق من مطابقة المنتج لمقاييس الجودة، وعلى الرغم من أن مراقبة الجودة أكثر تقدما من مجرد مدخل الفحص إلا أن التقدم في إدارة الجودة جعل الاعتماد على مراقبة الجودة غير كافي بل وغير ملائم بمفرده لتحقيق التحسين المستمر.[1]

3- مرحلة تأكيد الجودة: إن تأكيد الجودة لا تهتم فقط بالمنتج، بل تهتم أيضًا بالموارد التي تساهم في العملية الإنتاجية، كالمواد الأولية، التجهيزات واليد العاملة. كما تقوم أيضًا بتقويم فعالية نظام الجودة بصفة مستمرة لاكتشاف مواطن القصور والتلف، وهذا بهدف تحسين مستوى الجودة وتلبية احتياجات العميل وتشمل عمليات تأكيد الجودة كافة القرارات والتصرفات المخططة الضرورية لضمان ثقة العملاء وتحقيق مستوى الجودة المطلوب محليا وعالميًا ولقد زاد الاهتمام بالشهادات الخاصة بأنظمة تأكيد الجودة كمقاييس الإيزو 9000 لإيمان المؤسسات بضرورة مطابقة خصائص المنتجات لهذه المقاييس والمعايير لضمان القدرة على البقاء في الأسواق العالمية.[2]

4- مرحلة تسيير الجودة الشاملة: والتي ظهرت مع تقدم الفكر الإداري وزيادة التحديات، وتقوم على الإيمان بأن الجودة الشاملة للخدمة وما يرتبط بها من رضا المستفيدين يمثل مفتاح النجاح لأية منظمة، الأمر من أي منظمة ثلاثة خصائص هي: [3]

- فهم ما يريده المستفيد وإشباع احتياجاته وقت طلبها وبأقل تكلفة؛

- مجاراة التغيير في الجوانب التكنولوجية والسياسية والاجتماعية؛

---

1 بومدين يوسف، **إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز**، ملتقى الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، ورقلة، نوفمبر 2011 ، ص30

2 العيهار فلة، **مرجع سبق ذكره**،ص9

3 محمد عبد الفتاح محمد، **إدارة الجودة الشاملة بمنظمات الرعاية الاجتماعية**، المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص 194

– توقع احتياجات المستفيدين في الفترات الزمنية المستقبلية؛

5- مرحلة التسيير الإستراتيجي للجودة: تترافق هذه المرحلة مع جميع عناصر التطورات في المراحل الأربعة السابقة ويظهر هذا الترافق من خلال اهتمام المديرين في الإدارة العليا بدراسة الجودة كمنفعة تنافسية في عملياتهم للتخطيط الإستراتيجي الذي يركز على قيمة الزبون.[1]

المطلب الثاني: تكاليف الجودة وأنواعها

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض مفاهيم عن تكاليف الجودة وأنواعها.

أولا: مفهوم تكاليف الجودة

تقوم الادارة وكجزء من جهودها لادارة جودة منتجاتها او خدماتها بقياس تكاليف الانشطة اللازمة لضبط الجودة وتكاليف الانشطة اولااجراءات المتخذة لتصحيح الفشل في ضبط الجودة وتستعمل مصطلحات متنوعة للتعبير او لوصف هذة التكاليف التي ترتبط بتوفير منتج او خدمة يتمتع بالجودة وتتضمن هذه المصطلحات :

–كلف الجودة؛

–كلف ضعف الجودة؛

–كلف الجودة الرديئة؛

–التكاليف المرتبطة بالجودة؛

[1] محمد عبد الفتاح محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 194

لقد عرفها المعيار البريطاني على انها تكلفة ضمان الجودة وتوكيدها،فضلا عن الخسارة المتحققة عندما لاتتحقق الجودة، فهي تمثل ماتنفقه المؤسسة في سعيها لانتاج منتجات تتمتع بالجودة العالية .[1]

فيما تعرف تكاليف الجودة بأنها: "التكاليف التي تحمل لمنع أو التكاليف التي تنشئ كنتيجة الإنتاج منتجات ذات جودة منخفضة".[2]

كما عرفت بأنها كل 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. [3]

ويرى جاريسون أن تكلفة 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.[4]

وتعرف تكاليف الجودة على أنها: التكاليف المصاحبة لعدم تحقيق جودة المنتج أو الخدمة، كالتكلفة المالية للأخطاء وعمليات تصحيحها وكذا المنتجات المعينة."[5]

---

1 حيدر علي المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، دط، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.ص51

2 نبيل محمد عبد الحسين الخناق وجبار جاسم الربيعي،**مقال بعنوان"اهمية قياس تكاليف الجودة والافصاح عنها في القوائم المالية"**،مجلة التقني،المجلد18،العدد4. هيئة التعليم التقني في العراق،2005،ص174-187

3 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.

4 حيدر علي المسعودي، **مرجع سبق ذكره**،ص52

5 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.ص25

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 والاخفاق ومصادر حدوث العيوب؛

- تؤدي الجودة الرديئة إلى زيادة أنواع معينة من التكاليف التي تتحملها المؤسسة؛[1]

ثانيا: أهمية تكاليف الجودة

وبناء على ما سبق حدد العديد من الباحثين أهمية تكاليف الجودة كالتالي[2]:

- 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

1 علي علي حميد، مدى توفير متطلبات تطبيق مدخل 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 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

ثقة الزبون حصة سوقية أعلى ولاء العاملين، وتخفيض التكاليف) فقد أكد معهد المحاسبين التسيير الأمريكي IMA في دراسة له أن المنظمات التي تهتم بالتسيير تكاليف الجودة ومحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات.

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

– تساعد على تحديد نقاط الضعف وتحديد الوسائل الأزمة لتحسين مستوى الجودة وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للشركة وتحقيق معدلات ربح أكبر.

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

– تقلل الخسائر المالية من خلال الحيلولة دون فقدان العملاء الناجم عن مشكلات الجودة، تقليل الفاقد والحد من انخفاض الكفاءة في أداء الأعمال.

ثالثا: أنواع تكاليف الجودة

تتحمل المؤسسة في سعيها لتوفير وضمان منتجات وخدمات بالجودة المطلوبة انواعا مختلفة من التكاليف، صنفها مجموعة من الباحثين ومنهم جاريسون ونورين بأنواع اربعة ضمن مجموعتين رئيسيتين هما: [1]

– المجموعة الاولى التكاليف الظاهرة أو الصريحة للجودة وتنقسم بدورها إلى أربعة أقسام كلفة وهي تكاليف منع حدوث عيوب الجودة، تكاليف التقييم (الرقابة)، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي.

– أما المجموعة الثانية تمثل التكاليف الضمنية أو المستترة للجودة.

1 ناصر نور الدين عبد اللطيف، "**دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف**"، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.ص24

1- التكاليف الظاهرة أو الصريحة للجودة

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

1-1- 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.

1-2- 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.

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؛

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

– 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؛

1-3- تكاليف الفشل الداخلي

وتتمثل فيما يتم إنفاقه من تكاليف لازمة الإصلاح ما يتم اكتشافه من منتجات معينة (تألف 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[1].

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؛

– تكاليف تخفيض سعر المنتجات تكاليف الخصومات التي تقدم على سعر الخاص بالمنتجات رديئة الجودة حيث يتم بيعها بأسعار أقل؛[2]

1-4- 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

1 ناصر عبد اللطيف ،**مرجع سبق ذكره**، ص 398

2 عواطف إبراهيم حداد، **إدارة الجودة الشاملة**، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر، عمان، 2009، ص 73.

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.[1]

تتضمن تكاليف الفشل الخارجي العناصر الآتية:[2]

– 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.

– 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 بالدفائر والمستندات وبالتالي يمكن فحصها دوريا وتحليلها وتقييمها وتتبعها الأغراض قياس وتقييم الأداء، وبخلاف تلك العناصر الظاهرة توجد تكاليف أخرى خفية للجودة تسمى التكاليف الضمنية وتتمثل بصفة أساسية في الربح المفقود مستقبلا سواء بسبب

1 ناصر نور الدين عبد اللطيف، **مرجع سبق ذكره**، ص: 399

2 غول بلال ،**مرجع سبق ذكره**، ص 30.

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 القياس 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].

الجدول (2-2): يمثل تصنيفات تكاليف الجودة

تكاليف المنع (الوقاية): هي تكاليف جميع الأنشطة المصممة خصيصا لمنع حدوث الجودة السيئة او الخدمة من أمثلة ذلك: تكاليف مراجعات منتج جديد،تخطيط للجودة، التعليم والتدريب الخاص بالجودة. **تكاليف التقييم** هي التكاليف المرتبطة لقياس وتقييم ومراجعة المنتج أو الخدمة لضمان وتأكيد مطابقتها لمواصفات الجودة ومتطلبات	**تكاليف الفشل:** تكلفة ناجمة عن عدم تطابق المنتج او الخدمة مع متطلبات او احتياجات العميل المستخدم وتنقسم الى تكاليف فشل داخلي وتكاليف فشل خارجي **-تكاليف الفشل الداخلي:** هي تكاليف الفشل الذي يحدث قبل تسليم اوشحن المنتج او تقديم الخدمة ومن امثلة ذلك :تكاليف اعادة التشغيل،الاصلاح **-تكاليف الفشل الخارجي:**

1 عواطف إبراهيم حداد ،**المرجع سبق ذكره** ،ص، 399.

الاداء،ويشمل ذلك على تفتيش واختبار المواد.	هي تكاليف الفشل الذي يحدث بعد تسليم للعميل ومن اوشحن او اثناء اوشحن او اثناء تكاليف او بعد تقديم الخدمة امثلة ذلك معالجة الشكاوى،استرجاع المنتجات.

اجمالي تكاليف الجودة:

هي مجموع التكاليف الاربعة المذكورة وهي تمثل الفارق بين التكلفة الفعلية للمنتج او الخدمة وما يمكن ان تكون عليه هذه التكلفة او ممكن تجنب تدني مواصفات الخدمة او فشل المنتجات وجود عيوب التصنيع.

المصدر: أحمد محروس، تكاليف الجودة مدخل إلى التطور والتحسين المستمر ISO9000/TQM، مركز نور الإيمان للكتابة والطباعة القاهرة، 2000، ص 19.

فيما صنف محسن والنجار كلف الجودة تصنيف أخر قسمت بموجبه إلى قسمين هما:[1]

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

- كلف الرقابة: وتتضمن كلف الوقاية وكلف التقويم.

- كلف الفشل وتشمل كلف الفشل الداخلي وكلف الفشل الخارجي. وتحسب كلف الجودة المباشرة بالمعادلة الآتية:

الكلف الكلية المباشرة للجودة = كلف الرقابة + كلف الفشل.

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

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

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

- فقدان السمعة؛
- عدم رضا الزبون؛
- معاناة الزبون.

المطلب الثالث: المستوى الأمثل لتكاليف الجودة وتقاريرها

سنتناول في هذا المطلب المستوى الامثل لتكاليف الجودة والتقارير عن تكاليفها.

أولا: المستوى الأمثل لتكاليف الجودة

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 الوحدات 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.

2- المنظور الحديث: استنادا إلى المنظور الحديث 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

1 حيدر علي المسعودي، **مرجع سبق ذكره**، ص61. .

سرعان ما تبدأ بالانخفاض مع ازدياد نسبة المنتجات المعيبة، وبتالي فأن الحد الأدنى من التكاليف الجودة يتحقق عند مستوى المعيب الصفري.

ثانيا: 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 محاسبة التسيير.

ويشير (Feigenbaum) 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 (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.

Labor Inde=TotalOalityCost*100/ Direct LaborHours

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

Cost Index = TotalOuality Cost*100/ Total Production Cost

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

1 مصطفى سعد سالم، **مرجع سبق ذكره**، 12.

Sales Index = TotalQuality Cost/Total Sales*100

الجدول رقم(2-3):يمثل نموذج لتقرير تكاليف الجودة

انواع التكاليف	التكاليف المحملة	النسبة الى اجمالي الكلفة
تكاليف المنع		
تدريب على الجودة	2.000	1.3
دراسات	10.000	6.5
تطور انظمة	13.000	8.6
اجمالي 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 الداخلي		
التلف	15.000	9.8

اعادة التصليح	18.000	11.8
اعادة العمل	12.000	7.8
اوقات العمل	6.000	3.9
اجمالي تكاليف الفشل الداخلي	51.000	33.3
تكاليف الفشل الخارجي		
تكاليف الضمان	16.000	10.4
تكاليف التصليح	8.000	5.3
شكاوى العملاء	5.000	3.3
تكاليف خسارة النقل	9.000	5.8
اجمالي تكاليف الفشل الخارجي	38.000	24.8
اجمالي التكاليف	153.000	100

المصدر: مصطفى سعد سالم مرجع سبق ذكره، ص13.

خلاصة الفصل

اهتم هذا الفصل بدارسة التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة الذي يعد من المتطلبات الاساسية التي يجب على المؤسسة ان تولي اهتماما بالغا لها حتى تتماشى مع التطورات المتسارعة من اجل تعظيم تنافسية المؤسسة عن طريق الاستمرار في التحسينات على جودة المنتجات والخدمات والأشخاص والعمليات، وهذا الهدف يتأتى بالنظرة الاستراتيجية للإدارة في المؤسسة بإعداد وتعديل وتطبيق بعض التصرفات اللازمة لتحقيق النتائج المرغوبة على مستوى المؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية

تمهيد

بعدما تطرقنا في الفصلين الاول والثاني الى الاطار النظري لمحاسبة للتسيير الاستراتيجية وكذا تكاليف الجودة بالمؤسسة من خلال عرض المفهوم والمراحل والأهمية والأنواع، سنحاول في هذا الفصل اسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، وقد وقع اختيارنا على مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية باعتبارها مؤسسة اقتصادية عمومية،ومحاولة التعرف على حقيقة وواقع التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة، ومن اجل الوصول الى هذا الهدف سيتم التطرق في هذا الفصل :

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سونلغاز

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة لمستوى التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين

المبحث الأول تقديم عام حول مؤسسة سونلغاز بالمدية

المطلب الأول عرض مجمع سونلغاز

يعتبر قطاع الطاقة عصب الاقتصاد الجزائري، لا سيما قطاع الكهرباء و الغاز متمثلا في الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز (شركة قابضة). تحت المسمى (مجمع سونلغاز)، و مدى تأثيرها على جميع الجوانب سواء الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة و المواطن على حد سواء.

المطلب الأول: لمحة تاريخية للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز (مجمع سونلغاز).

أولا: النشأة و التطور التاريخي.[1]

بداية القرن العشرين ، اشتركت 16 شركة في امتيازات كهربائية في الجزائر ، ومجموعة ليبون (الشركة المركزية لإضاءة الغاز) ، وشركة الإضاءة والقوة الجزائرية (SAEF) في الوسط والغرب ، Compagnie du Bourbonnais إلى الشرق ومصانع Lévy في قسنطينة.

1947، تم نقل الشركات الامتياز 16 إلى شركة تحت المسمي شركة كهرباء و الغاز الجزائريةُEGA، كلفت بإنتاج، نقل و توزيع الطاقة الكهربائية و الغاز.

1962: الاحتفاظ بالإطار القانوني لشركة EGA ، و ذلك بمقتضى القانون رقم 62/157 الصادر ب 1962/12/31.

1 الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ http://www.sonelgaz.dz

1969: حل شركة كهرباء والغاز الجزائرية (EGA) و إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز تحت المسمى "SONELGAZ " ، و ذلك بمقتضى القانون رقم 69/059 الصادر ب 1969/07/26، مع إبقاء نفس المهام.

1983 إعادة الهيكلة ألأولى ميلاد 05 شركات تابعة متخصصة في الأشغال (KAHRIF، KAHRAMA، KANAGHAZ، INERGA'ETTARKIBK)، بالإضافة إلى شركة تصنيع AMC.

1991 تغير الإطار القانوني للشركة لتصبح مؤسسة عمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (SONELGAZ EPIC) و ذلك بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91/457 الصادر ب 1962/12/14.

1995 التمتع بشخصية قانونية و الاستقلال المالي' ويؤكد المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ 1995/09/17 على طبيعة سونلغاز كمنشأة صناعية وتجارية عامة توضع تحت إشراف وزير الطاقة والمناجم.

1998 إنشاء فروع خدمات منها (MPV, CAMEG, SAT INFO).

2002 تغير الإطار القانوني للشركة لتصبح شركة ذات أسهم SPA ، بعد صدور القانون رقم 01/02 المؤرخ 02/05 /2002

2004الإعلان عن إعادة هيكلة و برنامج توسعي لأنشطة الإنتاج، النقل و التوزيع و تغير الإطار القانوني لتصبح مجموعة صناعية و كذا أصبحت Sonelgaz شركة قابض،تم إنشاء بعض الكيانات المسؤولة عن أعمالها الأساسية كشركات تابعة تضمن هذه الأنشطة:

الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء.(SPE)

الشركة الجزائرية لإدارة شبكة نقل الكهرباء.(GRTE)

شركة إدارة شبكة نقل الغاز الجزائرية.(GRTG)

2006 توسيع و تطوير مهام المجمع و إنشاء فروع للتوزيع جديدة و دمج شركات الأشغال و الخدمات الى المجمع، من أهمها :

مشغل النظام الكهربائي (OS) ، المسؤول عن التحكم في نظام إنتاج / نقل الكهرباء.

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز في الجزائر.(SDA)

المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز للوسط.(SDC)

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء وغاز الشرق.(SDE)

شركة توزيع الكهرباء و الغاز الغرب (SDO)

2009 الانتهاء من إعادة الهيكلة: ليصبح المجمع يضم 39 فرعا ينقسم لخمسة أنواع من الشركات:

-الشركات المهنية و التجارية « Sociétés Métiers_ » :تعتبر هاته الشركات العمود الفقري للمجمع، تضم 07 شركات وهي شركة إنتاج الكهرباء SPE ، شركة نقل

الكهرباءGRTE، شركة نقل الغازGRTG، 04 شركات التوزيعSDA-C-E-O ، شركة مسير المنظومة الكهربائية OS.

-شركات الإنتاج: و هي شركات متخصصة في إنتاج الكهرباء، برأس مال مختلط مع شركات دولية و تضم 04 شركات و هي شركة انتاج الكهرباء ترقة SKT، كودية الدراوش SKD، برواقية SKB، سكيكدة SKS.

-شركات الأشغال : يضم 06 شركات KAHRIF, KAHRAKIB, ETTARKIB, INERGA,CEEG,KANAGHAZ

-شركات المساعدة: هي شركات تقدم خدمات حسب الاختصاص في شتى المجالات مثل خدمات الإعلام الآلي، خدمات السيارات، التجهيزات الصناعية، المحولات الكهربائية....، و تضم 15 شركة.

-شركات مشاركة مع سونلغاز: و هي شركات مختلطة مع شركات أخري ولها حصص في رأس المال و تضم 06 شركات.

2011 تعديل النظام الأساسي سونلغاز شركة قابضة: تم تنقيح النظام الأساسي سونلغاز ، الذي اعتمد في عام 2002 ، واعتمد من قبل مجلس الوزراء يوم الاثنين ، 2 مايو 2011 ، وتصبح بالتالي ، Sonelgaz.Spa في "شركة قابضة" دون إنشاء كيان قانوني جديد ويأخذ اسم Sonelgaz. وبالإضافة إلى ذلك، تشكل الشركة القابضة سونلغاز وشركاتها التابعة مجموعة تسمى "Groupe Sonelgaz". في اللوائح المعدلة ، تحتفظ Sonelgaz بدور صاحب محفظة الأسهم التي تشكل رأس مال الشركات التابعة لها.

إن مجالس إدارة الشركات التابعة هي المرحلات الرئيسية التي تمكن الشركة القابضة من الشركات التابعة مراقبة وإدارة.

2017:إعادة هيكلة الشركات بتجميع عدة شركات في شركة واحدة و تقسم أنواع الشركات كما يلي:

-الشركات الخاضعة: يكون رأسمالها 100% من المجمع، و تضم 13 شركة (06 شركات مهنية و 07 شركات أشغال).

-الشركات المختلطة: يكون رأسمالها 51% من المجمع، و تضم 07 شركات (شركات الإنتاج المختلطة + 03 شركات جديدة).

-شركات مشاركة مع شركات مجمع سونلغاز: و هي الشركات المساعدة حسب هيكلة 2009 و تضم 20 شركة

-شركات مشاركة مع شركات أخرى : و هي شركات مشاركة مع سونلغاز حسب هيكلة 2009 و تضم 05 شركات.

و من أهم الشركات الموحدة هي شركات التوزيع في شركة واحدة تحت المسمى: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز و التي ضمت « SDC,SDE,SDO » مع إضافة SDAكفرع.

ثانيا: مهام المجمع[1]

منذ نشأة الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز تركزت أهم مهامها فيما يلي:

[1] الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ ، مرجع سابق

-ضمان إنتاج نقل و توزيع الكهرباء و الغاز لجميع المواطنين بأقل التكاليف في الإطار القانوني؛

-تركيب و صيانة و إعادة تجديد مراكز الإنتاج و النقل و التوزيع للطاقة؛

-تخطيط و ضع برامج استراتيجة لضمان توفير الطاقة و تقديم أحسن الخدمات؛

-ضمان التمويل اللازم لتحقيق و تنفيذ البرامج المسطرة؛

-تحديد السياسة التجارية و التعريف بالإمكانيات المتعلقة بالتطبيق و كذلك بأجهزة الحساب و القياس؛

-تطوير الهياكل الكهربائية و الغازية و التماشي متطلبات السوق؛

-عصرنه قطاع الطاقة و المساهمة في تحديث آليات العمل؛

ثالثا: أهداف المجمع

تتمثل أهداف الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز فيما يلي[1]:

البحث عن الفعالية في كافة الميادين، وبأقل تكلفة ممكنة للطاقة الموزعة و الحصول على موارد.

- توسيع النشاط و فتح باب المنافسة لجميع القطاعات التابعة للمجمع حسب إستراتيجيات التنموية؛

- إستقلالية التسيير و مسايرة قوانين التجارة العالمية؛

- الوصول لاستقلالية مالية في تمويل الاستثمارات و المساهمة في خلق فرص العمل؛

[1] الموقع الإلكتروني للشركة القابضة SONELGAZ ، مرجع سابق

– الرفع من الأداء الاجتماعي للخدمات المقدمة لمختلف أنواع الزبائن؛

المطلب الثاني: ماهية الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز الوسط (فرع مجمع سونلغاز).

أولا تعريف الشركة:[1]

–أقر المخطط التنظيمي الجديد المعد من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا SDC شركة ذات أسهم ، كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر كفرع من جهة أخرى . حيث أنشئت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز " SDC ش ذ أ " شركة ذات أسهم بتاريخ 2017/04/04 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري.

– يتواجد مقرها الاجتماعي بـ 20 نهج محمد بوضياف بالبليدة ، تسير عبر 52 مديرية للتوزيع ل 48 ولاية موزعة عبر التراب الوطني .

–تطور الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز مجموعة من النشاطات تمس مجال شراء الطاقتين (الكهرباء والغاز) وبيعهما للزبائن النهائيين (توتر عالي ،متوسط ومنخفض وضغط عالي ،متوسط ومنخفض)، كما تسير الشركة نمو وتطور الشبكات والتركيبات الكهربائية والغازية وتضمن معها تلبية كافة طلبات الربط بالتوتر المتوسط والمنخفض والضغط المتوسط والمنخفض في إطار دفاتر الشروط و النظام ساري المفعول .

[1] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز http://www.sdc.dz

-اعتمدت شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط ميثاق خطي جديد لتحديد هويتها و موقعها بالنسبة للشركة القابضة و بالنسبة لشركات التوزيع الأخرى.

ثانيا: مهام الشركة:[1] وتتمحور مهام الشركة حول:

-تكييف الشبكات الحالية مع التكنولوجيات الحديثة، من أجل البقاء دوما على استعداد لتلبية حاجيات الزبائن.

- تأمين الهياكل والبنيات الأساسية لمواجهة تزايد الاستهلاك وخاصة استهلاك الطاقة الكهربائية (قدرات الشبكات والمحولات الرئيسية، تأمين الخطوط من العوامل المناخية) من جهة ، والتزايد المستمر في الإنتاج والحوادث واسعة النطاق.

- تلبية طلبات الربط بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف ؛

- المساهمة في بناء السياسة الاجتماعية انسجاما مع قيم وأهداف الشركة؛

- التماشي مع سياسة الحكومة في إطار برامج الدولة مرافقة وإنجاز مشاريع التنمية وفقا لمهام الشركة؛

- توزيع الطاقة الكهربائية و الغازية عبر القنوات و ضمان احتياجات الزبائن مع توفر الشروط المطلوبة من حيث التكلفة، نوعية الخدمة و الأمن؛

- ضمان نوعية واستمرارية الخدمة و استغلال و صيانة شبكات توزيع الكهرباء و الغاز؛

- تطوير شبكات الكهرباء و الغاز من أجل ربط الزبائن الجدد و كذا ضمان أمن و فعالية الشبكات؛

[1] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز، مرجع سابق

– ضمان التوازن بين العرض و الطلب على الطاقة و تسويق الكهرباء و الغاز؛

ثالثا : الشركة في أرقام [1]:

شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط تضمن و تطور مجموعة من النشاطات التجارية و كذا الاستغلال و صيانة المنشآت الكهربائية و الغازية بغرض تموين زبائنها في أحسن الظروف الممكنة.

– عدد الزبائن (الكهرباء والغاز): تحصي الشركة 8312810 زبون في الكهرباء و 4911959 زبون في الغاز.

– تطور الشبكات الكهربائية و الغازية : تحصي الشركة بتسيير 1333316 كلم للشبكة الكهربائية و 92108 كلم لشبكة الغاز.

– عدد العمال: تسير الشركة بتعداد إجمالي للعمال يفوق 30600 عامل معظمهم من الموارد الشابة والمؤهلة.

تسير الشركة عبر 52 مديرية للتوزيع ل 48 ولاية موزعة عبر التراب الوطني منها **مديرية المدية لتوزيع للكهرباء والغاز** و هي المديرية محل دراستنا .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المدية لتوزيع الكهرباء و الغاز (مديرية تابعة ل SDC).

أولا: تعريف المديرية[2]

[1] الموقع الإلكتروني للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز، مرجع سابق

[2] مقابلة مع السيد فرحات رفيق، مكلف بالإعلام و الأتصال بمديرية التوزيع للمدية.

أنشأت المديرية سنة 1947 لتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز، وتلبية حاجيات الزبائن على مستوى أقليم التيتري (ولاية المدية حاليا)، مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة ونوعية الخدمة والأمان وتعتبر الوحدة المسماة بـ: مديرية المدية لتوزيع الكهرباء و الغاز فرع من الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز إحدى (الشركات المهنية التجارية الخاضعة لمجمع سونلغاز)، والواقع مقرها الاجتماعي بالبليدة وتعمل المديرية على ضمان التسيير الإداري واستغلال شبكات الكهرباء من نوع الضغط العالي والضغط المتوسط والضغط المنخفض، وتوكل إليها مهمة تطوير الشبكات وصيانتها.

ثانيا: التغطية الإقليمية

تقع مديرية التوزيع وسط مدينة المدية،ب شارع بن عياد الطاهر يقابلها مستشفى محمد بوضياف، تغطي 64 بلدية ب 08 وكالات تجارية لعدد الزبائن الموصولون بالكهرباء : 219 156 زبون ،عدد الزبائن الموصولون بالغاز : 899 67 زبون ، موزعة على (المدية 1 و 2 ، البرواقية، قصر البخاري، بني سليمان ، عين بوسيف، تابلاط ، الشهبونية)

و 6 وكالات تقنية في مجال الكهرباء تغطي شبكة كهربائية ب 67899 كم ،

و 05 وكالات تقنية في مجال الغاز تغطي شبكة غازية تقدر ب 3296 كم

ثالثا: أهداف المديرية[1]

- السهر على تقديم و تطوير و تحديث أحسن الخدمات لمختلف أنواع الزبائن ؛

8الكهرباء و الغاز، مرجع سابق

- تطوير وتعزيز شبكة التوزيع بإقليم الولاية و تفعيل كل نشاط له علاقة بالصناعات الكهربائية والغازية؛

- إنجاز المخططات الاستثمارية في أجالها المحددة؛

- توفير بيئة عمل على تحصيل ديونها مع مختلف زبائنها في الآجال المتفق عليها و تحقيق أكبر أرباح ممكنة؛

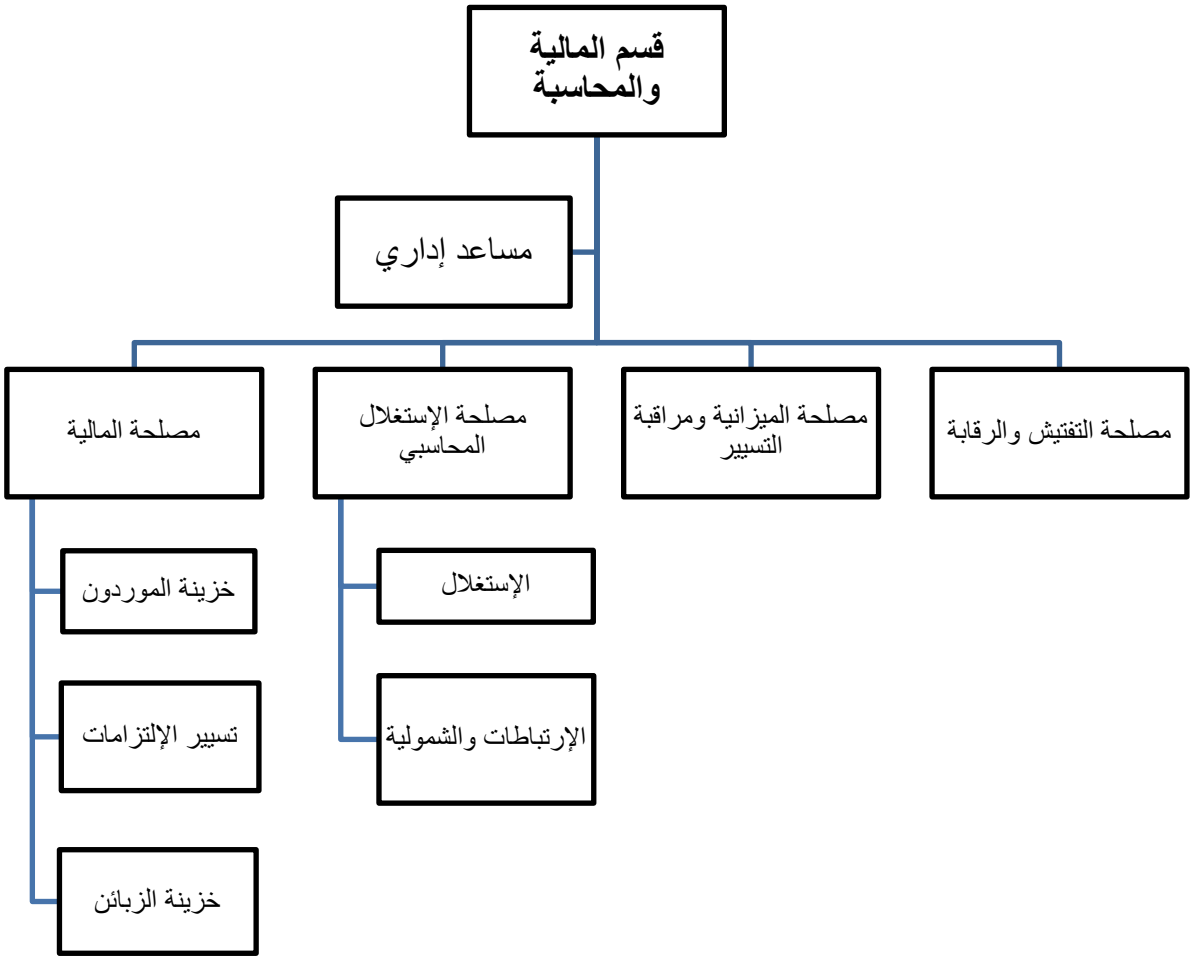
رابعا: الهيكل التنظيمي للمديرية المدية لتوزيع الكهرباء و الغاز

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع بالمدية



المصدر: مصلحة الشؤون القانونية بمديرية المدية.

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: قسم المالية و المحاسبة لمديرية التوزيع بالمدية.

خامسا: تقديم قسم المالية والمحاسبة :DFC

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة (قيد الدراسة) بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم التصريحات وكذا الضمان الاجتماعي ,إعداد الموازنات التقديرية ، أعداد جدول التقارب البنكي و القيام بالمراقبة الدورية لمختلق الأقسام، و يتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية:

1- المصلحة المالية:

المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي, بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة مع البنوك ومصالح البريد.

2- **مصلحة الإستغلال المحاسبي :**

تقوم هاته المصلحة بجمع كل المعلومات و معالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية و تحديد النتيجة.

3- **مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير :**

و تقسم أعمالها إلى قسمين

3-1- الموازنات التقديرية : تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة, سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة .

3-2- مراقبة التسيير : مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة, وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافات واكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

4- مصلحة الفحص والمراقبة :

تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام و مدى احترام الإطار القانوني و المبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

تهدف هذه الدراسة التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة بالمؤسسة 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 التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

ثانيا: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في محاسبين وعاملين بمؤسسة سونلغاز لهم دراية بموضوع الدراسة بالإضافة إلى 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

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

الجزء الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة.

كما خصصنا الجزء الثاني لمحورين هما:

المحور الاول:التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين اداء المؤسسة واشتمل عل (7)عبارات.

المحور الثاني:تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية واشتمل على (12)عبارة

واشتمل الاستبيان الذي يشكل التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة بالمؤسسة على (19)عبارة،تم صياغتها بالأسلوب الثابت الايجابي،حتى يمكن معالجتها وفقا للأساليب الاحصائية والسلم المستخدم.

ثانيا: المقياس المستخدم

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان،ويعتبر هذا المقياس اكثر المقاييس استخداما،وهو يتكون من خمسة خيارات كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(3-1):الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من اعدد الطالبين بناء على المعطيات السابقة.

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

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

المجال	الوسط المرجح	درجة الموافقة
المجال الاول	1-1.8	غير موافق بشدة
المجال الثاني	1.8-2.6	غير موافق
المجال الثالث	2.6-3.4	محايد
المجال الرابع	3.4-4.2	موافق
المجال الخامس	4.2-5	موافق بشدة

المصدر: إعداد الطالبين

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 (17) 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.

استعان الطالبان لصدق أداة الاستبيان في عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها

30 مفردة، بحساب معاملات الارتباط و معامل الثبات.

أولا: تحكيم أداة الاستبيان.

اعتمد الطالبين في تحكيم الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين الذين لهم دراية بتفاصيل الموضوع للأخذ بآرائهم، حيث تم تثبيت العبارات المتفق عليها لاغلب 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 التسيير الاستراتيجي لتكاليف وتحسين الاداء في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين كل عبارة من العبارات المكونة لعبارات المحور ،كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور التسيير الاستراتيجي لتكاليف وتحسين الاداء في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعرف التسيير الاستراتيجي للتكاليف على انه عبارة عن فلسفة ومواقف ومجموعة من التقنيات التي تساهم في تشكيل مستقبل المؤسسة.	0.648**	0.000
2	يأخذ التسيير الاستراتيجي للتكاليف مفهوما يشمل كامل سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج.	0.599**	0.000
3	يهتم التسيير الاستراتيجي بتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.	0.676**	0.000
4	يتطلب التسيير الاستراتيجي مشاركة جميع العاملين .	0.762**	0.00
5	يعد التسيير الاستراتيجي للتكاليف مهمة مستمرة تؤكد على التحسين المستمر.	0.555**	0.001

6	تساهم مختلف تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة أداء المؤسسة.	0.665**	0.00
7	يهدف التسيير الاستراتيجي للتكاليف أساسا للتخفيض المستمر للتكاليف وتحسين الأداء التنافسي.	0.619**	0.00

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

يشير الجدول رقم(3-3) ان قيمة معامل الارتباط لعبارات المحور محصورة بين(**0.555**)(**0.762****) ذات دلالة احصائية اقل من (**0.05**) ما يدل وجود ارتباط مقبول بين العبارات المتضمنة محور التسيير الاستراتيجي لتكاليف وتحسين الاداء في مؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

ثالثا: الاتساق الداخلي لعبارات محور تكاليف الجودة بمؤسسة سونلغاز بالمدية.

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 العبارات المكونة لعبارات المحور ،كما يبينه الجدول التالي:

الجدول(3-4):اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور تكاليف الجودة بمؤسسة سونلغاز بالمدية.

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
8	يعد الاتصال مع العميل من أهم وسائل التأكد من الرضا.	**0.401***	**0.014**
9	لكي نتعرف على مستويات الرضا لدى العميل وجب إجراء	**0.599**	**0.00**

	قياسات دورية كالمحادثة.		
10	يقصد بالتقرب أكثر من العملاء إخبارهم عن احتياجاتهم قبل إدراكهم لها بأنفسهم.	**0.461****	**0.005**
11	يزيد أداء المؤسسة التنافسي من خلال سهولة وصول المنتجات للعميل وجعله يشعر بالراحة .	**0.594****	**0.000**
12	تلعب المعرفة الحقيقية لاحتياجات العميل من زيادة جودة المدخلات.	**0.489****	**0.003**
13	يعتمد التحسين المستمر للجودة على جميع العاملين.	**0.599****	**0.000**
14	يعد التحسين المستمر جوهر فلسفة الجودة الشاملة في التطوير والابداع.	**0.704****	**0.000**
15	يساهم تخفيض التكاليف من خلال تقليل الأخطاء في الرفع من جودة المنتجات والخدمات.	**0.382***	**0.019**
16	يساهم تدريب العاملين ومنحهم صلاحيات أكثر في حدود مسؤولياتهم في زيادة أداء المؤسسة التنافسي.	**0.560****	**0.001**
17	يؤثر مظهر العاملين وسلوكاتهم على معتقدات العملاء فيما بتعلق بجودة المنتجات والخدمات.	**0.426****	**0.010**
18	يساهم تقليل الحواجز بين الأقسام والإدارات وبين القيادة والعاملين في زيادة روح المبادرة.	**0.362***	**0.025**
19	يعد التحفيز المادي والمعنوي عمود فقري لزيادة الإبداع لدى العاملين.	**0.172**	**0.182**

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

يشير الجدول رقم(3-4) ان قيمة معامل الارتباط لعبارات المحور محصورة بين(**0.362***)(**0.704****) ذات دلالة احصائية اقل من (**0.05**) ما يدل وجود ارتباط مقبول بين العبارات المتضمنة محور تكاليف الجودة بمؤسسة سونلغاز لولاية المدية.

رابعا: ثبات اداة الدراسة.

من اشهر مقاييس الثبات الداخلي مقياس الفا كرونباخ (cronbachs ALPHA)الذي يستخدم في حالة وجود اكثر من بديلين للإجابة ،وهذا لمعالجة عبارات اداة الدراسة للتأكد من ثباتها وبعدما نحصل على معامل الثبات الكلي،كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(3-5) :اختبار الثبات لأداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
محور التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء في المؤسسة	7	0.758
محور تكاليف الجودة بالمؤسسة	12	0.690
أداة الدراسة	19	0.812

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

يتضح من خلال الجدول رقم(3-5)ان معامل ثبات محور التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء بالمؤسسة بلغ قيمة(**0.758**) كما بلغ معامل ثبات محور تكاليف الجودة بالمؤسسة(**0.690**) وبلغ معامل ثبات اداة الدراسة ككل(**0.812**)ومنه فان جميع القيم المتحصل عليها في مستوى اكبر من 60 **بالمئة** ما يشير للثبات وصدق عبارات أداة الدراسة لقياس المقصود من قياسه، وإمكانية تطبيق الاداة في الظروف المماثلة.

خامسا: اختبار التوزيع الطبيعي.

اعتمدت الدراسة على اختبار شابيرو في التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة كما يبينه الجدول التالي:

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

متغيرات الدراسة	القيمة الاحتمالية
التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء في المؤسسة	**0.000**
تكاليف الجودة بالمؤسسة	**0.000**
التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة بالمؤسسة	**0.001**

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

يشير الجدول رقم (3-6)ان اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو لجميع متغيرات الدراسة بلغ قيمة احتمالية اقل من **0.05** وعليه فعينة الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي مما لا يسمح بإجراء اختبارات لعينة واحدة ،لذلك نعتمد على اختبار الاشارة للتحقق من فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة لمستوى التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز بالمدية.

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.

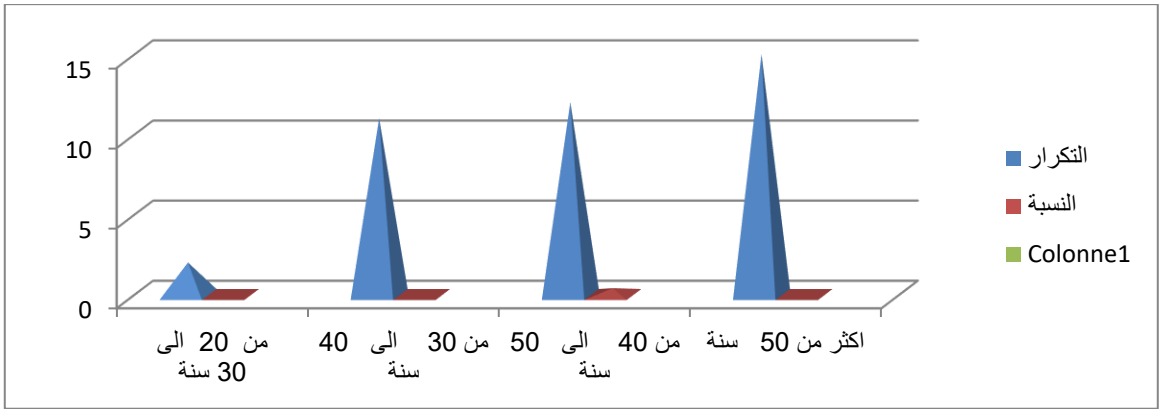
أولا: متغير العمر.

الجدول (3-7):توزيع افراد العينة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة
من 20 الى 30 سنة	2	6.7%
من 30 الى 40 سنة	11	36.7%
من 40 الى 50 سنة	12	40%
اكثر من 50 سنة	5	%16.6
المجموع	30	100%

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

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



المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss.

من الجدول والشكل رقم (3-7) (3-3) نلاحظ أن 12 من العاملين يمثلون ما نسبته **40%** من اجمالي افراد العينة اعمارهم من **من 40 الى 50 سنة** وهم الفئة الاغلب،في المقابل **11** من العاملين اعمارهم **من 30 الى 40 سنة** يمثلون ما نسبته **36.7%**

ويوجد **2** من العاملين اعمارهم **من 20 الى 30 سنة** ويمثلون ما نسبته **6.7%**

كما يوجد **5** من العاملين اعمارهم **اكثر من 50 سنة** ويمثلون ما نسبته **16.6%**

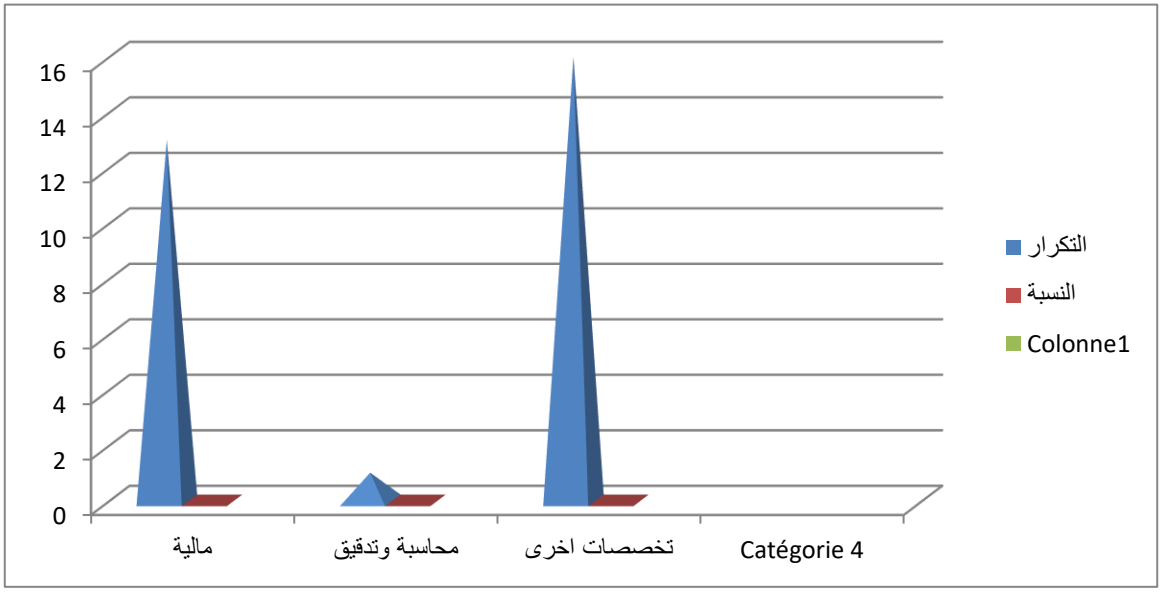
ثانيا: متغير التخصص العلمي.

الجدول رقم (3-8) توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص العلمي.

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
مالية	**13**	**%43.3**
محاسبة وتدقيق	**1**	**%3.3**
تخصصات اخرى	**16**	**%53.4**
المجموع	**30**	**100%**

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

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



المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

من الجدول (3-8) والشكل (3-4) نلاحظ ان 16 من العاملين لديهم تخصصات اخرى ويمثلون ما نسبته **53.4%** من اجمالي افراد عينة الدراسة وهم الفئة الاكثر نوعا ما في حين ان هناك 13 من العاملين لهم تخصص مالية ويمثلون ما نسبته **43.3 %** كما يوجد عامل واحد له تخصص محاسبة وتدقيق ويمثل نسبة **3.3%**.

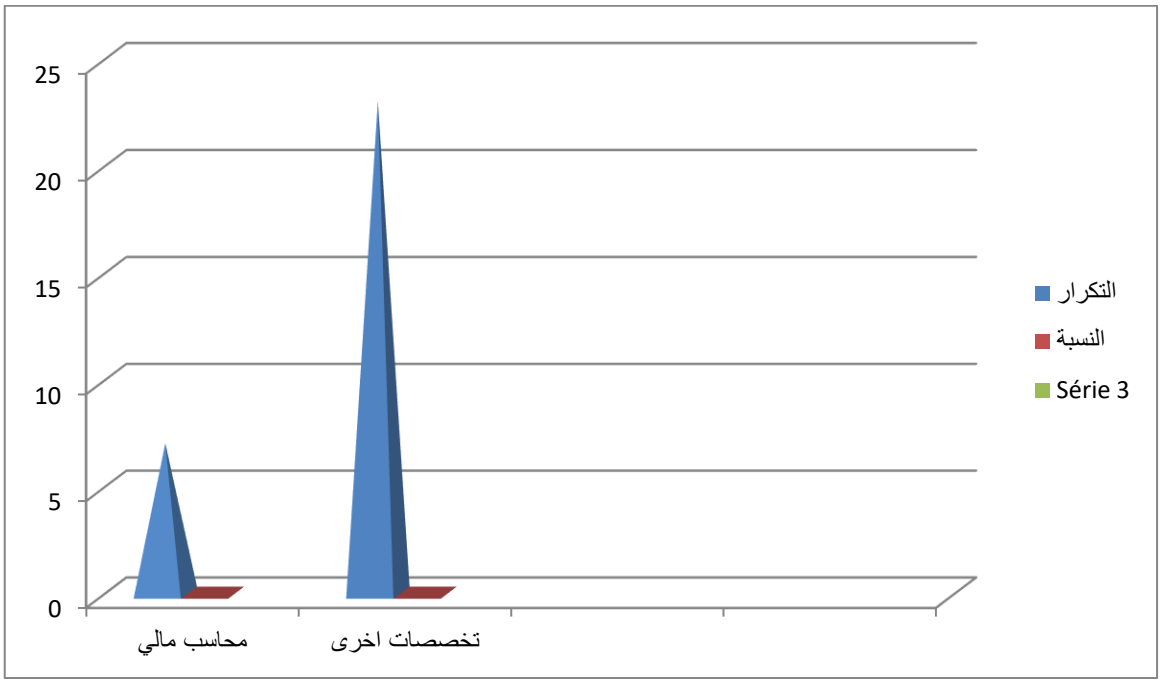
ثالثا: متغير الوظيفة

الجدول رقم (3-9): توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب مالي	**7**	**%23.3**
وظيفة اخرى	**23**	**%76.7**
المجموع	**30**	**100%**

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

الشكل رقم(3-5): تمثيل افراد العينة حسب متغير الوظيفة.



المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

من الجدول (3-9) والشكل (3-5) نلاحظ ان 23 من العاملين لديهم وظيفة اخرى ويمثلون ما نسبته **76.7%** من اجمالي افراد عينة الدراسة وهم الفئة الاكثر في حين ان هناك 7 من العاملين لهم وظيفة محاسب مالي ويمثلون ما نسبته **23.3 %** .

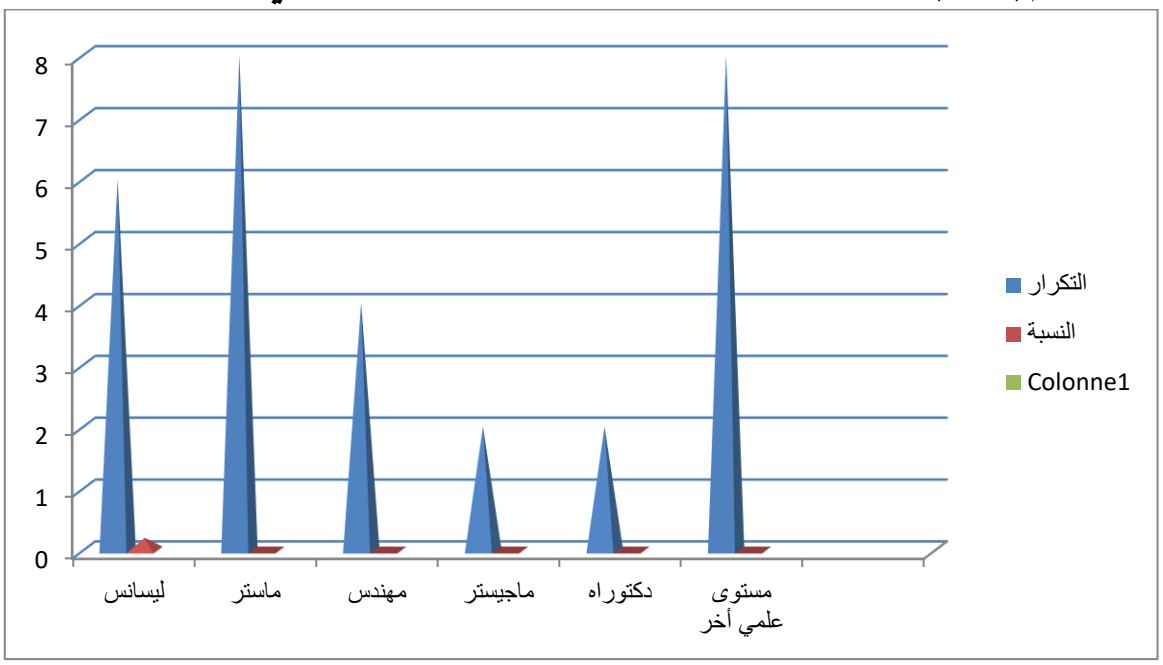
رابعا: متغير المستوى العلمي

الجدول رقم (3-10): توزيع افراد العينة حسب متغير المستوى العلمي.

المستوى	التكرار	النسبة
ليسانس	**6**	**%20**
ماستر	**8**	**%26.7**
مهندس	**4**	**%3.3**
ماجيستر	**1**	**%6.7**
دكتوراه	**2**	**%6.7**
مستوى علمي أخر	**9**	**%30**
المجموع	**30**	**100%**

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

الشكل رقم(3-6) :تمثيل افراد العينة حسب متغير المستوى العلمي.



المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجSPSs

من الجدول (3-10) والشكل (3-6) نلاحظ ان 8 من العاملين لديهم مستوى ماستر اضافة الى 8 من العاملين لديهم مستوى علمي اخر ويمثلون ما نسبته **26.7%** لكليها من اجمالي افراد عينة الدراسة وهم الفئة الاكثر في حين ان هناك 6 من العاملين لهم مستوى ليسانس ويمثلون ما نسبته **20%** كما يوجد 4 مهندسين ويمثلون ما نسبته **13.3%** ويوجد ايضا 1 من العاملين لهم مستوى علمي بدرجة ماجيستر وأيضا 2 من الدكاترة ويمثلون ما نسبته **6.7%**، و 9 من العاملين لهم مستوى علمي اخر ويمثلون نسبة **30%**

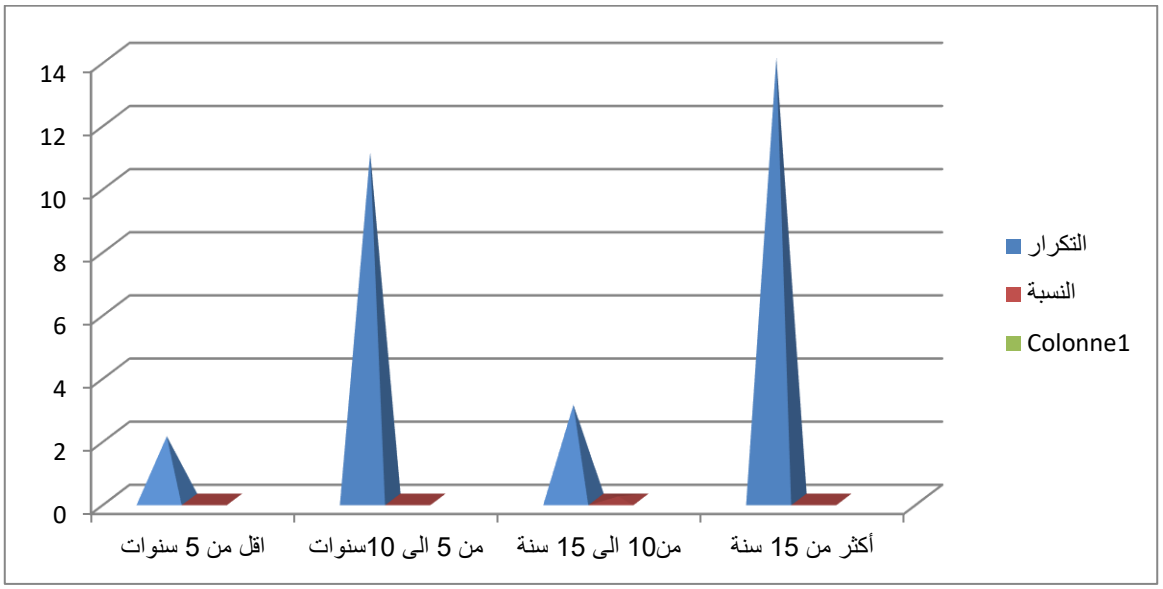
خامسا: متغير الخبرة

الجدول رقم(3-11): توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة.

السنوات	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	**2**	**%6.7**
من 5 الى 10 سنوات	**12**	**%40**
من 10 الى 15 سنة	**3**	**%10**
أكثر من 15 سنة	**13**	**%43.3**
المجموع	**30**	**100%**

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

الشكل رقم(3-7): تمثيل افراد العينة حسب متغير الخبرة.



المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

من الجدول (3-11) والشكل (3-7) نلاحظ ان 13 من العاملين لديهم خبرة عمل تفوق 15 سنة ويمثلون ما نسبته **43.3%** من اجمالي افراد عينة الدراسة وهم الفئة الاكثر في حين ان هناك 12 من العاملين لهم خبرة تتراوح من 10 الى 15 سنة ويمثلون ما نسبته **40%** كما يوجد 3 من العاملين لهم خبرة من 10 الى 15 سنة ويمثلون ما نسبته **10%** ويوجد ايضا 2 من العاملين لهم خبرة عمل اقل من 5 سنوات ويمثلون ما نسبته **6.7%**.

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

من خلال هذا المطلب نقوم بتحليل عبارات محاور الدراسة بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ودرجة الموافقة.

أولا: التحليل الوصفي لعبارات محور التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء في المؤسسة 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 التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء في المؤسسة ،كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12): المؤشرات الاحصائية لوصف عبارات محور التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	يعرف التسيير الاستراتيجي للتكاليف على انه عبارة عن فلسفة ومواقف ومجموعة من التقنيات التي تساهم في تشكيل مستقبل المؤسسة.	4.10	0.662	4	عالية

2	يأخذ التسيير الاستراتيجي للتكاليف مفهوما يشمل كامل سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج.	4.13	0.571	3	عالية
3	يهتم التسيير الاستراتيجي بتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.	3.87	0.900	7	عالية
4	يتطلب التسيير الاستراتيجي مشاركة جميع العاملين	3.93	1.02	6	عالية
5	يعد التسيير الاستراتيجي للتكاليف مهمة مستمرة تؤكد على التحسين المستمر.	4.23	0.664	2	عالية
6	تساهم مختلف تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة أداء المؤسسة.	4.27	0.521	1	عالية جدا
7	يهدف التسيير الاستراتيجي للتكاليف أساسا للتخفيض المستمر للتكاليف وتحسين الأداء التنافسي.	3.96	0.809	5	عالية

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

يشير الجدول رقم (3-12) أن تقديرات العاملين للعبارات المكونة لمحور التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء في المؤسسة ، بلغت درجات عالية، حيث تم ترتيبها وفقا المتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالآتي:

– بلغت العبارة رقم 06 متوسط حسابي 4.30 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن مختلف تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف تساهم في زيادة أداء المؤسسة.

– بلغت العبارة رقم 05 متوسط حسابي 4.23 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف يعد مهمة مستمرة تؤكد على التحسين المستمر من طرف مؤسسة سونلغاز.

– بلغت العبارة رقم 02 متوسط حسابي 4.13 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن التسيير الاستراتيجي للتكاليف في مؤسسة سونلغاز يأخذ مفهوما يشمل كامل سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج.

– بلغت العبارة رقم 03 متوسط حسابي 3.86 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن التسيير الاستراتيجي يهتم بتحليل البيئة الداخلية والخارجية من طرف مؤسسة.

ثانيا: التحليل الوصفي لعبارات محور تكاليف الجودة 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 تكاليف الجودة في المؤسسة ،كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–13): المؤشرات الاحصائية لوصف عبارات محور تكاليف الجودة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
8	يعد الاتصال مع العميل من أهم وسائل التأكد من الرضا.	**4.10**	**0.607**	**2**	**عالية**
9	لكي نتعرف على مستويات الرضا لدى العميل	**3.9**	**0.662**	**11**	**عالية**

	وجب إجراء قياسات دورية كالمحادثة.				
10	يقصد بالتقرب أكثر من العملاء إخبارهم عن احتياجاتهم قبل إدراكهم لها بأنفسهم.	**3.83**	**0.913**	**10**	**عالية**
11	يزيد أداء المؤسسة التنافسي من خلال سهولة وصول المنتجات للعميل وجعله يشعر بالراحة	**4.07**	**0.868**	**3**	**عالية**
12	تلعب المعرفة الحقيقية لاحتياجات العميل من زيادة جودة المدخلات.	**4.03**	**0.765**	**5**	**عالية**
13	يعتمد التحسين المستمر للجودة على جميع العاملين.	**4.10**	**0.740**	**4**	**عالية**
14	يعد التحسين المستمر جوهر فلسفة الجودة الشاملة في التطوير والإبداع.	**3.93**	**0.907**	**8**	**عالية**
15	يساهم تخفيض التكاليف من خلال تقليل الأخطاء في الرفع من جودة المنتجات والخدمات	**3.8**	**0.925**	**12**	**عالية**

16	يساهم تدريب العاملين ومنحهم صلاحيات أكثر في حدود مسؤولياتهم في زيادة أداء المؤسسة التنافسي.	**4.00**	**0.643**	**6**	**عالية**
17	يؤثر مظهر العاملين وسلوكاتهم على معتقدات العملاء فيما بتعلق بجودة المنتجات والخدمات.	**3.97**	**0.890**	**7**	**عالية**
18	يساهم تقليل الحواجز بين الأقسام والإدارات وبين القيادة والعاملين في زيادة روح المبادرة.	**3.83**	**1.05**	**9**	**عالية**
19	يعد التحفيز المادي والمعنوي عمود فقري لزيادة الإبداع لدى العاملين.	**4.40**	**0.626**	**1**	**عالية**

المصدر:من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامجspss.

يشير الجدول رقم (3-13) أن تقديرات العاملين للعبارات المكونة لمحور تكاليف الجودة في مؤسسة سونلغاز، بلغت درجات عالية، حيث تم ترتيبها وفقا المتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالآتي:

- بلغت العبارة رقم 19 متوسط حسابي 4.40 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن التحفيز المادي والمعنوي يعد عمود فقري لزيادة الإبداع لدى العاملين وبلوغ أهداف مؤسسة سونلغاز.

– بلغت العبارة رقم 16 متوسط حسابي 4.00 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن مؤسسة سونلغاز تولي اهمية بالغة لمجال تدريب العاملين ومنحهم صلاحيات أكثر في حدود مسؤولياتهم من اجل زيادة أداء المؤسسة التنافسي.

– في حين بلغت كل العبارات الاخرى متوسطات حسابية تراوحت مابين 3.80و4.00 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن مؤسسة سونلغاز تهتم بأبعاد الجودة الثلاث بعد التحسين المستمر وبعد تمكين العمال وبعد رضا العملاء.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

أولا: اختبار الفرضية الأولى.

للتحقق من الفرضية الأولى اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 3 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين اداء المؤسسة من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة

كالأتي:

H0: يوجد مستوى منخفض في تسيير التكاليف استراتيجيا من وجهة نظر العاملين

في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05

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

لتحديد مستوى تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا 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:

الجدول رقم(3-14): المؤشرات الاحصائية لمستوى التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
التسيير الاستراتيجي للتكاليف وتحسين الاداء	4.076	0.484	3=< 3 >	0 30	0.000

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

من خلال الجدول رقم (3-14) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور التسيير الاستراتيجي للتكاليف بلغ (4.076) 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 (3) حيث كانت 30 استجابة أكبر من 3 وهو إشارة على وجود مستوى عالي في تسيير التكاليف إستراتيجيا من ما يستدعي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه **يوجد مستوى عالي في تسيير التكاليف استراتيجيا 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 3عند 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:

الجدول رقم(3-15): المؤشرات الاحصائية لمستوى جودة التكاليف من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
تكاليف الجودة	4.319	0.431	3=< > 3	0 30	0.000

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

من خلال الجدول رقم (3-15) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور تكاليف الجودة بلغ (4.319) 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 (3) حيث كانت 30 استجابة أكبر من 3 وهو إشارة على وجود مستوى عالي في في جودة التكاليف 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 3 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

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

H1: يوجد مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا 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:

الجدول رقم(3-16): المؤشرات الاحصائية لمستوى تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز.

المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا	4.034	0.430	3=< 3 >	0 30	0.000

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

من خلال الجدول رقم (3–16) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا بلغ (4.034) 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 (3) حيث كانت 30 استجابة أكبر من 3 وهو إشارة على وجود مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة إستراتيجيا من ما يستدعي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه **يوجد مستوى عالي في تسيير تكاليف الجودة استراتيجيا من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز عند مستوى دلالة 0.05**

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا اجراء دراسة ميدانية تتمثل في اجراء استبيان وسط عينة من العاملين في مؤسسة سونلغاز ،حيث قمنا اولا باختبار صدقها الظاهري من خلال عرضها على مجموعة من العمال ،وبعد اجراء التعديلات عليها قمنا بتوزيعها على عينة الدراسة وبغية التأكد اكثر من سلامة الاستبيان اكثر قمنا باختبار الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة والذي اظهر نتائج ايجابية دعمناها باختبار الفا كرونباخ وسبيرمان والذي كانت نتائجه بتقدير جيد .

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 استراتيجيا في تحسين اداء المؤسسة، وللإجابة عن هذه الإشكالية المطروحة تطرقنا في الفصل الأول إلى مجموعة من المفاهيم والتعريفات المتعلقة بمحاسبة التسيير ومحاسبة التسيير الاستراتيجية ، أما في الفصل الثاني فقد استعرضنا الجانب النظري للتسيير الاستراتيجي وعموميات عن تكاليف الجودة، ونظرا لأن موضوع الدراسة يتناول تسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة في المؤسسة فقد خصصنا الفصل الثالث إلى دراسة هذين المتغيرين عن طريق تصميم استبيان وتوزيعه إلى عينة من الأفراد المتمثلين في المحاسبين الماليين والأساتذة الجامعيين والعاملين بمؤسسة سونلغاز من اهل الاختصاص.

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 استراتيجيا 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 العاملين في المؤسسة 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؛
- هناك تسيير استراتيجي لتكاليف الجودة بالمؤسسة؛
- 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 في تحسين اداء للمؤسسة ؛
- علاقة التسيير الاستراتيجي بالجودة
- 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 محاسبة التسيير.

التسيير الاستراتيجي اداة لتخفيض التكاليف

تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال التحكم في التكاليف.

تحقيق الميزة التنافسية من خلال توفير الجودة في المؤسسة.

قائمة المراجع

1-قائمة المراجع باللغة العربية

1. نجوم قمازي، مساهمة الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية – دراسة استقصائية على المؤسسات الانتاجية لولاية- سطيف-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف -1-، 2018/2017.
2. راضية عطوي، الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح ، دكتوراة علوم ،العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس سطيف، 1، 2017/2016
3. إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، ووليد محمد عبد القادر ، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
4. 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.
5. أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،
6. مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرار، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
7. جوزيف كحالة جبريل وحلوة حنان رضوان، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
8. أحمد الظاهر ومحمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، دط، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009.

9. إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة ووليد محمد عبد القادر، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
10. محمد سامي راضي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، دط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.
11. يوحنا ال ادم، صالح رزق محاسبة الإدارية دار الحامد للنشر والتوزيع، 2000.
12. أحمد الظاهر ومحمد أبو نصار ،المحاسبة الإدارية، دط، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ،القاهرة، 2009.
13. عماد صبيح الصفار، مقال بعنوان "تطوير المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة"، مجلة المنصور، العدد 12، كلية المنصور الأهلية، العراق، 2009، الصفحات: 1-36.
14. ياسين سالمي، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البليدة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
15. محمد رشدي ماجيستر التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر واقعه واهميته وشروط تطبيقه – جامعة محمد بوضياف مسيلة .
16. عبد الحق عطوط، دور محاسبة التكاليف في دعم الاستراتيجية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: المؤسسة الوطنية BCR – سطيف، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013.
17. نعمة عباس الخفاجي –الادارة الاستراتيجية والمفاهيم والعمليات دار الثقافة ,الطبعة الاولى ,عمان الاردن ,2004.

18. فلاح حسن الحسيني الادارة الاستراتيجية ,دار وائل للنشر ,عمان ,الطبعة الاولى ,2000.

19. خالد القطيني، مقال بعنوان "دور محاسبة التسيير الاستراتيجية 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: 189-221.

20. اياد سليم زملط اساليب محاسبة التسيير الحديثة واثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين رسالة ماجيستر –جامعة الازهر غزة فلسطين السنة 2013/2012.

21. ناريمان إبراهيم صبّاح، واقع استخدام أساليب محاسبة التسيير في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

22. معاد خلف إبراهيم الجنابي، مقال بعنوان "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 27، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2013،. الصفحات: 228-250.

23. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2008.

24. صالح إبراهيم يونس الشعباني، مقال بعنوان "التغير في استراتيجيات خفض الكلف وآثارها"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 98، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010، الصفحات: 9-33.

25. معاد خلف إبراهيم الجنابي، مقال بعنوان "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية

والاقتصادية، المجلد 9، العدد 27، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2013، الصفحات: 228-250.

26. 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

27.ميسر إبراهيم أحمد، مقال بعنوان "أخلاقيات الجودة أخلاقيات المقارنة المرجعية Benchmarking نموذجا – مقاربات نظرية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 29، العدد 88، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2007.الصفحات من81_101

الملاحق

الملحق رقم(1): الاستبيان الموجه لعينة الدراسة

استمارة استبيان

في إطار بحث لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة

بعنوان **"التسيير الاستراتيجي لتكاليف الجودة بالمؤسسة ــدراسة حالة بمؤسسة سونلغاز بالمدية".**

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

من إعداد الطالبين

كمال عبد السلام

حمادي عبد القادر

البيانات الشخصية:

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

1 - العمر:

من 20 إلى 30 ☐ من 30 إلى 40 ☐

من 40 إلى 50 ☐ من 50 إلى ما فوق ☐

2-المستوى العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ مهندس ☐

ماجيستر ☐ دكتوراه ☐ مستوى علمي آخر ☐

3-الوظيفة الممارسة:

محاسب مالي ☐ محاسب معتمد ☐

أستاذ جامعي ☐ وظيفة أخرى ☐

4 -التخصص

مالية و محاسبة ☐ محاسبة و تدقيق ☐

محاسبة و جباية ☐ تخصصات أخرى ☐

5 -عدد سنوات الخبرة :

اقل من 5 سنوات ☐ مابين 5 و 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنوات ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأ ل: التسيير الاستراتيجي للتكاليف في تحسين أداء المؤسسة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعرف التسيير الاستراتيجي للتكاليف على انه عبارة عن فلسفة ومواقف ومجموعة من التقنيات التي تساهم في تشكيل مستقبل المؤسسة.					
2	يأخذ التسيير الاستراتيجي للتكاليف مفهوما يشمل كامل سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج.					
3	يهتم التسيير الاستراتيجي بتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.					
4	يتطلب التسيير الاستراتيجي مشاركة جميع العاملين .					
5	يعد التسيير الاستراتيجي للتكاليف مهمة مستمرة تؤكد على التحسين المستمر.					
6	تساهم مختلف تقنيات التسيير الاستراتيجي للتكاليف في زيادة أداء المؤسسة.					
7	يهدف التسيير الاستراتيجي للتكاليف أساسا للتخفيض المستمر للتكاليف وتحسين الأداء التنافسي.					

المحور الثاني:تكاليف الجودة في المؤسسة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعد الاتصال مع العميل من أهم وسائل التأكد من الرضا.					
2	لكي نتعرف على مستويات الرضا لدى العميل وجب إجراء قياسات دورية كالمحادثة.					
3	يقصد بالتقرب أكثر من العملاء إخبارهم عن احتياجاتهم قبل إدراكهم لها بأنفسهم.					
4	يزيد أداء المؤسسة التنافسي من خلال سهولة وصول المنتجات للعميل وجعله يشعر بالراحة .					
5	تلعب المعرفة الحقيقية لاحتتياجات العميل من زيادة جودة المدخلات.					
6	يعتمد التحسين المستمر للجودة على جميع العاملين.					
7	يعد التحسين المستمر جوهر فلسفة الجودة الشاملة في التطوير والابداع.					
8	يساهم تخفيض التكاليف من خلال تقليل الأخطاء في الرفع من جودة المنتجات والخدمات.					
9	يساهم تدريب العاملين ومنحهم صلاحيات أكثر في حدود مسؤولياتهم في زيادة أداء المؤسسة التنافسي.					
10	يؤثر مظهر العاملين وسلوكاتهم على معتقدات العملاء					

	فيما بتعلق بجودة المنتجات والخدمات.					
11	يساهم تقليل الحواجز بين الأقسام والإدارات وبين القيادة والعاملين في زيادة روح المبادرة.					
12	يعد التحفيز المادي والمعنوي عمود فقري لزيادة الإبداع لدى العاملين.					

اقتراحات:.....

.....

.....

.....

قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الامضاء
01	بولصنام محمد	استاذ محاضر	
02	بوخرص عزوز	استاذ محاضر	
03	زرواطي محمد	استاذ محاضر	

ملحق رقم(2):نتائج اختبار ثبات الاستبيان

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,758	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,690	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,812	19

ملحق رقم(3):نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات والمحور الاول

Correlations

		س1	س2	س3	س4	س5	س6
س1	Pearson Correlation	1	,511**	,429**	,308*	,177	,302
	Sig. (1-tailed)		,002	,009	,049	,175	,052
	N	30	30	30	30	30	30
س2	Pearson Correlation	,511**	1	,304	,418*	,362*	,316*
	Sig. (1-tailed)	,002		,051	,011	,025	,045

	N	30	30	30	30	30	30
س3	Pearson Correlation	,429**	,304	1	,393*	-,060	,301
	Sig. (1-tailed)	,009	,051		,016	,376	,053
	N	30	30	30	30	30	30
س4	Pearson Correlation	,308*	,418*	,393*	1	,459**	,406*
	Sig. (1-tailed)	,049	,011	,016		,005	,013
	N	30	30	30	30	30	30
س5	Pearson Correlation	,177	,362*	-,060	,459**	1	,560**
	Sig. (1-tailed)	,175	,025	,376	,005		,001
	N	30	30	30	30	30	30
س6	Pearson Correlation	,302	,316*	,301	,406*	,560**	1
	Sig. (1-tailed)	,052	,045	,053	,013	,001	
	N	30	30	30	30	30	30
س7	Pearson Correlation	,329*	,010	,515**	,282	,203	,343*
	Sig. (1-tailed)	,038	,479	,002	,066	,141	,032
	N	30	30	30	30	30	30
المحور1	Pearson Correlation	,648**	,599**	,676**	,762**	,555**	,665**
	Sig. (1-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000
	N	30	30	30	30	30	30

		س7	المحور1
س1	Pearson Correlation	,329*	,648**
	Sig. (1-tailed)	,038	,000

	N	30	30
س2	Pearson Correlation	,010	,599**
	Sig. (1-tailed)	,479	,000
	N	30	30
س3	Pearson Correlation	,515**	,676**
	Sig. (1-tailed)	,002	,000
	N	30	30
س4	Pearson Correlation	,282	,762**
	Sig. (1-tailed)	,066	,000
	N	30	30
س5	Pearson Correlation	,203	,555**
	Sig. (1-tailed)	,141	,001
	N	30	30
س6	Pearson Correlation	,343*	,665**
	Sig. (1-tailed)	,032	,000
	N	30	30
س7	Pearson Correlation	1	,619**
	Sig. (1-tailed)		,000
	N	30	30
المحور1	Pearson Correlation	,619**	1
	Sig. (1-tailed)	,000	
	N	30	30

ملحق رقم(4):نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات والمحورالثاني

Correlations

		س8	س9	س10	س11	س12	س13
س8	Pearson Correlation	1	,626**	,093	,314*	-,007	,317*
	Sig. (1-tailed)		,000	,312	,046	,484	,044
	N	30	30	30	30	30	30
س9	Pearson Correlation	,626**	1	,314*	,252	,007	,417*
	Sig. (1-tailed)	,000		,046	,090	,486	,011
	N	30	30	30	30	30	30
س10	Pearson Correlation	,093	,314*	1	,363*	,255	,200
	Sig. (1-tailed)	,312	,046		,024	,087	,145
	N	30	30	30	30	30	30
س11	Pearson Correlation	,314*	,252	,363*	1	,308*	,348*
	Sig. (1-tailed)	,046	,090	,024		,049	,030
	N	30	30	30	30	30	30
س12	Pearson Correlation	-,007	,007	,255	,308*	1	,402*
	Sig. (1-tailed)	,484	,486	,087	,049		,014
	N	30	30	30	30	30	30
س13	Pearson Correlation	,317*	,417*	,200	,348*	,402*	1
	Sig. (1-tailed)	,044	,011	,145	,030	,014	
	N	30	30	30	30	30	30
س14	Pearson Correlation	,083	,336*	-,021	,278	,260	,371*
	Sig. (1-tailed)	,331	,035	,455	,068	,083	,022

	N	30	30	30	30	30	30
س15	Pearson Correlation	,160	,417*	,123	,232	-,283	-,023
	Sig. (1-tailed)	,200	,011	,259	,109	,065	,453
	N	30	30	30	30	30	30
س16	Pearson Correlation	,088	,081	,235	,247	,350*	,243
	Sig. (1-tailed)	,321	,335	,106	,094	,029	,098
	N	30	30	30	30	30	30
س17	Pearson Correlation	-,185	,170	,163	,092	,356*	,416*
	Sig. (1-tailed)	,164	,185	,195	,314	,027	,011
	N	30	30	30	30	30	30
س18	Pearson Correlation	,081	-,025	,293	,088	,350*	,074
	Sig. (1-tailed)	,336	,448	,058	,322	,029	,348
	N	30	30	30	30	30	30
س19	Pearson Correlation	,347*	,184	-,182	,013	-,174	-,101
	Sig. (1-tailed)	,030	,165	,167	,473	,179	,298
	N	30	30	30	30	30	30
المحور2	Pearson Correlation	,401*	,599**	,461**	,594**	,489**	,599**
	Sig. (1-tailed)	,014	,000	,005	,000	,003	,000
	N	30	30	30	30	30	30

Correlations

		س14	س15	س16	س17	س18
س8	Pearson Correlation	,083	,160	,088	-,185	,081

	Sig. (1-tailed)	,331	,200	,321	,164	,336
	N	30	30	30	30	30
س9	Pearson Correlation	,336*	,417*	,081	,170	-,025
	Sig. (1-tailed)	,035	,011	,335	,185	,448
	N	30	30	30	30	30
س10	Pearson Correlation	-,021	,123	,235	,163	,293
	Sig. (1-tailed)	,455	,259	,106	,195	,058
	N	30	30	30	30	30
س11	Pearson Correlation	,278	,232	,247	,092	,088
	Sig. (1-tailed)	,068	,109	,094	,314	,322
	N	30	30	30	30	30
س12	Pearson Correlation	,260	-,283	,350*	,356*	,350*
	Sig. (1-tailed)	,083	,065	,029	,027	,029
	N	30	30	30	30	30
س13	Pearson Correlation	,371*	-,023	,243	,416*	,074
	Sig. (1-tailed)	,022	,453	,098	,011	,348
	N	30	30	30	30	30
س14	Pearson Correlation	1	,396*	,424**	,346*	-,056
	Sig. (1-tailed)		,015	,010	,031	,385
	N	30	30	30	30	30
س15	Pearson Correlation	,396*	1	-,116	-,050	-,106
	Sig. (1-tailed)	,015		,271	,396	,288
	N	30	30	30	30	30

س16	Pearson Correlation	,424**	-,116	1	,361*	,305
	Sig. (1-tailed)	,010	,271		,025	,050
	N	30	30	30	30	30
س17	Pearson Correlation	,346*	-,050	,361*	1	-,043
	Sig. (1-tailed)	,031	,396	,025		,411
	N	30	30	30	30	30
س18	Pearson Correlation	-,056	-,106	,305	-,043	1
	Sig. (1-tailed)	,385	,288	,050	,411	
	N	30	30	30	30	30
س19	Pearson Correlation	,075	,204	,000	-,349*	,263
	Sig. (1-tailed)	,346	,140	,500	,029	,080
	N	30	30	30	30	30
المحور2	Pearson Correlation	,704**	,382*	,560**	,426**	,362*
	Sig. (1-tailed)	,000	,019	,001	,010	,025
	N	30	30	30	30	30

Correlations

		س19	المحور2
س8	Pearson Correlation	,347*	,401*
	Sig. (1-tailed)	,030	,014
	N	30	30
س9	Pearson Correlation	,184	,599**
	Sig. (1-tailed)	,165	,000

	N	30	30
س10	Pearson Correlation	-,182	,461**
	Sig. (1-tailed)	,167	,005
	N	30	30
س11	Pearson Correlation	,013	,594**
	Sig. (1-tailed)	,473	,000
	N	30	30
س12	Pearson Correlation	-,174	,489**
	Sig. (1-tailed)	,179	,003
	N	30	30
س13	Pearson Correlation	-,101	,599**
	Sig. (1-tailed)	,298	,000
	N	30	30
س14	Pearson Correlation	,075	,704**
	Sig. (1-tailed)	,346	,000
	N	30	30
س15	Pearson Correlation	,204	,382*
	Sig. (1-tailed)	,140	,019
	N	30	30
س16	Pearson Correlation	,000	,560**
	Sig. (1-tailed)	,500	,001
	N	30	30
س17	Pearson Correlation	-,349*	,426**

	Sig. (1-tailed)	,029	,010
	N	30	30
س18	Pearson Correlation	,263	,362*
	Sig. (1-tailed)	,080	,025
	N	30	30
س19	Pearson Correlation	1	,172
	Sig. (1-tailed)		,182
	N	30	30
المحور2	Pearson Correlation	,172	1
	Sig. (1-tailed)	,182	
	N	30	30

ملحق رقم(5):نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		المحور1	المحور2	الاستبيان
	N	30	30	30
Normal Parameters[a,,b]	Mean	4,0762	4,3194	4,1978
	Std. Deviation	,48732	,43112	,41258
Most Extreme Differences	Absolute	,132	,163	,072
	Positive	,108	,083	,063
	Negative	-,132	-,163	-,072
	Kolmogorov-Smirnov Z	,722	,893	,397
	Asymp. Sig. (2-tailed)	,674	,402	,998

ملحق رقم(6):نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من20الى30	2	6,7	6,7	6,7
	من30الى40	11	36,7	36,7	43,3
	من40الى50	12	40,0	40,0	83,3
	من50فمافوق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المستوى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	6	20,0	20,0	20,0
	ماستر	8	26,7	26,7	46,7
	مهندس	4	13,3	13,3	60,0
	ماجيستر	1	3,3	3,3	63,3
	دكتوراه	2	6,7	6,7	70,0
	مستوى اخر	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	اقل من5	2	6,7	6,7	6,7
	بين5و10سنوات	12	40,0	40,0	46,7
	بين10و15	3	10,0	10,0	56,7
	اكثرمن15	13	43,3	43,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب مالي	7	23,3	23,3	23,3
	وظيفة اخرى	23	76,7	76,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مالية ومحاسبة	13	43,3	43,3	43,3
	محاسبة وتدقيق	1	3,3	3,3	46,7
	تخصصات اخرى	16	53,3	53,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

ملحق رقم(7):نتائج التحليل الوصفي لعبارات المحور الاول والمحور الثاني من وجهة نظر العاملين في مؤسسة سونلغاز

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
س1	30	2,00	5,00	4,1000	,66176
س2	30	3,00	5,00	4,1333	,57135
س3	30	2,00	5,00	3,8667	,89955
س4	30	2,00	5,00	3,9333	1,04826
س5	30	2,00	5,00	4,2333	,67891
س6	30	3,00	5,00	4,3000	,53498
س7	30	2,00	5,00	3,9667	,80872
س8	30	3,00	5,00	4,1000	,60743
س9	30	2,00	5,00	3,9000	,66176
س10	30	2,00	5,00	3,8333	,91287
س11	30	2,00	5,00	4,0667	,86834
س12	30	2,00	5,00	4,0333	,76489
س13	30	3,00	5,00	4,1000	,66176
س14	30	2,00	5,00	3,9000	,88474
س15	30	2,00	5,00	3,8000	,92476
س16	30	2,00	5,00	4,0000	,64327
س17	30	2,00	5,00	3,9667	,88992
س18	30	2,00	5,00	3,8333	1,05318
س19	30	3,00	5,00	4,4000	,62146
المحور1	30	3,29	4,86	4,0762	,48732

المحور2	30	3,42	5,08	4,3194	,43112
الاستبيان	30	3,35	4,97	4,1978	,41258
Valid N (listwise)	30				

ملحق رقم(8):نتائج اختبار معامل الارتباط الداخلي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,613[a]	,376	,353	,34669

ملحق رقم(9):نتائج اختبار التباين الاحادي

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2,025	1	2,025	16,845	,000[a]
	Residual	3,365	28	,120		
	Total	5,390	29			

ملحق رقم(10):نتائج اختبار الانحدار

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	2,109	,542		3,890	,001
	المحور1	,542	,132	,613	4,104	,000