جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

بعنوان

أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين أداء الشركات

دراسة حالة وحدة صناعة الأدوية بالمدية

مؤسسة (Saidal)

من إعداد الطالبين:

* العدراني رابح

* حكوشي بوعلام

تحت إشراف:

د . خلفاوي حكيم

دفعة 2015 - 2016


بسم الله الرحمن الرحيم

تشكر

قال الله تعالى:"لئن شكرتم لأزيدنكم"

احمد الله على نعمة البدن و العقل السليم و نعمة التعليم و نعمة ان هدانا الى صراطه المستقيم ،صراطا كان كله علما و تعليما ،بفضلك يا من بعباده رحيما.

اشكر الله عز و جل الذي رزقني من العلم ما لم اكن اعلم و اعطاني من القوة و المقدرة ما احتاجه للوصول الى هذا المستوى و اتمام عملي المتواضع،

وما التوفيق إلا بالله.

و اصلي و اسلم على خاتم الانبياء و المرسلين صاحب الخلق العظيم
محمد صلى الله عليه و سلم.

الذي ادى الامانة و بلغ الرسالة و نحن على ذلك من الشاهدين.

نتقدم باسمى عبارات الشكر و اخلصها الى الاستاذ "خلفاوي حكيم" على قبوله الاشراف على هذا العمل و على كل ما قدمه لنا من توجيهات قيمة اذ على مستوى المنهجية او على مستوى المضمون العلمي.

كما نسجل شكرنا و تقديرنا الى كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب او من بعيد في انجاز هذا العمل،و اخص بالذكر عمال مكتبة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة المدية، والى كل عمال مجمع صيدال بالمدية.

كما نشكر كل الأساتذة الكرام من الابتدائي الى الجامعي الذين كان لهم الفضل الكبير في الوصول الى ما نحن عليه الان.

و كل من شجعني بالكلمة الطيبة و الابتسامة و الدعاء.

الى كل هؤلاء نقول شكرا

إهداء

"تهادوا تحابوا" ولا خير من هذا الكلام فأهدي هذا العمل المتواضع إلى من علمنا التواضع إلى الرحمة المهداة، والنعمة المسداة، إلى سيد الخلق إلى رسول الله "صلى الله عليه وسلم" والى من أوصاني بها ربه وربي إلى من كرمها وتكرمت برضاها إلى التي سهرت لأنام وتعبت لأرتاح إلى التي أعطتني الحنان حتى ارتويت وأرضعتني حبها حتى استغنيت إلى الحضن الدافئ إلى الملاذ الطيب إلى ألقاب الطاهر النسمة النقية إلى من أرى في عينيها الأمل واستنشق من لسانها عبير الورود إلى من في قلبها مكاني إذا ما الزمن جفاني إلى سيدتي إليك" أماه" أهديك هذا العمل

إلى من تقاسم أمي قلب ابنها كما قاسمتها تربيتي إلى القلب الكبير والحضن الجميل إلى شمعة الأمل في حياتي إلى"أبي العزيز"

إلى إخوتي وأخواتي، وفقهم الله في حياتهم و عملهم، و أنار الطريق أمامهم.

إلى كل قريب إلي؛

إلى أصدقائي وأحبابي ؛

إلى كل من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

رابح

إهداء

يشرفني أن أهدي هذا العمل المتواضع الذي يمثل حصيلة دراستي إلى أحلى كلمة يرددها اللسان وأجمل كائن عرفت فيه الأمان، إلى من خفف عني تعب الأيام، إلى رمز العطاء إلى تاج رأسي الذي كان لي دعما في هذه الحياة "أبي الغالي" أطال الله في عمره.

إلى من حملتني وهنا على وهن، الشمعة التي أنارت دربي، إلى أعز إنسانة في الوجود، إلى الصدر الحنون والقلب الرقيق إلى أعز ما أملك في الدنيا الحبيبة "أمي "

إلى إخوتي وأخواتي وكل عائلة صكوشي.

إلى كل الأصدقاء

إلى كل من هم في القلب ولم يكتبهم القلم

إلى كل من علمني حرفا وساندني ولو بكلمة لمواصلة مشواري الدراسي.

أهدي لكل هؤلاء ثمرة جهدي

بوعلام

الملخص:

تعرف المؤسسات الاقتصادية تطورا هائلا من خلال التقدم الحاصل في أساليب الادارة والتسيير، ونظرا لكبر حجمها وتزايد المنافسة في السوق أدت إلى تعقد العملية الادارية وتطلب معه زيادة مهارات عالية في الادارة وفنيات حديثة.

إن من التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف حيث تعتبر احدى الأدوات الأساسية لمراقة التسيير، ومع زيادة هذا التطور في أنظمة التكاليف أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة كنظام التكلفة على أساس الأنشطة، ونظام الادارة على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، ونظام إدارة الجودة الشاملة وغيرها، ومن أجل تحسين الأداء المؤسسة للحصول على منتج ذو جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة، لا بد من تبنيها لهذه التقنيات الحديثة من أجل تحسين أدائها.

الكلمات المفتاحية: التكلفة، الجودة الشاملة، التكلفة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الانتاج في الوقت المحدد، نظرية القيود.

Abstract:

Know economic institutions a tremendous development through advances in management techniques and management, due to their large size and the increasing competition in the market led to the complexity of the administrative process and ask him to increase high skills in management and modern techniques.

The techniques used by the accounting analytical economic institutions, or what is known as cost accounting, which is one of the basic tools for Mrach management, and with the increase of this development cost systems has led to the emergence of modern systems as a cost-based activities, and management system on the basis of the activities and the system of target cost , and production system on time, and the system of total quality management, etc., in order to improve enterprise performance to get a high quality product at the lowest possible cost, it is necessary to adopt these new technologies in order to improve their performance.

Key words: cost, overall quality, cost-based activities, target cost, production time, Theory of Constraints

فهرس المحتويات

البيان		الصفحة
الواجهة	.....	–
شكر	.....	–
إهداء	.....	–
الفهرس	.....	–
قائمة الجداول	.....	–
قائمة الأشكال	.....	–
ملخص	.....	–
مقدمة	.....	أ
الفصل الأول: الإطار النظري والفكري لإدارة الجودة الشاملة		
تمهيد	.....	02
المبحث الأول: ماهية الجودة الشاملة	.....	03
المطلب الأول: نشأة الجود وأهم روادها	.....	03
المطلب الثاني: مفهوم والجودة الشاملة	.....	13
المطلب الثالث: أسباب و أهداف الجودة الشاملة	.....	20
المبحث الثاني: إدارة الجودة الشاملة ومعايير الايزو 9000	.....	29
المطلب الأول: نشأة ومفهوم الإيزوISO	.....	29
المطلب الثاني : التصديق (التسجيل) ومراحل الحصول على شهادة ISO	.....	31

المطلب الثالث: العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة بمعايير الإيزوISO	.....	39
المبحث الثالث: المقومات الإدارية والتنظيمية لإدارة الجودة الشاملة ومعيقاتها	.....	42
المطلب الأول:أسباب الإهتمام بإدارة الجودة الشاملة		42
المطلب الثاني : المتطلبات الإدارية لنظام إدارة الجودة الشاملة	.....	44
خلاصة	.....	48
الفصل الثاني: تقنيات إدارة التكلفة وعلاقتها بإدارة الجودة الشاملة		
تمهيد	.....	50
المبحث الأول: ماهية إدارة التكلفة	.....	51
المطلب الأول: مفهوم إدارة التكلفة	.....	51
المطلب الثاني: إدارة التكلفة وتطورها في الشركات	.....	54
المطلب الثالث: تقنيات إدارة التكلفة	.....	55
المبحث الثاني: تكاليف الجودة الشاملة	.....	63
المطلب الأول: طبيعة تكاليف الجودة	.....	63
المطلب الثاني: أنواع تكاليف الجودة	.....	65
المطلب الثالث: تكاليف غياب الجودة	.....	69
المبحث الثالث: تحليل علاقة التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة	.....	71
المطلب الأول: تقنيات إدارة التكلفة وعلاقتها بالجودة الشاملة	.....	71
المطلب الثاني: نتائج ادارة الجودة الشاملة من خلال عملية التكامل	.....	79

خلاصة	.....	82
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية		
تمهيد	.....	84
المبحث الأول : تقديم لمؤسسة صيدال	.....	85
المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة وفروعها	.....	85
المطلب الثاني: تقديم فرع المضادات الحيوية (أنتيبيوتيكال)	.....	88
المطلب الثالث :الأهداف الاستراتيجية للمجمع والتزاماته	.....	94
المبحث الثاني : دراسة أثر إدارة الجودة الشاملة على أداء المجمع الحاصل على شهادة الإيزو	.....	97
المطلب الأول: معايير الجودة في المجمع	.....	97
المطلب الثاني : مقارنة النتائج بالمجمع قبل وبعد تطبيق معاييرISO	.....	100
المبحث الثالث: دراسة وتحليل محاسبة التكاليف في مجمع صيدال فرع انتيبيوتيكال المدية	.....	103
المطلب الأول : طبيعة نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة	.....	103
المطلب الثاني: مدى إمكانية تطبيق تقنيات إدارة التكلفة في المجمع	.....	109
المطلب الثالث: تقييم مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	.....	121
خلاصة	.....	123
خاتمة	.....	125
قائمة المراجع	.....	130

قائمة الجداول:

الرقم	البيان	الصفحة
01_1	مراحل و مميزات نظام الجودة	12
02_1	شرح مقولة G.Jean piere	34
03_1	تلخيص النوعين الأوليين للتسجيل والمعمول بهما كثيرا اليوم	36
04_1	مقارنة بين TOMوISO 9000	40
01_3	رقم الأعمال في المجمع خلال الفترة 1999 . 2011	101
02_3	مجموع تكاليف الخاصة بناية "A" و "B"	107
03_3	تحديد مختلف أنشطة مجمع صيدال	110
04_3	تتبع التكاليف حسب الانشطة	112
05_3	العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات	113
06_3	عدد المسببات حسب كل نشاط	114
07_3	عملية تجميع الأنشطة بالمراكز المشتركة	115
08_3	تكلفة مراكز الأنشطة	116
09_3	تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة	117
10_3	عدد مسببات التكلفة المخصصة لكل خط انتاجي	118
11_3	مجموع التكاليف على مستوى خط انتاجي A	118
12_3	مجموع التكاليف على مستوى خط انتاجي B	119
13_3	المقارنة بين مخرجات الأنظمة للتكاليف الغير مباشرة	121

قـائـمـة الأشكـال

الرقم	البيان	الصفحة
01_1	تطور مفهوم الجودة	11
02_1	أهداف إدارة الجودة الشاملة	23
01_2	أهداف إدارة التكلفة	53
02_2	العلاقة بين مستوى الجودة و تكاليف الجودة	68
03_2	النتائج المالية لإدارة الجودة الشاملة	79
04_2	النتائج التشغيلية لإدارة الجودة الشاملة	80
01_3	الهيكل التنظيمي لفرع أنتبيوتيكال	91
02_3	منحنى تطور رقم أعمال المجمع	101
03_3	البرنامج التي تعمل به مختلف أقسام المحاسبة في المؤسسة	104

مقدمة

مقدمة عامة:

تنشط الشركات حاليا في محيط اقتصادي يتميز بالمنافسة المتزايدة، والتطور التكنولوجي السريع، مع قصر دورة حياة المنتجات ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة ذات نسبة عالية للجودة والسعر وتسعى كل مؤسسة في ظل هذه الظروف إلى إشباع رغبات اكبر عدد ممكن من العملاء وبذلك تعظيم حصتها من السوق وضمان بقائها فيه، ويتوقف تحقيق ذلك على عدة عوامل من بينها قدرتها على إنتاج وتسويق منتجات متجددة تلبي متطلبات المستهلكين من حيث الجودة والسعر.

ولكي تضمن الشركات بقاءها واستمرارها في هذا المحيط التنافسي يمكنها أن تتبع استراتيجيات مختلفة كإستراتيجية الريادة في التكلفة أو إستراتيجية التميز في المنتج، غير إن إتباع إحدى هاتين الإستراتيجيتين لا يعني بالضرورة عدم الاهتمام بالأخرى، فاختيار المؤسسة لإستراتيجية التميز في المنتج لا يعني تجاهلها لتكاليفه وإنما ستحاول أن تركز في منافستها لباقي المؤسسات على جودة ووظائف المنتج الذي تعرضه بالدرجة الأولى بدلا من اعتبار التكلفة والسعر نقطة تركيزها الأساسية. أما إذا اتبعت إستراتيجية الريادة في التكلفة فإنها ستعمل على جعل أدائها يفوق أداء منافسيها في إنتاج المنتجات أو الخدمات بأقل التكاليف وبالتالي الحصول على أرباح مستديمة بأقل الأسعار دون إهمال جودة المنتج أو الخدمة المقدمة، أي أنها ستعمل على تحسين نسبة الجودة والسعر بشكل مستمر فمن الضروري تجنب تخفيض التكاليف دون الاهتمام بجودة المنتوج ووظائفه وخصائصه في آن واحد.

إن مثل هذه الأحداث عادة ما تكون لصالح المستهلك، إذ أن المنافسة الشديدة تقود إلى خفض الأسعار وجودة أكثر في التصنيع، إن هذا التغير في بيئة العمل جعل عدة شركات تدخل في برامج بيئية وأخرى إدارية معقدة، بحيث تحقق من وراء هذه البرامج المنافسة العالمية ومنها تلبية طلبات المستهلكين في الموعد المحدد لتحقيق أهدافها من حيث الربحية والمكانة الاجتماعية، ومن الطبيعيين يتوجب علي المنتجين التنبؤ المستقبلي للطلب علي منتجاتهم وذلك لتسيير العملية الإنتاجية بسهولة لمواجهة هذا الطلب بهدف تقليل تكاليف الإنتاج للحصول علي أقصى أرباح ممكنة.

وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح تحقيق الجودة ليس مكلفا وإنما المكلف هو عدم تحقيقها، لذلك أصبحت الجودة ضرورية ويجب توافرها في أي شركة ترغب في تحقيق أهداف النمو والتوازن والاستقرار في

السوق، بحيث أصبحت تقنية إدارة الجودة الشاملة إحدى الأولويات الإستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية للشركة .

الأمر الذي يمكننا من القول بأن بيئة التصنيع الحديثة أثرت على محاسبة التكاليف بالشكل الذي جعلها تستجيب بتوظيف العديد من تقنيات إدارة التكلفة كمستجدات حديثة كما أثرت على إدارة الجودة الشاملة بالشكل الذي جعلها تبحث عن التحسين المستمر، وبذلك يسعى البحث بيان **أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين أداء الشركات؟**

إشكالية البحث:

عرفت عدة شركات في مطلع القرن العشرين تطورا سريعا بسبب تميز السوق في تلك الفترة بارتفاع الطلب وقلة المنافسة، أي أن السوق وقتها كان في حالة ندرة وكان الانشغال الرئيسي للشركات هو الإنتاج مهما كانت التكلفة لان البيع سيكون مضمون وبالسعر الذي تفرضه الشركة، أما حاليا ومع انتقال السوق من حالة ندرة إلى حالة فائض وتعدد المنتجات،حيث أصبح السعر يتحدد في السوق كما أن الشركة لم تعد تهتم بالإنتاج فقط بل إلى ضمان تسويق ما تم إنتاجه، مما أدى إلى ظهور منافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة، لذلك وجب على الشركات مواكبة هذه التطورات، ولتحقيق ذلك تم طرح التساؤلات التالية:

- ما مدى تأثير عناصر إدارة الجودة الشاملة (تحسين الجودة، تخفيض التكاليف، رضا الزبائن) علي تحسين أداء الشركات؟
- إلى أي مدي تؤثر استخدام تقنيات إدارة التكلفة على تحسين أداء الشركات؟
- ما مدى تكامل تقنيات إدارة التكلفة على عناصر إدارة الجودة الشاملة مع استخدام تحسين أداء الشركات؟

فرضيات الدراسة:

- تأثر عناصر إدارة الجودة الشاملة (تحسين الجودة، تخفيض التكاليف، رضا الزبائن) على تحسين أداء الشركات.

❖ لا يوجد أثر لاستخدام تقنيات إدارة التكلفة على تحسين أداء الشركات.

❖ لا يوجد ارتباط بين تقنيات إدارة التكلفة على عناصر إدارة الجودة الشاملة مع استخدام تحسين أداء الشركات.

أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتركز فيل تحديد TQMعلى الشركات، والى أي مدى تؤثر عناصر TQM في التكامل مع استخدام تقنيات إدارة في الشركات، وذالك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

❖ بيان إطار نظري متكامل لإدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة وأثره في خدمة الشركات في تقليل التكاليف التشغيلية للعملية الإنتاجية.

❖ تطوير الأنظمة التي تعمل بها المؤسسة من تقليدية إلى حديثة من أجل إعطاء تفسير دقيق للنتائج.

❖ توضيح أهمية TQM وتقنيات إدارة التكلفة بوصفها عناصر نجاح في أي منظمة، و عمل نوع من التكامل بينهم وتطبيقهم في المنظمات بحيث يساهمان جنبا إلى جنب في تحسين الأداء من خلال زيادة جودة المنتج وإدارة التكاليف وتخفيضها وتحقيق الميزة التنافسية للمنتجات.

❖ دعم المكتبات بمرجع إضافي في هذا المجال.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في تحديد أهمية الاستفادة من TQM تقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات، ومن هنا قد تضيف هذه الدراسة ما يلي:

❖ المزايا العديدة التي يمنحها التطبيق الجيد لمبادئ ادارة الجودة الشاملة، حيث تعد المؤسسات اليابانية خير دليل على ذلك

❖ استعراض مختلف الطرق الحديثة من أجل محاولة التكامل فيما بينها.

- إعطاء نتائج واقعية يمكن على أساسها اتخاذ القرارات الأمثل.
- كثرة البحوث حول إدارة الجودة الشاملة من جوانب مختلفة و قلّتها حول دراسة العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة تقنيات الإدارة التكلفة لما لها أثر كبير.

أسباب اختيار الموضوع:

إن ما دفعنا لاختيار هذا الموضوع الرغبة الشخصية بالإضافة إلى ما يتضمنه من حداثة تكسبه صفة الأهمية النسبية بالنسبة للمؤسسات،ولما يحمله موضوع الجودة مع التكلفة التي تعتبر حتمية على المؤسسات من أجل المنافسة في تخفيض التكاليف،مع مراعاة قيود الجودة وقوانينها، وكذالك أهم وسيلة لإرضاء المستهلك من ناحية الجود وسعر، وكذالك النجاح الذي عرفته مختلف المؤسسات العالمية التي تعتمد عليهما معا.

صعوبات والمعيقات:

- صعوبة ايجاد مؤسسة للقيام بالدراسة الميدانية على أكمل وجه.
- أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية واجهتنا صعوبة في تطبيق التقنيات الحديثة لوجود تعقد في العملية الانتاجية.

حدود الدراسة :

بهدف معالجة الإشكالية محل البحث وتحقيق قمنا بوضع محددات وأبعاد الدراسة والمتمثلة في التحليل جزئي وحدوي وليس تحليل كلي، أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين أداء الشركات، واقتصرت دراستنا على في حيز مكاني محدد تمثل في دراسة حالة صيدال بالمدية وحيز زماني متعلق بسنة 2016 .

المنهج الدراسة :

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي حيث غطى الجانب النظري من خلال الاعتماد على الكتب العربية والأجنبية بالإضافة إلى دراسات العلمية مختلفة ذات صلة بالموضوع الدراسة، في حين غطى الجانب العملي من خلال دراسة الميدانية

سعيا من خلالها تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتقنيا ت إدارة التكلفة في الشركة الصناعية بالاعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة .

مجتمع الدراسة والعينة:

تتضمن مجتمع الدراسة من المؤسسة الصناعية صيدال لإجراء دراسة حالة كونها تنطبق عليها جميع المطلوبة لتطبيق موضوع البحث.

أدوات الدراسة ومصادر البيانات:

- المسح البيداغوجي في المكتبات الجامعية بالإضافة إلى المجلات والدوريات المتخصصة والبحوث الأكاديمية التي لها علاقة بموضوع البحث.
- الاستفادة من الفضاءات التي تتيحها الشبكة العنكبوتية.
- أرشيف المؤسسة محل الدراسة والوثائق الخاصة بها.
- المقابلات الشخصية سواء مع الأساتذة المختصين أو مع المسئولين في المؤسسة محل الدراسة.

تقسيمات البحث:

قسمنا بحثنا هذا إلى فصلين نظريين وفصل ثالث تطبيقي مبتدئين ذلك بمقدمة وخاتمة في النهاية بحيث:

الفصل الأول: الإطار النظري للجودة الشاملة

نتطرق في هذا الفصل إلى عرض مفاهيم عامة حول إدارة الجودة الشاملة من خلال التطرق إلى نشأة الجودة وبعض مفاهيمها وعلاقتها بمعايير ايزو، ومختلف مقوماتها الإدارية والتنظيمية لتطبيقها، ومدى تبنى هذه المعايير من أجل تحسين جودة المنتج.

الفصل الثاني: تقنيات إدارة التكلفة وعلاقتها بالجودة الشاملة

نحاول في هذا الفصل الإحاطة بالإطار النظري لتقنيات إدارة التكلفة من خلال إعطاء مفهوم إدارة التكلفة وعرض مختلف تقنياتها مع تحديد علاقتهم بإدارة الجودة الشاملة وتحديد مختلف تكاليف الجودة ومدى إمكانية تخفيض التكاليف باستخدام هذه التقنيات.

الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع صيدال

في هذا الفصل حاولنا تطبيق ما تطرقنا إليه نظريا في مجمع صيدال.

الدراسات السابقة :

الدراسة الأولى: علاء الدين الدين بريجاوي، أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الجودة الشاملة وتقنية نظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الانجاز،جامعة تشرين،2014.

هدفت الدراسة أساسا إلى دراسة التكامل بين نظام إدارة الجود الشاملة ونظرية القيود وإلقاء الضوء على الآثار الإيجابية الناتجة عن هذا التكامل لأغرض تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز،و في سبيل تحقيق هذا الهدف الأساسي قام الباحث بدراسة الإطار الفكري والتأصيل العلمي لكل من الإدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود من المنظور تخفيض التكاليف وتحسين الإنجاز.

حيث تم التوصل الى:

- توعية وترسيخ القناعة الجدية لدى إدارات الشركات والعاملين في كافة المستويات الادارية والفنية بأهمية تطبيق ادارة الجودة الشاملة في المنظمة.
- تطوير طرق وأساليب العلمية والعملية يمكن إتباعها للاستفادة من التكامل بين ادارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تعزيز الميزة التنافسية عن طريق تخفيض التكلفة وتحسين الانجاز.
- تبني وتطبيق نظرية القيود وأدواتها في منشآت قطاع العام والخاص، خصوصا وأن قيود التي توجه العمليات الانتاجية تتصف بالتغيير المستمر مما يعني عدم وجود نهاية لهذه القيود ومن ثم لابد من من تبني تقنية للتعامل معها

الدراسة الثانية: حابي أحمد،دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية،جامعة الجزائر3،2011.

من خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن تطبيق طرق التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة لاعتمادها على التقدير الشخصي لتحميل التكاليف على وحدة المنتج والتي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ القرارات الادارية.
- إن تطبيق طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة، ويمكنها من اتخاذ القرارات أفضل في ظل المنافسة بحيث تساهم بشكل جيد في توزيع التكاليف غير المباشرة بعدالة وتحديد التكاليف النهائية بدقة مقارنة بالطريقة التقليدية المطبقة.
- رغم وجود طريقة لتحديد تكاليف الإنتاج وتكاليف النهائية للمنتجات إلا أنه ما يعاب على المؤسسة أنها تستعمل في التكاليف غير المباشرة التقليدية

الدراسة الثالثة: موزاوي مريم،مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، جامعة المدية (2015).

حيث تم التوصل إلى:

- هناك إمكانية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذا النظام بصورة صحيحة و حتى يتم التدريب علة الطريقة التطبيقية بصورة كافية.
- هناك محددات للمؤسسة عند تطبيق نظام أن تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق عند تحديد الأسعار المنتجات وهامش الربح المطلوب.
- يؤدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة وإتباع مبادئها بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للعملية الإنتاجية واستخدام أسلوب البحث عن الأساليب التي تساهم في تخفيض التكاليف.

الفصل الأول

الإطار النظري والفكري

لإدارة الجودة الشاملة

مقدمة الفصل:

لقد شهدت بداية السبعينات من القرن العشرين تحولات كبيرة في مجال الأعمال، اتسمت بالتعقيد والحركة المستمرتين في مختلف الآفاق السياسية،الاقتصادية،ازدياد حدّة المنافسة على الصعيدين المحلّي والعالمي،تطوّر نظم التكنولوجيا والمعلومات،ازدياد وعي المستهلك إلى غير ذلك من التحوّلات التي جعلت المؤسسات تدرك أهمّية الجودة كوسيلة ناجعة لمجابهة التحدّيات الجديدة.

و لقد أسهمت اليابان إسهاماً فعّالاً في تصعيد وترقية النهوض بالجودة في ميدان العمليات الإنتاجية بشكل عام، إذ احتلّت الجودة مكانة بارزة و متميّزة في الصناعة اليابانية، و يمكن القول أنّ اليابان هي أوّل من لفت نظر العالم إلى تطبيق مدخل جديد في إدارة الجودة، بعد أن عرف هذا الأخير مراحل تطوّر مختلفة ليصل إلى مفهومه الشامل و المتمثّل في إدارة الجودة الشاملة، لهذا تضمّن هذا الفصل السياق التاريخي لهذه المراحل، و كذا تعاريف الجودة و إدارة الجودة الشاملة، لنتعرّض بعد ذلك إلى إبراز الركائز الأساسية التي تستند إليها إدارة الجودة الشاملة .

المبحث الأول: ماهية الجود الشاملة

يعد علم إدارة الجودة في العصر الحالي من العلوم الإدارية الحيوية الهامة التي تساهم مساهمة كبيرة في بناء الشركات و تحديد أهدافها و أسس تحقيق هذه أهداف بما يتناسب مع إستراتيجية الشركة وتوجيهها.

المطلب الأول: نشأة الجود وأهم مراحلها

أولا: المدخل التقليدي لإدارة الجودة:

و يشتمل هذا المدخل على المراحل المتميزة في تطور الجودة و هي الفحص، ومراقبة الجودة، و تأكيد الجودة، و لكل مرحلة خصائصها:

1)مرحلة بداية القرن العشرين – مرحلة الفحص –: و ظهور الثورة الصناعية و التقدم التقني عقب الثورة الصناعية خلال النصف الثاني من القرن الثامن عشر مما ساعد على ظهور الإنتاج الغزير، الذي قابله الطلب المتزايد عل المنتجات الصناعية، و اقترنت هذه الفترة بمرحلة التسيير العلمي للعمل" تايلور " الذي كان يهدف إلى الرفع من مستوى الكفاءة الإنتاجية داخل المصنع عن طريق التخصص والنمطية و تنشيط العمل، وتقييم العمل الذي يسمح بالاستغلال الأمثل لليد العاملة المتوفرة و غير المؤهلة كأحسن طريقة من أجل زيادة الإنتاج و بأقل تكلفة،مع الفصل بين وظيفة الإنتاج و وظيفة التفتيش[1].

حيث مثل النموذج الصناعي الأمريكي القائم على الإنتاج الجماهيري النمطي الكبير الموجه للاستهلاك الجماهيري الكبير نظاما يتركز على نشاط التفتيش بفحص المنتجات التي ينتجها المصنع في المرحلة النهائية ليتأكد من مطابقتها لمعايير الجودة المحددة مسبقا، وكشف عيوب المنتجات وهذا بهدف تطوير العملية الإنتاجية .

[1] الهواري السيد،الإدارة الأسس العلمية،مكتبة عين الشمس الكبر بمصر،سنة 1996، ص11.

وهي الطريقة العلمية في التفكير التي نتجت من التصور الفلسفي الكلاسيكي، حيث تميزت المؤسسة عند " تايلور" بالأمثلة و الرشادة، و نظرتها إلى التنظيم على انه نظام مقفل حيث تنعدم ظاهرة التأثير والتأثر بين المحيط و المؤسسة. و الذي عكس كذلك ظروف اقتصاد الندرة عند العجز على تلبية الطلب المتزايد على السلع من جهة، و وجود يد عاملة غير مؤهلة، من جهة أخرى .

و في هذه المرحلة انقسمت وظيفة الجودة بين العامل الذي يقوم بالإنتاج و المفتش الذي يقوم بفحص المنتجات بغرض التقليل من الإنتاج المعيب و فصل المنتجات المعيبة عن المنتج النهائي مستخدمة في ذلك أجهزة التفتيش و الاختيار و معامل الاختبارات.

2)فترة 1930 – 1950: مراقبة الجودة: لم تقتصر مراقبة الجودة على أنشطة و أساليب العمليات التي تستخدم لإتمام متطلبات الجودة، و أنها، و لهذا المعنى تعتبر من المكونات الداخلية لأنشطة مدخل تأكيد الجودة – ولكن من ناحية أخرى وقفا لتعريفها، فإن مراقبة الجودة تعتبر أيضا محدودة الرؤية نسبيا لكونها ابعد كثيرا من مجموعة أنشطة الفحص التي تصمم لتأكد من أن المنتجات المعنية لن يسمح لها أن تصل إلى المستهلك[1].

إن موضوع الرقابة على الجودة ظهر منذ أيام الثورة الصناعية، حيث أصبح حجم الشركات كبيرا خلال القرن العشرين و أصبحت عملية الفحص عملية فنية ومنظمة. فأخذ المسؤولون عن الفحص يجتمعون معا ليقدموا تقرير الفحص إلى رئيسهم الأعلى و الذي يقوم بدوره بتقديم تقريره إلى مدير الإنتاج . و في بداية العشرينيات من القرن الماضي تم تطوير أسلوب إحصائي للرقابة على الجودة من قبل شركة " بيل للتلفونات **Bell Téléphone** " فقد اقترح " شيوارت **W . Shewart**" خرائط للرقابة في عام 1924، و في عام 1930" روميج و دوج"**H. G Roming and H.F Doge**". جدول عينات القبول، و في نفس الوقت ازدادت أهمية الرقابة على الجودة بشكل كبير و أصبح لها موقع مهم في الهيكل التنظيمي و بمستوى الإدارات الرئيسية.

[1] زين الدين فريد عبد الفتاح،المنهج العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية، القاهرة،1996، ص16 .

وأثناء الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بموضوع الجودة و قد أدركت الشركات عدم كفاية الفحص وأن هناك إجراءات أخرى للوصول إلى مستوى الجودة المرغوب فيها و يتطلب ذلك إشراك المهندسين المسؤولين عن التصميم، ومهندسي العملية الإنتاجية ومحللي الرقابة على الجودة(إحصائيين) و المراقبين و العاملين في خطوط الإنتاج إلى جانب المعدات و دعم الإدارة العليا و بهذه التطورات الأخيرة أخذ مدير الرقابة يحتل نفس المستوى التنظيمي للدائرة الهندسية، و التصنيع، و التحويل وباقي الوظائف الرئيسية الأخرى، فمن أجل تطوير مواصفات المنتج هناك ضرورة لأن يعمل مدير الرقابة على الجودة مع دائرة الهندسة، ودائرة البحث و التطوير[1].

وفي هذا كان لمساهمات العالم الأمريكي " ديمنج **E. Deming** " الذي اقترح طريقة إحصائية للرقابة على الجودة للشركات الصناعية اليابانية،و قبل قبول توصياته و تطبيقها، كانت الشركات اليابانية تنتج منتجاتها بمستوى رديء، إلا أن هذه الصورة تغيرت بشكل كبير في الوقت الحاضر .

بالإضافة إلى بعض المساهمات الأخرى على المستوى الأكاديمي، حيث تم إنشاء المجمع الأمريكي لمراقبة الجودة عام 1949 و قد روج هذا التنظيم من خلال مطبوعاته، و مؤتمراته، و جلساته التدريبية لاستخدام مراقبة الجودة في كل أنواع المنتجات و الخدمات، و أسسوا سنة1947 جمعية سميت " **American society qualité control** ".والتي لعبت دورا مهما في انتشار وتوسيع تسيير الجودة تدريجيا.[2]

وعموما يمكن القول أن مراقبة الجودة تتضمن تسجيل و تحليل و كتابة التقارير المتعلقة بالمعلومات المتصلة بالجودة، حيث تمثل هذه المعلومات الأساس الحاجة اليومية لاتخاذ القرارات. و من خلال هذه التطورات نلاحظ أن مفهوم المراقبة استخدم في معنيين مختلفين: فالمعنى الأول ارتبط بالتفتيش والفحص قصد معرفة النتائج المتحصلة في مرحلة الإنتاج، وغير مطابقة لمتطلبات هذه العملية. والمعنى الثاني يعني مراقبة الإنتاج، التحكم والإشراف على عملية التصنيع ويمثل (مراقبة الجودة)، ويتعلق الأمر بالأنشطة

[1] التميمي حسن عبد الله – إدارة الإنتاج والعمليات (مدخل كمي) دار الطباعة وللنشر والتوزيع،عمان،1997 ص607.

[2] دا بيستر فيلد – الرقابة على الجودة – المكتبة الأكاديمية – القاهرة 1995 ص27 .

التي تسمح بقيادة العملية الإنتاجية وتفادي عدم المطابقة أو الانحرافات، مقارنة بما تحدده حتى نهاية العملية.و كانت الجودة هنا تهدف إلى تقليل نسبة المعيبات مستخدمة بالإضافة للمرحلة الأولى في تطبيق الأساليب الإحصائية في ضبط الجودة، و على الرغم من أن مراقبة الجودة أكثر تقدما من مجرد مدخل للفحص، إلا أن التقدم في إدارة الجودة جعل الاعتماد على مراقبة الجودة غير كاف بل غير ملائم بمفرده لتحقيق التحسين المستمر المنشود، و الاستعراض التالي لنظام الجودة يوضح نواحي القصور و عدم الفعالية في هذا النظام .

3)مرحلة 1950 –1970 تأكيد أو ضمان الجودة:

تميزت هذه المرحلة بتجاوز مرحلة مراقبة الجودة و أدت إلى ظهور نظرة جديدة فمنذ 1950 شع في التدرج في تأكيد أو ضمان الجودة، بسب ما تميزت هذه المرحلة من تحولات كبيرة في العالم من الناحتين الاقتصادية الصناعية و الاجتماعية، سوء في البيئة الداخلية للمؤسسة أو على مستوى البيئة الخاصة والكلية للمؤسسة، حيث ارتكزت هذه التحولات حول نقطتين أساسيتين متكاملتين كان لكليهما الأثر على مفهوم الجودة وتطوره .

فالتطور الأول ركز على ضرورة الاهتمام باحتياجات العميل و أولويته و الإشراف بالعلاقة بين مورد وزبون خارج و داخل المنظمة الذي من شأنه تحسين الرضا النهائي للعملاء خارج المنظمة، فعلى المؤسسة أن تدرك بوعي كبير ضرورة توثيق هذه العلاقة و البحث دوما في استعمال الطرق الرياضية السابقة (الطرق الإحصائية فصد التقليل من نسبة الأخطاء، و معرفة حاجيات المستعملين، و تلبيتها و معالجة الشكاوي) .

وهذا ما أكده**ond yoshio** في كتابه حيث يقول:" إن منح الرضا لدى الزبائن يدل على وجود الثقة في مصداقية المنتج، و هو إحساس بالافتخار أثناء شرائه و الانتفاع به أثناء استعماله "[1].

[1] دا بيستر فيلد،مرجع سابق،ص28.

أما التطور الثاني فقد ركز على البعد الاقتصادي للجودة " حيث كان معروفا في الصناعة الغربية بان الجودة تكلف غاليا". و أن المنتج الجيد يباع " بسعر مرتفع " لذا حاول**Juran** إثبات عكس ذلك في 1951، فاعتبر تكاليف الجودة التي يمكن تجنبها يمكن الضغط عليها، و التقليل منها بواسطة العمليات الوقائية في مختلف مراحل الإنتاج . ومن ذلك نلاحظ أن هناك ثلاث عوامل شجعت ظهور مفهوم ضمان الجودة وتتمثل في[1]:

- تطبيق المبادئ الإحصائية في العمليات الصناعية (**عامل علمي**) .
- ضرورة تقديم الضمان للمستعملين و أدلة موضوعية عن درجة جودة المنتجات المقدمة من اجل كسب ثقتهم (**عامل تجاري**).
- ضرورة التقليل من تكاليف النفايات (الفضلات) و الإصلاحات و أعمال الصيانة و المراقبة (**عامل اقتصادي**).

و تشتمل عمليات تأكيد الجودة جميع القرارات و التصرفات المخططة و المنطقية الضرورية لتوفير الثقة المؤكدة و ضمان تحقيق مستوى الجودة المطلوبة (محليا و عالميا)، والتخفيض والتحكم في تكاليف الجودة اقتصاديا.

ويتضح مفهوم تأكيد الجودة من خلال وضع حيز التنفيذ لمجموعة من الإجراءات المخططة أو المنطقية اللازمة لتوفير ثقة كافية، بان المنتج يحقق متطلبات معينة للجودة والتي تشمل التأكد من أن الجودة هي ما يجب أن يكون عليه، وهذا يشمل تقويما مستمرا للكفاية و الفعالية، مع وجود مقاييس تصحيح الوقت السليم و تغذية عكسية تنشط عند الحاجة لذلك ".

وخلاصة ما تقدم أن تأكيد الجودة كمدخل من مداخل إدارة الجودة يتضمن اهتماما أكثر بعدا وعمقا من المداخل السابقة له تاريخيا، فلأول مرة يقدم المدخل مفهوم التكامل و التنسيق التكامل

[1] Harmelpilip .qualité et management stratège qui .paris 1999،p29.

والتنسيق بين برامج الإدارة، و لأول مرة كذلك يتم التأكيد على أن كافة المستويات الإدارية تخطيط ومراقبة الجودة، ركزت على اهتمامات معينة، و بدأت أولى المراحل من منظور ضيق فقط بمجرد الفحص للمطابقة وتصحيح الأخطاء بعد وقوعها، تلتها مرحلة مراقبة الجودة التي توسعت في مفهوم الفحص وطورته إلى محاولة المنع و لم يعد فحص لمجرد المطابقة و التصحيح، و لكن امتدت لتشمل جزءا من التصميم و الأداء، ثم المرحلة الثالثة: و هي مرحلة تأكيد الجودة لتغطي مجالات أرحب، وتشمل التصميم و المطابقة الأداء بالكامل مع ملاحظة أن أي مرحلة تالية من مراحل المدخل التقليدي لم تستبعد سابقاتها ولكنها استندت عليها و بمنظور أوسع و أعمق و أشمل .

ثانيا: المدخل الحديث فترة 1970 حتى الآن:إدارة الجودة الشامل:

يصعب تحديد أصل ومصدر موضوع الجودة الشاملة فالمتفق عليه اليوم بأنها نتاج لتجميع و حوصلة مجموعة من المساهمات، مساهمة أمريكية من طرف الثلاثة " **Juran ,Fengenbum** , **Crosby** و شملت ضمان الجودة " و صفر معيب " و التي أضيفت للمساهمات اليابانية ممثلة في "**ishikawa** " حول حلقات الجودة ابتداء من سنة 1961 .هذه الصعوبات تجلت من خلال التحولات العميقة التي حدثت في البيئة الاجتماعية و الاقتصادية للمؤسسة و التي شهدتها هذه الفترة . حيث عرف الاقتصاد العالمي نموا قويا في النصف الثاني من العشرية 1960 وبداية 1970 بالإضافة إلى الأزمتين البتروليتين 1973 و 1979 اللتين كشفتا هشاشة الاقتصاديات الغربية. و كذلك فإن اضطراب العالم الذي نعيش فيه اليوم وضغوط التحول التي تواجه الصناعة، و التقدم التكنولوجي إلى جانب التغيرات السكانية و إنشاء التكتلات الاقتصادية و ظهور التبادلات التجارية و المنافسة الشديدة بشكل واضح كانت سببا كافيا للمديرين في القطاعات الإنتاجية، على المستوى العالمي، أن يفكروا وبعمق في الحاجة إلى مدخل جديد لمواجهة هذه التحديات .

إن المدخل التقليدي لإدارة الجودة بمراحله المختلفة أصبح غير قادر على الوقوف أمام تلك التحديات فعندما كان ازدهار و نمو المنظمة مرتبطا بالإنتاج لأن الطلب كان أكثر من العرض، فبإمكان المنظمة تصريف كل أنواع منتجاتها وباختلاف درجة جودتها قصد تلبية الحاجات الأولية للمستهلكين .

إن وفرة و حضور المنتجات من جهة، و تزايد عدد الجمعيات الممثلة للمستهلكين من جهة أخرى سمحا بإعطاء مكانة تفضيلية للزبون، و زيادة الاهتمام برغباته وجمع المعلومات عن خصائصه واحتياجاته، و العمل على تلبية هذه الرغبات للحصول على رضاه . و لم يعد السعر هو العامل المحرك لسلوك المستهلك بل ظهرت عوامل أخرى أهم و أهتم بها المستهلك مثل الثقة في جودة السلع وابتكار أنواع جديدة من المنتجات و التنوع في هذه المنتجات، و أصبحت المنظمات مهددة بترك السوق إن لم تستطع مواجهة هذه المتطلبات، و أدى هذا إلى اهتمام المنظمات بضرورة البحث عن الجودة و التميز في الأداء و تحقيق ميزات تنافسية، تضمن لها البقاء في السوق و لتحقيق ذلك و جب ان يقوم كل فرد في المنظمة بإجادة عمله من خلال إستراتيجية شاملة للتحسين المستمر في جودة المنتج، سواء سلعة أو خدمة، و إن تكون هذه الإستراتيجية متميزة بالمرونة التي تمكن من إدخال التعديلات لتتلاءم مع احتياجات المستهلكين، وان تبقى النظم إستراتيجيتها على أساس الاستدلال بالمستهلك، تبعا للتطورات الاجتماعية و الثقافية، و التقدم في وسائل الإعلام و الاتصال التي تعيشها مختلف المجتمعات، و أدى ذلك إلى بروز و ظهور طموحات جديدة لدى الأفراد و هو ما سمح لهم بممارسة ضغوطات كبيرة على المنظمات مطالبين إياها ليس فقط بتوفير منتجات تتميز بتقنيات عالية، بل و حتى منتجات تحمي البيئة، و لا تؤثر عليها و على صحة المستهلك .

فعلى المستوى الداخلي للمنظمة، وبسبب التطور في المستوى الثقافي و العلمي لدى العمال، نتجت عنه طموحات أكبر، مطالبين الإدارة بتغير نضرتها للعمل من مجرد نضرة مادية إلى نظرة متقدمة أكثر واعتبار العمال كمساهمين وشركاء من حقهم تحديد غايات و أهداف المؤسسة ومشاركتكم الفعالة في اختيار الاستراتيجيات و اتخاذ القرارات، و من تم العمل بروح و عقلية جديدة هي عقلية الملكية، بدلا من الوظيفة، من خلال تحول العاملين بالمنظمة إلى شركاء حقيقيين في إدارة تلك المنظمة، و هو ما دفع بالإدارة إلى تغيير أساليب التسيير و ظهور الإدارة بالمشاركة و التي أدت إلى إنشاء مجموعات الحل و التي تسمى " حلقات الجودة " و فلسفة الإدارة المفتوحة " منهج المصارحة بالأرقام "[1] حيث يتعرف جميع أعضاء المنظمة على أرقامها الهامة التي تعبر عن أهدافها الإستراتيجية و المالية و الإنتاجية.

[1] فاتن احمد بوبكر: نظم الإدارة المفتوحة أتراك النشر والتوزيع ط1 مصر، سنة2000،ص 53.

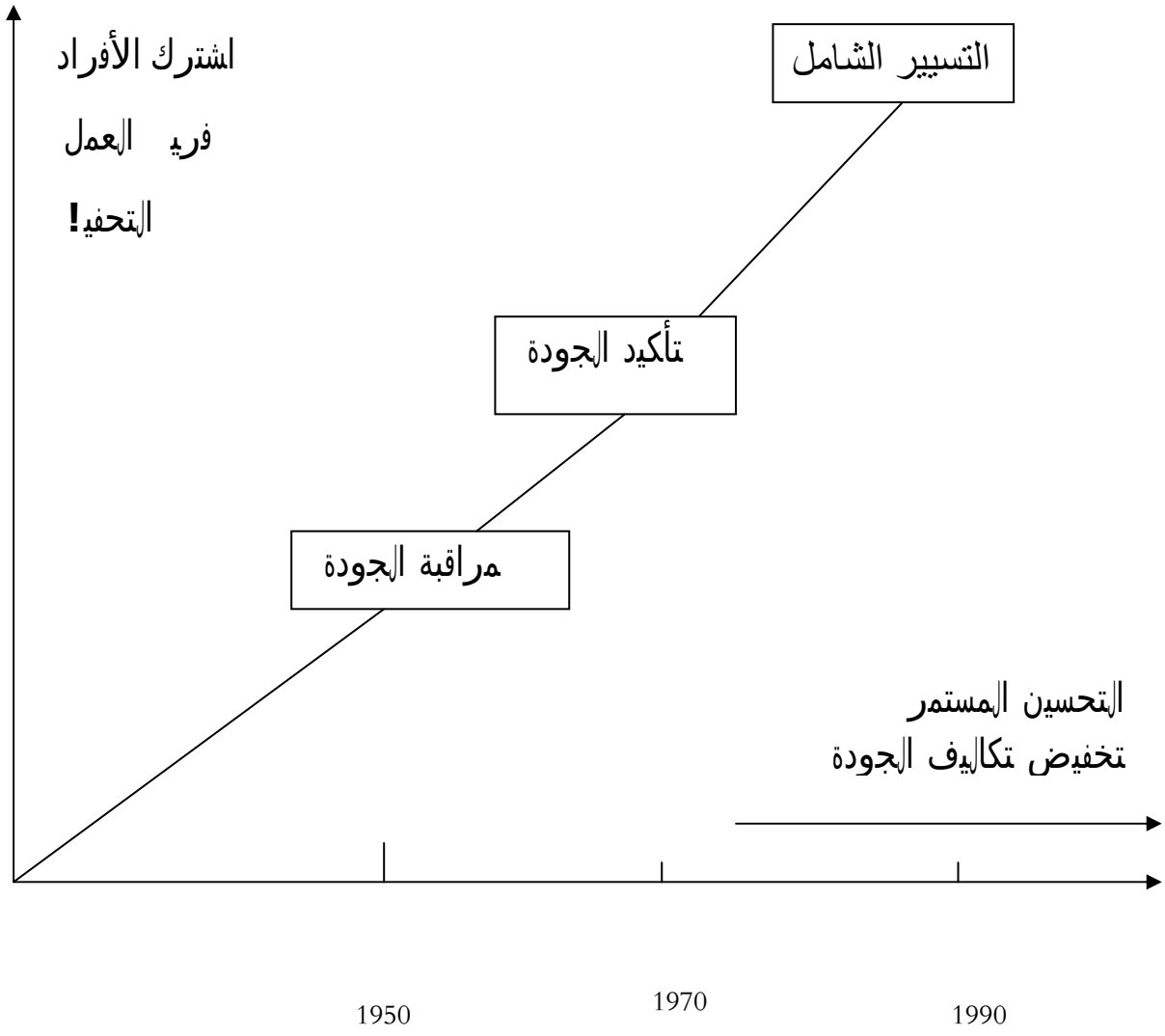
وتبني إدارة الجودة الشاملة من خلال مدخل النظم الذي يأخذ بعين الاعتبار التداخل بين جميع عناصر التنظيم مما يؤدي إلى زيادة فعالية المنظمة و هذا يتطلب الدمج بين:

- ❖ تبني الإستراتيجية المبنية بالتوجه بالمستهلك .
- ❖ أدوات الجودة .
- ❖ مشاركة العاملين باعتبارهم العنصر المسئول عن التلاحم و الاندماج بين هذه العناصر، و تبين هذه الفلسفة على إمكانية تحسين المنتج و العمليات في النظم على أن تبحث فرص التحسين في جميع المستويات (لتحسين المستمر – التوجه بالمستهلك – رضا المستهلك (الهدف). [1]

و من خلال العرض السابق يمكن القول أن إدارة الجودة الشاملة تهدف إلى التطوير الشامل و المستمر لنظم الجودة، و اتساع المفهوم التطبيقي للجودة، يشمل جميع عناصر التنظيم لعل من أبرز أدوات هذه المرحلة استخدام و تطوير نظم المعلومات لإدارة الجودة في العالم.

[1] سونيا محمد البكري: إدارة الجودة الكلية –الدار الجامعية الإسكندرية -2004/2003 ص31.

- الشكل رقم(1-01): تطور مفهوم الجودة .



Source: G stora – J Montaigne la qualité totale dans l'entreprise organisation 1986 – p 31=ed

– الجدول رقم(1–01): يبين المراحل و مميزات نظام الجودة:

المراحل	التفتيش	مراقبة الجودة	تأكيد الجودة	الجودة الشاملة
الغرض	اكتشاف الأخطاء	مراقبة التحكم في جودة المنتج النهائي	الجودة الملائمة لكل مراحل التصنيع و المنتج النهائي	التسيير الشامل لجودة كل الأعمال و المنتجات
المرحلة الزمنية	بداية القرن 20	سنوات 30	سنوات 50	سنوات 70 حتى الآن
الفكرة الأساسية	تحقيق مردودية وتقسم العمل	الجودة المقبولة	ثقة الزبون	تحقيق الامتياز
الهدف	الاستجابة و رد الفعل	الضبط	الوقاية	سبق التأثير
الطرق و التقنيات	الإشراف	الإحصاء و الاحتمالات المعيبة المراقبة، علم المقاييس	الإجراءات التنظيمية و التقنية	تكوين المرشدين و تحفيز الأفراد
الأفراد المعنيين المباشرة	دائرة التفتيش	مهندسين الجودة	كل واحد و في وفي كل مراحل الإنتاج و الصنع	كل العناصر المنظمة ومحيطها الخاص
أهم المنظرين في المؤسسات الرائدة في كل مرحلة	تايلور، سينجر ماك كورنيك	ستيوارت، دوج و رومينج Bell Téléphone armée	يوران	كروسي، إشكاوا، فاينجبوم Afcerq،IbM

Source: Hermel Philip: I Bid P 24

المطلب الثاني:رواد الجودة الشاملة ومفاهيمها

أولا: أهم رواد إدارة الجودة المساهمين في تطوير إدارة الجودة:

يعود الفضل فيما حققته إدارة الجودة من تطورات إلى دراسات وأبحاث علماء ومفكرين كرسوا أنفسهم لإيجاد الطرق الفعالة لتحسين الجودة في المنظمات، من أهم هؤلاء نذكر:

1- أفكار إدوارد ديمنغ: Edward Deming

يلقب إدوارد ديمنغ بأب الجودة لما قدمه من مساهمات هادفة في تطوير الجودة، بدأ حياته في أمريكا أين تخصص في علم الإحصاء، ثم انتقل إلى اليابان أين شرع بتجسيد أفكاره في المنظمات وأهمها استخدام الأساليب الإحصائية في الرقابة على الجودة، إضافة إلى ذلك قام ديمنغ بوضع المبادئ الأربعة عشر لإدارة الجودة وهي عبارة عن إشارة لمفهوم إدارة الجودة الشاملة، وهي[1]:

- التهيؤ للاستمرارية في التوجه نحو تحسين المنتج.
- عدم الاعتماد على الفحص بعد الانتهاء من إنتاج المنتج فقط بل والقيام ببث الجودة في تصميم المنتج وعملية الإنتاج.
- عدم جعل السعر هو الموجه الوحيد في الشراء.
- تصميم برامج للتحسين المستمر في التكاليف، الجودة، الخدمة، والإنتاجية.
- الإقلال من استخدام الأهداف الكمية .
- استخدام طرق إحصائية للتحسين المستمر في الجودة والإنتاجية.
- عدم السماح بوقوع أخطاء عند التموين أو في الأداء البشري.

[1] ريتشارد ويليامز، " أساسيات إدارة الجودة الشاملة"، مكتبة جرير، مصر، الطبعة الأولى، 1999، ص،ص 11-12.

- ❖ الاهتمام بالتدريب لتحسين مستوى جميع العاملين.
- ❖ التركيز على مساعدة الأفراد نحو أداء أفضل للعمل وتهيئة كل الأساليب والأدوات لتسهيل الأداء الجيد والذي يجعل العاملين فخورين بأدائهم.
- ❖ إبعاد الخوف وتشجيع الاتصال المتبادل في الاتجاهين.
- ❖ إزالة الحواجز بين الإدارات وتشجيع حل المشاكل من خلال فرق العمل.
- ❖ محاولة القضاء على معوقات الاعتراف والاعتزاز بكفاءات العاملين.
- ❖ تصميم برنامج قوي للتدريب والتعلم لجعل العاملين مواكبين للتطورات الجديدة في المواد وطرق الأداء والتكنولوجيا بشكل عام.
- ❖ توضيح الالتزام الدائم للإدارة بكل من الجودة والإنتاجية.

ومن المساهمات الأخرى لديمنغ ما سماه الأمراض السبعة المميتة والتي اكتشفها في الشركات الأمريكية وهي الأسباب المؤدية لفشل برامج تحسين الجودة في المنظمات، كما يعتقد ديمنغ أنه لنجاح إدارة الجودة الشاملة يجب استئصال هذه الأمراض السبعة وهي:

- الفشل في توفير موارد بشرية ومالية مناسبة لتدعيم الهدف من تحسين الجودة.
- التأكيد على تحقيق الأهداف القصيرة الأجل والمتمثلة في الأرباح والفوائد السريعة.
- اعتماد تقييم الأداء السنوي على الملاحظات والأحكام، إذ أن ديمنغ ينصح بالتقييم المستمر للأداء وضرورة فهم أسباب الانحرافات المتحصل عليها.
- عجز الإدارة بسبب التنقل المستمر بين الوظائف؛ إذ أن هذا يؤثر على تحقيق الأهداف في المدى القصير.

- استخدام الإدارة للمعلومات المتاحة دون الاهتمام بالحصول على معلومات أكثر وذات أهمية أكبر.

- تكاليف العناية الصحية الزائدة.

- الأعباء القانونية الزائدة.

2- أفكار جوزيف جوران: Joseph Juran

ركّز جوران على العيوب أو الأخطاء أثناء الأداء التشغيلي (العمليات) وكذلك على الوقت الضائع أكثر من الأخطاء المتعلقة مباشرة بالجودة ذاتها، كما أنه ركّز على الرقابة على الجودة، وبالنسبة له الجودة تعني مواصفات المنتج التي تشبع حاجات المستهلكين وتحوز على رضاهم مع عدم احتوائها على العيوب أو النقائص.

كما يرى أن التخطيط للجودة يمر بعدة مراحل وهي: [1]

- ❖ تحديد من هم المستهلكين.
- ❖ تحديد احتياجاتهم.
- ❖ تطوير مواصفات المنتج لكي تستجيب لحاجات المستهلكين.
- ❖ تطوير العمليات التي من شأنها تحقيق تلك المواصفات أو المعايير المطلوبة.
- ❖ نقل نتائج الخطط الموضوعة إلى القوى التشغيلية.

أما فيما يتعلق بالرقابة على الجودة كأحد عناصر العملية الإدارية فإن جوران يرى بأنها عملية ضرورية لتحقيق أهداف العمليات الإنتاجية وكذلك الحدّ من العيوب والمشاكل الأخرى التي يمكن تجنبها قبل حدوثها.

[1] خضير كاظم حمود، إدارة الجودة وخدمة العملاء، دار الميسرة للنشر والتوزيع عمان،2000 ص 94-95.

وتتضمن عملية الرقابة على الجودة حسب جوران على الخطوات التالية:

- تقييم الأداء الفعلي للعمل.

- مقارنة الأداء المحقّق أو الفعلي بالأهداف الموضوعة.

- معالجة الاختلافات أو الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

كما ساهم جوران في وضع مبادئ إدارة الجودة الشاملة، إذ أنه أشار إلى تطوير المنتج ويرى أنها عملية تمثل صميم إدارة الجودة الشاملة لأنها عملية مستمرة.

بالإضافة إلى ذلك قام بصياغة طرق لإنشاء الشركة الموجهة نحو العميل، وقد ذكر أن التركيز على الجودة من أجل العميل يجب أن يدخل في صميم كل عملية ونظام في المنظمة، وأخيراً أدرك جوران أن الأدوات وحدها لا يمكن أن تحقّق إدارة الجودة الشاملة فإنّ قوة العقل البشري في تحديد وحلّ المشكلات هي أكثر فعالية من كل أدوات الجودة المستعملة.

3- أفكار فليب كروسبي: Philip Crosby [1]

بدأ كروسبي حياته المهنية بوظيفة مشرف خطوط إنتاج في شركة أمريكية، بعد ذلك شغل عدّة مناصب فيها إلى أن وصل إلى منصب نائب المدير، وقد ساعدته هذه الخبرة على إصدار كتابين في مجال الجودة، الأول بعنوان: Qualité is free والثاني بعنوان: Qualité without tears. ومن الأفكار الأساسية التي أسهم فيها:

- ❖ يرى كروسبي أن مسلّمات إدارة الجودة تركّز على أنّ:

- الجودة ترتبط بشكل أساسي بمطابقة المنتج والسلعة للمتطلبات والمواصفات.

[1] مأمون الدراركة، طارق الشبلي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر عمان،2002، ص 55، 56.

– الجودة من المسؤوليات الأساسية للإدارة ووسيلة الاتصال بين النظام الإنتاجي بجميع أجزائه ومراحله ومن الضروري احترام الجودة بشكل جدّي.

– الطريق الوحيد لتحقيق الجودة هو منع حدوث الأخطاء والعيوب، وهذا يتطلب الفهم الواضح لكل مراحل العملية الإنتاجية واكتشاف كل احتمالات الخطأ والعمل على منع وقوعها في الوقت المناسب.

– يمكن قياس الجودة من خلال معرفة مقدار الثمن النقدي أو العيني الذي تدفعه المنظمة نتيجة عدم مطابقة منتجاتها للمواصفات الموضوعة فكلما زاد هذا المقدار دلّ على وجود جودة منخفضة، وكلما انخفض ذلك دلّ على وجود جودة مرتفعة.

❖ كما وضع كروسبي مجموعة من العناصر يعتبرها من الأمور الضرورية الواجب توفرها في أي منظمة لتحسين وتطوير الجودة وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

– جدّية الإدارة العليا والتزامها بالعمل على التحسين والتطوير.

– الاهتمام بعملية تعليم وتدريب جميع العاملين على المسلّمات الأساسية لإدارة الجودة.

– تطبيق مسلّمات الجودة في الواقع على شكل خطوات وإجراءات وما يلزم ذلك من ضرورة تغيير اتجاهات الأفراد العاملين وثقافة العمل في المنظمة.

4– أفكار آرماند فيجنبوم:Armand Feigenbaum[1]

تمثّلت مساهمات فيجنبوم في الجودة فيما يلي:

❖ طور مفهوم الرقابة الشاملة على الجودة (TQC) في كتابه الشهير الذي صدر عام 1983.

❖ أشار فيجنبوم إلى مفهوم الجودة من المنبع، فالمسؤولية عن الجودة يجب أن تكون على من يؤدون العمل، هذا يعني أن كل عامل يجب أن يكون مسئولا عن أداء عمله بجودة متميزة.

[1] مأمون الدراركة، طارق الشبلي، مرجع سابق، ص 58.

❖ كما أكّد على ضرورة أن تكون جودة المنتج أعلى أهمية من معدلات وأحجام الإنتاج، ويجب أن يكون للعاملين الحقّ في إيقاف الإنتاج عند حدوث أي مشاكل في جودة السلع التي يتمّ إنتاجها.

ثانيا:مفهوم الجودة والجودة الشاملة:

1) تعريف الجودة . [1]

إن تعدد و اختلاف وجهات النظر للكتابات في موضوع الجودة جعل هناك اختلافات في تعريفها

و هذا رغم الاهتمام المتزايد بها و لذا يجب ضبط تعريف شامل و واضح للجودة داخل أي منظمة حيث يمكن قياس الجودة و تطبيقه على العمل.و سنقوم باستعراض و شرح معنى الجودة من وجهة نظر و فلسفة إدارة الجودة الشاملة كقاعدة ننطلق منها إلى تعريف و توضيح أبعادها.

❖ **التعريف المبني على المنتج :**

يبنى تعريف الجودة من هذه الزاوية على أنها إنتاج المنظمة لسلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي من الكفاءة المتميزة، فتكون قادرة من خلالها على الوفاء باحتياجات و رغبات عملائها، بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم و تحقيق الرضا و السعادة لديهم، و يتم ذلك من خلال مقاييس موضوعة سلفا لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة، و إيجاد صفة التميز فيهما [2]

❖ **التعريف المبني على المستخدم :**

يعرف الجودة على أنها أمر فردي يعتمد على تفضيلات المستخدم التي يطلبها في السلعة أو الخدمة، و المنتجات التي تقدم أعلى إشباع لهذه التفضيلات تعتبر من المنتجات الأعلى جودة .

❖ **التعريف المبني على التصنيع:**

[1] حامد عبد الله السقاف،مدخل الشامل لإدارة الجودة الشاملة, مطبعة الفرزدق،السعودية 1998 ص9.

[2] سونيا محمد البكري, مرجع سابق، ص12،13.

يعتمد تعريف الجودة المبني على أساس التكلفة و الأسعار عدد من الخصائص الأخرى، و يعتمد القرار الشرائي للمستهلك على الجودة و القيمة و المنتج الأعلى جودة لا يعني عادة الأفضل قيمة فهذا اللقب " الأفضل جودة " يصف المنتج أو الخدمة «الأحسن شراء " .

❖ **التعريف الشامل للجودة:**

تعني الجودة، مقدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك أو حتى تفوق توقعاته، فتعني حصول المستهلك على مقابل ما تم دفعه للحصول عليه من منافع و قد تكون أحد الأسباب الرئيسية لانخفاض الجودة في منظماتنا راجع إلى تركيز معظم المنظمات على التكلفة والإنتاجية أكثر من اهتمامنا بموضوع الجودة .و يرجع نجاح المنظمات اليابانية إلى قدرتها على بناء سمعة طيبة عن جودة منتجاتها

و هذا يستدعي بالتأكيد ضرورة فحص منظماتنا للسياسات التي تبعها و إتباع مداخل مبنية على تحسين جودة المنتجات لزيادة قدراتها التنافسية .

فقد أصبح هناك اهتمام عالمي بأهمية الجودة و معالجتها ليس على أساس نظرة مؤقتة، و لكن على أساس أنها جزء لا يتجزأ من المنتجات و الخدمات .

2) الجودة الشاملة:

الجودة الشاملة هي جودة كل شيء، أي الجودة في كل عناصر ومكونات المنظمة، ومن هذا المنطلق تأخذ طابع الشمولية وذلك لأن كل ما تحتويه المنظمة يشترك في تحديد ما يقدّم للمستهلك وبالتالي تحقيق رضاه أو عدم رضاه.

إدارة الجودة الشاملة:

قدّمت تعاريف مختلفة لإدارة الجودة الشاملة منها ما يلي:

تعرف إدارة الجودة الشاملة على أنها فلسفة إدارية حديثة، تأخذ شكل نهج أو نظام إداري شامل قائم على أساس إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء في المنظمة، وذلك من أجل تحسين وتطوير كل

مكوّناتها للوصول إلى أعلى جودة في مخرجاتها سلعاً أو خدمات وبأقل تكلفة بهدف تحقيق أعلى درجة من الرضا لدى عملائها من خلال إشباع حاجاتهم ورغباتهم وفق ما يتوقعونه. [1]

وقد عرضها الأمريكي فيجنبوم كما يلي:

"هي نظام يدمج كل المجهودات لتطوير تحسين الجودة لمختلف مصالح وأقسام المنظمة للحصول بشكل اقتصادي على منتجات أو خدمات وذلك بإرضاء تام للعميل". [2]

تتّفق كل التعاريف على أن إدارة الجودة الشاملة معنية بالتطوير والتحسين المستمر للأداء وهدفها هو إرضاء العملاء، ولذلك فإنها أكبر من أن تكون مجرد أداة للتطوير أو لحل المشاكل. حيث أن تحقيق التحسين والتطوير المستمر يحتاج إلى منهج شامل للتغيير وإلى إدارة تعتمد على الحقائق وتوفير بيئة تهيئ للأفراد العمل بحماس وبطاقة وجهد وقدرة والتزام داخل المنظمة ويعتبر ذلك تغييراً جذرياً في المنهج والأسلوب والوعي وتلك هي إدارة الجودة الشاملة. [3]

المطلب الثالث: أسباب و أهداف الجودة الشاملة:

أولا: أسباب اهتمام المؤسسة بالجودة:

لقد أصبح موضوع الجودة جدير بالاهتمام أكثر من أي وقت مضى فهو الشغل الشاغل لأي مؤسسة، وصارت تعقد ندوات وملتقيات وطنية ودولية لإدراج هذا النظام الجديد في المؤسسات، خاصة المؤسسات التي ترغب في الحصول على ميزة تنافسية هذا في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية وزيادة حدة المنافسة لذا تعتبر الجودة سلاحا استراتيجيا للحصول على هذه الميزة التنافسية، وفي هذا الصدد يشير (P.B.Crosby)إلى وجود علاقة عكسية بين الجودة الداخلية أو المطابقة للمواصفات والتكلفة ويطلق عليها (Qualité is Free) وكلما تحسنت الجودة، وأيضا التكلفة أدى هذا إلى زيادة

[1] عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر) .دار وائل للنشر .عمان الأردن. 2001.ص36.

[2] قندور نوال، رسالة ماجستير، تحسين الجودة عن طريق مراقبة جودة التكاليف ,كلية العلم الاقتصادية والتسيير الجزائر،2001، ص 10.

[3] دافيد لاسكال، روي بيكوك، قمة الأداء، ترجمة أحمد عثمان، سلسلة إصدارات بميك، مصر، 1998، ص 30.

تحسين الحصة السوقية وبالتالي الربحية والنمو هذا بدوره يؤدي إلي الاستثمار في مجال البحوث والتطوير".[1]

ويتضح مما سبق أن الجودة تعتبر وسيلة تنافسية، كما أنها طريقة تلجأ إليها المؤسسات التي أدت إلى الاهتمام بالجودة فيما يلي:

1- عولمة الأسواق: إن فتح الأسواق وحرية التبادلات على نطاق واسع يغتبر من التحديات الكبرى بالنسبة لكل المؤسسات، هذه التحولات السريعة التي يشهدها العالم اليوم، من وسائل الإعلام والاتصال وتطور الوعي الثقافي لدى المجتمعات وظهور جمعيات حماية المستهلكين، زيادة على منافسة المنتجات الأجنبية للمنتجات المحلية والحاجة الماسة إلى رفع الصادرات كل هذه القيود تجعل المؤسسة في وضعية حرجة تجبرها أن تتصرف في وفق خطة عمل تحدد استراتيجياتها مع مراعاة واحترام هذه القيود المفروضة دوليا.

من هنا تدرك كل مؤسسة أن مصيرها مرتبط بتحسين مردو ديتها وقدرة التنافسية، فالجودة أصبحت عامل اقتصادي مهم من أجل الدخول إلى الأسواق الأجنبية والقيام بالتصدير واحتلال أكبر حصة ممكنة من الأسواق المحلي، هذا المفهوم أصبح يمثل النقطة الأساسية في إستراتيجية النمو والتطور من طرف المؤسسات سواء كانت عمومية أو خاصة.

2- التطورات التقنية والتنظيمية: إن التقدم الذي أحرزه عالم التكنولوجيا أدى إلى ابتكار العديد من المنتجات ذات التقنيات العالمية مما جعل المنافسة تشد أكثر.

كما أن تبين تسيير الجودة على مدخل النظم الذي يأخذ بعين الاعتبار التداخل بين جميع عناصر التنظيم مما يؤدي إلى زيادة فعالية المنظمة والتحسين المستمر.

3- الأسباب المالية: تؤدي الجودة الرديئة إلى زيادة أنواع معينة من التكاليف التي تتحملها المؤسسة خاصة تلك التكاليف المتعلقة بالوحدات الجمعية وتكاليف إعادة الإنتاج، وتكاليف الفحص وتكاليف

[1] يوسف بومدين، رسالة ماجستير "تأهيل المنتجات التصديرية في إطار تسيير الجودة الشاملة،2001، ص20.

النقل، وتكاليف التعامل مع العملاء غير الراضين، بالإضافة إلى التكاليف المتعلقة بالخصم الذي يمنح على المنتجات ذات الجودة الرديئة.

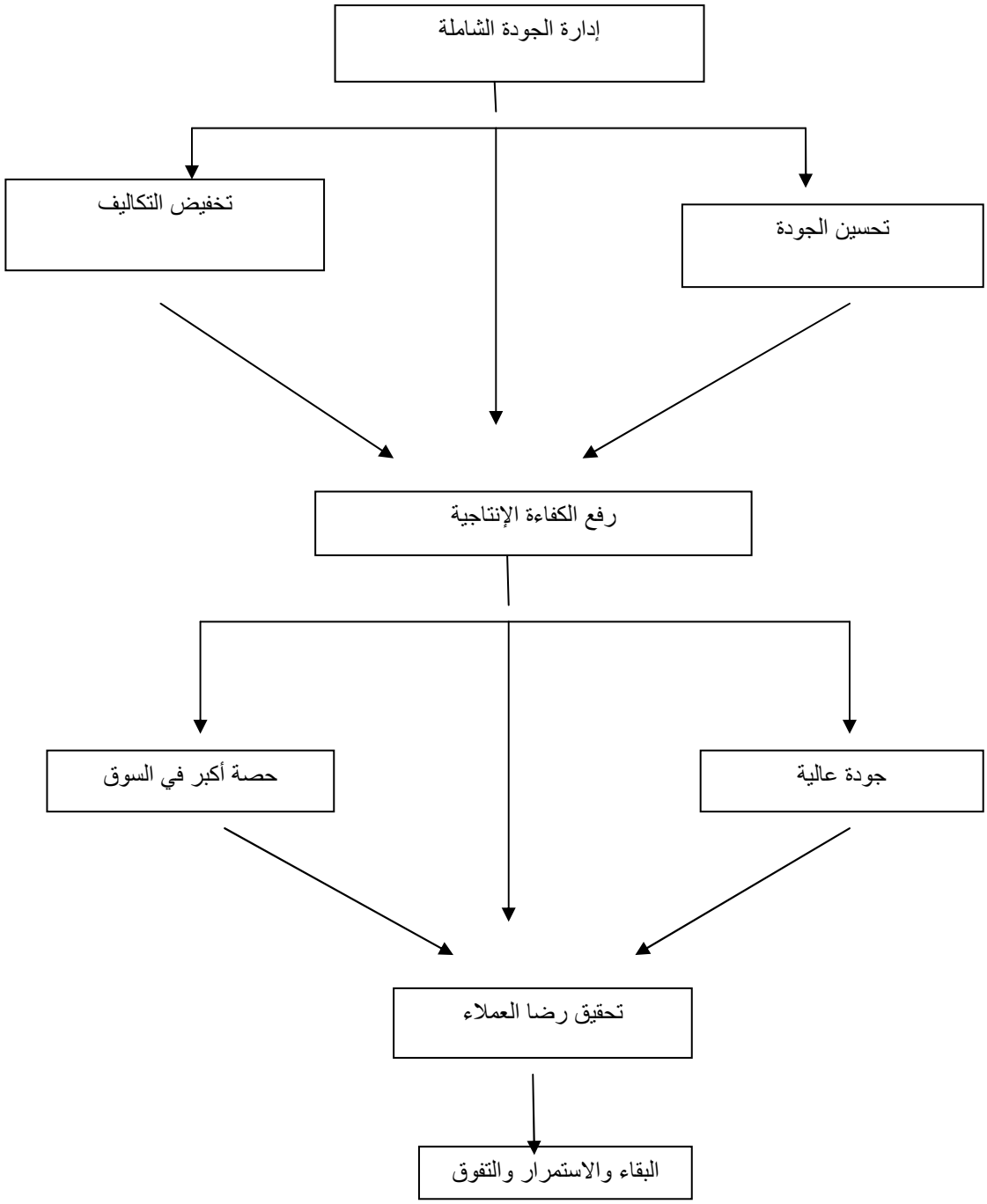
فالجودة الرديئة تكلف المؤسسة غاليا سواء تسيير الجودة، كما تؤدي أخطاء الجودة إلى ارتفاع سعر التكلفة وانخفاض الأرباح والمنافسة للمؤسسة, ونادر ما تستطيع المؤسسات تحديد تكاليف الأخطاء والمردودات بدقة. يترتب على عدم مطابقة المنتوج للمواصفات، أو وجود وحدات معينة أن تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية، ويؤدي ذلك إلى تقليل الأرباح بل وربما تحقيق خسائر كبيرة يصعب معها استمرار المشروع وهذه التكلفة نوعان:

- تكلفة ظهور وحدات معينة داخل المصنع.
- تكلفة ظهور وحدات معينة خارج المصنع.

ثانيا: أهداف إدارة الجودة الشاملة:

إن المنافسة لا يمكن لأحد أن يصمد في وجهها، إلا من يسعى إلى إرضاء العميل و تحقيق متطلباته و رغباته بدرجة عالية، و تخطيها بشكل دائم و مستمر، إن تحقيق المقولة الأنفة الذكر و التي تعبر عن هدف إدارة الجودة الشاملة بشكل عام. و لا يكون في الواقع، إلا من خلال إستراتيجية متكاملة، تضع نصب عينيها هدفا أساسيا هو تحقيق مستوى جودة عالي في سبيل تحقيق رضا و سعادة عالية المستوى لدى العملاء، لضمان البقاء و الاستمرار و التطور المطلوب .

و يمكن توضيح هذه الإستراتيجية الهادفة من خلال الشكل رقم (1-02)التالي:



المصدر: عمر وصفي عقليي، مرجع سابق، ص 40.

في ضوء الشكل و في مسعى لتحقيق مضمونه نجد أن إدارة الجودة الشاملة تسعى إلى مايلي:

1- فهم حاجيات و رغبات العميل (المستهلك، الجمهور) لتحقيق ما يريده.

2- توفير السلعة والخدمة وفق متطلبات العميل من حيث(الجودة، التكلفة، الوقت، الاستمرارية).

3-التكيف مع المتغيرات التقنية و الاقتصادية و الاجتماعية بما يخدم تحقيق الجودة المطلوبة.

4-توقع احتياجات و رغبات العميل في المستقبل و جعل ذلك عملا مستمرا.

5- جذب المزيد من العملاء و المحافظة على العملاء الحاليين.

6-التميز في الأداء و الخدمة عن طريق التطوير و التحسين المستمرين للمنتج، و الخدمة و جعل الكفاءة الإنتاجية بشكل عام عالية في ظل تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، لكن ليس على حساب الجودة بل من خلال ترشيد الإنفاق.

ثالثا:مبادئ إدارة الجودة الشاملة

تتّسم المبادئ التي تقوم عليها إدارة الجودة الشاملة بالتكامل والترابط فيما بينها، فكل مبدأ منها يستلزم توفر وتحقيق المبادئ الأخرى. وهذا ما سيتضح فيما يلي:

1- التركيز على العملاء:

المقصود بالعميل ليس فقط العميل الخارجي أو الزبون الذي تكرّس المنظمة كل وقتها وجهودها لأجل تحفيزه لشراء منتجاتها، وذلك ابتدءا بدراسة السوق وتحديد متطلبات الزبائن واحتياجاتهم الحالية والمستقبلية ثم ترجمة ذلك إلى أهداف رئيسية تسعى المنظمة إلى تحقيقها وتلبية رغبات زبائنها حتى تحافظ عليهم وتتواصل معهم.[1]

وإنما كلمة العميل تشمل العميل الخارجي وهو كل عميل للمنظمة من خارجها وأيضا العميل الداخلي وهو كل من يستخدم المنتج داخل المنظمة كمدجلات لأنشطته وعملياته.[2] وتعتبر إدارة الجودة

[1] دافيد لاسكال، روي بيكوك، مرجع سبق الذكر، ص 30.

[2] محفوظ أحمد جودة، تحديد احتياجات التدريب وأثره في إدارة الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2001، ص91.

الشاملة العملاء على أنهم شركاء لأنهم يساهمون في عملية اتخاذ القرارات، كما تسعى لبلوغ رضاهم وذلك من خلال توفير الشروط التالية: الجودة، الحجم، الوقت، المكان والتكلفة،بالإضافة إلى الاعتماد المستمر على التحسين والتطوير مما يستدعي تضافر كل الجهود وكذلك تحفيز الأفراد ودفعهم للإبداع والابتكار.

2- التحسين المستمر:

يتطلب نجاح عملية التحسين المستمر توفّر الشروط التالية: [1]

- الوقت: سواء فيما يخص التصميم، التنفيذ أو المراقبة. حيث تسمح إدارة الجودة الشاملة من خفض أوقات التصميم. إعداد الآلات، دراسة الطلابيات، دراسة شكاوى الزبائن، الحصول على المعلومات إلى غير ذلك من الوظائف والعمليات في المنظمة.
- المستوى التكنولوجي: ترتبط عملية التحسين المستمر بشكل كبير بتحسين المستوى التكنولوجي للمنظمة وذلك من خلال متابعة الإبداعات والاختراعات وكذا نظم التصنيع والإنتاج الحديثة ومحاولة اقتنائها. أو يمكن التحسين والتطوير في المنظمة وفي المستوى التكنولوجي من خلال تحفيز الطاقات البشرية في المنظمة وحثها على التفكير والإبداع.

- كما أن استخدام الحواسب الآلية يزيد من درجة التنسيق والتكامل بين مختلف أنشطة العملية الإنتاجية كما يسمح باكتشاف الأخطاء وتحليلها وتصحيحها.

- ضرورة تواجد قاعدة بيانات ونظام معلومات فعال داخل المنظمة يسمح باتخاذ القرارات في أوانها على ضوء المستجدات التي تطرأ في المحيط ,وتتكون عملية التحسين المستمر مما يلي: [2]

  - تنميط وتوثيق الإجراءات.

[1] لوشاحي أحمد خير الدين، الجودة ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2003، ص 31، 32.

[2] خضير كاظم حمود، مرجع سبق ذكره،ص101 .

- تعيين فرق لتحديد العمليات التي تحتاج إلى تحسين.
- استخدام طرق التحليل وأدوات حل المشاكل.
- استخدام دائرة: خطّط – طبّق – افحص – نفذ التحسين.
- توثيق إجراءات التحسين.

3- مشاركة العاملين وتكوين فرق العمل:

تعتبر إدارة الجودة الشاملة العنصر البشري أهم عناصر هذه المنهجية الجديدة وبالتالي أهم عنصر في المنظمة، فهو الوسيلة الأولى لتحقيق الجودة والتميز وهو أيضا من سيتولى عملية القيادة والتنفيذ لهذه المنهجية، لذلك يجب معاملته كشريك وليس كأجير. كما تتطلب إدارة الجودة الشاملة: [1]

- ❖ تأهيل وتدريب العنصر البشري على تطبيق هذه المنهجية الجديدة.
- ❖ تبني سياسة حوافز سليمة قائمة على التحفيز المادي والمعنوي في آن واحد، تحقيقاً لغاية هامة وهي: زرع الولاء والانتماء لدى العنصر البشري وجعله متقبلاً لكل شيء جديد بأدنى حد من المقاومة.
- ❖ تشجيع الإبداع والابتكار.
- ❖ زرع روح المشاركة والتعاون لدى العاملين والعمل في فريق.

4- التزام الإدارة العليا:

إن القرارات المتعلقة بالجودة تعتبر من القرارات الإستراتيجية ولذا فإن التزام الإدارة العليا في دعمها وتطويرها وتنشيط حركة القائمين عليها يعد من المهام الأساسية التي تؤدي إلى نجاحها. ويتمثل التزام

[1] عمر وصفي عقيلي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

الإدارة العليا في تعزيز ثقافة الجودة وتوفير رؤية إستراتيجية واضحة المعالم للمنظمة وأهدافها وكذلك تعزيز وتطوير إمكانيات العاملين لتحسين أدائهم. [1]

5- الإدارة من الخلف (par l'amont)، بواسطة الأسباب، الوقاية والتصميم: [2]

كانت الإدارة التقليدية تركز على النتائج المتحصل عليها عند تنفيذ أي عملية، بالقيام بدراستها وتحليلها لاستخراج الانحرافات، وإن وجدت فالمعالجة بتنفيذ العمليات التصحيحية وهذا ما يسمى بالإدارة من الأمام (management par l'aval).

إن تطبيق منهجية الجودة الشاملة في اليابان قد أثبتت فعالية الإدارة من الخلف، والتي تبحث عن التطور من خلال كشف الأسباب بدلاً من تصحيح النتائج.

وعموما عرفت الجودة تطوراً من الإدارة من الأمام نحو الإدارة من الخلف كالتالي:

- ❖ مراقبة الجودة بالتفتيش وكشف الأخطاء والمنتجات المعيبة والقيام بالتصليحات.
- ❖ الكشف عن أسباب العيوب والأخطاء في مرحلة الإنتاج وذلك للوقاية ولتحقيق الأسفار الخمس: صفر عطل، صفر خطأ، صفر أجل صفر مخزون وصفر ورق.
- ❖ تحديد أسباب الأخطاء الناجمة عن كل المصالح الوظيفية ومن التصميم التقني للمنتج والعمليات.
- ❖ التركيز على العملاء والمنافسين باستعمال مختلف مصادر المعلومات، بهدف تحديد إستراتيجية مناسبة للحصول على أسواق أكثر.

[1] خضير كاظم حمود، مرجع سبق ذكره، ص 101، 102.

[2] Vincent Laboucheix, traité la qualité totale, les nouvelles règles du management des années 90, Dunod, Paris, 1990, P 105.

6- سلسلة الجودة الداخلية أو المرحلية:

تنظر إدارة الجودة الشاملة للعلاقة القائمة بين الإدارات والأقسام الإدارية والأفراد العاملين في المنظمة على أنها علاقة مستهلك ومورد، فالجهة التي تنفذ المرحلة الواحدة، إدارة كانت أو فردا، هي مستهلكة لما أنتجته المرحلة السابقة وفي نفس الوقت منتجة أو موردة لما سوف تستخدمه المرحلة التالية. من هذا المنطلق نجد أن مفهوم المستهلك والمورد الداخلي يعتمد على علاقات تكاملية بين مراحل تنفيذ العمليات، وهذا ما يجعل مستوى جودة كل مرحلة يؤثر في مستوى أداء وجودة المرحلة التالية، وبالتالي فإن كل فرد أو إدارة يتوقعان أن ينموّنا بمنتج عالي الجودة، بدون أخطاء، بالكمية المناسبة، ضمن الوقت المحدّد وبأدنى تكلفة ممكنة، ذلك لتسهيل مهمتهما وعملهما ولكي يقدمان للآخرين منتجاً يحمل كل تلك الخصائص والشروط لتسهيل عملهم أيضا وهذا ما يسمى بالجودة المرحلية، للوصول في الأخير لتحقيق الجودة الكلية أو الشاملة، التي هي تعبير عن تضافر جهود جميع العاملين في المنظمة رؤساء ومرؤوسين. وكل هذا في سبيل الوصول إلى رضا الزبون لكسبه والحفاظ عليه.[1]

[1] عمر وصفي عقيلي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

المبحث الثاني:إدارة الجودة الشاملة ومعايير الايزو 9000

تعتبر جودة المنتجات العامل الأساسي لتقييم أي منظمة، و الاتجاه العالمي حاليا هو استطلاع توقع المستهلكين من زاوية الجودة، و يصاحب ذلك الاتجاه التيقن من أن التحسين المستمر للجودة لازمة أساسية للتوصل و الحفاظ على الأداء الاقتصادي فقد أسفر هذا الاهتمام المعاصر للجودة على بروز اهتمام دولي و عالمي أفرز معايير دولية لها مكانتها و أهميتها .

المطلب الأول: نشأة ومفهوم الإيزوISO:

أولا: نشأة الإيزوISO

بعد الحرب العالمية الثانية كان يمثل التسيير البياني نموذجا أصليا ضاربا في أعماقه في الثقافة اليابانية العريقة فلا أحد كان يقوم باستيراده بسبب المبادئ التي كان يقوم عليها والمرتبطة بالقيم التقليدية والممارسة المحلية، ثم ظهر العملاق الياباني في السبعينيات باستثماراته في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أثارت انتباه الباحثين الأمريكيين بالإضافة إلى النتائج المتشابهة التي تحصلت عليها الاستثمارات اليابانية من حيث الجودة والإنتاجية في العالم فظهر في العالم العديد من ردود الأفعال بطرق وضع تدابير من اجل مواجهة سيطرة المؤسسات اليابانية ذات هذه المجهودات إلى إبراز نظام للجودة ذات المقاييس لها القدرة على مواجهة المنافسة اليابانية.

وفي عام 1979 طلب العضو البرلماني للمواصفات في أنظمة ما الإيزو وبتشكيل اللجنة التي تختص بإعداد الإصدار موافقات عالمية تتعلق بأساليب تسيير وتؤكد الجودة وتمت الموافقة على تشكيل لجنة والتي أطلق عليها ISO KC 176 وفي عام 1987 تم إصدار الموافقة الدولية لنظام الجودة الإيزو 9000 وهي مطابقة تماما للمواصفات البريطانية BS 5750 الصادرة عام 1970 المنبثقة عن مقاييس الجودة المتقدمة لدى وزارة الدفاع الأمريكية (MILLE-99859) في أواخر الخمسينيات وفي جويلية 1994 تم تعجيل اسم هذه الموافقة على النحو التالي:

PSIEN/ISO 9000 إرجاعها إلى أصلها البريطاني (BS) وبالإضافة إلى البعد الأوربي لها EN كما تم مراجعتها وتعديلها للمرة الثانية وذلك في 2000/09/14 وتم التصويت عليها بنسبة

75% وحصل الاتفاق العام 2000/11/14 وتم نشرها في طبعة جديدة لمواصفات دولية منفتحة في ديسمبر من نفس السنة. [1]

ثانيا: مفهوم الإيزوISO:

يرمز مصطلح **ISO** لاسم المنظمة العالمية للتعيين international organisation for sllandardifation مرتبطة حسب اسم المنظمة بالفرنسية أما كلمة **ISO** فهي مشتقة من أصل إفريقي isos التي تساوي equal.[2]

وهي منظمة دولية غير تابعة للأمم المتحدة تهتم بإصلاح وتعديل المواصفات وتوحيدها على المستوى الدولي والتي تعمل على تسهيل تبادل السلع والخدمات بين الدول من خلال إعداد مواصفات دولية موحدة والتي تضمن حق كل من المنتج والمستهلك ومحاولة تشجيع الصناعات واعتماد المنافسة بينها بما يساهم في تطوير إنتاج السلع والخدمات.

كما عملت المنظمة من خلال إصدارها للمواصفات العالمية على توفير لغة مشتركة بين المتعاقدين كوسيلة لتسهيل التبادل التجاري الدولي كما أنها تمارس أعمالها من خلال تشكيل الجانفييه tctechnicalcommitte لها الحق بإنشاء لجان فرعية scsnbcommitte ومجموعة عمل working group من أعضائها الممثلين بهيئات التقييم في الدول المختلفة ويكون هدف هذه اللجان إعداد مسودات للمواصفات العالمية في ضمن البرامج الرئيسية لتلك اللجان الفنية. [3]

حيث يتم تحديث القواعد المتبعة فيما يحسب المتطلبات التي يتفق عليها دولي طبقا لتكور التكنولوجي وتطور المعرفة والخبرة.

[1] عبد النور بن بحة، إستراتيجية المؤسسة في تطبيقات إعارة الجودة الشاملة، شهادة ليسانس، جامعة المدية 2006/2005، ص 64/63.

[2] قاسم ثايفعلوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الإيزو،2001/2000، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ط01 2005، ص190

[3] محمد عبدا لوهاب الغزاوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة،دار وائل للنشر، بغداد،ط 01، 2002، ص29.

إن سلسلة الإيزو9000 iso وهي مجموعة مواصفات تحكم توثيق نظام الجودة الذي تتطابق فيه جميع متطلبات وبما يتلاءم مع طبيعة الشركة.

ويتكون الإيزو 9000 من خمس حلقات متصلة ببعضها البعض وتتضمن المواصفات القياسية التي لها صلة وثيقة بإدارة الجودة وتحقيقها. [1]

حيث تحدد هذه السلسلة وتحقق العناصر الرئيسية المطلوب توافرها في نظام إدارة الجودة الذي يتعين أن تصممه وتتبناه إدارة المنظمة للتأكد من أن منتجاتها (السلع والخدمات) قد توافقت مع حاجات ورغبات وتوقعات العملاء.

المطلب الثاني: التصديق (التسجيل) ومراحل الحصول على شهادة ISO:

لم يعد اليوم بإمكان المؤسسات أن تكتفي بضمان جودة السلعة أو الخدمة. بل يجب عليها أيضا ضمان جودة المؤسسة ككل. لأن ضمان جودة المؤسسة هو اكبر ضمان للجودة الشاملة.ولأن جودة المنظمة ككل هو الضامن لاستمرار جودة المنتج أو الخدمة وتوحيد مواصفاتها على مدى زمن طويل فمن المعلوم أنه عندما صدرت سلسلة المواصفات الدولية **ISO 9000** عام 1987 كانت تعبيرا عن اهتمام عالمي بتنمية الجودة استنادا إلى فكرة أساسية مفادها أن جودة السلعة أو الخدمة التي يتلقاها الزبون أنها هي محصلة لجودة كل الأنشطة والأعمال والمواد المتضمنة في إنتاجها. وبالتالي فإنه ولكي يحصل الزبون على سلعة أو خدمة جيدة فإن كل ما يدخل في تصميمها وإعدادها وإنجازها وتسويقها يجب أن يتصف بالجودة حتى تكون حصيلة ذلك منتجا جيدا. ومن هنا بدأت المنظمات في كل مجالات الأعمال تأخذ بفلسفة إدارة الجودة الشاملة والتي تهتم بتطبيق مفاهيم الجودة في كل مجالات العمل بالمنظمة. وتشمل كافة الأنشطة والمستويات التنظيمية فيها.

أما المواصفة الدولية **ISO 9000** فتهدف أساسا إلى الارتقاء بالمستوى العام للإدارة في المؤسسة التي تتطلع إلى الحصول على الشهادة.

[1] جاسم مجيد، دراسات في الإدارة والإيزو ومؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 2002،ص 69.

أولا: مفهوم التسجيل:

فالمعنى الأساسي للحصول على شهادة الإيزو 9000 هو أن الشركة الطالبة قد تأهلت بمعنى استوفت الشروط الأساسية و استكملت في تنظيمها وإدارتها المتطلبات الموضوعية التي توفر أساسا صالحا لإنتاج منتجات تتصف بالجودة.

يعرفه "J.LAUDOPYER": "بأنه إثبات يمنح من طرف منظمة معتمدة، يثبت بان نظام الجودة الذي وصفته الوثائق هو المنفذ عملا أو المعمول به. وهي تعطي الثقة للزبون في مدى استعداد المؤسسة بتزويده بالتموينات المطابقة للمواصفات المتفق عليها"

كما عرفه "J.F Grivez": "هو إجراء يقوم به طرف ثالث ويعد بمثابة تتويج للمنظمة لجودة عملها ولاستجابتها للمواصفات المحددة. وهي ليست مطلوبة في كل المؤسسات، و لكنها أصبحت ضرورة ملحة بغية تحقيق الجودة التي أصبحت تمثل ميزة تنافسية في السوق المحلية والدولية".[1]

ثانيا: دوافع الحصول على شهادة ISO 9000 (التسجيل):

1- استجابة لاتجاهات العملاء الذين يرون في حصول المورد على هذه الشهادة شرطا أساسيا للتعامل معه، أو اتجاهات إحدى الهيئات، وإنّ عدم الحصول على هذه الشهادة يعني مخاطرة بفقد الحصة السوقية.

2- حصول منافس رئيسي على شهادة الإيزو 9000، حيث يتطلب الأمر الحصول على هذه الشهادة كسند تنافسي.

3- حاجة المنظمة إلى ميزة تنافسية يمكن أن تهيئها شهادة **الإيزو 9000** وتمنحها القدرة على مواجهة القوى المضادة في الأسواق والتي تقلل من نصيب الشركة في السوق المحلي أو العالمي. ويترتب على التنافسية الوصول إلى مركز تنافسي.

[1] Grivez j.F.: <<Certification, qualité et emploi >> Ed.Economica, 1997- P.112.

فهذه الدوافع هي تقريبا نفسها التي دفعت شركة **Foxboro** إلى السعي نحو **الإيزو، 9000**، هذا ما أكده رئيسها حيث قال"كانت **Foxboro** خلال الستينات والسبعينات اللاعب المسيطر في مراقبة الإنتاج في الصناعة، كان احتياطها من المال جيدا وكان العالم محارها، حسب اعتقاد الشركات الأخرى، لكننا في خضم هذا النجاح، أصبحنا راضين عن نفسنا ولم ننتبه أن الأوضاع تتغير بسرعة والتقينا فجأة منافسين عدائيين وشرهين من أجانب ومحليين.

وشهدنا تدهور أوضاعنا، إلاّ أننا حاولنا جعل الوضع بعيد المرام. كانت عدة برامج إيجابية قيد التنفيذ في الشركة، وكنا نشهد نجاحا ونتائج إيجابية، إلا أننا كنا نفتقد شيئا ما.

كنا بحاجة إلى نظام موحد لإدارة الأعمال لا يوفر فقط سبلا لتبادل الآراء (الإجراءات) بل يكون وسيلة لتخطي الحواجز المؤسساتية واستنباط تعاون أكبر بين العمليات بكلام آخر، أداة لخلق تخطيط استراتيجي للجودة. كلما أمعنا أكبر النظر في **ISO 9000** كلما أدركنا بأنها قد تقدم الحل وإدراكنا أننا بحاجة إلى التحرك بسرعة من اجل مصلحة الشركة ولمعالجة مشاكل المنافسة." [1]

فعملية التسجيل (التصديق) والحصول على شهادة المطابقة **ISO 9000**يمكن أن تمس المنظمة ككل أو الأشخاص أو المن توج. وسنتعرض بشرح موجز ومختصر لكل نوع من هذه الأنواع التصديقات.

ثالثا: أنواع مجال التصديق:

1 – التصديق على المنتجات:

إن التصديق على المنتج يشمل المنتجات المصنعة، فتصبح بذلك تمثل وسيلة تسمح للمؤسسة للرفع من جودة منتجاتها. والتصديق على المنتج يتم إثباتها بواسطة شهادة للتأهيل وهي عبارة عن وثيقة تشير إلى علامات تحمل أشكالا مختلفة (علامة تجارية، رمز الوطن...) وتهدف إلى ضمان مطابقة المنتج

[1] د.أوهارا فرانكيس: دليل ISO 9000للمطابقة والحصول على شهادة معايير إدارة الجودة العالمية –دار العربية للعلوم ط1 - 1999 ص69.

للمواصفات والخصائص التقنية الناتجة عن اتفاق مشترك بين المستعمل والمنتج. وتمنح هذه الشهادة من طرف منظمة محايدة ورسمية تدعى منظمة التصديق.

2- التصديق على المؤسسة: [1]

إن تأهيل المؤسسة وحصولها على شهادة **ISO 9000** الغرض منها إثبات مدى مطابقة نظام تأكيد الجودة في المؤسسة للمواصفة الدولية لسلسلة **ISO 9000** فهذا النوع من التأهيل يستدعي اهتمام خاص لأنه في الأصل يستدعي العمل بمعايير تنظيمية. هذه المعايير التي تصف نماذج مختلفة لتأكيد الجودة والتي خلقت بدورها ما يسمى "بالثقة" بين المؤسسات والزبون وتشمل تأكيد الجودة "القرارات والتصرفات المخططة لتوفير الثقة المؤكدة وضمان تحقيق مستوى الجودة المطلوب (محليا وعالميا) عن طريق خصائص المنتج أو الخدمة."

هذا ما أكده "**G.Jean piere**" حيث قال: " لم تصبح اليوم المنتجات تلبي حاجات الزبائن فقط (الجودة). بل يجب أيضا على المؤسسة أن تمنح الثقة للزبون بواسطة طريقة عملها ومعناه تأكيد الجودة".

الجدول رقم(1-02)التالي: يشرح لنا ويؤكد هذه المقولة:

	ما الذي تقدمه للزبون؟	**على ماذا تركز؟**
الجودة	الرضى (تلبية حاجاته)	المنتج
تأكيد الجودة	الثقة	المؤسسة

[1] Gestion de la qualité et organisation: Séminaire international- Alger, les 12 et 13 Mars 2000

وفي سبيل الحصول على شهادة **ISO 9000**وتسجيل المنظمة، يتطلب الأمر التعاقد مع منظمة – كطرف ثالث– مستقلة ومعتمدة، عادة ما يطلق عليها تعبير مسجل. وقبل إصدار الشهادة يقوم المسجل بعملية تقييم شاملة كما يلي:

في البداية يفحص المراجعون وثائق نظام الجودة بالمنظمة لمراجعة مدى توافق النظام مع متطلبات المواصفة التي تطلب المنظمة الحصول على شهادتها (9001 أو 9002 أو 9003) ثم يزور المراجعون المنظمة ويجرون مراجعة تهدف إلى التأكد من أن نظام الجودة الذي وصفته الوثائق هو المنفذ عملا أو المعمول به على مستوى المنظمة ككل إن كانت الشهادة المطلوبة تمس المنظمة ككل، أو على مستوى أحد قطاعاتها، إن كانت الشهادة مطلوبة لهذا القطاع بذاته، وبعد الحصول على الشهادة أو التسجيل، تخضع المنظمة لمراجعة تقييميه دورية يمارسها المسجل.

3ـ تأهيل أفراد المؤسسة:

تأهيل الأشخاص عادة ما يتم عن طريق إجراء امتحان قصد إثبات قدراتهم وإمكانياتهم من أجل أداء مهامهم المحددة بطريقة جيدة ومنتظمة. فاليوم تبذل المؤسسات مجهودات معتبرة في تدريب أفرادها من المدراء ورؤسائهم فقط، لذا يجب الاهتمام بتدريب جميع العاملين في المنشأة بمختلف مستوياتهم مما ينعكس إيجابيا على أدائهم الوظيفي ويساعد كثيرا في رفع مستوى الجودة، ولا يعتبر الصرف على التدريب استنزاف للأموال لأن الاستثمار الحقيقي يكون في القوى البشرية.

ويمكننا في **الجدول رقم(1-03) التالي**: تلخيص وشرح باختصار النوعين الأوليين للتسجيل والمعمول بهما كثيرا اليوم:

	المنتج	**المؤسسة**
يعتمد الحصول على الشهادة على	خصائص المنتج وطريقة الصنع	نظام تأكيد الجودة في المؤسسة
وتتم انطلاقا من خلال:	معايير (عديدة ومغيرة) تعرف المنتج وخاصة (شروط صدقة)	مرجع (مثل: اختيار معيار من سلسلة **ISO 9000**)
وتتم عملية التصديق من طرف:	مخابر معتمدة، منظمات معتمدة	منظمة للتسجيل أو الأمر بالسحب نفسه
وتركيز هذه العملية على:	المراقبة والاختيار	مراقبة نظام الجودة

Source: B-LOUAPRE, La qualité s'il vous plait ? ed.d'oganisation-Paris-1992-Page 50.

ونخلص إلى أن الحصول على شهادة المطابقة مع المواصفات الدولية **ISO 9000** ليس هدفا في ذاته، ولكنه وسيلة تستخدمها الإدارة الناجحة للوصول إلى المزايا والتي تستهدف المؤسسة والمستخدمين والزبائن معا.

رابعا: شروط ومراحل التسجيل:[1]

للحصول على إحدى شهادات ال **ISO 9000** فإنه يجب المرور بالخطوات التالية:

[1] Juylaudoyer: IBID-P 47، 48، 49.

1- مرحلة ما قبل لتسجيل:

وهي المرحلة التي يتم فيها التجهيز والاستعداد وتعديل الأوضاع لتتطابق مع متطلبات المواصفة **ISO 9000** وتشمل هذه المرحلة على الخطوات التالية:

- ضرورة إقناع إدارة المنظمة بأهمية الجودة في تحقيق أهداف هذه المنظمة واقتناعها بأهمية إنشاء نظام الجودة يتطابق مع متطلبات شهادة **ISO 9000** والفوائد التي تعود من ذلك.
- على الإدارة العليا أن تنقل هذا الاقتناع إلى جميع المستويات الإدارية في المنظمة بدون استثناء.
- الاستفادة من الخبرات والاستشارات الخارجية في فهم نظام **ISO 9000** ويكون دوره النصح والإرشاد.
- تشكيل فريق عمل تنفيذ الجودة في المنظمة، مع تدريب أعضاء الفريق على نظام **ISO 9000**.
- توضع خطة عمل وجدول زمني للتنفيذ يحدد فيه النشاط المطلوب تنفيذه، والمسئول عن ذلك، والوقت المحدد للتنفيذ والتكلفة التقديرية.
- إجراء التقييم المبدئي لنظام الجودة الحالي، وتسمى هذه الخطة أحيانا المراجعة الأولية والتي يتم فيها التعرف على نواحي القوة والضعف في النظام الحالي للجودة.
- تطوير دليلي الجودة التي يتضمن الأساليب والإجراءات وطرق العمل التي تحقق متطلبات نظام الجودة، كما ورد في المواصفة القياسية الدولية **ISO 9000**.
- التغلب على العقبات ومقاومة التغيير الذي سينجم عن بعض العاملين وذلك بإقناع الجميع بجدوى التطوير، وإشراك العاملين في عملية التخطيط.

❖ تطبيق نظام الجودة الذي سينجم مع ما جاء في دليل الجودة والذي يستجيب بدوره لمتطلبات **ISO 9000** مراجعة نظام الجودة بواسطة استشاري، ويعني ذلك التأكد عن طريق مراجع خارجي من أن المنظمة جاهزة لطلب التقييم من أجل الحصول على الشهادة، وأن نظام الجودة يتطابق مع متطلبات إحدى الشهادات **ISO 9000** أو **ISO 9002** أو **ISO 9003**.

2- مرحلة الحصول على الشهادة:

وتسمى كذلك مرحلة التسجيل، وتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

❖ اختيار الشركة التي ستقوم بالمراجعة والتقييم من اجل منح الشهادة، على أن يكون من الشركات المرخص لها بذلك (معتمدة).

❖ استكمال بطاقة بيانات الاستقصاء، والهدف منها تزويد المسجل. بمعلومات تفصيلية كاملة عن المنظمة التي تطلب التسجيل، ومن هذه المعلومات: اسم الشركة، وشكلها القانوني، وتاريخ الإنشاء ونوع النشاط.

❖ الإعداد والتخطيط للمراجعة. وضع جدول زمني لعملية الراجعة.

❖ التنسيق والتعاون التام مع فريق العمل.

3- مرحلة ما بعد الحصول على شهادة: ISO 9000

بعد الحصول على شهادة ال **ISO 9000** لا ينبغي، بل لا يمكن التوقف، ويجب العمل على التحسين المستمر للجودة، بالإضافة إلى ذلك فإنه ينبغي الحفاظ على المستوى الذي وصلت إليها المنظمة، والتي منحت الشهادة بموجبه.

ونود أن نؤكد هنا أن حصول المنظمة على إحدى شهادات الإيزو، لا يعني أن منتجاتها تتسم بالجودة المطلوبة وأنها أصبحت ترقى إلى الدرجة العالمية: حيث أن تلك الشهادات لا تتعلق بجودة المنتجات ولكنها تتعلق بالأنظمة الفنية لمجالات بعينها داخل المنظمة.

المطلب الثالث: العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة بمعايير الإيزوISO

إن الحصول على شهادة المطابقة ليس هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة تلجأ إليها المنظمة للارتقاء بالمستوى العام لأدائها وتحقيق رضا العملاء، والتطوير الشامل لتنظيمها تأكيدا للمفهوم العام للجودة الشاملة وتعتبر إدارة الجودة الشاملة مدخلا إلى التطوير الشامل والمستمر للأداء، حيث تعد مسؤولية جميع أفراد المنظمة وتهدف إلى تحقيق رضا العملاء، تخفيض التكاليف ورفع الحصة السوقية من خلال تصميم الجودة إلى جميع مراحل التشغيل بدءا من التعامل مع العميل، أما الإيزو 9000 فهو مواصفة محددة متفق عليها عالميا مما يسهل تقييم مدى توافق أداء المنظمة معها في حيث يصعب ذلك مع إدارة الجودة الشاملة حيث ترتكز العلاقة (مورد–زبون) التي تعد مكملة لتوجيه إدارة العمال وإدارة الجودة الشاملة. وترتبط معايير الإيزو بإدارة الجودة الشاملة من خلال النقاط التالية[1]:

1)إن المواصفات القياسية الإيزو تعتبر عن إدارة الجودة من جهة نظر العميل في حين تتبع إدارة الجودة الشاملة وجهة نظر للمورد فإدارة الجودة الشاملة من جهة نظر المورد لإدارة الجودة الشاملة خلافا الإيزو وتذهب أبعد منه في توقعات العملاء.

2)إن تركيز إدارة الجودة الشاملة على رفع فاعلية وكفاءة العمليات المنظمة بشكل شامل ومستمر بغية إرضاء العملاء يشكل نقطة توافق مع مواصفات الإيزو.

3)إن تركيز مواصفات الإيزو على التوثيق والمراجعة المستمرة ساهم في تحسين غدارة الجودة الشاملة وتأكيدها، مما يزيد من الاهتمام بالتطوير المستمر والتشغيل الكامل للنظام. [2]

[1] بن عنتر عبد الرحمن، إدارة الجودة الشاملة، توجيه تنافسي في المنظمات المعاصرة، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرجاج ورقلة، ط01، ص180/187.

[2] رعد عبد الله الضائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار الباروزي العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 18.

جدول رقم(1-04) يوضح المقارنة بين TQMو ISO 9000

مجال المعاونة	TQM إدارة الجودة الشاملة	نضام الجودة iso 9000
الفرق الأساسي	تدريب جميع القوى العمل بالتنبوء والتزامهم وجهدهم بالعمل من اجل رضا الزبون من خلال التحسين المستمر لجميع الأنشطة	تنمية ومراجعة الطرق والإجراءات الإدارية والوثائق الخاصة بالجودة والتأكد من إلتزام العاملين بإجراءات العمل الموضوعية.
العناصر الأساسية	مجلس الجودة،فرق تحسين الجودة قياس الكلفة التدرب و النوعية من اجل تهيئة ثقافة المؤسسة الخاصة بالجودة .	سياسة الجودة طرق وإجراءات تحقيق عناصر وبنود ومواصفات ومراجعة مستقلة لكل عنصر
المزايا	تستعمل المؤسسة جميع مستوياتها ووظائفها وعملياتها على إشراك جميع العاملين المتعاملين مع المؤسسة الموردين والعملاء .	معترف بها دوليا للتقييم بصورة مستقلة لكل عنصر من العناصر المواصفة تساعد في تكوين هيكل أساسي وإطار عام جديد يمكن من خلاله بناء نظام جديد للجودة.
مسؤولية الجودة	الجودة مسؤولية جميع العملاء بالمؤسسة بداية من رئيس مجلس الغدارة إلى عامل في المؤسسة	الجودة مسؤولية قطاع محدد وإدارة الجودة فقط
الزمن المطلوب	تحتاج لأكثر من ثلاث سنوات لتطبيقها	الحصول على شهادة الإنتاج من 18 شهرا إلى 24 شهرا

المصدر: جمال بسكر أميمة، منصور سالم زعتيت، إدارة الجودة الشاملة ومدخل تطبيقاتها، مؤتمر الجودة، دبي الإمارات العربية المتحدة 2007، ص 28.

إن الربط بين الحصول على شهادة الإيزو وبين إدارة الجودة الشاملة، مخالف للحقيقة في العديد من الجوانب فالجودة الشاملة أكثر شمولا من الإيزو، فهي ترتبط في جزء كبير منها بأخلاقيات وأجواء العمل وبمفاهيم العمل الجماعي، وهي عبارة عن فلسفة وتوجه فكري وثقافة تنظيمية جديدة، وتسعى إلى التحسين المستمر وبينما تركز شهادة الإيزو على عناصر المواصفة المختلفة وعلى مدى الالتزام بتطبيقاتها

وتوثيق إجراءات تحقيقها، فهي فردية لتحقيق TPM ولكن هي ليست بدلا عنها، وتكمن أهمية عناصر ISO 9000 في استخدام الطرق الإحصائية، كأساس لها لحل المشاكل وتحديد نقاط الضعف ومعالجتها.

إن متطلبات الإيزو تشمل متطلبات وأهداف وفعاليات TOM مثل التجاري مع الشكاوى والمعايير والتجهيز بالوثائق وحلقات الجودة وإدارة التكاليف ولاستخدام المكثف للعام في الإحصائية فالجودة الشاملة ترتبط باستمرار التحسين الذي لا يمكن تشبيهه بعجلة تصعد مرتفعة، بينما تكمن فعالية الإيزو في تضاعفه لمنه العجلة من الانحدار والتراجع وهكذا يتضح أن إدارة الجودة الشاملة أوسع من مقاييس ISO 9000 وأن تحقيق متطلبات الإيزو هو خطوة أو جزء على الطريق نحو الجودة الشاملة.

المبحث الثالث: المقومات الإدارية و التنظيمية لإدارة الجودة الشاملة ومعيقاتها

شاع استخدام تعبير إدارة الجودة الشاملة و يعبر عن توجه عام يسيطر على فكر وتصرفات ممارسي الإدارة في كافة المنظمات و أصبح من معايير تقويم الإدارة و الحكم على كفاءة المنظمات، و تتجه المنظمات في معظم دول العالم إلى تطوير نظمها وإجراءاتها وتحسين مستويات خدماتها للمتعاملين معها من أجل تحقيق الغرض من تواجدها.

المطلب الأول: أسباب الاهتمام بإدارة الجودة الشاملة

ينظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها قاطرة للتغيير إلى الأفضل و مقياس أساسي للمفاضلة بين المؤسسات[1] حيث اعتمدتها الكثير من المنظمات لأهميتها الإستراتيجية الفائقة مما زاد من فعالياتها و من قدرتها على البقاء في سوق تنافسية. و لقد تضافرت عدة عوامل و مؤثرات مهمة.لفتت الانتباه إلى قضية الجودة و ضرورة شمولها كافة قطاعات و مجالات نشاط المنظمات على جميع المستويات و أهمها:

1. المنافسة العالمية المتصاعدة و اشتداد الصراع بين مقدمي المنتجات و الخدمات من القطاع الخاص والقطاع العام على المواد التي تجعل العملاء متلقي المنتجات و الخدمات في موقف متميز يسمح لهم بالمفاضلة بين المتنافسين و لا يقبل سوى الأفضل و الأعلى جودة.

2. انتقال التنافس من الصعيد المحلي إلى الصعيد العالمي مما جعل الجودة الشاملة في سعر أولويات المؤسسة.

3. ضغوط العولمة واتجاه السواق العالمية للتداخل وانهيار الحواجز والموانع التي تحول دون تدفق المنتجات والخدمات بين الأسواق العالمية بحرية و سهولة، تجعل منظمات الإنتاج و الخدمات الخاصة والعامة ملتزمة بمواكبة معايير العالمية في السلع و الخدمات والتي لا يتحقق الالتزام بها بدون تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة.

[1] عبد الفتاح محمود سليمان- الدليل العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في شركات ومشروعات التشييد- ص 47.

4.زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، و التي ترتكز على تقديم أفضل المنتجات بأقل سعر يمكن ويذكر P.B Corsby في هذا المجال إلى وجود علاقة عكسية بين الجودة الداخلية أو المطابقة للمواصفات والتكلفة و يطلق عليها quality is free، و كلما تحسنت الجودة و أيضا التكلفة أدى إلى تحسين الحصة السوقية و بالتالي الربحية و النمو و هذا بدوره يؤدي إلى زيادة الاستثمار في مجال البحث والتطوير".

فالجودة الرديئة تكلف المؤسسة غاليا. فكل تبذير ناتج عن سوء تسيير الجودة يمثل من 10% إلى 15% من رقم الأعمال و من 10% إلى 40% من القيمة المضافة. كما تؤدي أخطاء الجودة إلى ارتفاع سعر التكلفة و انخفاض الأرباح و المنافسة للمؤسسة ونادرا ما تستطيع المؤسسات تحديد تكاليف الأخطاء و المردودات بدقة.

و من هذا المنطلق فإن تطبيق إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحقيق عدة نجاحات تتجلى من خلالها أهمية هذه الأخيرة منها:

- تقليص شكواي المستهلكين وتخفيض تكاليف الجودة، مما يساهم في تحقيق رضا العميل.
- زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة، مما يؤدي إلى رفع رقم الحصة السوقية وتحقيق رضا المساهمين.
- تقليص حوادث ومشاكل العمل مما يساهم في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية وتحقيق رضا العمال والأفراد.
- تحسين عملية الاتصال بين مختلف مستويات المؤسسة و ضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء.
- تحقيق القرض من تواجد المنظمة وهو خدمة المواطنين وتأكيد فرص التنمية الشاملة في المجتمع و توفير أفضل الظروف لاستثمار طاقات المجتمع بها يعود بالخير على أفراد المجتمع جميعا.

5. ضرورة اللجوء إلى ابتكار أساليب و تقنيات إدارية جديدة لمواجهة التغيرات الحالية السريعة والمستمرة. "و قد أدى إدراك أهمية الجودة كعامل أساسي يفرض طرقا لتسيير الجودة الشاملة بإمكانها خلق ثقافة مشتركة لحل المشكلات. [1]

[1] خضير كاظم حمود، مرجع سابق، ص 67.

فالجودة الشاملة جاءت في مقدمة الأفكار التي قدمت نفسها الإدارة باعتبارها الوعاء الجديد المتناسب مع المعطيات الجديدة و القادر على مواجهتها بايجابية لتحقيق النجاح و الريادة للمؤسسة. وتعد المحافظة على العملاء الحاليين و الحصول على آخرين جدد أكبر تحد تواجهه المؤسسة حاليا مما يتطلب تحقيق منتج ناجح في ظل السوق التنافسية .

المطلب الثاني: المتطلبات الإدارية لنظام إدارة الجودة الشاملة

من المتعارف أن إدارة الجودة الشاملة ارتكزت في مراحل تطورها الأولى على ثلاثة مفاهيم: الأدوات و التدريب و التقنيات.كانت الأدوات تشير إلى نظم الإحصاء التي تعمل على تحسين المسائل التصنيعية المسموح بها و كان التدريب يشمل إدراك كل فرد للجودة في الشركة أما التقنيات فكانت طرف تحسين جودة المنتجات و الخدمات.

فقد تم التعرض إلى التركيز على الأدوات و التقنيات ذات التأثير المحدود على الجودة. بينما تناول الدكتور "مارشال ساشكين" و دكتور "كينيث جيه كايترر" هذه النقطة بشكل أكبر حيث قالت:

"إن إدارة الجودة الشاملة تعني تعريف فلسفة الشركة لكل فرديها، كما تعمل على تحقيق دائم رضا العميل من خلال دمج الأدوات و التقنيات و التدريب. يشمل ذلك تحسنا مستمرا في العمليات داخل الشركة مما يؤدي إلى منتجات و خدمات عالية الجودة"[1].من هذا المنطلق فإن إدارة الجودة الشاملة ليست "التركيز على الجودة" بحيث أن التركيز على الجودة عملية مؤقتة في أغلب الأحيان. و إدارة الجودة الشاملة هي عملية طويلة الأجل و في مدى اندماج فلسفة إدارة الجودة الشاملة مع بنية الشركة "أي دمج نظام إدارة الجودة الشاملة مع باقي عناصر المنظومة الإدارية في المنظمة الحديثة و بذلك فإن إدخال هذا النظام و تطبيقه بنجاح و فعالية بشرط توافر مقومات مهمة لابد من وجودها إن تمثل البنية التحتية و الأساسية التي يقوم عليها بناء الجودة الشاملة"[2]

[1] ريتشارد . ويليامز مرجع سابق، ص5 .

[2] علي السلم – إدارة التميز- مرجع سابق، ص 143 .

و في غياب تلك المنظومة الإدارية المتفوقة يصبح الحديث عن إدارة الجودة الشاملة لا يتناسب مع تكلفة إقامة النظام و محاولة تشغيله.

1. مدخلات نظام إدارة الجودة الشاملة:

تتكون مدخلات النظام من المعلومات الأساسية التي تتخذ ركيزة في تصميم مستويات الجودة وأساليب تحقيقها. و تشمل تلك المعلومات ما يلي:

- أهداف و استراتيجيات المنظمة.
- الهيكل التنظيمي وأنماط العلاقات التنظيمية.
- هيكل الموارد البشرية ومستويات المهارة والتدريب.
- طبيعة المستفيدين من خدمات المنظمة، و مستويات تطلعاتهم و توقعاتهم.
- التقنيات المستخدمة في عمليات المنظمة.
- الموارد و الإمكانيات المالية المتاحة.

و هنا تجدر الإشارة إلى أن من جملة الخصائص المميزة للنظام المفتوح المتمثلة في المدخلات و تعني "استيراد الطاقة: و هي المقومات الأساسية التي تعمل على تحريك الأنشطة" فهي بمثابة الدم الذي يجري في عروق الكائن الحي. فالتوازن بالنسبة للكائن الحي هو التوازن الذي يحدث حينما ينتقل النظام بعد اختلاله إلى مستوى جديد من التوازن خلاف المستوى الأصلي الذي كان عليه قبل التوازن. و هذه المدخلات هي التي تسمح بالتوصل إلى إنتاج الخدمات المستهدفة من ابتكارات و أفكار و قيم جديدة مما يؤدي إلى حدوث مستوى جديد من التوازن، أي تحقيق قفزة نوعية في السلوك الأدائي، أو اكتساب خبرة تنافسية جديدة.

2. عمليات نظام إدارة الجودة الشاملة:

عمليات إدارة الجودة الشاملة هي الأنشطة التي تتم باستخدام المدخلات (المعلومات) كي تتحقق مستويات الجودة المستهدفة في جميع أنحاء المنظمة و تعمل على تحويل الطاقة (المدخلات) إلى ناتج معين (الجودة المستهدفة). و تمثل تلك العمليات:

- ❖ تحديد أهداف و مستويات الجودة.
- ❖ تحديد سياسات الجودة.
- ❖ تخطيط الجودة و تنظيم و تنسيق عمليات تحقيق الجودة.
- ❖ قيادة و توجيه العاملين للالتزام بفكر و أهداف الجودة.
- ❖ رقابة و تقويم مستويات الجودة.
- ❖ تأكيد الجودة أي العمل على استمرار ضمان مستويات الجودة المطابقة للمعايير المستهدفة.
- ❖ تحسين الجودة.

من الملاحظ أن عمليات النظام الخاص بإدارة الجودة الشاملة تعبر عن الجهود المبذولة من أجل تعيين مستويات الجودة المستهدفة في جميع مستويات المنظمة. حتى تضمن الوصول إلى النتائج المرجوة منها و هي بمثابة مخرجات لنظام إدارة الجودة الشاملة وهي القيمة المستهدفة لكل من العملاء – العمال – المساهمين – المجتمع.

3. مخرجات نظام إدارة الجودة الشاملة:

تتبلور مخرجات النظام في ناتج العمليات التي استخدمت فيها المدخلات و بالتالي مخرجات نظام إدارة الجودة الشاملة هي:

- ❖ أهداف و مستويات الجودة المطلوبة في كل قطاع و كل عملية.

- ❖ المؤشرات الدالة على تطور الجودة.

- النتائج المالية: رقم العمال – المر دودية

- الإنتاجية

- الجودة

- ❖ رضا العملاء

- ❖ تخفيض الأخطاء و تكاليف لإعادة التشغيل

- ❖ تخفيض التكلفة بمنع أو تقليل الأخطاء.

- ❖ تحسين المركز التنافسي للمنظمة. [1]

إذن مخرجات نظام إدارة الجودة الشاملة هي الدليل على حيوية النظام إذ هي الأسس و المعايير التي يعتمد عليها الأداء في جميع مرافق المنظمة للوصول إلى جودة الخدمات المستهدفة بما يرضي المستهدفين (عمال، عملاء، مساهمين و مجتمع، موردين).

من بين إيجابيات هذا المدخل ترى أن نظام إدارة الجودة الشاملة لا يعيش في فراغ، و لا يعمل بفعالية و يحقق أهدافه بفعالية منعزلا عن باقي عناصر المنظومة الإدارية في المنظمة و بذلك فان إدخال نظام إدارة الجودة الشاملة و تطبيقه بنجاح و فعالية يشترط توافر مقومات مهمة لابد من وجودها إذ تمثل البنية التحتية الأساسية التي يقام عليها بناء الجودة الشاملة. و في غياب تلك المنظومة الإدارية المتفوقة.

[1] Jean-Pierre Mercier –Mesurer et développer les performances .p50

خلاصة الفصل:

أصبحت المؤسسات تسعى لتبني مفهوم الجودة الشاملة، هذا المفهوم الإداري الحديث الذي يؤكد على مشاركة العنصر البشري. بتحريك مواهبهم و قدراتهم من أجل التحسين المستمر و بتكلفة منخفضة، مما يزيد في انتماء و ولاء العاملين من جهة و في تلبية و إرضاء رغبات الزبائن من جهة أخرى.

و بتحقيق الجودة الشاملة يمكن للمؤسسة أن تؤهل للحصول على شهادة الإيزو مما يزيد في ولاء متعامليها ووفائهم لها، و كذا يمكن الحصول على منتجات تتميز بالجودة عالية وتحقيق رضا الزبائن،وتخفيض التكاليف.

الفصل الثاني

تقنيات إدارة التكلفة

وعلاقتها بإدارة الجودة

الشاملة

مقدمة الفصل:

إن لكل مستوى من الجودة تكاليفه، وهذه التكلفة تشكل نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف الكلية للمنتج لذلك لابد من دراسة وتحليل الجدوى الاقتصادية للمنافع الاقتصادية التي تحققها الشركة مقابل أي زيادة تنفقها لتطوير وتحسين الجودة تلافيا لحصول أي خطأ في التقدير قد يؤدي إلى ضائقة مالية.

تأخذ أدوات إدارة التكلفة الحديثة دورا مهما في إدارة التكلفة عبر سلسلة الإمداد وذلك من خلال خلق فرص أكبر لخفض التكلفة، خاصة أن البحث عن حلول لخفض التكلفة قد أصبح الشغل الشاغل للشركات في بيئة المنافسة الحالية، والبحث عن حلول لخفض التكلفة خارج الحدود التنظيمية للشركة على طول سلسلة الإمداد يعتبر مجالا جديدا لإدارة التكلفة، ويفتح آفاقا ومجالات أوسع لتحقيقها، خاصة أن خفض التكلفة ليس هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف وهو تحسين الوضع التنافسي لسلسلة الإمداد، وعليه فان الإشكالية تدور حول كيفية إدارة التكاليف.

المبحث الأول: ماهية إدارة التكلفة

تعتبر إدارة التكلفة بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات و الأساليب التي تعمل في تكامل للتحسين المستمر للأداء والتكلفة وضبط الجودة الشاملة.

المطلب الأول: مفهوم إدارة التكلفة

تعتبر إدارة التكاليف مفهوما حديثا نسبيا يساهم في توفير المعلومات اللازمة لتوجيه التكلفة الوجهة الصحيحة والمرجوة منها، بهدف تقويض الهدر والإنفاق غير الصحيح للتكلفة، وبذلك فهي تعتبر رقابة وقائية على التكاليف وأوجه إنفاقها، ورغم اتساع تطبيق مصطلح إدارة التكلفة في السنوات الأخيرة إلا أنه لم يحظي بتعريف موحد من قبل المحاسبين الإداريين، وسوف نتعرف على بعض المفاهيم:

أولا: مفهوم التكلفة: Cost

تعد التكلفة المحور الرئيسي للعديد من القرارات الإدارية كونها ذات اثر على العديد من جوانب التخطيط والرقابة، بحيث تعرف التكلفة بأنها:" المورد المضحى به لغرض تحقيق هدف محدد، وتقاس بوحدة نقدية يجب دفعها للحصول على السلع والخدمات[1]". وتكون الإدارة بحاجة إلي معرفة تكاليفها،لخدمة القرارات الإدارية وترشيدها.

ثانيا: مفهوم إدارة التكلفة

لقد ظهرت إدارة التكلفة لتتجاوز الهدف الذي يقوم عليه نظام محاسبة التكاليف التقليدي لتتجاوب مع التطورات الاقتصادية المتلاحقة، ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة عن طريق تدعيم العلاقة مع العملاء والموردين وتخفيض التكاليف حيث يمكن تعريفها:

[1] Horngren, Charles T. & Datar , Srikant M. &Foster ,George, cost Accounting,AManageriel Emphasis,12th ed, Pearson prentice hall,USA ,2003,p27.

❖ تعريف1:"أنها تستخدم لوصف قرارات المديرين لإرضاء المستهلك بالعمل باستمرار على تخفيض ورقابة التكاليف".

❖ عرفها أيضا:" أنها أصبحت تمثل جزءا رئيسيا من مجهودات الشركة لتحقيق الجودة وإدارة التكلفة الفعالة هي التي يتمحور اهتمامها على المستهلك الداخلي والخارجي"[1].

❖ تعريف 2: هي مجموعة من الأساليب والطرق للتحكم وتحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة.[2]

❖ تعريف 3: هي الأداة والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط التكلفة منطقيا بوظيفتي التخطيط والرقابة، وعلى المدى القصير الأجل والطويل الأجل.

❖ تعريف 4: هي عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى أدني حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للشركة بهدف تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء وذلك باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيه بهدف إيجاد ميزة تنافسية للشركة وتحسين الوضع الاستراتيجي لها.[3]

من التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج الدور الفعال لإدارة التكلفة المستخدمة في بيئة التصنيع الحديثة، فهناك علاقة وثيقة بين الإدارة والتكلفة بحيث تكمن أهمية موضوع إدارة التكلفة في:[4]

– توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لإدارة الشركة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية تخص التكلفة والإيرادات، أو غير مالية حول الإنتاج والنوعية.

[1] باسيلي،مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة،المكتبة العصرية للطباعة والنشر،مصر،2006،ص131.

[2] صلاح الدين عبد المنعم مبارك،محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية،مكتبة الوفاء القانونية،الإسكندرية،2013،ص234.

[3] علي أشرف حسن،الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة،دراسة استطلاعية كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،2010،ص78.

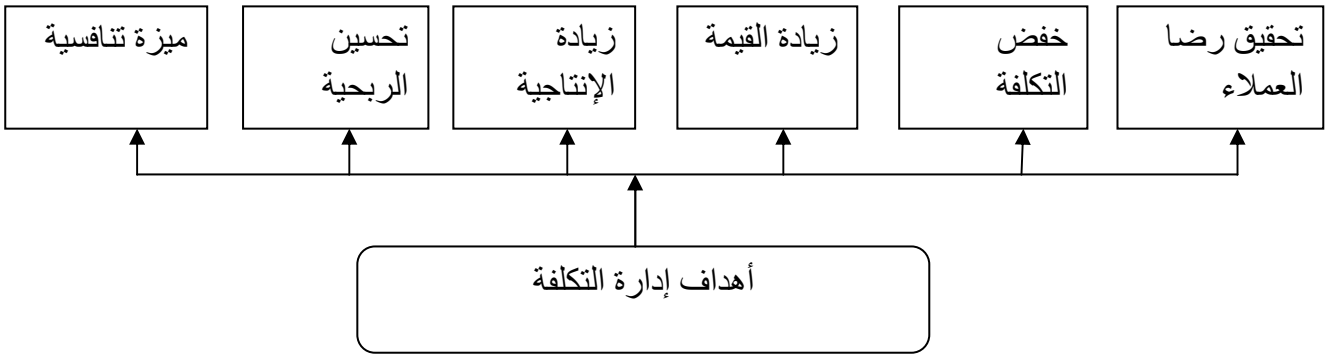
[4] Horngren,op.cit,p.988

– قياس تكلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة الأساسية،وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة، وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي بها يمكن تصور إستراتيجية الشركة وتحسين أدائها مستقبلا.

– تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل إلى جانب تحسين النوعية والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من اجل اتخاذ القرار.

فيمكن وصف إدارة التكلفة بأنها الإدارة التي تقدم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الإستعمالية للمنتج، وبتكاليف منخفضة، وبأسعار حقيقية، وأن يكون للمنتج العديد من الاستعمالات البديلة، واختيار أفضل تشكيلة من المنتجات في ظل ما هو متاح من موارد، وعلي أن يتحقق ذلك اعتماد علي أدوات وأساليب فنية متطورة.

والشكل رقم (2–1) يبين أهداف إدارة التكلفة :



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بعض الكتب .

المطلب الثاني: إدارة التكلفة وتطورها في الشركات

تنبع أهمية إدارة التكلف على أنها قادرة على ضبط الجودة ورقابتها خلال فترات مالية متتالية، نظرا لأهمية الجودة وعرض المنتجات وطرحها في الأسواق، وعندما تأخذ إدارة التكلفة التقليدي بعين الاعتبار فإنها بذلك تقف عائقا أمام تطبيق المدخل الحديث لإدارة الجودة الشاملة.

أولا: أوجه الاختلاف بين إدارة التكلفة التقليدي وتقنيات الحديثة لإدارة التكلفة:[1]

- إن نظام التكاليف المعيارية يسمح بوجود نسبة مسموحات طبيعية لكل من المخلفات والتالف وإعادة التصنيع، وبالتالي فإن الإنتاج الجيد والسليم يتحمل بتكلفة التالف والمسموح به، وأما المدخل الحديث لإدارة التكلفة في ظل تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛ فإنه يحدد المعايير على أساس أن نسبة الإنتاج المعيب تبلغ صفرا.
- من حيث الهدف : يهدف المدخل التقليدي إلى الوصول للهدف وعدم تجاوزه بينما المدخل الحديث يهدف إلى التحسين والتطوير لتخفيض التكاليف وتقديم منتجات مختلفة ومتميزة.
- من حيث تحليل التكاليف: المدخل التقليدي لا يسمح بتحليل تكاليف الجودة، أما المدخل الحديث يسمح بتحليل تكاليف الجودة.
- المدخل التقليدي يركز على انحراف السعر والسعي وراء العروض المنخفضة الأسعار دون الجودة بينما المدخل الحديث يركز على الأثر الكلي لعملية التوريد وعلى تخفيض إجمالي تكلفة المواد المشتراة وبجودة مرتفعة.
- لا يركز المدخل التقليدي لإدارة التكلفة على المقاييس غير المالية عند قياس وتقييم الأداء مثل مقاييس أداء العملاء ومقاييس رضا العملاء، بينما المدخل الحديث لإدارة التكلفة يركز على المقاييس غير المالية على نطاق واسع.

[1] فؤاد أحمد محمد العفيري،ملتقى الثاني عشر بعنوان مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية،جامعة ملك سعود بالسعودية،2010،ص28.

ثانيا:الآثار المحاسبية لإدارة التكاليف في الشركة:

إن المحاسبة عن تكاليف الجودة ومحاولة ترشيدها والإفصاح عنها احتلت مركز الصدارة في الكثير من المحاولات التي ركز عليها المحاسبون، وأخذت جهدا كبيرا تأثرا بنتائج الجهود الهندسية التي قدمها المهندسون. إن مهندسي التصميم ينظرون إلى عملهم كإبداع يجب أن يكون بمنأى عن قيود حسابات التكاليف، ومهمة المحاسب هي السعي لوضع الحلول الوسط لتخفيض التكلفة فيما بعد. أما مهندسي الإنتاج فإن مهمتهم تنفيذ أي تصميم يقدم إليهم في ضوء التغيرات وذلك للارتقاء بأعمالهم من مجرد الإبداع فقط إلى الإبداع في ظل سياسة خفض التكلفة؛ لذلك فإن دور المعلومات المحاسبية في مرحلة التصميم لابد أن يتوجه للوفاء بمتطلبات العملاء، والسيطرة على التكاليف بدءا من مرحلة التصميم خلافا للمدخل التقليدي لإدارة التكلفة الذي يبدأ بتحديد متطلبات إنتاج ثم تصميم المنتج، وتصميم عمليات الإنتاج، وتقدير التكاليف، والمفاضلة بين قرارات الشراء أو التصنيع لمكونات المنتج، ومن ثم تقدير تكلفة توريد المستلزمات السلعية والخدمية المطلوبة.[1]

المطلب الثالث: تقنيات إدارة التكلفة

شهدت البيئة الصناعية تطورات جذرية في نظم وأساليب الإنتاج،وكذلك زيادة حدة المنافسة واختلاف أذواق الزبائن في الطلب على المنتجات التي تلبي حاجاتهم ورغباتهم، وعجز نظم محاسبة التكاليف التقليدية عن تلبية احتياجات إدارات الشركات في اتخاذ القرارات الإدارية، الأمر الذي دفع الشركات لتبني أساليب إدارية حديثة لضمان أقصى قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية لاستغلال الموارد المتاحة لدى الشركة، وتعظيم الربحية، وتخفيض تكاليف الإنتاج، وتحسين جودة المنتجات، وهذه الأساليب والأدوات:

[1]، فؤاد أحمد محمد العفيري،مرجع سابق،ص30 .

أولا:تقنية التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) : Costing Activity Based

1)تعرف ABC بأنها: نظام يفترض التدفقات النقدية الخارجية تكون للحصول على تجهيزات الموارد والتي تستهلك فيما بعد بواسطة الأنشطة، بمعني أن الأنشطة تسبب التكلفة وأن المنتجات أو الخدمات تحقق الطلب على الأنشطة.[1]

إن تطبيق نظام ABC هو عملية معقدة وشاملة تتطلب خبرة وتستنفذ الكثير من موارد المؤسسة لذلك على المؤسسة التأكد المسبق من المنافع المتوقعة بحيث أن تكون أكبر من تكاليف تطبيق هذا النظام،وفيما يلي أهم شروط المدعمة لتطبيق هذا النظام(ABC):[2]

- ❖ تعدد المنتجات وتنوع نماذجها مع اختلاف في أحجام إنتاجها، مما يجعل العملية الإنتاجي معقدة.
- ❖ زيادة الأنشطة المساندة كالتصميم الهندسي للمنتج وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات بالاستخدام المكثف للحاسوب وزيادة أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.
- ❖ مسألة التخصص الدقيق للتكاليف المساندة مهمة وجوهرية في ترشيد قرارات المؤسسة.
- ❖ تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة باستخدام الإنسان الآلي الأمر الذي يخلق طاقة إنتاجية كبيرة ويرفع نسبة التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة المؤسسة.
- ❖ زيادة حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو إستراتيجية لاستمرار والمحافظة على الحصة في السوق.
- ❖ قصر العمر الإنتاجي للمنتج، مما يتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم مع توقعات الزبائن.
- ❖ الزيادة في التكاليف غير المباشرة والمرتبطة بمخرجات الإنتاج.

[1] Drury, Colin, Management Accounting For Business, 3rd .Bath:UK, patrick Bond,2005,p296.

[2] إيهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،2011،ص310،309.

2)ويمكن تحديد إجراءات عملية تقنيةABC كالآتي:

- ❖ تحديد وتصنيف الأنشطة الرئيسية الداخلة في التصنيع منتجات معينة وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد مجمعات تكلفة المناسبة للنشاط.
- ❖ تحديد موجهات التكلفة لكل نشاط.
- ❖ احتساب معدل التكلفة غير المباشرة موجهة تكلفة.
- ❖ تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل مجمع تكلفة نشاط على المنتجات وباستخدام معدلات تكلفة النشاط غير المباشرة لكل موجه تكلفة.[1]

ثانيا: تقنية التكلفة المستهدفة (TC) : Target Cost

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها : تمثل الطريق الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج[2]

بحيث تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة طريقة حديثة من طرف إدارة التكاليف تشمل على مجموعة من الخصائص نذكر منها:[3]

- ❖ تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.

[1] Weygandt,JJ. Kieso, DD, Kimmel, P.D .Accounting Principles,6th edition, John Wiley and sons,2013,P144.

[2] فؤاد أحمد محمد العفيري،مرجع سابق،ص17.

[3] العشماوي محمد عبد الفتاح،محاسبة التكاليف(منظورين التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،الأردن،2011،ص331.

❖ التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة للتحكم في التكاليف.

❖ إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشمل على تقنيات التطوير والتصميم.

❖ التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.

❖ يتناسب تطبيق التكلفة المستهدفة في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.

ويتوقف نجاح تطبيق مدخل TC على المبادئ التالية:[1]

. السعر يؤدي إلى التكلفة: حسب هذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة أي تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وذلك بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

وفق المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة= سعر البيع ـ هامش الربح المستهدف

. التركيز على العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة والوقت والتي تأخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج.

. التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم عنصر رئيسي في التكلفة المستهدفة إذ يجب تصميم المنتج وفق حدود التكلفة المستهدفة.

. التركيز على مرحلة التصميم: وذلك بفحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة كما يجب أن تصميم المنتجات وفق التكلفة المستهدفة.

[1] نضال محمد رضا الخلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة،مجلة جامعة الملك عبد العزيز،2007،ص176.

. دورة حياة التكاليف: عند تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ جميع ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار.

. فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع منتج في حدود التكلفة المستهدفة باستخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات كالمختصين في بحوث التسويق والبيع والتصميم.

. الاستناد إلى مفهوم هندسة القيمة: يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة مراحل سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام التكلفة المستهدفة ويهدف ذلك إلى بث مفاهيم وجهود خفض التكلفة خلال مراحل سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج.

ثالثا: تقنية الإنتاج في الوقت المحدد (LP) : Lean Production

تعرف تقنية LP بأنها : فلسفة شاملة لإدارة المخزون تركز على سياسات وإجراءات ومواقف من قبل المدراء، ينتج عنها الإنتاج الكفء لسلع عالية الجودة مع المحافظة على أدنى ممكن من المخزون،فهي عبارة عن نشاط مستمر لتحسين طرق وعمليات الإنتاج، حيث يهدف هذا النظام لتخفيض من المخزون حتى النهاية.[1]

بذلك يمكن القول أن تقنيةLP تقوم على استبعاد كل أنواع المخزون،وتخفيض وقت الانتظار باعتبارها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذه التقنية اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الانطلاق لكافة العمليات الصناعية،التي تتحرك فورا في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون للمنتج مرورا بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولا إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الأخر من العمليات،ولتطبيق نظام إنتاج في الوقت المحدد يوجد بعض المقومات[2]:

[1] العشماوي، مرجع سابق،ص388.

[2] الجمال ونوردين،إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة،الدار الجامعية للطباعة والنشر،مصر،2005،ص169.

- ❖ إدارة الجودة الشاملة، وتوفير علاقات جيدة مع الموردين وتقليص وقت الانتظار.
- ❖ توفير عاملين ذوي اختصاصات متعددة.

أما المنافع المتحققة من هذه التقنية فهي:[1]

- تخفيض الأموال المجمدة في المخازن أو إلغائها.
- تخفيض التلف وبالتالي تخفيض تكاليف التلف.
- تعزيز جودة المنتج (من خلال إدارة الجودة الشاملة).
- تخفيض تكاليف إعادة التصنيع أو إلغائها.
- توفير في تكاليف الإنتاج وذلك من خلال تطوير تدفق السلع خلال العمليات.

رابعا: تقنية هندسة القيمة(VE): Value Engineering

لقد عرفت تقنية VE بأنها: الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع الشركة تخفيض التكلفة المبدئية إلى التكلفة المستهدفة لان كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج.[2]

فهندسة القيمة تعتمد على التحليل الوظائفي لتحديد الوظائف الرئيسية والخاصة المفضلة للمنتج ودراسة مكوناته وأجزائه ومن ثم تقييم البدائل بما فيها تعديل المنتج أو استحداثه منتجات بديلة، إذ تقارن تكلفة هذه البدائل مع ما يكون المستهلك مستعدا لدفعه مقابل هذه المنتجات.

فيمكن القول أنه لما كانت التكلفة المستهدفة هي عملية متكررة ومستمرة لحين إيجاد فريق التصميم المنتج المناسب مع التكلفة المخططة، فإن تقنية هندسة القيمة تدخل هنا لإحداث تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في المنتج بما يؤدي إلي تحسين قيمة المنتج وتخفيض التكاليف وصولا إلي

[1] Weygandt, JJ. Kieso, op.cit,p159.

[2] Hilton, R W, Manageriel accounting, 9th edition, Irwin, McGraw_Hill, 2011,p264.

التكلفة المستهدفة، وحالما يتم إقرار المنتج عن طريق هندسة القيمة والبدء في تنفيذه بالاعتماد على التكلفة المستهدفة فإن الاهتمام يتحول إلي تقنية التحسين المستمر.

يحقق استخدام أسلوب هندسة القيمة العديد من الفوائد:[1]

- العمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.
- تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية.
- زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين هامش الربح.
- زيادة رضا الزبون ورفع الروح المعنوية لدى العاملين.
- تقديم منتج أفضل ذات منفعة دون زيادة التكلفة.

خامسا : تقنية نظرية القيود (TOC) : Theory Of Consternas

في ظل الطلب المتزايد على منتجات ذات جودة عالية إلى جانب المنافسة المتزايدة،بدأت الشركات الصناعية بالاهتمام ودراسة الطاقة الإنتاجية وكيفية استخدام بعض الموارد التي تتسم بالندرة بوصفها تتمثل محددات على تلك الشركات والتي بسببها لم تتمكن الشركات من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق، لذلك ظهرت الحاجة لاستخدام أساليب تقرر كيفية استخدام هذه الموارد على نحو أمثل فظهر نظام تخطيط الاحتياجات من الموارد وكذلك تقنية الإنتاج في الوقت المحدد ومن ثم طور نظاما جديدا يجمع بين مزايا النظامين أو التقنيتين السابقتين، حيث عرف بتقنية الإنتاج الأمثل الذي حقق استخدامه نجاحا كبيرا، ومن ثم طور إلى ما يسمي بالإنتاج المتزامن وصولا إلى نظرية القيود

[1] كندوري عماد محمد،دور إدارة التكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام هندسة القيمة،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة بغداد،2006،ص66.

التي عرفت بأنها: (مدخل إداري يتجه نحو تعظيم الربح طويل الأمد من خلال إدارة تهتم بمعالجة الاختناقات التنظيمية أو الموارد النادرة).[1]

أما مبادئ تطبيق نظرية القيود فيمكن تحديدها:[2]

- ❖ إن مستوي المخرجات المتحققة على مستوى الموارد غير المقيدة يتحدد بمستوى موارد النظام المقيدة.
- ❖ إن هامش الوقت المتحقق على مستوى الموارد المتحققة يساوي الزيادة في معدل مخرجات الموارد المقيدة.
- ❖ إن هامش الوقت المتحقق على مستوي الموارد غير المقيدة يعتبر وهما تاما.
- ❖ إن دفعة الانتقال ربما أو يجب أن لا تساوي دفعة الإنتاج.
- ❖ التركيز على التدفق المتزامن بدل التركيز على توازن الطاقات.

[1] Atkinson, A A, Management Accounting, 5th,Upper Saddle River :New Jersey, prentice Hall,2007,p224.

[2] Hillton, R W, Manageerial Accounting,8th edition McGraw_Hill,2009,p16-17.

المبحث الثاني: تكاليف الجودة الشاملة

تعتبر تكاليف الجودة مختلف الأعباء التي تتحملها الشركة بغية تحسين أداء العاملين من جهة وتحديد مدى مطابقة المنتج من جهة أخرى، إضافة إلى التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة وزبائنها في حالة عدم قدرة المنتج علي تلبية حاجيات الزبائن.

المطلب الأول: طبيعة تكاليف الجودة

إن تطوير تصميم صنع و بيع المنتجات،ينتج عنها تكاليف لا بد للمؤسسة من تحملها لكن التكاليف يمكنها أن تخفض من بعضها و حتى القضاء على البعض الآخر،و هذه التكاليف يمكنها أن تخفض من بعضها وحتى القضاء على البعض الآخر،و هذه التكاليف نقصد بها تكاليف اللاجودة و هي ناتجة عن الوحدات المرفوضة و تصليح العيوب و المواد لتالفة التي تتحملها المؤسسة بسبب سوء الاستعمال و المناولة السيئة و تكاليف الوقت الضائع و توقفات الآلات .....الخ.

و بالمقابل توجد تكاليف الجودة و هي تكاليف ناتجة عن مجموعة التكاليف التي تتحملها المؤسسة من اجل ضمان تقديم المنتجات أو الخدمات إلى عملائها و زبائنها بأعلى مستوى ممكن من الجودة و بشكل يتلاءم مع متطلباتهم واحتياجاتهم.وبالتالي نستنتج أن الأرقام المتعلقة بتكاليف الجودة تسمح بقياس فعالية المؤسسة في تحقيق الجودة، وبالتالي لا يجب أن نقتصر على العمليات المباشرة لأعمال المراقبة على الجودة بل أن تشمل كل النشاطات التي لها علاقة بالجودة من دراسات السوق إلى تحليل استعمالات المنتج.

وكل مؤسسة يجب عليها أن تعرف تكلفة جودة منتجاتها وكيفية الاستفادة من المعلومات المجمعة والخاصة بالجودة مما يمكننا من:[1]

- ❖ تحليل أساليب العمل الخاصة بالجودة وبالتالي تحديد النشاطات التي يوجد بها مشاكل.

[1] حنفي نسيمة، نذيرة فندوز، تسيير الجودة الشاملة في المؤسسة. مذكرة ليسانس دورة 1997 جامعة الجزائر ص 46.

- تخطيط أعمالها بما يلي حاجة الجودة على أساس قدراتها لتحقيق أحسن النتائج.

- البحث عن التطورات السلبية التي يمكن أن تكون بها نتائج على المدى القصير و تحديدها للقيام بالتعديلات المطلوبة واللازمة.

- كذلك معرفة تكاليف الجودة يمكن المؤسسة من متابعة تنفيذ النشاطات المتعلقة بالجودة لمعرفة نتائجها على التكاليف.

- المعلومات الخاصة بالتكاليف اللاجودة يجب أن تساهم في زيادة فعالية المجهودات التي تقوم بها لضمان المستوى الجيد لجودة منتجاتها.

وبرفع مخصصات الأعمال الوقائية التي تهدف إلى تقليل عدد وتكلفة العيوب و المرفوضات، لأنه كلما انخفضت عدد العيوب كلما قلت الحاجة إلى الرقابة والتفتيش، مما يكون له نتائج التكاليف الخاصة بالتقييم.

وبناءا على ما سبق يمكن تحديد أهمية تكاليف الجودة كالتالي:

– تعد الجودة أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها لما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق وذلك من خلال عدة نقاط يمكن أن توضح أهمية الجودة وهي (كسب ثقة الزبون، حصة سوقية أعلى، ولاء العاملين، وتخفيض التكاليف).[1]

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

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

[1] محمد فاطمة جاسم،أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي،مجلة العلوم الاقتصادية،العدد20،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة البصرة،2008،ص84.

– تساعد في تحديد الفاقد على مستوى العمليات الإنتاجية بشكل فعال وبالتالي تساعد في تسريع حل المشاكل 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.

المطلب الثاني: أنواع تكاليف الجودة

تتمثل تكاليف الجودة في التكلفة المرتبطة بعدم الحصول على السلع أو خدمات المطابقة للمواصفات بطريقة صحيحة منذ المرة الأولي، يمكن تصنيفها إلى أربعة أنواع:

أولا:تكاليف الوقاية :Prévention Cost

وهي التكاليف المرتبطة بمنع حدوث العيوب، الانحرافات عن الجودة وهي عادة ما يتم إنفاقها قبل أن يتم تقديم السلعة أو الخدمة، وتشمل هذه التكاليف تخطيط الجودة للفعاليات المستخدمة لمنع عيوب التصميم ومراجعة التصميم والتعليم والتدريب والتحكم بالعملية وتحسينها.[1] وتنقسم تكاليف الوقاية إلى:

1 تكاليف التخطيط للجودة: و هي التي تصرف على التخطيط لتطبيق نظم الجودة المختلفة داخل المؤسسة لضمان مطابقة المنتجات للمواصفات الموضوعية.

2 تكاليف مراقبة العمليات: و هي التي تصرفها المؤسسة على دراسة و تحليل عمليات الإنتاج بهدف التحكم و مراقبة جودة المنتجات الخارجية من العمليات الإنتاجية المختلفة مثل دراسة قدرة الآلات.

3 تكاليف تطوير أجهزة معدات ضبط الجودة و صيانتها: و تتمثل في مصاريف تطوير، تحسين وصيانة معدات ضبط الجودة.

[1] علوان قاسم، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو9001:2000،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان، 2005،ص78.

4 تكاليف التدريب لرفع مستوى الجودة: و هي تصرف بدورها على التخطيط و التطبيق لبرامج رفع مستوى الجودة.

5تكاليف وقاية متفرقة: مثل مصاريف السكرتارية، الهاتف، الإيجار...إلخ.

ثانيا:تكاليف التقييم: Ippraisal Cost

وهي تلك التكاليف الناجمة عن محاولة معرفة إذا كانت المنتجات مطابقة للمواصفات المعتمدة، وتختلف هذه التكاليف في السلع عن تلك التكاليف في الخدمات إذ تتحدد في الخدمة على تكاليف إجراءات الرقابة الخاصة بالتأكد من مدى توافق ممارسات العمل الموصوف وفيما يخص تكاليف التقييم للسلع فإنها تتضمن تكاليف موظف الفحص والتفتيش كما تتضمن تكلفة المعدات والنفقات المترتبة على صيانة قسم التفتيش.[1] ويمكن تصنيفها إلى:

1 تكاليف اختبار المواد المشتراة: و هي تصرف للكشف على جودة المواد المشتراة سواء تم هذا الاختبار داخل المصنع أو عند المورد.

2 مصاريف خدمات المعمل: و هي تكاليف المعدات و الأجهزة الموجودة في المصنع.

3 تكاليف اختبار المواد أثناء التشغيل: تصرف للكشف على جودة المواد واختبارها أثناء عمليات التشغيل المختلفة.

5 تكاليف اختبار جودة المنتج النهائي: و هي تكاليف اختبار جودة المنتجات بعد أن يتم تشغيلها و قبل تسليمها إلى المخازن أو خروجها من المؤسسة.

6 تكلفة المواد اللازمة لعمليات الكشف و الاختبار: و تشمل تكلفة المواد و الطاقة اللازمة للأجهزة أو الزيوت و الغازات اللازمة في عمليات الكشف و الاختبار.

[1] علوان قاسم،مرجع سابق،ص112.

7 تكلفة مراجعة الجودة: تتحملها المؤسسة بغرض التأكد من أن عمليات الكشف و الاختبار قد تمت بالطريقة الصحيحة.

8 تكاليف صيانة الأجهزة: تصرف على صيانة ومعايرة أجهزة الضبط و الاختبار.

9تكاليف الاختبار أثناء تركيب المنتج و تجربته لدى المستهلك: تصرف تلك التكاليف بقصد ضمان أن يؤدي ضمان المنتج الغرض المطلوب.

ثالثا:تكاليف الفشل الداخلية: Internal Faiture Cost

تنتج هذه التكلفة من اكتشاف منتجات معيبة قبل بيعها إلى المستهلك، وهي تكاليف تتحملها الشركة وتتضمن: [1]

1 تكاليف الخردة: وهي مرتبطة بالمنتجات الرديئة والتي لا يمكن إصلاحها والمتمثلة في المنتجات التامة الصنع المعيبة والتي يتم الكشف عنها خلال عملية الإنتاج.

2 تكاليف توقف العملية: وتتضمن تصليح أو استبدال المكائن والأجهزة وإزالة المسببات المؤدية لذلك.

3 تكاليف العمل المعتاد المرتبطة بإعادة تصليح أو تحديد المنتجات المعيبة.

4 تكاليف فشل العملية: وهي المرتبطة بتحديد العملية الإنتاجية التي أدت إلى منتجات ذات جودة رديئة.

5 تكاليف خفض سعر البيع: وهي ناشئة عن بيع وحدات معيبة أو متضررة أو ذات جودة رديئة.

رابعا:تكاليف الفشل الخارجية: External Failure Cost

تنتج هذه التكلفة من اكتشاف المستهلك لمنتجات معيبة بعد بيع المنتجات وتسليمها وتتضمن:[2]

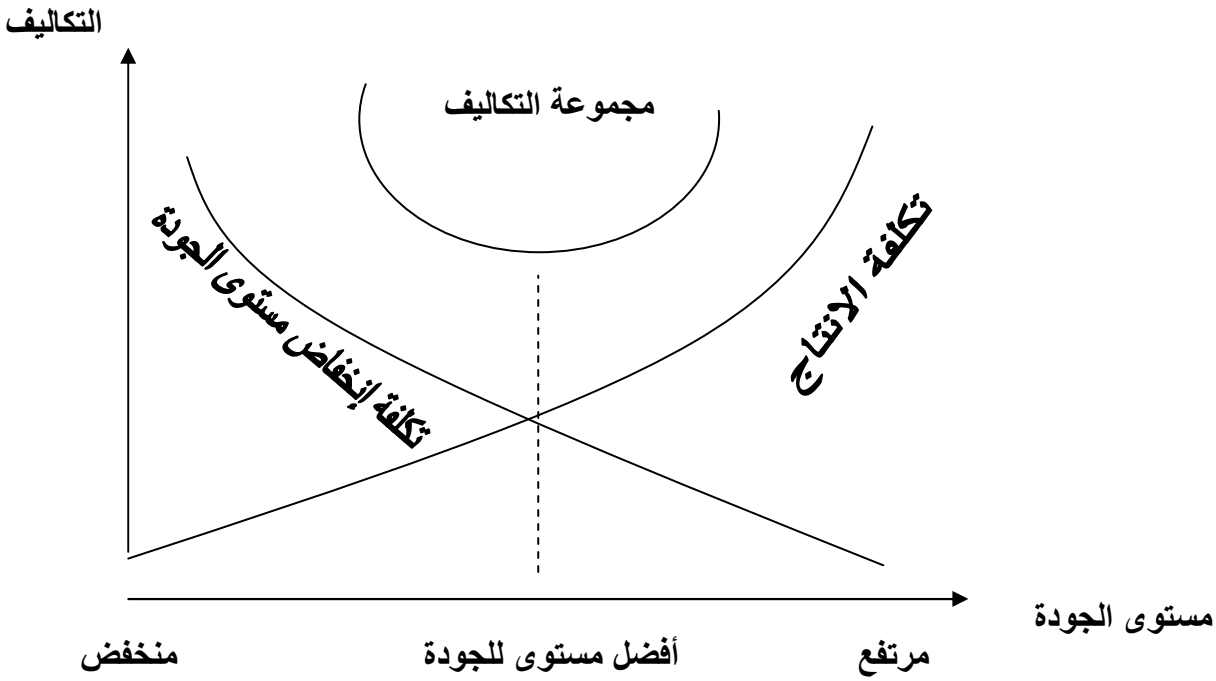
[1] صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص247.

[2] صلاح الدين عبد المنعم مبارك،ص247.

- تكلفة التبديل والضمان.
- التكاليف الإدارية الخاصة بمعالجة شكاوي ومرتجعات العملاء.
- تكلفة الفرصة الضائعة المتمثلة في الأرباح التي كان يمكن تحقيقها.
- تكلفة الفرصة الضائعة في المبيعات الضائعة نتيجة الجودة السيئة.

قبل تطبيق نظام الجودة الشاملة تكون التكلفة الداخلية والخارجية للفشل كبيرة وتكون تكلفة التقييم والوقاية منخفضة، ثم في بداية تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ترتفع تكلفة التقييم والوقاية وتنخفض تكلفتي الفشل الداخلية والخارجة، ولكن بعد إنشاء نظام محكم للجودة الشاملة فإن تكلفة التقييم تبدأ في الانخفاض والتلاشي .

الشكل رقم(2-2) : العلاقة بين مستوى الجودة و تكاليف الجودة



مصدر:مأمون الدرادكة، طارق الشبلي،مرجع سابق،ص77.

نلاحظ أن تكلفة انخفاض مستوى الجودة عكسيا مع مستوى الجودة، أي كلما ارتفع مستوى الجودة كلما قلت التكاليف المرتبطة بانخفاض مستوى الجودة و هذا ما يطلق عليه باسم " Quality is Free" أي الجودة لا تكلف، في حين أن تكلفة الإنتاج تتناسب تناسبا طرديا مع مستوى الجودة، وأن أفضل مستوى للجودة يكون عند أدنى نقطة لمجموع التكاليف و تسمى هذه النقطة بـ : " نقطة أفضل مستوى للجودة ".

نستخلص بأن تكاليف إدارة الجودة الشاملة يجب أن تحرص المؤسسة دائما على التقليل منها وتدنيتها مما يستوجب عليها الاعتماد على المراقبة الذاتية و كذا التحكم في المخزونات و التحسين المستمر في شتى المجالات إلى غير ذلك من الطرق و الأدوات .

المطلب الثالث: تكاليف غياب الجودة Cost De Non Qualité

تعتبر تكاليف غياب الجودة على أنها جملة من التكاليف التي تتحملها الشركة لمساعدة العمال على حسن أداء وتنفيذ أعمالهم، حسب المواصفات، تضاف إليها تكاليف تحديد ما إذا كان المنتج مقبول، وكذلك التكاليف التي تتحملها الشركة أو الزبون في حالة ما إذا لم يستجيب المنتج لمتطلبات هذا الزبون[1].

أولا: أهمية تكاليف غياب الجودة

قبل السبعينات ولفترات طويلة ظن الكثير ممن يشرفون على الشركات أن تقديم سلع وخدمات أفضل من ناحية الجودة يتطلب تكاليف أفضل، اعتمد هذا المبرر للاكتفاء بمستوى الجودة المقبول. ولكن بعد تلك الفترة بدأت هذه الفكرة تتراجع وتتغير فلقد اتضح في الأسواق العالمية أن السلع والخدمات ذات الجودة العالية هي التي تسمح بالحصول على عائدات استثمار كبيرة وتمكن بالتالي الشركات من رفع حصصها في السوق، وكشف الاهتمام بالجودة ثلاث حقائق[2]:

[1] H .JAMES HARRINGETON, le cout de la non qualite, traduit par RENE PEITRI ,PARIS,1990,p5 .

[2] RICHARD WHILDEG ;dynamique du client, une révolution des services,paris,1995,p181.

❖ أنه ليس من المكلف إنتاج سلع وخدمات بجودة أرفع بل قد تستطيع الحصول على هذا المستوى بنفس التكاليف وفي حالات كثيرة بتكاليف أقل.

❖ بعد التصحيحات التي تتم على المنتجات عند اكتشاف الأخطاء نهمل أسباب هذه الأخطاء ونتركها تستمر ونكتفي بالنتائج الآنية المحققة، بينما المطلوب هو الاهتمام بالأسباب لأنها تبقي مصدرا دائما لتكرار مثل هذه الأخطاء.

❖ رغم تعدد التسميات والمصطلحات من طرف المختصين في الجودة والعاملين في حقلها(مثل نسبة الضياع، المردود بالنسبة لوقت التنفيذ...)، إلا أن أفضل لغة الاقتصاد من خلال التساؤل عن حجم المال الضائع الذي يمكن استرجاعه من أي برنامج عمل.

ثانيا:أثر تكاليف غياب الجودة على إدارة الجودة الشامل

الملاحظ من خلال عرض منهج تكلفة غياب الجودة أنه أمد إدارة الجودة الشاملة بجملة من العناصر:

❖ حساب تكاليف غياب الجودة يجعل من الحديث عن الجودة أمرا محسوسا وملموسا من خلال التعبير المالي عنها وهو ما يساعد على تعميم الجودة على كل قطاعات النشاط داخل الشركة.

❖ يعطي النظام أهمية كبرى لعدم رضا الزبون ويعتبر أن فقدانه يعبر عن فقدان قيمة معتبرة،وهو بذلك نفس توجه إدارة الجودة الشاملة في النظرة إلى الزبون.

إن الاهتمام بتكاليف غياب الجودة مهم جد داخل الشركة، فهي تقدم نظاما يسمح بمساعدة إدارة الشركة على فهم مشكل الجودة بكل أبعاده وتحديد أولويات التحسين بمنحه إمكانية قياس مستوى الجودة من خلال متابعة التكاليف ولكنه لا يحل مشاكل الجودة لذلك يجب أن يتم دعمه بمسار فعال لمحاربة الاختلال والتكاليف الناتجة عنها سواء كانت متعلقة بالتنظيم، الإنتاج، التسويق...

المبحث الثالث: تحليل علاقة التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة

تعتبر الأساليب الحديثة للتكاليف وإدارتها دور مهم في تخفيض التكاليف وإحداث نوع من التغيير في تحسين الأداء والجودة للمنتج، بحيث سنحاول التعرف على علاقة التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة.

المطلب الأول: تقنيات إدارة التكلفة وعلاقتها بالجودة الشاملة

تمتاز البيئة المعاصرة بتحديد عوامل النجاح الرئيسية والمتمثلة (بالتكلفة، الجودة،الوقت والابتكار) والتي تحدد المنظمات المتميزة في مثل هذه البيئة وتلك التي تستطيع إدارة هذه العوامل والتميز بها من أجل ضمان النجاح والبقاء، وقد لا يكون هذا النجاح كافيا في مواجهة التغيير المستمر والمتسارع والتعقيد دون التوجه نحو التكامل بين أطراف البيئة وفي ضوء تلك النظرة الشمولية يجب أن تظهر بوادر التغيير في النظم الإدارية ولاسيما النظم المحاسبية، فإن الجودة وإدارة التكلفة عنصري نجاح حاسمين في حياة المنظمات وإن محاولة تكامل أنظمة الجودة وإدارة التكلفة تمثل محاولة رئيسية لبقاء واستمرار المنظمات.

وعن حصيلة التفاعل كل تقنيات إدارة التكلفة مع غدارة الجودة الشاملة يخدم بشكل أساسي في تحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة المتمثلة في (تحسين الجودة، تخفيض التكاليف، رضا الزبائن)، وذلك من خلال السعي للوصول إلى الجودة للمنتج والمنظمة ككل وبالتالي تخفيض أو إلغاء التلف ومن ثم تكاليف التلف لتخفيض إجمالي تكاليف الإنتاج وبما يحقق ميزة تنافسية للشركة وضمان التحسين المستمر والشامل فيها لكل قطاعات الشركة بما يحقق البقاء والنمو والتوازن في السوق وزيادة الإنتاج والحصة السوقية وهو ما ينعكس على تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح وتحسين المركز التنافسي وصولا إلى إرضاء الزبائن.

أولا: علاقة ادارة الجود الشاملة بتقنيات ادارة التكلفة

1)ادارة الجودة الشامل وتقنية التكلفة على أساس الأنشطة:

إن الجودة و التكلفة عنصري نجاح حاسمين في حياة الشركات وأن محاولة تكامل أنظمة الجودة والتكلفة تمثل محاولة رئيسية لبقاء الشركات، فرفع مستوى الجودة للعمليات والمنتجات يصاحبه خفض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في حالة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، إذ أن عملية خفض التكلفة تعد من أهم الأولويات التي تشغل الادارة الحديثة في الآونة الأخيرة لما توفره من مساعدة الادارة في تطبيق السياسة الادارية المختلفة كسياسة الدخول في المنافسات مع الشركات الأخرى، ولا تتم عملية تخفيض التكلفة بشكل فعال إلا إذا أدركت الشركات أساس تكلفتها، ومن خلال الأساليب التجميعية التي تتصف بها الأنظمة التقليدية في احتساب تكلفة المنتج لا تحقق الفرص الممكنة لتخفيض تكلفة المنتج بسبب عدم توفيرها للمعلومات عن الأنشطة المكونة للمنتجات وتكلفتها، وإن توفير مثل هذه المعلومات تمكن من تخفيض تكلفة المنتجات وذلك من خلال إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية والتي لاتضيف قيمة للمنتجات، ومن ثم زيادة الأرباح فضلا عن إن تكلفة الجودة يفترض بها الانخفاض كلما حققت المنشأة مستويات جودة عالية وأن محاولة السيطرة على خفض التكلفة ياحبها حتما ارتفاع في الجودة ومن ثم رضا المستهلك، الذي يؤدي الى ارتفاع حجم المبيعات ومن ثم زيادة أرباح المنشأة، وفي ضوء ذلك يتم التركيز على أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في إطار إمكانية الأسلوب في التحديد المناسب للتكلفة ومساهمته في تخفيضها أساسا لدعم نظام ادارة الجودة الشاملة في محاولة تحسين جودة العمليات والمنتجات على حد سواء بالاعتماد على تقنيات متعددة ودور أسلوبABC في نجاح الجودة ومن ثم اكتساب الشركة ميزة تنافسية مهمة.[1]

وإن حصيلة تفاعل كل من TQM و ABC يخدم وبشكل أساس في تحقيق الوظائف التالية:[2]

[1]النايلي أحمد حسن محمد، تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد،2008،ص44.

[2]الشجيري محمد حويش علاوي، إطار تكاملي بين نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة،مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم،2003،ص98.

❖ **تحديد رضا المستهلك** : إن البيانات غير المالية عن رضا المستهلك وما يمكن أن توفره TQM في هذا المجال من تنبؤات حول رضا المستهلك، كذلك مقاييس المالية التي يوفرها ABC حول تكلفة الفشل وبالتحديد الفشل الخارجي ومستوى تكلفة المنتج والأسعار المرافقة لها تعكس حتما رضا المستهلك ومن ثم مدى فاعلية نظام الجودة من وجهة نظر المستهلك.

❖ **تحديد تكاليف الجودة:** إن بيان تكلفة الجودة وتحليلها توضح مدى تأثير التكلفة في نظام الجودة وبالعكس، حيث إن الاهتمام المتبادل حول دائرة العمل والتوافق في الأهداف يمكن أن يولد بيانات تخدم في تحديد تكاليف الجودة وفي الوقت نفسه قدرة نظام الجودة في تحسين العمليات وتخفيض التكلفة ورضا المستهلك بشكل آخر.

❖ **تحديد مستوى الجودة** : إن بيانات التكلفة تخدم في تحديد مستوى الجودة المطلوب، كذلك في تقويم المستوى الحالي وإجراءات التحسين اللازمة لأداء الجودة كذلك فإن TQM يؤدي دورا أساسيا كأداء مستهدف لمستوى الجودة المطلوب من المنشأة ومن ثم مستوى التكلفة اللازمة للك المستوى.

فإن تطبيق ABC يعمل على تزويد إدارة الشركة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية تكاليف منتجاتها أو خدماتها وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير، أيضاABC يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة حيث تساعد هذه المعلومات إدارة الشركة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول كما إن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة عن تكاليف المنتجات أو الخدمات بما يدعم القرارات في تحديد المزيج الأمثل من المنتجات.[1]

2)ادارة الجودة الشاملة ونظرية القيود:

من خلال استعراضنا لماهية ادارة الجودة الشاملة وتقنية نظرية القيود يمكننا أن نلاحظ أن هناك نوعا من التاثير المتبادل بينهما، حيث أنه في ظل الطلب المتزايد على منتجات ذات جودة عالية لابد

[1] Horngren,op it,p131.

للمنظمات من التركيز على الطاقة الإنتاجية المتاحة لديها، وكيفية استغلال مواردها التي تتسم بالندرة بوصفها تمثل محددات على أداء تلك المنظمات والتي بسببها قد لا تتمكن من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق. كما أن اهتمام المنظمات بجودة المنتج سوف يؤدي إلى تجاوز الكثير من القيود والاختناقات التي قد تعيق عمل الشركة، وذلك لأنه بالتركيز على جودة المنتج سيتم التخلص من مشكلة المنتجات الرديئة الناتجة عن استخدام مواد غير مطابقة للمواصفات.

❖ حيث يمكننا تلخيص نواحي التكامل بين ادارة الجودة الشاملة ونظرية القيود بالنقاط التالية [1]:

تعد كل من ادارة الجودة الشامل ونظرية القيود مدخلا ممتازا لعملية التحسين المتسمر، إلا أن الفرق بينهما هو أن ادارة الجودة الشاملة تركز جهود التحسين المستمر في أوجه عمل الشركة كافة، بينما تقوم نظرية القيود بتركيز جهود التحسين المستمر في المجالات التي تحتوي قيودا أو اختناقات تحد من أداء النظام.

❖ يمكن استخدام نظرية القيود كآلية حيوية للمساعدة في تطبيق إدارة الجودة الشاملة وليس كبديل عنها، حيث تعمل نظرية القيود على مساعدة الشركات في اكتشاف المشاكل و المعوقات التي تعترض تطبيق وتركيز جهود ادارة الجودة الشاملة نحو تحقيق أهداف الشركة، أن نظرية القيود تعد نظرية كاملة للتعامل مع المشاكل المعقدة والغير متوقعة بطريقة مرنة وفعالة للحصول على فائدة حقيقة من تطبيق ادارة الجودة الشاملة، حيث يمكن أن تساعد نظرية القيود ادارة الجودة الشاملة عن طريق:

– تقديم مقاييس الأداء وعمليات التركيز، والتي تعمل بدورها على تحسين الأداء عن طريق تركيز جهود ادارة الجودة الشاملة على المواقع التي تعاني قيودا واختناقات تؤثر على أداء الشركة ككل.

– إن نظرية القيود مبنية على فرض أن أية شركة هادفة للربح قد تصطدم أثناء تخطيطها للربحية والتشغيل في أقل الاحتمالات بعامل يعود جهود المنظمة في تحقيق أهدافها، ومن ثم تعمل نظرية القيود على تركيز جهود ادارة الجودة الشاملة نحو هذه العوامل في النظام، وبدورها فإن ادارة الجودة الشاملة تمتلك أدوات تعتبر ذات أهمية كبيرة نظرا لمساهمتها في اكتشاف مواطن الانحرافات

[1] علاء الدين بريجاوي،أثر العلاقة التكاملية بين ادارة الجودة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة،مجلة جامعة تشيرين للبحوث والدراسات العلمية،2014 ،ص ص 221_222.

والاختلافات في العمليات والسلع وخدمة العملاء والبحث عن أسبابها واتخاذ الإجراءات الصحيحة لمعالجتها.

- إن ادارة الجودة الشاملة عبارة عن نظام اداري يقوم على تطبيق استراتيجية شاملة (طويلة الأجل) ومن ثم فإنها تستخدم للآجال الطويلة، ولكن بيئة العمل تتصف بالتغير دائما، وهنا تعمل نظرية القيود كأداة مناسبة للقرارات القصيرة الجل على مساعدة ادارة الجودة الشاملة في ايجاد طرق جديدة للتكيف مع بيئة المتغيرات وأداء الأعمال بشكل صحيح، محققة بذلك طموح المنظمة في الارتقاء والقدرة على المنافسة.

- تقوم نظرية القيود على فكرة التخلص تماما من المخزون باستثناء توفير بعض المخزون في المناطق التي تمثل نقاط اختناق في العملية الإنتاجية (مخزون الأمان) وبالتالي فهي تحقق هدف ادارة الجودة الشاملة في تخفيض الهدر والضياع في المخزون.

فإن للجودة الأثر في حدوث القيد والاختناقات التي تحدث في العملية الإنتاجية وذلك بسبب المنتجات الرديئة والناشئة عن استخدام مواد غير مطابقة للمواصفات، بذلك فان الاهتمام بجودة المنتج سوف تؤدي إلى تجاوز الكثير من المعوقات ليس فقط القيود الناشئة عنها وإنما التكاليف التي تتجه إلى الارتفاع في حالة ظهور هذه الحالات.

3)ادارة الجودة الشاملة وإنتاج في الوقت المحدد:

إن أحد المقومات الأساسية الواجب توافرها لتطبيق تقنية LP هوTQM بحيث هناك علاقة تكامل بينهما من اعتبار تقنية TQM أمرا جوهريا في تقنيةLP،فعندما يكشف عامل في خلية تصنيعية عيبا فانه يصدر فورا إشعارا للآخرين بوجود مشكلة حيث يحدث التوقف الفوري، وطبقا لتقنية LP يؤدي أي توقف لإحدى العمليات إلى توقف فوري لكافة العمليات الصناعية الأخرى إلى أن يتم حل مشكلة الجودة. [1]

[1] الجمال ونوردين،مرجع سابق،ص173.

بحيث تعتبر تقنية الإنتاج في الوقت المحدد من أهم التقنيات المستخدمة في تحسين مستوى جودة المنتجات، وذلك وفق الأوجه التالية:

- ❖ تحديد المواد التي لا تتلاءم مع المواصفات بسرعة مما يسمح بتجنب عدم التجانس الذي يحدث في الطلبيات كبيرة الحجم.

- ❖ وجود تغذية عكسية سريعة إلى مصدر مشكل الجودة، فإنتاج الطلبية الصغيرة الحجم يؤدي إلى اكتشاف مشكلة الجودة ومصدرها بمجرد حدوثها مما يسهل تصحيحها.

- ❖ تبسيط عملية جمع البيانات، إذ أن معظم بيانات العملية الإنتاجية في الطلبية صغيرة الحجم لا تحتاج لها مدة طويلة، وإنما يتم المحافظة فقط على البيانات الخاصة بالرقابة على الجودة.

- ❖ يؤدي التركيز على الجودة إلى تعظيم وتعزيز ايرادات الشركة، وتساهم فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد في زيادة فعالية العملية الإنتاجية، وتوفير المواد اللازمة لها في الوقت المناسب، مما يساعد على تحقيق جودة المنتجات وبالتالي تحقيق رضا العملاء، وكذا تعظيم الحصص السوقية للمؤسسة.

- ❖ كما يعتبر وقت وآجال التسليم متغيرة أساسية وضرورية لتحقيق الجودة، فالمؤسسات الأكثر جدارة وكفاءة تعتمد على تخفيض آجال التسليم، مما يؤدي إلى تقليص التكاليف وبالتالي تحقيق رضا العملاء مما يزيد من ربحية المؤسسة وحصصها السوقية.

4)ادارة الجودة الشاملة وتكلفة مستهدفة وهندسة القيمة:

أما عن مدى تكامل تقنيات TCوVE مع TQMفنلاحظ أنه لتحقيق تقنية TC يتم الاعتماد على تقنيةVE بهدف تخفيض التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم مع المحافظة على جودة المنتج لضمان الوفاء باحتياجات الزبائن ورضاهم.فنجد إن أفضل تقنية مساندة لعملية تقنيةTC هيVE التي تعد احد أساليب تحسين الجودة وتخفيض التكلفة والتي تستخدم المعلومات المجمعة في

عملية تصميم المنتج وإنتاجه واختيار الصفات المختلفة للتصميم والإنتاج، بذلك فإن العلاقة بينTC وVE هي علاقة متكاملة ومتداخلة.[1]

أما التحسين المستمر تعتبر مكملة لTC والتكامل بينهما واضح خصوصا إن هدف كل منها هو تخفيض التكلفة الكلية للمنتج بالرغم من اختلاف مناطق إجراء التخفيض، بذلك فإن عمل تقنية التحسين المستمر في تخفيض التكلفة يكون عن طريق تحسينات إضافية لعملية الإنتاج الحالية أو عملية تصميم المنتج.[2]

وعليه فإن علاقة VE معTQM تظهر من خلال اعتماد VE في عملها على الجودة للاختيار بين البدائل المعروضة لأجزاء المنتج كما إن الجودة هي جزء من القيمة لأن VE تحافظ على جودة المنتج منذ مرحلة التصميم وصولا إلى ما يعرف بهندسة الجودة.[3]

ولجمع هذه العلاقات التكاملية والترابط بين تقنيات TC وVE معTQM نجد أثرا على المنظمة وأهدافها لأن أهداف تلك التقنيات وأثار ترابطها معTQM تتفق وتعود بالأثر الإيجابي على الشركة، لأن اثر تلك التقنيات على الشركة يظهر في القيمة التي تمتلكها منتجاتها المقدمة أو خدماتها المؤداة.

ثانيا: علاقة التكامل بين تقنيات ادارة التكلفة:

علاقة TOC معVE تظهر من خلال الهدف حيث يهدفان إلى تحسين المنتج مع المحافظة على الجودة عن طريق تبسيط أجزاء المنتج بذلك يمكن أن يكمل كل منها الآخر في التطبيق،أي يمكن استخدام V.E في معالجة القيود التي تظهر في أي منظمة وحسب موقعه ودرجة تأثيره، وكذالك تستند علاقة TOM مع LEAN PRODUCTION على مفهوم السحب الإنتاج وليس

[1] الجمال رشيد،المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة،الطبعة الأولى،الدار الجامعية للطباعة والنشر،بيروت لبنان،2000،ص48.

[2] الفضل ونور،المحاسبة الإدارية،الطبعة الأولى،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان،الأردن،2002،ص35.

[3] الجمال رشيد،مرجع سابق،55.

الدفع كما هو في النظم الإنتاج التقليدية،وان تطبيق تقنية LEAN PRODUCTION له الأثر الكبير في توجيه اهتمام الإدارة إلى الانسياب الكفؤ للمنتج في العملية الإنتاجية وتحديد المجالات التي تعوق سير تلك العملية وإيجاد الطرق المناسبة لمعالجتها، وكذالك تهدف LEAN PRODUCTION إلى إلغاء جميع الأنشطة غير الضرورية التي قد تكون سببا في تأخر التسليم الزبون، كما أنها تخفض زمن دورة التصنيع من خلال تقليل مدة الانتظار والإعداد و التهيئة و إزالة الضياع وحذف التلف،جميعها أهداف تسعى كل من TOM و LEAN PRODUCTION إلى تحقيقها إلى جانب الاهتمام بحذف المخزون أو تخفيضه إلى أدنى مستوياته.

أما علاقة TOC وABC فان التكامل بين التقنيتين يحقق منافع مهمة فإلى جانب وصف TOC أساس للتحسين المستمر فإنها بالإمكان إن تدار وتقيم باستخدام ABC وذلك من خلال إمكانية ABC في المساعدة في اكتشاف مناطق حدوث القيد باستخدام معلومات ABC .

إن تكامل بين اسلوبي TC و ABC يكمن من الاستفادة من الخصائص المشتركة بينهما حيث يعمل اسلوب ABC على مساعدة مهندسي تصميم المنتج عند محاولتهم تحقيق التكلفة المستهدفة إذ يتمكن المهندسين من تفكيك العملية الانتاجية للمنتج الجديد الى مكونات الأنشطة الرئيسية ومن ثم يحاول المصممون تحسين تكلفة الأنشطة للحصول على تكلفة متوقعة للمنتج على نفس الخط مع التكلفة المستهدفة.

كما أن نظام ABC يدعم ويكمل هدف برنامج التحسين المستمر والتطوير المستمر في خفض التكلفة من خلال البحث المستمر عن الفاقد في أنشطة العمليات والحد منه، وتخفيض الوقت المطلوب لإعداد الآلات، وتحسين الجودة والمرونة وتخفيض التكلفة، كما يوفر بيانات عن البدائل التي تستخدم في خفض التكلفة من قبل التحسين والتطوير.

ولجمع هذه العلاقات التكاملية والترابط بين تقنيات TC وVE معTQM نجد أثرا على المنظمة وأهدافها لأن أهداف تلك التقنيات وأثار ترابطها معTQM تتفق وتعود بالأثر الإيجابي على

الشركة، لأن اثر تلك التقنيات على الشركة يظهر في القيمة التي تمتلكها منتجاتها المقدمة أو خدماتها المؤداة.

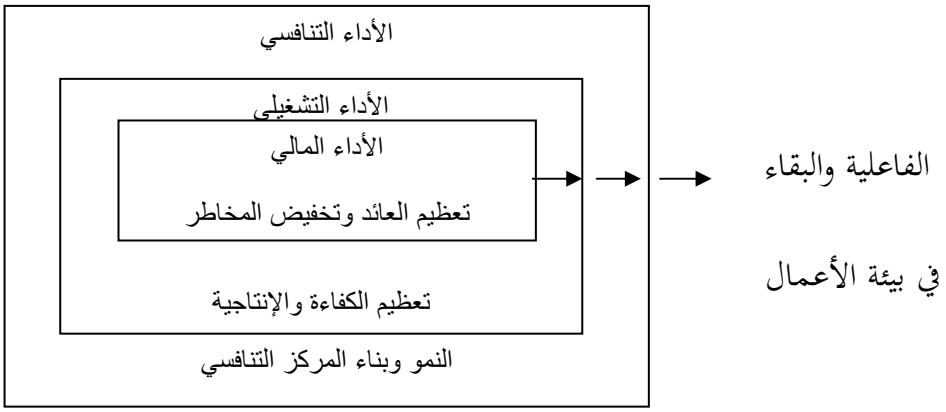
المطلب الثاني:نتائج ادارة الجودة الشاملة من خلال عملية التكامل

تسعى إدارة الجودة الشاملة إلي تحقيق عدة نتائج:[1]

1)النتائج المالية: تسهم إدارة الجودة الشاملة بتحسين الأداء المالي باتجاهين، أولهما زيادة المبيعات، والثاني تخفيض التكاليف، وكلاهما محدد مهم للربحية، إذ تزداد المبيعات كلما زادت استجابة المؤسسة لتوقعات زبائنها، وهذا يعني الاستفادة من مزايا اقتصاديات الحجم.

كما تسهم في تخفيض التكاليف ومنها تكلفة إعادة العمل والضمان وتكاليف الفشل، فضلا عن المزايا الأخرى غير المنظورة متمثلة بتحسين سمعة الشركة ومركزها في السوق التنافسية ويظهر الشكل النتائج المالية لإدارة الجودة الشاملة:

الشكل رقم(2-3):النتائج المالية لإدارة الجودة الشاملة



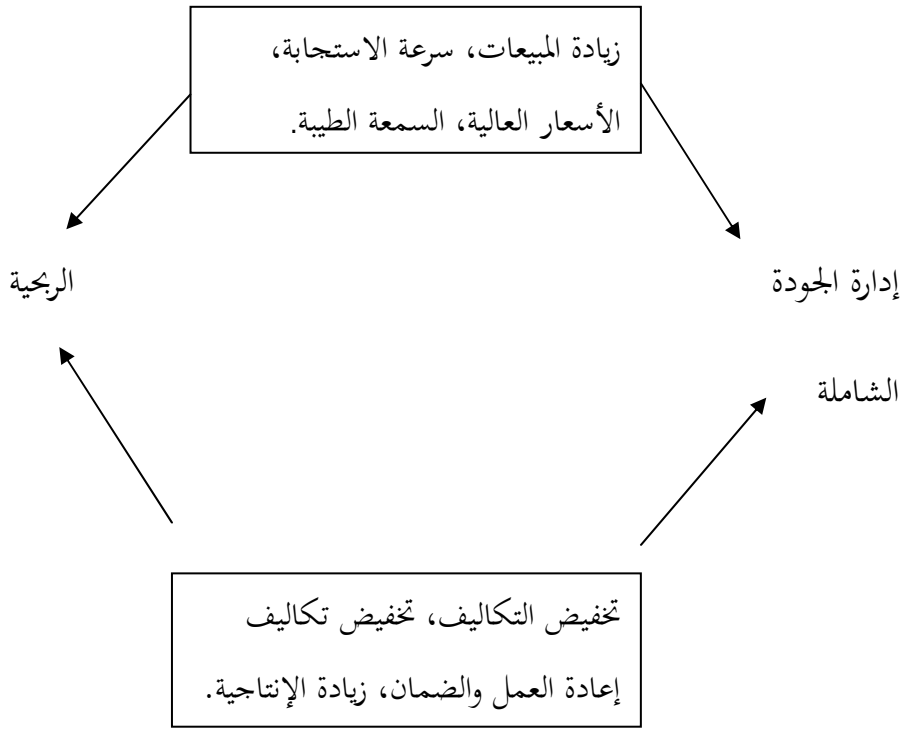
المصدر: زكريا الدوري وأحمد على صالح، ص389.

[1] زكريا الدوري وأحمد على صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،عمان ،2009، ص ص389-393.

2)النتائج التشغيلية: يشير مصطلح الأداء التشغيلي للدلالة على نسبة المخرجات إلى المدخلات بينما تشير الكفاءة التشغيلية إلى معدل التحسين المستمر في الأداء التشغيلي، إما بزيادة معدل المخرجات المنتجة بجودة عالية أو تخفيض معدل المدخلات التي تحقق المستوى ذاته من المخرجات كما ونوعا أو كليهما.

إن تحسين التصميم يسهم في إلغاء الخصائص غير الجوهرية في تحقيق قيمة المضافة، وهذا يعني تقليص مدخلات العملية، أما تحسين الجودة العملية فيسهم في رفع كفاءة العمليات من خلال إلغاء وإعادة تنظيم المسارات التي لا تحقق قيمة مضافة جوهرية، وهذا يعني بالضرورة زيادة المخرجات ذات الجودة المقبولة وكلاهما يساهم في رفع الإنتاجية، فضلا عن المزايا غير مباشرة تتمثل في تقليص زمن إطلاق المنتجات للسوق وتسهم جودة العملية في تقليص زمن الدورة وتخفيض المخزون.

الشكل رقم(2-4) :النتائج التشغيلية لإدارة الجودة الشاملة



المصدر : زكريا الدوري وأحمد على صالح،مرجع سابق،ص 391.

3)النتائج التنافسية لإدارة الجودة الشاملة: يتفق العديد من الباحثون بأن الأداء التنافسي للصناعة يكمن في طاقتها الكامنة في التكيف والبقاء في بيئة الأعمال.

وقد أثبتت العديد من بأن التميز في الجودة يقود المركز التنافسي وسمعة الصناعة إلى مستويات أعلى، أن دعم إدارة الجودة الشاملة للمركز التنافسي للصناعة يتحقق باتجاهين فالتركيز على الجودة يسهم في تحسين الحصة السوقية للصناعة، ومن ثم تحقيق الحضور التنافسي القوي في السوق، أما الاتجاه الثاني فيتمثل في تحسين صور التميز من خلال تطوير خصائص جديدة لمنتجات الصناعية وخدماتها.

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام إدارة التكلفة أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الحديثة، وقد ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة، ومن جهة أخرى فإن من بين المداخل التي انتهجتها المؤسسات الحالية نظام إدارة الجودة الشاملة باعتباره السبيل الوحيد للتميز في إطار محيط تنافسي، من خلال تقديم منتج أو خدمة للزبون تحقق له الرضا على كل المستويات، فلم يعد السعر وحده أساس قرار الشراء، بل أصبحت الجودة أهم معيار للتفاضل بين المنتجات، لذلك جاء من الضروري التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة وإدارة الجودة الشاملة، فهي عبارة عن فلسفة إدارية حديثة تقوم على مجموعة متناسقة من المبادئ تهدف إلى تدني التكاليف، وإرضاء حاجيات الزبون من حيث السعر والجودة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل:

تعد الصناعة الصيدلانية نوع من أنواع الصناعات المهمة، بحيث نجد مجمع صيدال رائداً في السوق الجزائرية وعلى رأس الشركات الناجحة في هذا الميدان.

ومجمع صيدال – فرع أنتيبيوتيكال ومن أجل تحقيق أهدافه وتحسين فعالية أداءه، وبالنظر إلى ما يملكه من مؤهلات تمكنه من الريادة في السوق الأدوية الجزائرية، فإنه من الضروري الاهتمام بالمنتجات الصيدلانية للمصنع، من خلال تحسينها وتخفيض التكاليف المتعلقة بذلك ودراسة الجودة الشاملة التي يطبقها المصنع وتحليل تكاليفه بالشكل الذي يسمح ببناء وتعظيم وتطوير أداءه.

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المجمع وبالتعاون مع بعض مسيرين الذين قدموا لنا معلومات عن المجمع ومختلف عملياته، حيث سنحاول ايجازه من خلال هذا الفصل، الذي سنتناول فيه عن تاريخ مجمع صيدال وهيكله التنظيمي واستعراض النظام المستخدم لمعالجة التكاليف على مستوى الفرع لاستخراج نقاط الضعف، مع ابراز جودة منتجاته من خلال حصوله على شهادةISO. وبعدها سوف نحاول ايجاد بعض المقومات التي من شأنها تقديم ايطار مقترح لتطبيق تقنيات إدارة التكلفة وتكاملها مع إدارة الجودة الشاملة من أجل تقليل في تكاليف وتحسين الجودة.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة صيدال وفروعها

تعرف الصناعة الصيدلانية نمواً ومرتفعا وتزايدا في العالم من ناحية الإنتاج والاستهلاك، ويعتبر مجمع صيدال من المؤسسات الاقتصادية الكبرى في الجزائر نظرا للدور الذي تقوم به في تلبية احتياجات السوق من الأدوية، كما يعتبر فرع المضادات الحيوية من أهم فروع هذا المجمع.

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة وفروعها

أولا: لمحة تاريخية عن مجمع صيدال[1]:

يعتبر مجمع صيدال من أكبر مؤسسات إنتاج المواد الصيدلانية في قارة إفريقيا بأكملها فهي ناتجة عن إعادة هيكله الصيدلية المركزية الجزائرية سابقا، وهي مؤسسة اشتراكية تأسست رسميا سنة 1984 حيث تم قرار تنظيمها بالمرسوم 7-n6 لـ23 جانفي 1984 والمعدل بالمرسوم 82m-161 لـ أفريل 1982، لتصبح المؤسسة الوطنية للمنتجات الصيدلانية مما أسفر إلى تقسيمها إلى:

- **enaphram**: مقرها الجزائر العاصمة ومهمتها الأساسية تلبية احتياجات السوق من المنتجات الصيدلانية في وسط البلاد.
- **Enopharm**: مقرها مدينة وهران ومهمتها تحويل وتوزيع المنتجات الصيدلانية في غرب البلاد.
- **Ecopharm**: مقرها مدينة قسنطينة وهي مكلفة بتحويل المنتجات الصيدلانية في شرق البلاد
- **Enemedi**: المؤسسة الوطنية المكلفة بالتموين بالمواد الطبية المتواجدة بالجزائر العاصمة ومهمتها الأساسية استيراج الأدوات الطبية.

[1] مركز الإعلام والتوثيق، وحدة أنتيبيوتيكال بالمدية.

❖ **Saidal**: مؤسسة الإنتاج الصيدلاني الكائن مقرها بالعاصمة.

وكانت صيدال سابقا تمارس نشاطها تحت وصاية وزارة الصحة العمومية، وطبقا للمرسوم رقم 84-151 لـ16 جوان 1984 تم نقل المؤسسة لوصاية وزارة الطاقة والصناعات الكيميائية والبتروكيميائية، وطبقا للمرسوم رقم 85-74 لـ13 أفريل 1985 عدلت تسمية المؤسسة وأصبحت تسمى " المؤسسة الوطنية الصيدلانية " تحت رمز saidal.

وفي فيفري من سنة 1989 سجلت صيدال خطوة نحو الاستقلال الذاتي، ويعد ذلك اختارت المماثلة وتزويد السوق الجزائرية بما يكفي من المنتوجات الصيدلانية.

وفي سنة 1993 كانت هنالك تغيرات على نظام المؤسسة بما يسمح لها بالمشاركة في مختلف العمليات الصناعية والتجارية، وبما يمكنها من إنشاء فروع جديدة.

وفي سنة 1996 أنشأت القابضة العمومية كيمياء- صيدلة وفي 02 فيفري 1998 نشأ المجمع الصناعي صيدال عن إعادة هيكلة المؤسسة العمومية الاقتصادية (شركة ذات أسهم).

ثانيا:فروع مجمع صيدال.

كما تعتبر صيدال مجموعة اقتصادية مكونة من مؤسسات (فروع) مستقلة إداريا تابعة لمركز واحد ويمكن توضيح فروع المجمع فيما يلي:

1) فروع فارمال pharmal:

مقره بالدار البيضاء والذي انطلق العمل به العمل به عام 1960 كان تحت ملكية مخابر الفرنسية وبعد الاستقلال استرجعته الصديلة المركزية الجزائرية هو يحتوي على 03 وحدات إنتاجية (الدار البيضاء قسنطينة، عنابة).

2) فرع بيوتيك (biotic):

مقره المحمدية بالحراش والذي انطلق العمل به عام 1971 والذي أنشأ من طرف الصيدلية المركزية الجزائرية، له قدرة بيع تقدر بـ: 14 مليون وحدة سنويا، وتحتوي على 03 وحدات إنتاجية (شرشال جسر قسنطينة، عناية).

3) فرع أنتبيوتيكتال antibotical:

أو ما يسمى بفرع المضادات الحيوية، وهو أكبر فروع المجمع حيث يشغل حوالي 1360 عامل.

ثالثا : الصناعة الصيدلانية[1]:

الصناعة الصيدلانية هي تلك الصناعة التي تختص بتطوير الأدوية، تعبئته، وتسويقها، والتي توجه للوقاية ومعالجة الأمراض، سواء تعلق بالإنسان أو الحيوان.

وتعرف المنتجات الدوائية على أنها المنتجات التي يحتكر إنتاجها وتسويقها الشركات التي قامت بإنتاجها وتطويرها، وتعرض في السوق بأسماء تجارية مملوكة في عبوات مميزة.

وقد عرفت الصناعة الصيدلانية تطورا فيما يتعلق بالإنتاج والاستهلاك، خاصة في الدول المتقدمة من بينها:الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، وأوربا، وذلك لامتلاكها مخابر عالمية.

إن ما نسبته 15% من سكان العالم تمثل 79% من الطلب العالمي على الأدوية، حيث أن السوق العالمية بلغت 870 مليار دولار في 2010، وأهم الدول الأوربية المحتكرة للسوق هي: ألمانيا، فرنسا، إيطاليا، وإسبانيا بنسبة 17.5%، واليابان، الصين، والبرازيل بنسبة 17%.

أما في ما يخص الأصناف في السوق العالمية: 16% خاصة بأمراض القلب والشرايين، ونسبة 26.4% خاصة بالأمراض العصبية، ونسبة 11.3% خاصة بالأمراض الهضمية، ونسبة 12% خاصة بالأمراض

[1]– تقرير الاتحاد العربي لمنتجي الأدوية، HTTP:WWW.AHRAM.ORG/Peitaspx ? ID = 56992.

التنفسية، وهذه الأمراض تمثل المراتب الأولى، إلا أن هناك أمراض تسبب أكبر معدل وفيات مثل سرطان القلب والشرايين والتنفس والأمعاء.

وتعتبر السوق الجزائرية ثالث أهم الأسواق في إفريقيا بعد جنوب إفريقيا ومصر، فهي بذلك جاذبية كبيرة بالنسبة للمتعاملين الأجانب خاصة إذا علمنا أن مجمع صيدال لا يستطيع تغطية كل هذا الطلب الكبير، وقد كان هذا الأخير من أهم المجمعات رغم حالة الركود النسبي في سنوات التسعينات، بسبب التغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية، لكن هذه التغيرات غيرت من وضعية هذا القطاع.

وعلى الصعيد الوطني، يصل إجمالي حجم سوق الدواء بالجزائر إلى 1354 مليون دولار، وتقدر قيمة الإنتاج المحلي ب 650 مليون دولار، أي ما يعادل 48 % من إجمالي السوق، وتضم سوق الأدوية بالجزائر 34 مصنع للدواء، كما تتعامل مع نحو 70 مستورد من 42 دولة أهمها: فرنسا، بريطانيا، ألمانيا الولايات المتحدة الأمريكية، مصر، والأردن.

المطلب الثاني: تقديم فرع المضادات الحيوية (أنتيبيوتيكال):

يعتبر فرع أنتيبيوتيكال من أضخم فروع مجمع صيدال وأكبر المؤسسات الجزائرية، وقد مر بعدة مراحل قبل وصوله إلى ما هو عليه الآن.

أولا: تاريخ الفرع:

يمثل فرع أنتيبيوتيكال مشروعا ضخما أسند إنجازه إلى المؤسسة الإيطالية C.T.I.P، لما تملكه هذه الأخيرة من خبرة وتكنولوجيا تقنية فيما يخص بناء المنشآت الصيدلانية، وما تتميز به من خصوصيات وقد تم إنشاءه عبر عدة خطوات اتخذتها الدولة الجزائرية وهي[1]:

1- في جوان 1972، تمَّ عرض مناقصة دولية بشأن إنشاء مركب للمضادات الحيوية، ولقد وقع اختيار المسؤولية على مؤسسة C.T.I.P الإيطالية نظراً لعروضها المناسبة والمقبولة.

[1] وثائق مقدمة من مكتبة مؤسسة أنتيبوتيكال الداخلية بالمدية.

2- في 05 ماي 1977، تم التوقيع على عقد الإنجاز بين الجزائر والمؤسسة السابقة الذكر.

3- في 30 جوان 1977، تسلمت المؤسسة الإيطالية المشروع.

4- في12 فيفري 1978، باشرت المؤسسة إنجاز الأشغال، وقد قدرت مدة الإنجاز بـ 50 شهرا، أي ما يعادل أربع سنوات وشهرين، حيث تسلمت الجزائر المشروع في 12 أفريل 1982[1].

وقد قامت المؤسسة الإيطالية بإنجاز هذا المشروع بمشاركة أهم بعض المؤسسات الوطنية وهي: المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، المؤسسة الوطنية للصناعات الكيمائية، والمؤسسة الوطنية للكيمياء.

5- في 12 1982، وبعد تسلم المشروع، وضع هذا الأخير تحت تصرف المؤسسة الوطنية الصناعات الكيميائية من أجل استغلاله في إنتاج مختلف المواد الكيمياوية.

6- في سنة 1987 بدأ تشغيله من طرف مؤسسة صيدال، حيث خصص لإنتاج المضادات الحيوية تحت الرخصة الإيطالية.

7- في يوم الثلاثاء 04 أكتوبر 1988، دشن المركب من طرف رئيس الجمهورية الراحل " الشاذلي بن جديد".

8- في 02 فيفري 1998، وبعد إعادة هيكلة المؤسسة العمومية الاقتصادية " صيدال "، تحول اسمه من مركب إلى فرع أنتيبيوتيكال التابع لمجمع صيدال، ودخل بصفة رسمية في استقلالية التسيير.

9- في الوقت الحالي يعتبر فرع أنتيبيوتيكال أحد أكبر وأهم فروع مجمع صيدال، وأهم مؤسسة منتجة على المستوى الوطني للمضادات الحيوية والأدوية الجنسية البنيسيلينية وغير البنيسيلينية.

[1] يوسف بودلة، دار الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية في تنمية كفاءات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، 2009، ص 146.

ثانيا:. تعريف فرع أنتيبيوتيكال:

هو شركة عمومية اقتصادية ذات أسهم، متحصلة على شهادة ISO 909 نسخة 1994 من الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة، ويقع على بعد 80 كلم جنوب الجزائر، وهو متواجد على بعد 12 كلم عن مقر ولاية المدية، ويتربع على 33 هكتار مغطاة مخصصة لإنتاج المضادات الحيوية، منها 19 هكتار مبنية، ويتوفر على[1]:

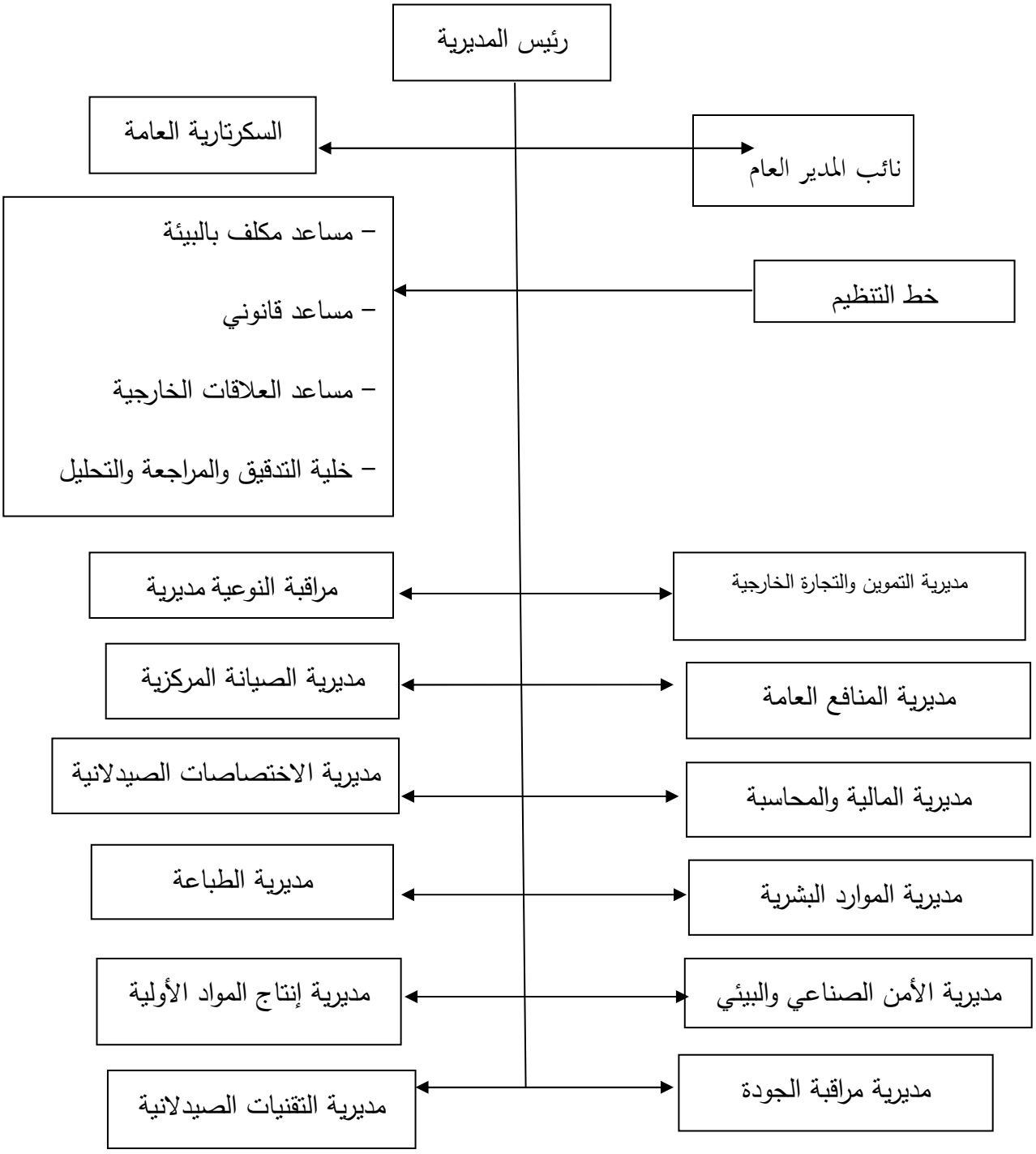
- عمارتين لإنتاج منتجات تامة الصنع (تخصص صيدلاني).
- عمارة لإنتاج المواد الأولية للتجزئة عن طريق الترتيب الكيميائي انطلاقاً من المنتجات الحضرة.
- عمارة لإنتاج المواد المحضرة.
- عمارة لإنتاج الغلافات.
- عمارة المطبوعات.
- عمارة إنتاج الأدوية.
- وحدة تكنولوجية لإنتاج الطابعات المتطورة.
- مخبر مراقبة الجودة.
- وحدة المستحضرات الطبية.
- مركز لصيانة المعدات.
- وحدة المصالح المساعدة.
- وحدة لمعالجة الفضلات.

[1] وثائق مقدمة من طرف مكتبة، فرع أنتيبيوتيكال الداخلية بالمدية.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لفرع المضادات الحيوية:

يتكون فرع المضادات الحيوية من عدة مديريات إدارية أساسية ومساعدة،

شكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لفرع أنتبيوتيكال



المصدر: مكتبة مجمع صيدال الداخلية.

وفيما يلي بيان لمكونات الهيكل التنظيمي لفرع المضادات الحيوية:

1- **الإدارة العامة للفرع**: والمتمثلة في:

❖ **المدير العام**: مهمته إدارة ووضع سياسات منبثقة من الاستراتيجية العامة لمجمع صيدال على المدى القصير، المتوسط والبعيد من أجل ضمان نمو الفرع وتطوره.

❖ **المساعد القانوني**: مهمته التكفل بالدفاع عن مصالح الفرع ومتابعة القضايا القانونية والمنازعات الخاصة به.

❖ **المساعد المكلف بالبيئة**: مكلف بتطبيق السياسة البيئية المتبعة من طرف الفرع على جميع المستويات حسب القانون رقم: 10/03 والمؤرَّخ في 19 جويلية 2003، والمتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة من خلال المحافظة على البيئة ومراقبة مختلف النفايات.

❖ **مساعد العلاقات الخارجية**: مكلف بتحضير الملفات المرتبطة بالمهام الخارجية وتقديم معلومات عن المؤسسات المنافسة والمتعاقد معها وكذا العلاقات مع الزبائن والموردين والشركاء.

2- الخلايا: وتضم ما يلي:

❖ **خلية التدقيق والمراجعة والتحليل الشامل**: مهمتها الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات، ووضع لوحات خاصة بتسيير الفرع.

❖ **خلية التنظيم والإعلام الآلي**: وهي مكلفة بضمان تطوير وتكييف الهياكل التنظيمية طبقا للتوجيهات والقرارات العامة لمجمع صيدال، والمساهمة في تحديد سياسة الإعلام الآلي والتنظيم.

❖ خلية المشاريع: متابعة إنجاز المشاريع الجديدة داخل الفرع، خاصة مشاريع الشراكة.

❖ **خلية الاتصال والإعلام**: تضع خطط اتصالية وإعلامية خاصة بالفرع بالتناسب مع السياسة الاتصالية العامة للمجمع.

3- المديريات الأساسية: وهي ملزمة بتطبيق نظام B. P. F

(le Bonnes Pratiques la Fabrication) أو التطبيقات الجيدة في عملية الإنتاج وهي كالآتي:

- **مديرية مراقبة النوعية:** مهمتها ضمان الرقابة على إنتاج المواد الأولية (شروط التخزين ومحيط العمل) ومراقبة نوعية إنتاج المنتجات تامة التصنيع.

- **مديرية التقنيات الصيدلانية:** مهمتها ضمان تطبيق مجموعة القواعد التقنية والإدارية بهدف حماية الصحة العمومية، تحت تعليمة الأمر المطبق 285/92 والمؤرخ في 06 جويلية 1982 والقانون رقم 34/ المؤرخ في 22 جويلية 1998.

- **مديرية الاختصاصات الصيدلانية:** هدفها إنتاج مختلف الأنواع من الأدوية بالجودة والكمية المحددين **في مخطط الإنتاج.**

- **مديرية إنتاج المواد الأولية:** مهمتها السهر عللا إنتاج المادة النشطة أو الفعالة عن طريق استعمال التكنولوجيا الحيوية (البيوتيكنولوجيا)، لتحويلها إلى مضادات حيوية بينسيلينية أو غير بينيسلنية نصف مصنعة.

4- المديريات المساعدة:

وهي ليست ملزمة بتطبيق نظام B.P.F الخاص بالتطبيقات الجيدة في عملية الإنتاج وهي كالتالي:

- **مديرية المالية والمحاسبة:** مسؤوليتها تطبيق الاستراتيجية المالية ومراجعة الحسابات الخاصة بالفرع، والإشراف على كل الأنشطة المالية للفرع.

- **مديرية التموين والتجارة:**مهمتها شراء المواد الأولية وقطع الغيار طبقا للمواصفات المحددة، وتسيير المخزون من المنتجات التامة الصنع وذلك بالتنسيق مع الوحدة التجارية للوسط.

❖ **مديرية الموارد البشرية**:هي المسؤولة عن تطبيق وتطوير استراتيجية الموارد البشرية وفق الأهداف الخاصة بالفرع وتلك المتعلقة بالمجمع.

❖ **مديرية مراقبة الجودة**: مهمتها متابعة تنفيذ والرقابة على نظام تسيير الجودة داخل الفرع.

❖ **مديرية الطباعة**: تعمل على إنتاج مواد التغليف والتعبئة الصيدلانية إضافة إلى إنتاجها لبعض المنشورات كالمجلات والملصقات الخاصة بمجمع صيدال ككل، وكذلك مختلف القوائم والكتيبات الترويجية وتقدر طاقتها الإنتاجية ب: 80 مليون علبة تغليف و140 مليون منشور دواء سنوياً.

❖ وتشمل المطبعة على عدة ورشات مجهزة بتجهيزات والآلات ذات تكنولوجيا نمطية إلى حد ما، والمتمثلة أساسا في المخبر الفوتوغرافي، ورشة التجليد الصناعي وورشة المطبعة.

❖ **مديرية المنافع العامة**: مهمتها إنتاج وتوزيع مختلف المواد (الهواء المضغوط، المياه، البخار.....) والمنتجات الكيميائية المذابة، والتي تعتبر كمداخلات لأقسام الإنتاج وكذا عملية استرجاعها.

❖ **مديرية الصيانة المركزية**: تطبيق سياسة لصناعة المعدات والتجهيزات من أجل ضمان الشروط المثلى في عملية الاستغلال، وعملية التفتيش الدورية الخاصة بالمراقبة التقنية داخل الفرع.

المطلب الثالث :الأهداف الاستراتيجية للمجمع والتزاماته

1) الأهداف الاستراتيجية :

❖ ضمان انتاج صنف الأدوية ذات الجودة وذلك حسب احتياجات الزبون ومواكبة التطور العلمى والتكنولوجي الذي يسير في العالم.

❖ زيادة الأداء الاقتصادي للمجمع ووضعه في المستوى التنافسي ذو القيمة العالية في السوق.

❖ ضمان تأطير فعال للموظفين في مستويات التسيير التالية:

- ادارة الأعمال والتسيير المالي والمحاسبي.
- الوظيفة القانونية والتقنية.
- تسيير الموارد البشرية والمخزونات والتموين.

❖ تلبة أقصى حد من احتياجات الطلب على الأدوية.

❖ تطوير الصناعة الصيدلانية تلبي الاحتياجات الوطنية تسمح لها بالتصدير نحو الخارج.

❖ تطوير نظام المعلومات.

❖ تنشيط وترقية مخابر البحث والتطوير.

❖ تطوير العلاقات مع الزبائن والبحث عن الارضاء الكلي والدائم للزبون وهذا بوضع سياسة تسيير النوعية والجودة تدريجيا.

❖ وضع خطة استثمارية لعصرنة وحدات الانتاج وجلب تجهيزات جديدة مع تطوير دراسة المنتجات التي تخضع للمقاييس العالمية.

❖ الحفاظ والرفع من حصص السوق الوطنية لضمان استمرارية المجمع الذي يضمن له الدخول الى الأسواق الخارجية والبحث الدائم عن النمو الاقتصادي والمالي، مع الأخذ بعين الاعتبار اشغالات الصحة العمومية والتحلى بقيم الوفاء .

2 . المجلس العلمى :يهدف المجلس العلمى لمجمع صيدال إلى :

❖ السهر على تحقيق النوعية الجيدة.

❖ مواجهة المنافسة بتقديم منتجات ذات نوعية جيدة.

❖ ارتفاع رقم الأعمال، وذلك من خلال تحقيق الأهداف المسطرة، فارتفاع رقم الأعمال مرتبط بتحسين النوعية الإنتاجية للمبيعات .

ونظرا للإطلاع الدائم لأعضاء المجلس على مستجدات ميدان الطب والإنتاج الصيدلاني داخل وخارج الوطن، يتم إعطاء الإرشادات والتوجيهات اللازمة لمواكبة التجديد، واقتراح إستراتيجية خاصة موافقة لسياسة تطوير الإنتاج الصيدلاني مقارنة مع تطور الأوبئة واستهلاك الأدوية.

3 . الالتزامات: يطمح مجمع صيدال إلى ادماج التكنولوجيا الحديثة في تصنيع الأدوية وذلك لتحسين علامته التجارية ومنهجيته في التسيير ولضمان نجاحه تبني مجمع صيدال نظام الجودة بتطبيق معايير إيزو.

4 . آفاق صيدال :

- بناء مصنع انسولين على مستوى القارة الإفريقية " بود واو " .
- تعزيز مكانتها في السوق العالمية.
- رفع من حصة السوق.
- إنشاء مركز توزيع خاص بالجنوب.
- رفع رقم الأعمال.
- اعادة الهيكلة للمؤسسة وهي في حيز تطبيق وذلك عن العمل لتغيير الهيكل الداخلي والخارجي للمجمع لتحقيق القرارات الاستراتيجية.
- تحسين وسائل النقل.
- تخفيض من تكاليف الانتاج من اجل الزيادة في الربح.

المبحث الثاني : دراسة أثر إدارة الجودة الشاملة على أداء المجمع الحاصل على شهادة الإيزو

إن الحصول على شهادة المطابقة أصبح خاصية تتنافس على اقتنائها المؤسسات لمل تكتسبه هذه الشهادة من شهرة عالمية، الأمر الذي يدعم صورة المؤسسة في السوق، وفي حقيقة الأمر تعد هذه الوثيقة خطوة أساسية لدخول هذه المؤسسات في السواق الدولية، فبعد الرفع التدريجي للحواجز الجمركية أصبحت الجودة هي الضمان الوحيد لنجاح المؤسسة في تسويق منتجاتها.

المطلب الأول: معايير الجودة في المجمع

1. شهادة الإيزو ISO

لقد أصبحت مؤسسة صيدال . فرع أنتبيوتكال . يولي اهتماما كبيرا في مجال ضمان جودة منتجاته وذلك من خلال الإنجاز الكبير الذي حققه وهو الحصول على شهادة المطابقة العالمية للمعايير ISO9002 لسنة 2004 وبهذا تم الاعتراف بقدرات أنتبيوتكال في مجال إنتاج الأدوية.

إن فرع أنتبيوتكال يسعى دائما الى وضع استراتيجية أكثر صرامة وها لتطوير قدراته ووضع طرق تسيير أكثر فعالية وهذا لتمكنه من السيطرة وغزو مختلف الأسواق، ولتوجيه فرع أنتبيوتكال نحو ISO9002 2000 وفي الايطار المتابعة المستمرة كانت أنتبيتكال في 12 و 13 مارس 2003 محل الزيارة التقنية للسيد كوركوفيسكي المراقب لجودة الإنتاج هدفها الوقت على التعديلات والتحسينات التي تم التحاقها لمختلف الميادين، التحكم في التموين، التصنيع والتسويق وكل ما يتعلق بنظام ضمان الجودة[1].

2 . سياسة الجودة في المؤسسة:

إن سياسة الجودة في مجمع صيدال ترتكز على التحسين المستمر لمنتجاتها وخدماتها بالإضافة إلى نظام إدارة الجودة الشاملة المستنبط من مواصفات ISO، وتترجم هذه السياسة في حشد جميع الكفاءات والطاقات كاملة من أجل تحقيق رضا الزبائن ويمكن توضيح ذلك من خلال العناصر التالية:

- **تعظيم رضا الزبائن:** إن ثقة زبائن المؤسسة دامت طويلة هي نتيجة لجودة المنتجات والخدمات المرفقة التي تقدمها ولذلك تسعى بتفان للحفاظ على ولائهم عن طريق:
  - الاستماع والاتصال معهم.

[1] مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة الجودة، السيد عوار فتحي،يوم2016/02/15.

- الارادة واحترام خيارات الزبون.
- إرضاء الحاجات الضمنية.
- البحث عن أحسن الحلول المناسبة لتوقعات الزبائن.

❖ **التأكد من مطابقة جميع المنتجات للمواصفات المطلوبة:**

إن معرفة المؤسسة وخبرتها تتركز على:

- احترام القواعد الموضوعة والموثقة ستضمن مطابقة المنتجات في جميع مراحل التصنيع.
- تطبيق المواصفات والخصائص التقنية.
- اليقظة للمتغيرات القانونية والمواصفات.

❖ **التحكم في عمليات الإنتاج:**

إن تنافسية المؤسسة تمر من خلال قدرة المؤسسة على التحكم في عملياتها عن طريق:

- خبرة وكفاءة عمال المؤسسة
- تعريف واستخدام الطرق والإجراءات والوسائل المناسبة.
- الاستثمار في المعدات المناسبة.

❖ **تقييم المورد البشري:** يتم عن طريق

- تشجيع العمال من أجل تحسين الكفاءة.
- التحسين المستمر للقدرات والمهارات عن طريق التدريب.
- تعريف وتحديد المسؤوليات لكل فرد.

❖ **التحسين اللامتناهي:** وذلك عن طريق البحث عن أسباب عدم مطابقة المواصفات والإختلالات والقيام بالتخلص منها لتفادي عدم الوقوع فيها.

3 . خصائص المنتجات الصيدلانية بالمجمع :

❖ **الوظيفة** : ويكون الأداء المرجو من المنتج الصيدلاني المتعلق إما بالسن أي الخاص بالأطفال أو بالكبار وإما بنوعية المرض مثلا إذا كان المرض خارجي ينتج على شكل مرهم وإن كان داخلي على شكل حقن.

❖ **التكلفة** : بما أن فرع المضادات الحيوية لا يبدع أو يبتكر في مجال الصيدلاني فهو يمارس مجرد تقليد للوصفات الأساسية للإنتاج فهذا غير مكلف لدرة كبيرة والدليل السعر المعقول للمنتجات.

❖ **الجودة** : بما أن الملف يأتي من الخارج أي جوهر المنتج يكون مدروس في الخارج إلا أنه يتم دراسة الملف على مستوى الفرع والتأكد من جودته إما المنتج الفعلي من غلاف وعبوة وأيضا الاسم يعمل الفرع على أن يكون ذو جودة عالية.

4. جودة المنتجات الصيدلانية في الفرع المضادات الحيوية بالمدية:

يوجد في الفرع مخابر لمراقبة الجودة والمصلحة الخاصة لضمان الجودة، وهذا يدل على أن الفرع يوالى اهتماما بليغا بالجودة، باعتبارها الركيزة الأولي التي من شأنها أن تحقق للفرع النمو وكذا البقاء والاستمرار في السوق دون منازع.

ويمكن النظر لجودة منتجات الصيدلانية من خلال ثلاثة أبعاد مختلفة ومتكاملة وهي[1]:

❖ **جودة تصميم المنتجات الصيدلانية** : إن المسئول عن جودة تصميم المنتجات هو مديرية البحث في الأدوية والتقنيات الصيدلانية، حيث تقوم بتصميم النموذج المراد إنتاجه عن طريق اعداد ملف تقني له والذي يتضمن مجموعة الخصائص والمواصفات في المدخلات وأثناء العمليات وكذا في المخرجات، مع وضع المعايير الواجب الالتزام بها في المدخلات والعمليات والمخرجات .

❖ **جودة إنتاج المنتجات الصيدلانية** : والتي تعرف بجودة المطابقة للمواصفات والخصائص المصممة، والتي تظهر على مستوى الإنتاج أو تشغيلي من خلال مدي تطبيق مبادئ الممارسة الجيدة لتصنيع الدوائي والمتمثلة في :

[1] مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة الجودة، السيد عوار فتحي،يوم2016/02/15.

- التأكيد قبل الشروع في العمل من تلقي العمال كل التعليمات المكتوبة اللازمة.
- الحرص على تطبيق هذه العمليات بدقة.
- التأكيد من استعمال المواد الأولية اللائمة.
- التأكيد من استعمال الأجهزة والآلات الملائمة والحرص على نظافتها.
- تجنب التلوث والخلط بين المواد الأولية.
- تجنب الأخطار عند وضع البطاقات.
- العمل الدائم بالتركيز والدقة.
- الحرص على نظافة محيط العمل.
- الحذر من الأخطار المحتملة والممارسة السيئة وإن حدث ذلك فلا يجب التردد في الإدلاء بها.
- تحرير تقارير واضحة ودقيقة عن كل ما يحدث ويخص عمليات انتاج المختلفة.

وعليه: فإن التطبيق الجيد والفعال لهذه المبادئ يسمح بنقل نموذج مصمم من خلال الملف التقني الى منتج صيدلاني نهائي ملموس.

❖ **جودة أداء المنتجات الصيدلانية** : إن جودة أداء المنتجات الصيدلانية لفرع مضادات حيوية عالية وهذا ما يعكس أن جودة تصميمها وجودة إنتاجها عاليتين، حيث أن مفعولها السريع، ونتيجتها المرضية وهي بذلك الأدوية الفعالة كونها تتميز بدرجة اعتمادية كبيرة نظرا لقدرتها على تحقيق أداء المرضى تحت ظروف استهلاك واستعمال عادية ولمدة زمنية معينة.

المطلب الثاني : مقارنة النتائج بالمجمع قبل وبعد تطبيق معايير ISO

من خلال الدراسة الميدانية إلى المجمع فرع أنتيبيوتيكال يتضح أنه يسعى دائما إلى الأفضل والأحسن وهذا ما نلاحظه من خلال الإيرادات المتبعة والمطبقة في الفرع والسعي المتواصل للحصول دائما على شهادة الإيزو الدولية المختلفة (الخاصة بجودة المنتج، والمحافظة على البيئة)، بحيث استطاع أن يكسب حصة سوقية .

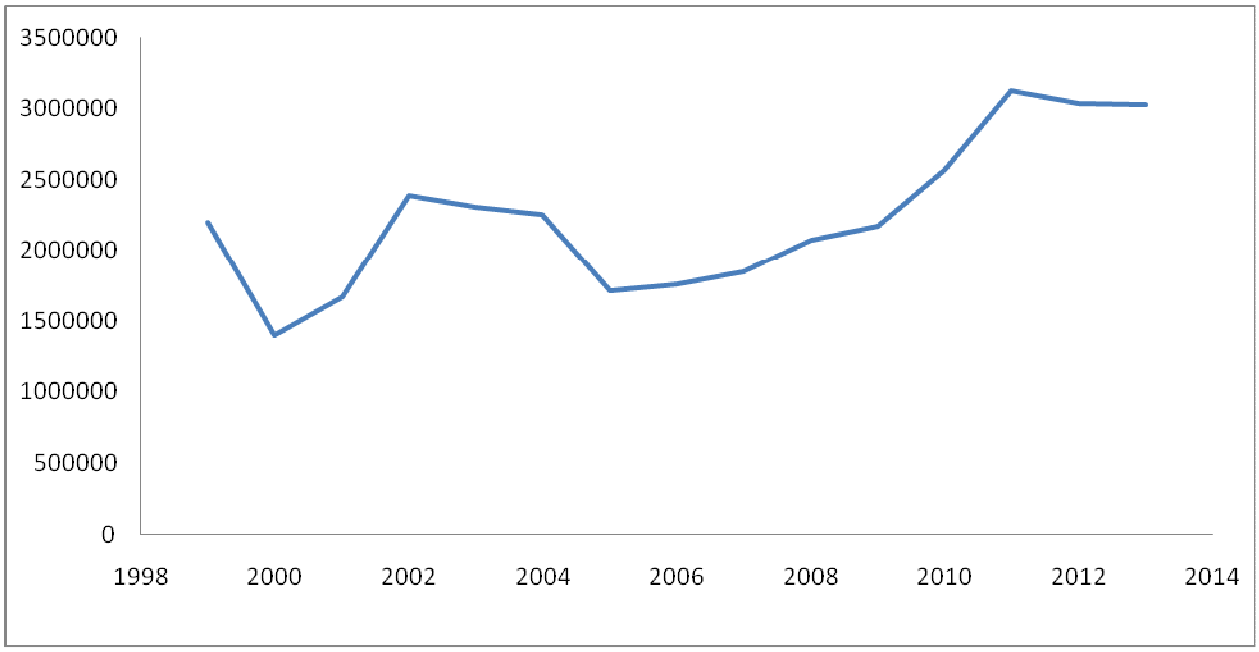
جدول رقم(3_1) يبين رقم الأعمال في المجمع خلال الفترة 1999 . 2011 :

السنوات	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
رقم الأعمال	2200100	1400400	1670400	2390300	2311400	2258300	1715400

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1761400	1848800	2073900	2170960	2569120	3126720	3041260	3029570

الوحدة :مليار دينار

من خلال الجدول يمكن توضيح تطور رقم الأعمال المجمع على شكل رقم(3_2)منحنى بياني



الوحدة : مليار دينار **رقم أعمال**

الشكل رقم: يمثل منحني تطور رقم أعمال المجمع

نلاحظ من خلال المنحني البيان الذي يوضح تطور رقم أعمال الفرع خلال الفترة الممتدة ما بين 1999 إلى غاية 2013، بحيث سنحاول معرفة تأثير تطبيق ISO على رقم أعمال المؤسسة.

عرف رقم الأعمال سنة 1999 إلى غاية 2013 تذبذب ملحوظ لأن المؤسسة قد مرت بعدة مراحل:

خلال الفترة الممتدة بين 1999 . 2000 نلاحظ تناقص ملحوظ في رقم الأعمال من 2200100 إلى 1400400 مليارا، نظرا لمحاولة المؤسسة في فرض وجودها مابين المؤسسات في ظل المنافسة الحادة وجهود متواصلة أدت إلى نتيجة متوقعة وترجمت إلى ارتفاع رقم الأعمال من 1400400 إلى 1670400 مليارا خلال الفترة الممتدة مابين سنتي 2000 و 2001 واستمر هذا التحسن بعد حصول المؤسسة على شهادةISO9002 وهذا ما أثر ايجابا على رقم الأعمال حتى واصل الارتفاع ليصل سنة 2002 إلى قيمة 2390300 مليارا.

بداية رقم الأعمال في الانخفاض التدريجي مابين 2003 . 2006 وصولا إلى القيمة 1761400 مليارا، وذلك راجع إلى حذف المؤسسة لقناة من قنوات التوزيع الرئيسية ووجهت هذه القناة إلى مراكز التوزيع التابعة لشركة صيدال، إلا أن حصول المؤسسة على شهادة ISO9001 . 2000 أثر ايجابا على رقم الأعمال مرة أخرى سنة 2005 وبدأ رقم الأعمال في الارتفاع مرة أخرى من سنة 2006 . 2013 وصولا إلى مقدار ما قيمة 3029570 مليارا.

فاستطاعت المؤسسة فرض وجودها في السوق، وكذا غزو الأسواق الخارجية، وتسويق منتجاتها إلى معظم الدول الأوروبية وحتى العربية، ويرجع هذا إلى تحقيق وتأثير مفعول ISO9001 ايجابا على المؤسسة.

المبحث الثالث:دراسة وتحليل محاسبة التكاليف في مجمع صيدال فرع انتيبيوتيكال المدية

يستخدم فرع انتيبيوتيكال في حساب تكاليفه، الطريقة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة) الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (المباشرة وغير مباشرة)، حيث تستعمل مجموعة من الطرق والأساليب التي يتم من خلالها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركتها.

المطلب الأول : طبيعة نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة

يمثل تحليل التكاليف الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية، والتي من خلالها يتم تحديد النتيجة عن طريق حساب مختلف تكاليف المنتجات من السلع والخدمات عبر مراحلها المختلفة المكونة لنشاط الشركة، وهذا يتيح لها إمكانية الاطلاع على التفاصيل المحاسبية لمختلف التكاليف مرحلة بمرحلة إلى غاية تحديد التكلفة النهائية للمنتج (سعر التكلفة) ومن ثم تحديد سعر البيع المناسب.

بحيث من خلال الدراسة الميدانية لمجمع صيدال وبالضبط قسم المحاسبة التحليلية نجد أن المجمع يعتمد في تحديد التكلفة على[1]:

أولا: تحديد وتحليل الطريقة

1. **طريقة التكاليف الكلية (الاجمالية)**: تعد هذه الطريقة من أقدم الطرق لحساب التكلفة حيث تعتمد على التوزيع إجمالي للتكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها الشركة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها، حيث تعتمد على التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد، أما الأعباء المتعلقة بالتوزيع والبيع فهي تحمل على الوحدات المباعة وتعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير مباشرة، وذلك بتقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية أو مساعدة.

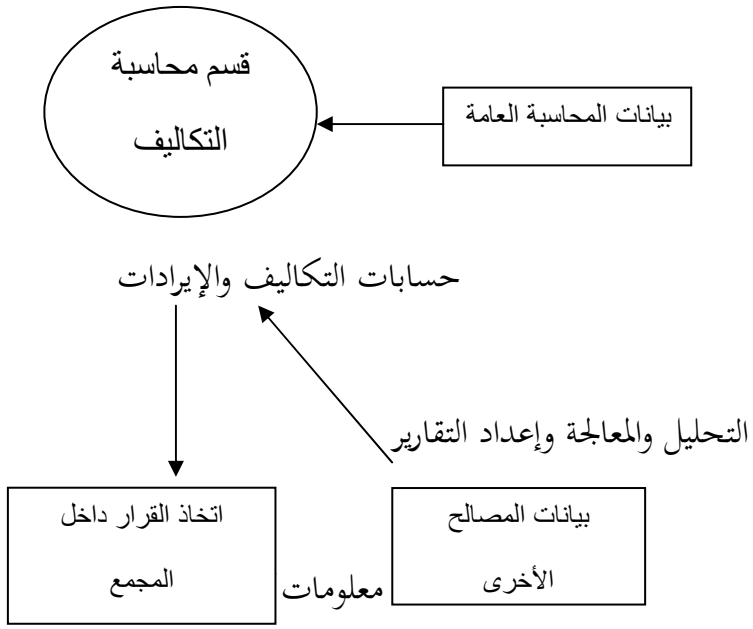
❖ **الأقسام الأساسية** : وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال وتتمثل أساسا في :

[1] اعتماد على الوثائق الرسمية للمجمع المتعلقة بالاسعار.

- مديرية الوحدة.
- مديرية التموين والتجارة.
- مديرية الموارد البشرية.
- مديرية المالية والمحاسبة.
- مديرية الاختصاصات الصيدلانية، قسم A وقسم B.

حيث يتم من خلال هذه الأقسام تجميع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة ومن ثم تحميل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات قياس معينة.

الشكل رقم(3_3): البرنامج التي تعمل به مختلف أقسام المحاسبة في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مكتبة، فرع أنتيبيوتيكال الداخلية بالمدية.

بحيث نلاحظ أن المجمع ليس له برنامج خاص لاستخدام محاسبة التكاليف بل هي تابعة لقسم المحاسبة والمالية، حيث يعمل هذا البرنامج بصفة غير مستقلة على البرنامج التي تعمل به مختلف الأقسام المحاسبية الأخرى، بحيث يحصل قسم محاسبة التكاليف على أغلب البيانات الأولية من قسم المحاسبة العامة وتتمثل هذه البيانات في مجموعة حسابات التكاليف والإيرادات.

❖ **الأقسام الثانوية(المساعدة)**: وبما أن ليس لهذه الأقسام علاقة مباشرة مع النشاط الرئيسي للمؤسسة، بل وجدت من أجل مساعدة وتسهيل مهمة الأقسام الرئيسية فكان تقسيمها حسب المحاور الرئيسية لهذا النشاط الفرعي، إذ نجدها مجسدة في ستة أقسام وهي: وحدة الإدارة، وحدة الصيانة وحدة التخصصات الصيدلانية (المخبر)، وحدة المصالح العامة أو وحدة الطاقة، وحدة الطباعة، وحدة إنتاج المواد الأولية.

حيث يمكن تمثيل ما سبق وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3_02) : تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية

رقم الحساب	المبلغ الموزع	**الأقسام الثانوية**						**الأقسام الرئيسية**	
		الإدارة	الصيانة	المخبر	الطاقة	الطباعة		عمارة A	عمارة B

المصدر: من اعداد الباحث اعتماد على وثائق المؤسسة.

2. تحميل الأعباء المباشرة وغير المباشرة على مختلف الأقسام:

لا يوجد أي أساس علمي لتحديد مفاتيح التوزيع أو في تحديد أي من هذه المفاتيح يخصص لأي قسم وكيف يحدد حجمه أو نسبته، فالمسؤولية على قسم محاسبة التكاليف تقوم بوضع وتحديد هذه المفاتيح حسب ما يخدم تسهيل الحسابات وذلك لاعتقادها أنه في حالة استخدام أي مفتاح تحصل على نفس النتائج.

نظرا لتعدد الأقسام ومنتجات المجمع قام قسم محاسبة التكاليف في المجمع بوضع مخطط حسابات خاص بمحاسبة التكاليف، حيث تم اعطاء ترقيم لكل قسم وكل منتج وذلك لتسهيل العمل، ويتم تحديد هذه الأعباء بالاستناد الى الكشوفات والقوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة، فالأعباء المباشرة

معروفة مثلا:مواد أولية، يد عاملة مباشرة ....، أما الأعباء الغير مباشرة الموجودة في المؤسسة ومستخلصة من جدول مفصل لأعباء التسيير وجدول الإهتلاك نذكر منها:[1]

- ❖ ح/60 مشتريات مستهلكة (مقسمة الى أعباء مباشرة وأخري غير مباشرة).
- ❖ ح/61 . 62 استهلاكات وخدمات (أعباء غير مباشرة).
- ❖ ح/63 تكاليف المستخدمين (مقسمة إلى أعباء مباشرة وأخري غير مباشرة).
- ❖ ح/64 . 65 ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة (أعباء غير مباشرة).
- ❖ ح/66 مصاريف مالية (أعباء غير مباشرة).
- ❖ ح/68 مخصصات إهلاك (مقسمة إلى أعباء مباشرة وأخري غير مباشرة).

ملاحظة : توزع المؤسسة الحسابين (ح/64 . 65 وح/66) مباشرة على الأقسام الرئيسية لكن هذا لا يعني أن هذين الحسابين كأعباء مباشرة بل هي أعباء غير مباشرة.

وفي ما يلي حساب مجموع تكاليف على مستوى خطين انتاجي بناية A وخط انتاج بناية B .

ملاحظة: المبالغ التي سوف نتطرق اليها خاصة بمجمع صيدال فرع انتيبيوتيكال المتحصل عليها من قسم المالية والمحاسبة الخاصة بسنة 2014.

[1] مقابلة شخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة،السيد بونوة فضيل،يوم2016/02/22.

جدول رقم(3_03): يمثل مجموع تكاليف الخاصة بناية "A" و "B"

التكاليف	المجموع	تكاليف بناية A	تكاليف بناية B
مواد ولوازم	706387950.46	452645098.48	253742851.98
الطاقة	2899996.24	1420998.16	1478998.08
مصاريف مستخدمين	226992805.61	103523915.53	123468890.08
مخصصات الاهتلاك	22551722.19	11275861.08	11275861.11
مجموع التكاليف المباشرة	**958832474.49**	**568865873.24**	**389966601.25**
مواد ولوازم	54512032.79	28577841.87	25934190.92
الطاقة	98602865.05	56623427.46	41979437.60
خدمات	26071481.86	13487599.74	12583882.13
مصاريف شخصية	481037726.10	252183222.03	228854504.07
ضرائب ورسوم	49377464.11	25820564.48	23556899.63
مصاريف مالية	22498277.94	11794684.52	10703593.42
مخصصات للاهتلاك	78931027.56	41379458.97	37551658.60
مجموع التكاليف غير المباشرة	**811030875.43**	**429866799.06**	**381164076.37**
مجموع تكاليف خط الانتاج بناية A	**1769863349.92**	**998732672.30**	**771130677.62**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف السيد بنوة فضيل رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

3. حساب تكلفة إنتاج الوحدة:[1]

بعد تحميل كل التكاليف المباشرة وغير مباشرة على الأقسام الرئيسية يتم تحديد نسبة تحميل كل منتج من هذه التكاليف، حيث تعتمد وحدة انتيبيوتيكال في حساب تكلفة الانتاج على تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة مع اضافة المصاريف المباشرة وغير مباشرة التي لها علاقة مع الانتاج، مع الاشارة انه يتم قبلها حساب تكلفة الشراع وفق العلاقة التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء(خارج الرسم) + مصاريف الشراء المباشرة وغير مباشرة

وعليه يتم حساب تكلفة الإنتاج وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

ثم يتم تحديد مخزون أول مدة ولك بالقيمة ليتم على أساسها حساب التكلفة الإجمالية وذلك وفق العلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج الإجمالية = تكلفة الإنتاج + مخزون أول مدة

وعليه يتم بعدها تحديد عدد الوحدات الإجمالية والمتوفرة وهذا لإيجاد تكلفة الإنتاج بالوحدة كالتالي:

تكلفة الإنتاج بالوحدة = تكلفة الإنتاج الإجمالية /عدد الوحدات الإجمالية

بعد الحصول على تكلفة المنتجات يتم تحويلها الى حساب إنتاج مخزن، ويحسب سعر التكلفة في حالة البيع بالعلاقة التالية:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف البيع المباشرة وغير المباشرة

بحيث من خلال سعر التكلفة يتم تحديد سعر البيع من خلال تحديد هامش الربح

ثانيا: نقد الطريقة

1. عدم وجود الدقة في التحميل خاصة فيما يتعلق بالأعباء غير المباشرة.

2. كثرة الأقسام وتقسيمها إلى عدد كبير للحصول على أقسام متجانسة من الممكن أن يصعب التسيير.

[1] مقابلة شخصية مع السيد رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بنوة فضيل،يوم2016./04/11

3. تحميل تكاليف تخص منتج ما على حساب المنتجات الأخرى والعكس صحيح.

4. المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ليست تفصيلية بل إنها تكون بالمبالغ الإجمالية، وهذا ما ينتج عنه الخلط بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

5. نتيجة لانعدام تطبيق النظم المحاسبية بشكل واضح ودقيق فإن مخرجات النظام المطبق في المجمع لا يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة والمناسبة.

إضافة إلى ما سبق فإن المجمع يفتقر إلى أنظمة التكاليف، كما أنه يعتمد على أسعار المنافسة في السوق غير آخذ بعين اعتبار ظروف كل منشأة.

المطلب الثاني: مدي إمكانية تطبيق تقنيات إدارة التكلفة في المجمع

يمكن القول عن أنظمة التكاليف الحديثة التي تم وضعها لتلائم الصناعات المختلفة، وقد تركت حرية اختيار المنظومة المناسبة للصناعة، لذلك فيمكن القول بأن الصناعات القائمة ملائمة لتطبيق مثل هذه النظم من التكاليف.

من خلال المطلب السابق الذي تعرفنا خلاله عن الطريقة التي تتبعها المؤسسة في حساب سعر التكلفة لمنتجاتها، ولعل ما يلفت انتباهنا هو كيفية معالجة التكاليف غير المباشرة، حيث أنها تحمل على أساس تناسب فيما بين مراكز الإنتاج، وهذا الإجراء لا يعكس التكلفة الحقيقية لكل منتج مما ينجم عنه تشويه حقيقي في نتائج التكاليف.

فإذا كان نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC ـ والذي تم التعرض لجانبه النظري ـ هو النظام الذي يعالج التكاليف الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات مرورا بالأنشطة المسببة لها، وبغرض تحسين معلومات التسيير بشكل عام ومعلومات التكاليف بشكل خاص فإنه يجب تبني عملية إجراء ومتابعة طريقة حديثة لحساب التكاليف، وذلك من أجل توفير قاعدة معلومات لبناء سياسة تسعيرية ملائمة عن طريق وضع نظام لحساب التكاليف والتحكم في التكاليف النهائية.

سوف نحاول أن نقوم بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المجمع واستخراج الفوارق بين النظام المستعمل في المؤسسة ونظامABC، وذلك من خلال تطبيق المبادئ الأساسية لهذا النظام والمتمثلة في:

1. تحديد الأنشطة الأنشطة المستهلكة للموارد.

2. تحديد مسببات التكلفة.
3. تحديد مراكز الأنشطة.
4. تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.
5. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات.

وعليه سيتم تطبيق هذه الخطوات في المؤسسة محل الدراسة:

1. تحديد الأنشطة الأنشطة المستهلكة للموارد

نظرا لتعدد الأنشطة في المجمع فضلا عن تعقدها سنحاول اختيار بعض الأنشطة ليتم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وسوف نقوم بتحليل وإحصاء الأنشطة حسب كل المديرية وذلك بالشكل التالي:

الجدول رقم(3_04) : تحديد مختلف أنشطة مجمع صيدال

المراكز	الأنشطة
الإدارة العامة	عمليات التخطيط، التنفيذ، التنسيق والمراقبة، والإشراف على أقسام المؤسسة
الصيانة	يتم فيها فحص الآلات والمعدات
تسيير الإنتاج	أوامر بدأ الإنتاج ومراقبة النوعية
المطبعة	التغليف والتعليب الادوية
إدارة الجودة	مراقبة الجودة والنوعية وتطوير المنتجات
المحاسبة والمالية	العمليات المحاسبية والأجور
التموين	شراء وتسيير المخزون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المجمع.

2. تحديد تكلفة كل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد تكلفة كل نشاط، حيث نوضح في هذا الفرع إجراءات تحديد تكاليف كل نشاط، ومن أجل ذلك سوف يتم تتبع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة في الصنف السادس مع الأخذ في الحسبان مايلي:

– **المواد واللوازم المستهلكة:** يجب طرح الاستهلاكات المباشرة والتي تتمثل في المواد الأولية وساعات العمل، بحيث يعتمد حساب اللوازم المستهلكة من خلال الحصول على كل استهلاكات اللوازم اللازمة لإتمام العمل.

– **الأجور والرواتب:** يمثل هذا البند جزءا هاما ضمن هيكل التكاليف، إلا أن أغلبها يمكن تتبعه إلى الأنشطة حسب كشوف الأجور المستخرجة من مصلحة المستخدمين.

– **مصاريف أخرى(خدمات):**تحتوى هذه المصاريف على كل التكاليف الأخرى بغير اللوازم الأخرى والأجور، مثل مصاريف الصيانة والهاتف...إلخ.

جدول رقم (3_05): تتبع التكاليف حسب الانشطة

المديريات	اللوازم المستهلكة	الاجر والرواتب	إهتلاكات ومؤونات	مصاريف أخرى	المجموع
نقل العمال والموظفين	×	×	×	18288782.00	18288782.00
نقل المواد والمنتجات	701285.26	648069.33	159404.84	277650.89	1786410.32
صيانة المعدات والتجهيزات	655390.91	72181812.66	11275861.08	36869596.8	120982661.45
وسائل التغليف والتعليب	959079.18	25643538.71	11275861.08	78697681.16	116576160.13
الشراء والتموين تسيير المخزون	3229742.72	10447367.62	11275861.08	12945139.13	37898110.55
تسيير العمليات المالية	723395.93	28492820.79	11275861.08	×	40492077.8
تسجيل العمليات المحاسبية العامة اعداد الموازنات وتقارير تحليلية	3043866.98	276595326.2	11275861.08	73481097.33	364396151.55
قسم التحليل (مخبر)	15605573.42	49827578.10	11275861.08	7255784.66	83964797.26
قسم البينيسيلين	352645098.48	103523915.53	41379458.97	26386191.33	523934664.31
قسم غير البينيسيلين	213742851.98	118468890.08	37551568.60	15272081.53	385035392.19
تصريف العمال	1050805.32	53176364.10	22280972.99	×	76508142.37
المجموع					**1769863349.92**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف السيد بنوة فضيل رئيس مصلحة مالية ومحاسبة.

3.تحديد مسببات التكلفة:

في هذه الخطوة يتم تحديد مسببات التكلفة، أي التي تؤثر على التكاليف وترتبط معها، بحيث يتم إعداد مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة وهذه العملية تحتاج إلى معرفة دقيقة بالنشاط وما هو المسبب الأقرب والذي يعطي أفضل نتيجة دقيقة.

الجدول رقم(3_06) : العلاقة السببية بين الأنشطة والمنتجات

النشاط	**مسبب التكلفة**
التموين	عدد طلبيات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
التغليف	عدد الطلبيات
إصدار أمر إنتاج	كلغ منتج
العمليات المحاسبية والأجور	عدد العمليات المنجزة
إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين
الجودة	كلغ منتج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المجمع.

من خلال الجدول يتضح أن هناك من الأنشطة التي لها نفس مسببات التكلفة مثل إصدار أمر انتاج والجودة.

الجدول رقم(3_07): عدد المسببات حسب كل نشاط

المديريات	مسببات التكلفة						
	عدد الطلبيات	عدد العمال	عدد قطع الغيار	عدد ساعات العمل	احتياجات العمال	كمية المواد الأولية	دراسة السوق (عدد المنتجة)
نقل العمال والموظفين		722					
نقل المواد والمنتجات	13720						
مديرية الصيانة للمعدات			60870				
الشراء وتسيير المخزون	13720						
وسائل التغليف والتعليب	13720						
تسيير العمليات المالية						138154.12	
تسجيل المحاسبة العامة و اعداد الموازنات وتقارير تحليلية						138154.12	
قسم البينيسيلين						138154.12	
قسم غير بينيسيلين	13720						
تصريف رواتب العمال		722					

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المجمع

4.تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

يتم تجميع الأنشطة المختلفة في مراكز تجميع واحد، ويجب أن يكون هناك تجانس بين هذه الأنشطة.

الجدول رقم(3_08) : عملية تجميع الأنشطة بالمراكز المشتركة

مراكز الأنشطة / الأنشطة	مركز الطلبيات	مركز المستخدمين	مركز العمليات	مركز كلغ منتج
نشاط التموين	×			
إدارة المستخدمين		×		
الصيانة			×	
العمليات المحاسبية			×	
الجودة				×
إدارة المبيعات	×			
اصدار أمر إنتاج				×

المصدر:من إعداد الطلبة باعتماد على معلومات المجمع

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك مجموعة من الأنشطة تشترك في نفس مسبب التكلفة

الجدول رقم(3_09): تكلفة مراكز الأنشطة

الأنشطة	التكلفة	المديريات	التكلفة الكلية
نقل العمال والموظفين	18288782.00	**مديرية الأمن والنقل والوارد البشرية**	94796924.37
تصريف العمال	76508142.37		
الشراء والتموين	37898110.55	**مديرية الانتاج والتموين**	5.625260870
قسم غير بينيسيلين	385035392.19		
نقل المواد والمنتجات	1786410.32		
وسائل التغليف والتعليب	116576160.13		
قسم التحليل (مخبر)	83964797.26		
تسيير العمليات المالية	40492077.8	**مديرية التموين والمحاسبة**	928822893,7
تسجيل المحاسبة العامة	364396151.55		
قسم البينيسيلين	523934664.31		
مديرية الصيانة للمعدات والتجهيزات	120982661.45	**مديرية الصيانة**	120982661.45
المجموع			**1769863349.92**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

بعد تحديد تكلفة كل الأنشطة ومراكز الأنشطة وتحديد عدد مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط أو مركز أنشطة، يجب أن تحدد تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات والتي تتم حسب العلاقة التالية:

تكلفة الوحدة الواحدة من المسببات= مجموع تكاليف النشاط أو مركز الأنشطة/ عدد مسببات التكاليف **جدول رقم(3_10): تكلفة الوحدة الواحدة من مسببات التكلفة**

الأنشطة ومراكز الأنشطة	تكلفة	نوع المسبب	عدد المسبب	التكلفة الوحدوية للمسبب
مديرية الأمن والنقل والموارد البشرية	94796924.37	**عدد العمال**	722	**131297.68**
مديرية الانتاج والتموين	5.625260870	**عدد الطلبيات**	13720	**45572.95**
مديرية التموين والمحاسبة	928822893,7	**كمية المواد الأولية**	138154.12	**6723.09**
صيانة المعدات والتجهيزات	120982661.45	**عدد قطع الغيار**	60870	**1987.56**

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

بعدها نحدد عدد المسببات على مستوى الخطين انتاجي بالنسبة للعمارةA والعمارة. B

ملاحظة: المبالغ التي سنتطرق اليها والخاصة بمسببات التكلفة تعتبر مبالغ تقديرية وهذا لصعوبة حصولنا على القيمة الحقيقية لكل مسبب.

الجدول رقم(3_11) : عدد مسببات التكلفة المخصصة لكل خط انتاجي

مسببات التكلفة	عدد مسببات التكلفة المستخدمة بالنسبة للخط انتاجي العمارةA	عدد مسببات التكلفة المستخدمة بالنسبة للخط انتاجي العمارةB
عدد العمال	160	210
المواد الأولية(بالوحدة)	6521,12	3630,43
عدد قطع الغيار	35430	5320
عدد الطلبيات	3426	3100

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات قسم المحاسبة

5. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: نقوم في هذه المرحلة بحساب سعر التكلفة للمنتج وفق نظامABC، بحيث يحسب سعر التكلفة بتحميل التكاليف المباشرة على وحدات المنتج تضاف اليها التكلفة الوحدوية لمسببات التكلفة.

- **الخط الانتاجي بناية A المحقونات:**

جدول رقم(3_12): مجموع التكاليف على مستوى خط انتاجي A

التكاليف	السعر
مواد ولوازم	452645098.48
الطاقة	1420998.16
مصاريف شخصية	103523915.53

مخصصات الاهتلاك	11275861.08		
مجموع التكاليف المباشرة	**568865873.24**		
البيان	**عدد المسبب**	**تكلفة الوحدة**	**المجموع**
مديرية الأمن والنقل والمواد البشرية	**160**	**131297.68**	**21007628,8**
مديرية الانتاج والتموين ونقل العمال	**3426**	**45572.95**	**156132926,7**
مديرية التموين والمحاسبة	**6521,12**	**6723.09**	**43842076,66**
مديرية الصيانة	**35430**	**1987.56**	**70419250,8**
مجموع التكاليف الغير مباشرة	**291401883**		
مجموع تكاليف خط انتاجيA	**860267756,2**		

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على جداول السابقة.

- **الخط الانتاجي بناية B للمنتج Alerfens 1mg**:

جدول رقم(3_13): مجموع التكاليف على مستوى خط انتاجي B

التكاليف	**السعر**
مواد ولوازم	253742851.98
الطاقة	1478998.08

مصاريف شخصية	123468890.08		
مخصصات الاهتلاك	11275861.11		
مجموع التكاليف المباشرة	**389966601.25**		
البيان	**عدد المسبب**	**تكلفة الوحدة**	**المجموع**
مديرية الأمن والنقل والمواد البشرية	210	131297.68	27572512,8
مديرية الانتاج والتموين ونقل العمال	3630,43	45572.95	165449404,9
مديرية التموين والمحاسبة	5320	6723.09	35766838,8
مديرية الصيانة	3100	1987.56	41928274,8
مجموع التكاليف الغير مباشرة	**270717031,3**		
مجموع تكاليف خط انتاجيB	**660683632,6**		

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على جداول السابقة.

ملاحظة: تم تطبيق هذا النظام بصفة اجمالية على مختلف التكاليف الخاصة بالبناية A والبناية B فلولا تداخل تداخل وتعقد العملية الانتاجية وصعوبة الفصل بين التكاليف الخاصة بكل منتج ومسببات التكلفة لكان تطبيقه في كل منتج على حدي لنحدد سعر التكلفة، لتحصلنا على نتائج أفضل من أجل المقارنة بين الأنظمة وبتحليل أفضل

المطلب الثالث: تقييم مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

هذه الدراسة تشير إلى أن استخدام محاسبة الأقسام المتجانسة كطريقة وحيدة للتسعير وتقدير التكلفة يمكن أن تؤدى إلى معلومات مضللة في توزيع المصاريف غير المباشرة على المنتجات، وأنه يمكن تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة كمنهج إداري أفضل، حيث القدرة على تحليل تكاليفه بصفة دقيقة. بحيث يحدد هذا النظام ما تتطلبه كل وحدة من التكاليف غير المباشرة.

بعد محاولة إسقاط طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على المؤسسة محل الدراسة، يمكن إجراء عملية مقارنة بين مخرجات النظامين.

جدول رقم(3_14): المقارنة بين مخرجات الأنظمة للتكاليف الغير مباشرة

الخط الإنتاجي	تكلفة الخط الإنتاجي حسب النظام تقليدي	تكلفة الخط الإنتاجي حسب ABC	الفرق بين مجموع التكاليف
الخط الإنتاجي للبنايةA	429866799.06	291401883	138464916,1
الخط الإنتاجي للبناية B	381164076.37	270717031,3	110447045,1

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجداول السابقة.

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع التكاليف الغير المباشرة المحملة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في كلا الخطين الإنتاجيين يوجد انخفاضا كبيرا، مقارنة مع مخرجات نظام التقليدي، حيث كان انخفاض بقيمة138464916,1 بالنسبة للخط انتاجي بناية A و110447045,1 بالنسبة للخط إنتاجي بناية B، ويرجع هذا الانخفاض إلى أن وحدة أنتيبيوتيكال بالمدية تحمل خطوط

إنتاج بتكاليف إضافية لا ترتبط بها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، بحيث تؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الخاصة بكل منتوج إلى المنتوج الآخر، في حين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قد أدت إلى تخصيص التكاليف الغير مباشرة تتلاءم مع احتياجات كل منتوج.

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ما هو في الحقيقة إلى تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف الغير مباشرة على أغراض التكلفة، ودليلا قاطعا لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة.

ويرى هذا النظام بضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وبالتالي فهو يعطي لنا تصور متقدما للتنظيم، كما أن اعتماد المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الانتقال لإرضاء الزبائن وخلق القيمة.

وعلى الرغم من المحاسن التي صحبت هذا النظام إلا أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة بعوائق تطبيقه والمتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكلفة وتكاليف تشغيل هذا النظام، والذي بدوره يستهلك المال الكثير والوقت والجهد خاصة في المؤسسات الكبيرة، بحيث يكون سهل التطبيق وبدون وجود فروقات في الورشات التي تنتج منتج وحيد، وذلك يعود لسبب تحمل المنتج كل التكاليف سواء المباشرة أو الغير المباشرة.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مجمع saidal فرع انتيبيوتيكال، حيث تم التطرق إلى الجانب النظرى للمؤسسة من حيث نشأتها وتطورها، ومختلف فروعها الموجودة عبر كامل التراب الوطنى، ثم التعرف على المنتجات الصيدلانية الخاصة بالمجمع ومدى مطابقتها للمواصفات الدولية من خلال حصول المجمع على شهادة ISO الخاصة بالجودة الشاملة للمنتج، التي تلزم على احترام المواصفات الدولية، كما تطرقنا إلى تحديد استراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والمحافظة على البقاء وغيرها.

وعند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية، حيث يتم توزيع حسابات الصنف السادس على الأقسام الثانوية، وعلى المراكز التابعة لها،وبعدها يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المؤسسة، وكان مفتاح التوزيع المتبع في هذه المؤسسة وفق هذه الطريقة هو التناسب مع مجموع مصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذا المعدل في المبالغ القابلة للتوزيع.

كما قمنا في المبحث الثالث بمحاولة إسقاط نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث تم ذلك بشكل افتراضي لوجود مجموعة من الصعوبات حالت دون ذلك، من بينها صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير مباشرة المخصصة لكل نشاط، كما لا يوجد في المؤسسة نظام يحدد المعلومات حول عدد الطلبيات أو الصيانة أو عدد الفواتير التي تم إعدادها وغيرها. وكذلك صعوبة تحديد مسبب التكلفة المناسب للنشاط المناسب، أما عن تكاليف إعداد هذا النظام فهي كبيرة مقارنة بالأسلوب التقليدي، إلا أن النتائج المتوصل إليها من خلال نظامABC أفضل من التي تم حسابها بالنظام التقليدي.

خاتمة

خاتمة عامة:

يمثل الهدف من إجراء الدراسة في هذا المجال هو تبيين أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة وأثرها على تحسين أداء الشركات، وذلك لما لهما من دور في تحسين الأداء وإعطاء نتائج أكثر دقة ومصداقية، ومن أجل ذلك تم طرح إشكالية البحث والتي كانت كما يلي: ما مدى تكامل تقنيات إدارة التكلفة مع عناصر إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء الشركة؟

ولمعالجة هذه الإشكالية ومختلف الأسئلة المطروحة حولها وكذلك اختبار الفرضيات المذكورة في أول هذه الدراسة، تم تقسيم العمل إلى ثلاثة فصول، حيث تم التطرق في الفصلين الأولين إلى جانب النظري و الفصل الثالث عبارة عن دراسة حالة مجمع صيدال بالمدية والتي كان من خلالها محاولة اسقاط ماتم التطرق اليه في الجانب النظرى، وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج والتي من خلالها سنقدم بعض التوصيات وآفاق أخرى للدراسة..

أولا: اختبار الفرضيات

بعد دراسة الموضوع من خلال التطرق الى جزء من الجانب النظري وأخرى تطبيقي الذي من خلاله حاولنا اسقاط ذلك في مؤسسة صيدال بالمدية، يمكننا الاجابة على الفرضيات كالآتي:

بالنسبة للفرضية الأولى: والمتمثلة في "أن تأثير عناصر إدارة الجودة الشاملة على (تحسين الجودة تخفيض التكاليف و رضا الزبائن) على تحسين أداء الشركات"،حيث تم إثباتها من خلال الدراسة النظرية التي بينت أسباب ظهور هذا المدخل الجديد في التسيير، إذ كان ظهور إدارة الجودة الشاملة مطلب حتمي لمواجهة الظروف التي فرضتها تغيّرات المحيط، فبعد أن تعدّد المنتجون و صارت الأسواق ملئ بتشكيلات متعدّدة و متنوعة من المنتجات أصبح الهدف الأساسي للمؤسسة هو كيفية جلب الزبون إليها و جعله وفيّاً لها، و هذا التوجّه الجديد نحو الزبون هو الركيزة الأساسية لإدارة الجودة الشاملة، كما بيّنت لنا الدراسة النظرية أيضاً الدوافع التي سمحت بظهور المنظمة الدولية للمقاييس (ISO) و إنشائها لسلسلة من المقاييس آخرها سلسلة الإيزو 9000 صيغة 2000، والتي تبيَّن لنا أنّها تعتمد تقريبًا على نفس مرتكزات إدارة الجودة الشاملة، فكلاهما يسعيان إلى جعل الزبون من أولى أولويات المؤسسة، لذلك جعل تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الجزائرية هو أحد الوسائل الفعّالة التي تجعل منتجاتها تتمتّع بالجودة التي ينتظرها الزبون، فقد أوضحت لنا الدراسة التي أجريناها

في مؤسسة صيدال، و مقارنتنا لمؤشرات الأداء قبل و بعد حصول المؤسسة على شهادة الإيزو 9001 صيغة 2000، تبيّن أنّ كلّ مؤشرات الأداء تحسّنت بشكل كبير، فبعد أن كانت حالة المؤسسة جدّ حرجة في سنة 2000، عرفت سنة 2004 تحسن في وضعية وذلك من خلال زيادة رقم الأعمال.

بالنسبة للفرضية الثانية: والمتمثلة في "لا يوجد أثر لاستخدام تقنيات إدارة التكلفة على تحسين أداء الشركات"،حيث تبينا لنا عكس الفرضية من خلال الجانب النظري في تطبيق تقنيات إدارة التكلفة التي تشكل مجلات حديثة لحساب التكاليف بحيث توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، حيث أسقطنا أحد هذه تقنيات في مؤسسة صيدال بالمدية المتمثل في نظام ABC،وقد جاء تطبيق هذا نظام بما يتلاءم مع متطلبات المؤسسة في تحسين أداءها، وان مخرجات هذا النظام كانت أحسن من الطريقة التقليدية لحساب التكلفة.

بالنسبة للفرضية الثالثة: والمتمثلة في" لا يوجد ارتباط بين تقنيات إدارة التكلفة على عناصر إدارة الجودة الشاملة مع استخدام تحسين أداء الشركات". حيث تبينا لنا عكس الفرضية من خلال الجانب النظري، ويمكن تفسير ذلك إلى أن الشركات الصناعية الحديثة تأخذ بعين الاعتبار المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وقصر عمر المنتجات وتعددها وتعدد حاجات الزبائن، الأمر الذي يدفعنا مع كل هذه المتغيرات إلى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم الاستمرار، فهي بذلك تقوم باستخدام تقنيات ادارة التكلفة مع مراعاة تطبيق ادارة الجودة الشاملة، من خلال تبني الجودة والسياسات السعرية والتي تتماشى مع تطورات الاحداث المحيطة بها وهذا من أجل تحسين الأداء.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال دراسة الجانب النظرى للموضوع ومحاولة اسقاطه على المؤسسة محل الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

– إن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على طريقة التكاليف الكلية ، إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات، وخاصة في ما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.

– إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الأشكال، وهذا ما يساعد الادارة العليا في اتخاذ القرارات الادارية، حيث تعتبر هذه التقنيات لها دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

– يلعب نظام ادارة الجودة الشاملة دورا هاما في تحسين جودة المنتجات والتي يتم من خلالها كسب الزبائن، وأيضا تخفيض التكاليف وتحسين الانتاجية وغزو السوق بجودة أعلى وسعر أقل من أج الاستمرارية في السوق ومنافسة أفضل.

– يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد التطورات المهمة في محاسبة التكاليف، حيث يقوم على فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة، وإنما الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، لذا يتعين عند حساب تكلفة المنتجات المرور أولا عبر الأنشطة، كما أن نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM يعتبر النظام المرن لتطبيق نظام ABC حيث يحققان نفس المزايا.

– يؤدي نظام التكلفة المستهدفة TC دورا هاما في تخفيض التكاليف، حيث يأخذ بعين الاعتبار السوق لتحديد السعر التنافسي ومتطلبات الزبائن لتحديد خصائص المنتوج، واسستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها لتحديد هامش الربح المرغوب في تحديد التكلفة المستهدفة.

– يعتبر نظام الانتاج في الوقت المحدد LP أداة لتخفيض تكاليف المخزن وبالتالي تعظيم أرباح المؤسسة.

– تعتبر العلاقات التكاملية والترابط بين تقنيات ادارة التكلفة وأثار ترابطها معTQM أثرا على المنظمة وأهدافها لأن أهداف تلك التقنيات تتفق وتعود بالأثر الإيجابي على الشركة، لأن اثر تلك التقنيات على الشركة يظهر في القيمة التي تمتلكها منتجاتها المقدمة أو خدماتها المؤداة.

– تمتلك مؤسسة صيدال نظام معلومات حول محاسبة التكاليف، لكنها مازالت تطبق الطريقة التقليدية في حساب التكلفة رغم توفر الأنظمة الحديثة لحساب التكلفة، مع امكانية تطبيقها في المجمع.

– تتمتع مراحل الانتاج في الوحدة بالغموض وعدم التفصيل، وهذا ما يجعل تخصيص التكاليف على المنتجات لا يخضع لأساس سليم.

– يعتبر عنصر الجودة ذات أهمية بالغة في صناعة الأدوية، باعتبارها مادة حيوية وأي اخلال في هذا العنصر سوف يؤدي الى نتائج وخيمة.

– تعتبر المواصفات القياسية ISO كمعايير تعتمد عليها المؤسسة في بناء نظام ادارة الجودة الشاملة من أجل تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية.

ثالثا: التوصيات

– ضرورة استمرار المؤسسة في تطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة وذلك من خلال تحسين الجودة وتخفيض التكاليف ورضا الزبائن، لما لها من أثر ايجابي على تحسين الأداء.

– ننصح المؤسسةباستخدام تقنيات الحديثة لإدارة التكلفة، وذلك لمواكبة التطورات الحديثة، والتخلي عن الطرق التقليدية، وهذا يعود عليها بمجموعة من الفوائد.

– ضرورة قيام المؤسسة بتوفير المقومات الفنية من تكوين الموظفين في آلية عمل هذه الأنظمة وإجراءات تطبيقها وتسييرها، بالإضافة إلى الامكانيات التنظيمية وذلك لاحتياجه معلومات وبيانات تفصيلية.

– ضرورة انشاء مكاتب خاصة بنظام محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير بصورة قانونية، كما يجب على الجهات الوصية أن توم بإرساء قوانين تحث على الزامية المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

أولا: المراجع بالغة العربية

I. الكتب:

1. أوهارا فرانكيس، دليل ISO 9000 للمطابقة والحصول على شهادة معايير إدارة الجودة العالمية ،دار العربية للعلوم ط1 -1999.
2. إيهاب نظمي، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن،2011.
3. باسيلي،مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة،المكتبة العصرية للطباعة والنشر،مصر،2006.
4. التميمي حسن عبد الله ، إدارة الإنتاج والعمليات (مدخل كمي) دار الطباعة وللنشر والتوزيع،عمان،1997.
5. جاسم مجيد، دراسات في الإدارة والإيزو ومؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 2002.
6. الجمال رشيد،المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة،الطبعة الأولى،الدار الجامعية للطباعة والنشر،بيروت لبنان،2000.
7. الجمال ونوردين،إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة،الدار الجامعية للطباعة والنشر،مصر،2005 .
8. حامد عبد الله السقاف ،مدخل الشامل لإدارة الجودة الشاملة, مطبعة الفرزدق ،السعودية 1998
9. خضير كاظم حمود، إدارة الجودة وخدمة العملاء، دار الميسرة للنشر والتوزيع عمان،2000
10. دا بيستر فيلد ، الرقابة على الجودة ،المكتبة الأكاديمية ، القاهرة 1995
11. دافيد لاسكال، روي بيكوك، قمة الأداء، ترجمة أحمد عثمان، سلسلة إصدارات بميك، مصر، 1998.
12. رعد عبد الله الضائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار الباروزي العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2008.
13. ريتشارد ويليامز، " أساسيات إدارة الجودة الشاملة"، مكتبة جرير، مصر، الطبعة الأولى، 1999.

14.زكريا الدوري وأحمد على صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،عمان،2009.

15.زين الدين فريد عبد الفتاح ،المنهج العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية، القاهرة، 1996.

16.سونيا محمد البكري ، إدارة الجودة الكلية ،لدار الجامعية الإسكندرية ،2004/2003

17.صلاح الدين عبد المنعم مبارك،محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية،مكتبة الوفاء القانونية،الإسكندرية،2013.

18.عبد الفتاح محمود سليمان- الدليل العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في شركات ومشروعات التشييد.

19.العشماوي محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف(منظورين التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،الأردن ،2011.

20.علوان قاسم، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو9001:2000،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان، 2005.

21.عمر وصفي عقليي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر) .دار وائل للنشر .عمان الأردن. 2001.

22.فاتن احمد بوبكر ، نظم الإدارة المفتوحة ، أتراك النشر والتوزيع ط1 مصر، سنة2000.

23.الفضل ونور،المحاسبة الإدارية،الطبعة الأولى،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان،الأردن،2002.

24.قاسم ثايفعلوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الإيزو،2001/2000، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ط01 2005

25.مأمون الدراركة، طارق الشبلي، الجودة قي المنظمات الحديثة ، دار صفاء للنشر عمان،2002

26.محمد عبدا لوهاب الغزاوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة،دار وائل للنشر، بغداد،ط 01، 2002.

27.النايلي أحمد حسن محمد، تطبيق تقنية التكلفة على أساس الأنشطة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد،2008.

28.الهواري السيد ,الإدارة الأسس العلمية ,مكتبة عين الشمس الكبر بمصر،سنة 1996

II. المقالات العلمية:

29.الشجيري محمد حويش علاوي، إطار تكاملي بين نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم،2003.

30.كندوري عماد محمد،دور إدارة التكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام هندسة القيمة،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة بغداد،2006.

31.نضال محمد رضا الخلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة،مجلة جامعة الملك عبد العزيز،2007.

32.محمد فاطمة جاسم،أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي،مجلة العلوم الاقتصادية،العدد20،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة البصرة،2008.

33.علي أشرف حسن،الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة،دراسة استطلاعية كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،2010.

34.بن عنتر عبد الرحمن، إدارة الجودة الشاملة، توجيه تنافسي في المنظمات المعاصرة، مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرجاج ورقلة، ط01.

35.علاء الدين بريجاوي،أثر العلاقة التكاملية بين ادارة الجودة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة،مجلة جامعة تشيرين للبحوث والدراسات العلمية،2014.

III. المؤتمرات:

36.جمال بسكر أميمة، منصور سالم زعتيت، إدارة الجودة الشاملة ومدخل تطبيقاتها، مؤتمر الجودة، دبي الإمارات العربية المتحدة 2007

37.فؤاد أحمد محمد العفيري،ملتقى الثاني عشر بعنوان مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية،جامعة ملك سعود بالسعودية،2010.

IV. الرسائل الجامعية:

38.محفوظ أحمد جودة، تحديد احتياجات التدريب وأثره في إدارة الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2001.

39.قندور نوال، رسالة ماجستير، تحسين الجودة عن طريق مراقبة جودة التكاليف ,كلية العلم الاقتصادية والتسيير الجزائر ،2001.

40.يوسف بومدين، رسالة ماجستير "تأهيل المنتجات التصديرية في إطار تسيير الجودة الشاملة ،2001.

41.لوشاحي أحمد خير الدين، الجودة ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2003.

42.يوسف بودلة، دار الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية في تنمية كفاءات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، 2009.

43.حنفي نسيمة، نذيرة فندوز. تسيير الجودة الشاملة في المؤسسة. مذكرة تخرج لنيل ليسانس دورة 1997 جامعة الجزائر

44.عبد النور بن بحة، إستراتيجية المؤسسة في تطبيقات إعارة الجودة الشاملة، شهادة ليسانس، جامعة المدية 2006/2005

ثانيا: المراجع بالغة الفرنسية

45. Gestion de la qualité et organisation : Séminaire international- Alger, les 12 et 13 Mars 2000

46. Grivez j.F.: <<Certification, qualité et emploi >> Ed.Economica, 1997

47.H .JAMES HARRINGETON, le cout de la non qualite, traduit par RENE PEITRI ,PARIS,1990.

48. Harmelpilip .qualité et management stratège qui .paris 1999

49. Jean-Pierre Mercier –Mesurer et développer les performances

50. Le guide de l'exportateur: Ed.MLT- La certification d'entreprise

51.RICHARD WHILDEG ;dynamique du client, une révolution des services,paris,1995.

52. Vincent Laboucheix, traité la qualité totale, les nouvelles règles du management des années 90, Dunod, Paris, 1990.

ثالثا: المراجع بالغة الانجليزية

53. Atkinson, A A, Management Accounting, 5th,Upper Saddle River :New Jersey, prentice Hall,2007.

54. Drury, Colin, Management Accounting For Business, 3rd .Bath:UK, patrick Bond,2005

55. Hillton, R W, Manageerial Accounting,8th edition McGraw_Hill,2009.

56. Hilton, R W, Manageriel accounting, 9th edition, Irwin, McGraw_Hill, 2011

57. Horngren, Charles T. & Datar , Srikant M. &Foster ,George, cost 8-Accounting,AManageriel Emphasis,12th ed, Pearson prentice hall,USA ,2003.

58. Weygandt,JJ. Kieso, DD, Kimmel, P.D .Accounting Principles,6th edition, John Wiley and sons,2013