



جامعة العربي التبسي - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: 2020/.....

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعـة : 2020

الميدان: علوم إقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مدخل الإدارة على أساس الأنشطة ودوره في تحليل وقياس تكاليف الجودة

دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة سوق أهراس -

تحت إشراف الأستاذ:

أ.عمار زريقي

من إعداد الطالبان:

✓ بوبكر عميرات

✓ عبد الوهاب نبيلي

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د.عبد السلام طيب	أستاذ محاضر -ب-	رئيسا
أ.عمار زريقي	أستاذ مساعد -أ-	مشرفا
أ.حنان حفيظ	أستاذ مساعد -أ-	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين المرحومين راجيا من المولى عز وجل

أن يسكنهما الفردوس الأعلى

كما أهديه إلى عائلتي الصغيرة: زوجتي وإبنتي الكتكوتة "رزان"

وكذا العائلة الكبيرة: إخوتي وأخواتي وعائلاتهم وكل من يحمل اللقب "نبيلي"

إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

وبالأخص الأستاذ المشرف "عمار زرقوي"

إلى جميع خريجي دفعة مالية المؤسسة 2020/2019

عبد الوهاب

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى العائلة الكريمة: إخوتي وأخواتي، وكل الأحبة والأصدقاء

إلى كافة أساتذة كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

وبالأخص الأستاذ المشرف "عمار زريقي"

إلى جميع خريجي دفعة مالية المؤسسة 2020/2019

بوبيكر

شكر وعرفان

بسم الله والحمد لله وما توفيقى إلا بالله الواحد الأحد فسبحانه جل علاه، والصلاة والسلام على أشرف خلق الله نبينا وحبیبنا

المصطفى محمد عليه أفضل الصلاة والسلام، ثم أما بعد:

فبعد شكر المولى عز وجل المتفضل بجليل النعم ومعظيم الجزاء.

يجدر بنا أن نتقدم ببالح الإمتنان وجزيل العرفان إلى الأستاذ المشرف "ذوقى عمار" على توجيهاته التي كانت عوناً لنا

في إنجاز هذا البحث.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل أساتذة قسم المالية والمحاسبة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى جميع عمال المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس على تعاونهم معنا.

ونشكر كل من ساعدنا سواء بيده أو بلسانه أو بقلبه في إعداد هذه المذكرة ولا ننسى أن نشكر كل الأساتذة

المخلصين على أداء رسالتهم

الملخص:

إن إشتداد المنافسة وإنتقال الإقتصاد إلى مرحلة جديدة (مرحلة العولمة) تميزت بتغير في عوامل الإنتاج وتراجع العديد من المفاهيم و بروز مفاهيم أخرى في ميدان التسيير، لاسيما ظهور الأنظمة المحاسبية الحديثة نظرا لأهمية هذه الأخيرة في عملية إتخاذ القرارات بالنسبة للمسيرين والمستثمرين.

ويعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة من أهم الأنظمة المحاسبية التي توفر لهم المعلومات الضرورية، ويهدف هذا البحث إلى تحديد الأنشطة التي تضيف لقيمة المنتجات أو الخدمات المقدمة وكيفية تمييزها، والأنشطة التي لا تضيف للقيمة والعمل على التخلص منها أو تقليصها، وهذا من أجل الوصول إلى تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى مستوى ممكن والإستفادة من هذه الفروقات، كما تناولنا نوع من بين هذه التكاليف وهي تكاليف الجودة، موضحين كيفية قياسها وتحليلها وكذا علاقتها بنظام الإدارة على أساس الأنشطة. وقد خلصت الدراسة إلى إبراز واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية، من خلال إسقاط الجانب النظري على المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.

الكلمات المفتاحية:

نظام الإدارة على أساس الأنشطة، تكاليف الجودة، الأنظمة المحاسبية الحديثة، أنشطة مضيقة للقيمة، أنشطة لا تضيف للقيمة.

Résumé :

L'intensification de la concurrence et la transition de l'économie vers une nouvelle étape (l'étape de la mondialisation) ont été caractérisées par un changement des facteurs de production, le recul de nombreux concepts et l'émergence d'autres concepts dans le domaine de la gestion, en particulier l'émergence de systèmes comptables modernes compte tenu de l'importance de cette dernière dans le processus décisionnel des gestionnaires et des investisseurs.

Le système de gestion basé sur les activités est considéré comme l'un des systèmes comptables les plus importants qui leur fournissent les informations nécessaires. Cette recherche vise à déterminer les activités qui ajoutent à la valeur des produits ou services fournis et comment ils sont évalués, et les activités qui n'ajoutent pas à la valeur et travaillent à s'en débarrasser ou à les réduire, et ce afin d'atteindre une réduction Les coûts de production sont aussi bas que possible et pour profiter de ces différences. Nous avons également discuté de certains de ces coûts, qui sont des coûts de qualité, expliquant comment les mesurer et les analyser ainsi que leur relation avec le système de gestion en fonction des activités.

L'étude a conclu pour mettre en évidence la réalité de l'application du système de gestion sur la base des activités dans les institutions algériennes en abandonnant le côté théorique sur l'Etablissement National de Peinture et l'unité de Souk Ahras.

les mots clés:

Système de gestion basé sur les activités, les coûts de qualité, les systèmes comptables modernes, les activités à valeur ajoutée, les activités qui n'ajoutent pas de valeur..

فهرس المحتويات

الفهرس

الصفحة	العنوان
-	البسمة
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
-	الملخص
II	الفهرس
II	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
II	قائمة الملاحق
أ - ج	مقدمة عامة
-	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
07	تمهيد
08	المبحث الأول : تقاسم الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة
08	المطلب الأول : الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة
08	الفرع الأول : تعريفات مختلفة للإدارة على أساس الأنشطة
12	الفرع الثاني : أسس تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة
22	المطلب الثاني : التحليل المفاهيمي لتكاليف الجودة ومختلف عناصرها
22	الفرع الأول : مفهوم تكاليف الجودة
29	الفرع الثاني : تحليل وقياس تكاليف الجودة
33	المبحث الثاني : مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس تكاليف الجودة
33	المطلب الأول : دور الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل تكاليف الجودة
33	المطلب الثاني : دور الإدارة على أساس الأنشطة في قياس تكاليف الجودة
35	المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية
35	المطلب الأول : الدراسات السابقة
41	المطلب الثاني : القيمة المضافة للبحث
42	خلاصة الفصل

-	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
44	تمهيد
45	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
45	المطلب الأول : طريقة الدراسة الميدانية
47	المطلب الثاني : أدوات الدراسة الميدانية
49	المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية
49	المطلب الأول : نتائج الدراسة الميدانية
61	المطلب الثاني : مناقشة فرضيات الدراسة
63	خلاصة الفصل
65	الخاتمة العامة
68	قائمة المراجع
74	الملاحق

فهرس الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
25	عناصر تكاليف الجودة	01
29	تصنيفات تكاليف الجودة المعتمدة في التحليل	02
45	مجتمع و عينة الدراسة	03
46	الإستبيانات الموزعة والإستبيانات المحصلة	04
47	مقياس ليكارت الخماسي	05
47	طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي	06
48	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	07
49	معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات محاور الإستبيان	08
50	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للفئة العمرية	09
51	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للمؤهل العلمي	10
52	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق الوظيفة	11
53	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق سنوات الخبرة المهنية	12
54	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق نظام إدخال المعلومات	13
55	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	14
57	إستجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير واقع تطبيق تكاليف الجودة في المؤسسة	15
58	معامل الارتباط لبيرسون بين متغيري الدراسة	16
59	إختبار معامل الإنحدار البسيط بين الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة	17

فهرس الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
16	تحليل و تقييم الأنشطة	01
18	الكفاءة في استخدام الموارد	02
20	آليات عمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة	03
24	تصنيف تكاليف الجودة	04
50	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير العمر	05
51	توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير المؤهل التعليمي	06
52	توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير الوظيفة	07
53	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	08
54	أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير نظام إدخال المعلومات	09
59	اختبار معامل الإنحدار البسيط بين المتغيرين	10

فهرس الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	الرقم
73	قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان	01
74	الإستبيان	02
78	نتائج برنامج spss	03

مقدمة

مقدمة:

تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها من أساليب ورؤى وتحليل كثيرة، فهي من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار ولها دور فعال ومؤثر في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. ومن هنا ظهر أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة حيث جاء لتغطية نقاط ضعف الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، والذي يتطلب بدوره منهجية جديدة في التفكير حول أداء العمل بالمؤسسة، من خلال دراسة كل نشاط بشكل مستقل مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضافة للقيمة وأخرى غير مضافة للقيمة، على اعتبار أن الإدارة على أساس الأنشطة هي الأداة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة المقدمة للمستهلك والحفاظ على القيمة التنافسية، من خلال تقديم منتجات بمستويات جودة عالية، فاستبدلت مبادئ المفهوم السابق الذي كان يعتقد بأن نجاح المؤسسة يقف على تصنيع المنتجات وتقديم خدمات بشكل أسرع وأرخص، ثم السعي لتصريفها في الأسواق إذ أصبحت الجودة إحدى أهم مبادئ الإدارة وأخذت جزء كبيراً من اهتمام المؤسسة.

فينتج عن أداء الأنشطة المتعلقة بانجاز الجودة تكاليف تسمى تكاليف الجودة، وهي ما تنفقه المؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدمية لضمان تقديم المنتج أو الخدمة إلى الزبون ليتوافق مع متطلباته، أو بمعنى آخر هي التكاليف المتعلقة بكل من الوصول أو عدم القدرة على الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب لكل من المنتجات أو الخدمات لمواجهة حاجات ورغبات وتوقعات متغيرة ومتنامية للزبون تماشياً مع متغيرات البيئة الخارجية.

وبالتالي فإن التزام المؤسسة بضبط مستوى معين من هذه التكاليف والحفاظ عليه أو عدم قدرتها على ذلك، يتطلب أسلوباً فعالاً يعمل على إدارة هذه التكاليف من خلال تحليلها وقياسها، فكان مدخل الإدارة على أساس الأنشطة أهم هذه الأساليب للقياس والإدارة بشكل جيد.

أولاً: طرح الإشكالية:

في ظل ما سبق ذكره وفي ظل الغموض الذي مازال يحيط بمفهوم الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة في أوساط مؤسساتنا الاقتصادية اليوم، فإن السؤال الذي يطرح نفسه هنا هو:

"ما هو دور الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس تكاليف الجودة؟"



وانطلاقا من الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ماذا نقصد بالإدارة على أساس الأنشطة؟

2- ما هي تكاليف الجودة؟ وما هي تصنيفاتها؟

3- ما هو واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة بالمؤسسة؟ وهل تتحمل المؤسسة تكاليف للجودة في سبيل تجنب وصول منتجات رديئة الجودة إلى الزبون؟

4- ما هي العلاقة بين الإدارة على أساس الأنشطة و تكاليف الجودة؟

ثانيا: فرضيات البحث:

للإجابة عن الأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

1- نقصد بأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة عملية تصنيف أنشطة المؤسسة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة لاستبعادها بهدف تخفيض التكاليف.

2- تعرف تكاليف الجودة على أنها التكاليف المصاحبة لإنتاج منتج ما أو تقديم خدمة يتمتع بالجودة اللازمة لإرضاء الزبون، وتصنف تكاليف الجودة إلى تكاليف ضبط الجودة وتكاليف الفشل في ضبط الجودة.

3- يتم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس، كما تتحمل المؤسسة مختلف أنواع تكاليف الجودة لوصول منتجات ذات جودة إلى زبائنهم.

4- هناك علاقة طردية قوية بين الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة.

ثالثا: مبررات اختيار الموضوع

إن ما دفعنا لاختيار هذا الموضوع بالإضافة إلى الرغبة الشخصية، ما يتضمنه من حداثة تكسبه صفة الأهمية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية بصفة عامة، ومؤسسة الدهن بولاية سوق أهراس بصفة خاصة، ولما يحمله موضوع الجودة وتكاليفها من اهتمام باعتبارها حتمية على المؤسسات الراغبة في إرضاء الزبون والحفاظ على حصتها السوقية، كما أن ذلك أيضا دفعنا لتوضيح آليات تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات، الأهم أيضا أن موضوع الجودة وتكاليفها بات أمرا حتميا على المؤسسات الجزائرية كونها من الآن فصاعدا مجبرة على تبني مثل هذه الأساليب الحديثة لإدارة تكاليف الجودة لأن الجزائر ليست بمنأى عما يجري من تحولات.

أما أسباب اختيار مؤسسة الدهن لإمكانية الوقوف على آليات تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة لتحليل وقياس تكاليف الجودة فيها، كون منتجاتها تتمتع بجودة عالية وتترجع على حصة سوقية كبيرة.

رابعا: أهداف البحث

قمنا بتناول موضوع الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- 1- تقديم إطار نظري لمفهوم الإدارة على أساس الأنشطة باعتباره أحد أهم الأساليب الإدارية في الوقت الحالي، الأمر الذي يساعد المهتمين بهذا الموضوع على فهم مضمونه والتعرف على آليات ومزايا تطبيقه كفلسفة إدارية معاصرة في محاولة لتقليل الفجوة المعرفية لتبني هذا الأسلوب في المؤسسات الجزائرية.
- 2- تعميق الفهم لموضوع تكاليف الجودة وإلقاء المزيد من الضوء على تصنيفاتها وآليات قياسها وتحليلها في المؤسسات الجزائرية.
- 3- التوصل في نهاية الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات التي من الممكن أن تساهم في إرساء معالم الإدارة على أساس الأنشطة، وكذا تكاليف الجودة في مؤسساتنا وتقديم مدخل متكامل لدور أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس تكاليف الجودة.

خامسا: أهمية البحث

تكمن في الحاجة الأكاديمية لمثل هذه الدراسات، حيث تم التطرق لموضوع الإدارة على أساس الأنشطة ودوره في تحليل وقياس تكاليف الجودة، باعتباره أحد أهم المدخل الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية التي تؤدي إلى الوصول إلى رضا الزبون، بالإضافة إلى بناء وتعزيز القدرات التنافسية للمؤسسة الاقتصادية اليوم، والتطرق إلى أهم النقاط البارزة في تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، ودراسته في إطار أكاديمي يمكن من خلاله إثراء البحث حول هذا الموضوع بمزيد من التحليل و الدراسة.

أما أهمية الدراسة في الواقع العملي فهي تكمن في محاولة التعرف على واقع تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة لقياس وتحليل تكاليف الجودة، من خلال المؤسسة محل الدراسة ومحاولة تقييم تطبيق مثل هذه الأساليب من خلال التحليل الموضوعي للدراسة الميدانية .

سادسا: حدود البحث: لقد تم الاعتماد على الحدود الزمنية والمكانية التالية:

قمنا بـمحصر الحدود المكانية للموضوع بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP -وحدة سوق أهراس - ؛ أما الزمنية فهي تتعلق بالفترة التي قمنا بإجراء التريص الميداني خلالها.

سابعا: منهج البحث

من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى جانبين هما:

1- الجانب النظري: وفيه اعتمدنا على الأسلوب الوصفي و التحليلي لأهم ما جاء في الكتب والمراجع العربية والأجنبية

والمقالات و المجالات والملتقيات المتعلقة بأدبيات البحث النظرية.

2-الجانب التطبيقي: نعتمد على منهج دراسة حالة وتمثلة في المؤسسة محل الدراسة، ومن الأدوات المستعملة الاستبانة

الموجهة إلى العينة خلال فترة التريص.

ثامنا: صعوبات البحث

من خلال إنجاز هذه الدراسة واجهنا بعض العراقيل والصعوبات التي تمثلت في ثقافة التحفظ عن المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام وبالخصوص المعلومات المتعلقة مباشرة بالمحاسبة، كما أثرت ثقافة التكتم عن المعلومات في صياغة ونوعية وعدد الأسئلة المطروحة رغم قلتها ووضوحها، كما أن فترة التريص كانت قصيرة جدا بسبب التدابير الوقائية التي إتخذتها المؤسسة في سبيل مواجهة وباء كوفيد-19، حيث تم تعليق التريصات الميدانية مما جعلنا نواجه صعوبة في إسترجاع الإستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، كما أننا واجهنا صعوبات كبيرة في إستعمال برنامج الحزم الإحصائية SPSS بسبب عدم دراستنا لهذا البرنامج خلال جميع مراحل تكويننا الجامعي، مما أثر على بعض التعليقات على نتائج الإختبارات الخاصة بأداة الدراسة.

كما أن إنعدام الإتصال المباشر مع الأستاذ المشرف أثر سلبا على إنجاز دراستنا وخاصة الفصل التطبيقي، وهذا بسبب التدابير الوقائية التي المطبقة في البلاد لمواجهة فيروس كورونا.

تاسعا: هيكل البحث

تم التطرق لموضوع الإدارة على أساس الأنشطة ودوره في تحليل وقياس تكاليف الجودة من خلال فصلين وفقا لطريقة IMRAD

كالتالي:

-يتناول **الفصل الأول: الأدبيات النظرية** وذلك من خلال ثلاثة مباحث؛ المبحث الأول: تقديم الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف

الجودة، والمبحث الثاني: مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس تكاليف الجودة؛ أما المبحث الثالث: فتناولنا فيه **الأدبيات**

التطبيقية (الدراسات السابقة والقيمة المضافة).

-أما **الفصل الثاني**: فتطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية، إذ يتكون من مبحثين إثنين؛ المبحث الأول تضمن الطريقة والأدوات المستخدمة في

الدراسة؛ أما المبحث الثاني تناول تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:
الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

تعمل المؤسسة باستمرار على تحقيق رضا الزبون من خلال تحسين قيمة المنتجات و الخدمات المقدمة وبالشكل الذي يمكنها من تحقيق التميز على غيرها من المؤسسات، مما ينعكس أثره على زيادة الأرباح، وفي سبيل ذلك تعمل المؤسسات على تبني مجموعة من الإستراتيجيات أهمها إستراتيجية تخفيض التكلفة، وهذا يتطلب إستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات لإدارة التكلفة بقصد تخفيضها، وتتعدد هذه الأساليب والأدوات وتتكامل مع بعضها، وإحدى هذه الأساليب هي إستخدام مدخل للإدارة على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ولا سيما تكلفة الجودة من خلال الإدارة الفاعلة للأنشطة المختلفة التي تتكون منها المؤسسة وبالشكل الذي يحقق الإستغلال الأمثل للموارد المستخدمة في أداء هذه الأنشطة، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفتها، حيث أن إدارة هذه الأنشطة تتم من خلال إستخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ، وهذه الأخيرة أضحت تحظى باهتمام المسيرين حيث أصبح ينظر للمؤسسة على أنها مجموعة أنشطة قابلة للتعديل والتحسين و بالتالي سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى :

- الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة.
- التحليل المفاهيمي لتكاليف الجودة ومختلف عناصرها.
- مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل و قياس تكاليف الجودة.

المبحث الأول : تقديم الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة.

يهدف هذا المبحث إلى إبراز مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة، ثم تحديد أهمية اعتماد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بالإضافة إلى أهدافها، وكذا إبراز التحليل المفاهيمي لتكاليف الجودة ومختلف عناصرها.

المطلب الأول : الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة.

الفرع الأول : تعاريف مختلفة للإدارة على أساس الأنشطة (ABM) Activity Based Management

تقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها الزبون و تحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. ومنه يمكن تعريف الإدارة على أساس الأنشطة بأنها :

➤ "استخدام تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، و هي بذلك لا تركز أساس على استخدام نظام محاسبة الأنشطة مجرد القياس التفصيلي الدقيق لتكلفة المنتج و إنما تعني فيه بالدرجة الأولى باستكشاف الاستخدامات الإدارية لنظام المحاسبة عن الأنشطة".¹

➤ "الإدارة على أساس الأنشطة هي أداة من أدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تركز على مفهوم الإدارة الإستراتيجية وإعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر للعمليات بغرض تحقيق أهداف معينة".²

➤ "الإدارة على أساس الأنشطة هي التقنية التي تستخدم معلومات كلفة ABC ليس فقط بالنسبة لقرار المنتج أو الخدمة التي ينبغي بيعها بل وبشكل أكثر أهمية لتحديد فرص تغيير الأنشطة للاستفادة من المعلومات التفصيلية التي يظهرها هذا التحليل عن الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة".³

من خلال ما تقدم نجد أن الإدارة على أساس الأنشطة هي :

" أسلوب يعتمد على استخدام معلومات محاسبية للتحكم في التكاليف من اجل استبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة، بعد قيام المؤسسة بتحليل الأنشطة مع التركيز على تطوير العلاقات مع المستهلكين والعملاء".

¹ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار صفاء للنشر، مصر، 2014، ص31.

² زيان عبد الوهاب، دور محاسبة التسيير في الرقابة على الأداء، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2014، ص31.

³ مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية الأصالة و المعاصرة، المكتبة العصرية للنشر، المنصورة، مصر، 2007، ص75.

➤ أهمية الإدارة على أساس الأنشطة

يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة أسلوب الأنشطة الرئيسي داخل المؤسسة عن طريق تحديد الأنشطة وكيفية قيام كل واحد منها باستهلاك الموارد من خلال تصنيفها، فيسمح بذلك باتخاذ القرارات الإستراتيجية و الخاصة بالعمليات وبالتالي فإن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة له مجموعة من المساهمات تلخص أهمية هذا النظام و تتمثل فيما يلي:¹

1- في قرارات التسعير:

إن التوزيع غير الدقيق الذي ينتج من الأنظمة التقليدية يؤدي إلى جعل كلفة المنتج غير حقيقية فتتشوه عملية التسعير، فهنا تظهر أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة في مجال التسعير، حيث أن قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية نظراً لتأثيره على استمرارية المؤسسة في أدائها لأنشطتها وتنميتها وتطويرها، و الملاحظ أن اتخاذ قرار التسعير لا يعتمد فقط على اعتبارات الكلفة و إنما قد يعتمد ليشمل الظروف المحيطة بتسويق المنتج مثل: طبيعة المنتجات المنافسة و طبيعة المنافسين و التدخل الحكومي و غيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة بين الشركات المحلية مع بعضها البعض أو منافستها للشركات العالمية، والتي تحفز الشركة في أن تكون اهتماماتها بالغة بما يتعلق بتخفيض السعر و تحسين نوعية المنتج لذلك فإن نظام الإدارة على أساس النشاط هو الأسلوب الأكثر دقة لذلك كما يعتبر وسيلة لتسعير المنتجات بشكل أكثر دقة أيضاً.

2- في قرارات الربحية و مزيج المنتجات الأمثل:

يأتي دور الإدارة على أساس الأنشطة في هذا النوع من القرارات من خلال تحليل الأنشطة وبالذات المرتبطة بالعمليات الإنتاجية وبشكل أكثر تفصيلاً من أنظمة التكاليف التقليدية، كذلك يبين النظام الطريقة التي تترابط بها الأنشطة مع بعضها البعض بهدف توليد الأرباح من خلال استهلاك الموارد، و يساعد أيضاً في صنع القرارات المرتبطة بتأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة من اختيار مزيج المنتجات الذي يؤمن ذلك إذ يمكن من اختيار البديل الأمثل المتاح لتحديد المزيج الأمثل و المناسب لتحقيق هدف الإدارة و من خلال هدف المؤسسة سواء كانت هادفة للربح أم لا.

3- في قرارات تصميم المنتجات:

إن رغبة المؤسسة في إنتاج معين (سلعة أو خدمة) ذو مواصفات مقبولة من قبل المستهلكين منها، هو ما يدفعها لإجراء بحوث ودراسات نظرية و ميدانية قبل البدء بالإنتاج، لأن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة هو في مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن إضافة إلى تحقيق

¹ إسماعيل يحيى التركيبي وآخرون، الخاسبة الإدارية فضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، ص 34-35.

أهدافها من جراء إنتاج ذلك المنتج و عليه فإن الجهد الإداري ينصب أساسا في كيفية تصميم منتج معين و تنفيذه بالشكل الذي يلي احتياجات المستهلكين. وذلك لأن المستهلك يتوقع صفات و خصائص معينة من تصميم المنتج مثل الجودة، الثقة و السعر المناسب لغرض شرائه، لذلك يلاحظ أن قرار تصميم المنتج و تسعيره مرتبطان معا، لأنهما يدخلان ضمن البدائل الموضوعه من قبل المستهلك في اختيار المنتجات، و هنا تبرز قدرة المنشأة في تلبية طلبات الزبون بسرعة تنافسية مع المؤسسات الأخرى عن طريقه السرعة و الدقة في تحليل طلبات الزبون يدويا أو إلكترونيا .

4- في تخفيض التكاليف:

عن طريق فهمها بشكل جيد و تحليل الأنشطة و اختيار موجهات الكلف المناسبة، حيث أن تنظيم الأنشطة يساهم في تخفيض التكاليف، من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، و كذلك تقليل وقت الاستجابة للزبون باستخدام معلومات مستندة على تحليل هذه الأنشطة.¹

5- في قرار توفير موارد الإنتاج:

يعتمد نظام الإدارة على أساس الأنشطة على المقارنة المرجعية من أجل دراسة ومقارنة وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل، ويقصد بالمقارنة المرجعية البحث المستمر للحصول على أكثر الطرق كفاءة في إنجاز المهمة من خلال المقارنة مع مؤسسات أخرى أو ضمن نفس المؤسسة ما بين وحداتها الفرعية.

✓ تحديد مهام وأهداف المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يناظره العملاء.

✓ تحديد ووصف عمليات المؤسسة.

من بين كل العمليات يتم تحديد العمليات الأكثر أهمية فيما يتعلق بتحقيق المهام والأهداف المحددة، ويتم اختيار مؤسسة مرجعية بالنسبة لكل عملية ذات أهمية.

تبرز أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة في التحكم في التكاليف عن طريق فهمها بشكل جيد، نتيجة لتحليل الأنشطة و مسبباتها، والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أي الاستغناء عن تكاليف هذه الأنشطة.¹

¹ إسماعيل يحيى التركيتي وآخرون، مرجع سابق، ص34.

➤ أهداف الإدارة على أساس الأنشطة

إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يعد نظاما متطورا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، فقد ركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة على سبع خطوات لا بد من تحقيقها للوصول إلى الأهداف التي أعدت من أجلها، لذلك قبل التطرق إلى أهداف هذا النظام لا بد من معرفة هذه الخطوات و التي يمكن إدراجها في النقاط التالية:²

- ✓ التركيز على إدارة أنشطة العمليات لتحقيق الأهداف.
- ✓ التقليل من تكلفة الأداء و تقييم الخدمات و توجيه الأنشطة التي لا تضيف قيمة وصولا إلى خلق قيمة اقتصادية للمؤسسة.
- ✓ التركيز على العمليات والأنشطة التي تلبى احتياجات الزبائن مرتفعي الربحية والقادرين على الدفع.
- ✓ خلق مقاييس للأداء عن التكلفة و الوقت و الجودة.
- ✓ دعم مفاهيم تقييم الأداء.
- ✓ إعادة هندسة العمليات والأنشطة لإعادة تصميم وتنفيذ آراء الخدمات أثناء الدورة.
- ✓ دعم المفاهيم المشتركة بالأرباح والمشاركة بالأهداف و روح الفريق في العمل.

إن الاتجاه نحو تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة يأخذ دورا شموليا وفقا لتخطيط و رقابة التكلفة من خلال الأهداف التي يحققها والتي يمكن تحديدها كالأتي³:

- ✓ قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المؤسسة.
- ✓ تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة و هي تكاليف الأنشطة التي يمكن أن تحذف من دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة والأداء والقيمة المستخدمة.
- ✓ تحديد كفاءة و فاعلية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة.
- ✓ تحديد و تقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة.
- ✓ أداء الأعمال بالتركيز على تأثير التغيرات على الأنشطة و العمليات لكل المجالات المتأثرة بضمها التكاليف غير المباشرة.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 34.

² سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة نحو تسيير و تطوير أداء الخدمات المصرفية و خفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28(8)، 2014، ص 07.

³ علي حازم اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، العراق، المجلد 32 العدد 98، ص 230.

- ✓ إيجاد لغة مشتركة حيث أنما بالتركيز على النشاط و العملية توفر عمليات لتحدي القرارات والمدراء والعاملين بشكل أفضل.
- ✓ الوفاء باحتياجات عملاء الشركة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة ومستوى الخدمة المناسبة.

الفرع الثاني: أسس تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة.

يهدف هذا المطلب إلى إبراز أنواع الإدارة على أساس الأنشطة و آليات تطبيقها داخل المؤسسة بالإضافة إلى مزايا هذا المدخل كأداة لتصنيف الأنشطة.

أولاً: أنواع الإدارة على أساس الأنشطة

يوجد نوعان من الإدارة على أساس الأنشطة يتمثلان في:¹

1- الإدارة على أساس الأنشطة التشغيلية:

وهي مجموعة الأنشطة والإجراءات التي تمكن من القيام بالمهام بالطريقة الصحيحة وتعمل على تعزيز كفاءة استعمال الأصول والموارد وخفض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال استخدام الموارد على نحو أفضل وتشمل:

- إدارة أداء الأنشطة بأكثر كفاءة.
- إعادة هندسة العمليات.
- الجودة الشاملة.
- قياس الأداء.

¹ Ildiko Reka cardos Stefan Pete , activity based costing (abc) and activity based management (abm) implementation-Is this the solution for org profitability.http :www.focusintl.com / RBM 104-2011/1/9 pdf.

2- الإدارة على أساس الأنشطة الإستراتيجية:

هي الأنشطة والإجراءات التي تؤدي إلى القيام بالأشياء الصحيحة وتوضح عدة طرق مختلفة يمكن للمؤسسة من خلالها أن توجد ميزة تنافسية في السوق وتحافظ عليها وذلك من خلال تغيير الطلب على الأنشطة لخفض التكاليف وزيادة الربحية وتشمل القرارات الخاصة بـ:

- تصميم المنتج.
- خط المنتج و مزيج العملاء.
- تحسين العلاقات مع الموردين (التسعير، التسليم، التعبئة، التغليف).
- تجزئة السوق.
- قنوات التوزيع.

ثانياً: آليات تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة

قبل التطرق لقاموس الأنشطة لا بد من تحديد مفهوم تحليل الأنشطة لأن إدارة الأنشطة تستلزم بالضرورة تعريف لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة ثم تحليل الأنشطة المؤداة داخل كل عملية.

1- تحليل الأنشطة:

يهدف تحليل الأنشطة إلى حل تركيبة المؤسسة إلى مكوناتها الأساسية والتعامل مع مخرجات هذا التحليل والتي يمكن أن تكون أكثر قابلية للفهم والإدارة، إذن تحليل الأنشطة يبدأ برسم خريطة الأنشطة ومهام الشركة بشكل يمكن فهمه وإدراكه والتعامل معه، ويعتمد تحليل الأنشطة على ملاحظة هامة مفادها أن النظام الداخلي ضخم جدا ويصعب إدارته والتعامل معه كوحدة واحدة ولكن يمكن بتحليل هذا النظام إلى مكوناته الأساسية التي يكون من السهل التعامل معها وإدارة كل من المكونات بمفردها ويترب على تحليل الأنشطة فهم الطريقة التي تؤدي بها الأنشطة داخل المؤسسة في الوقت الحاضر في شكل معلومات على درجة كبيرة من القيمة والأهمية.¹

ومن أمثلة ذلك:

- ما هو الشيء الذي يتم إنجازها؟
- ما هي كمية العمل التي يتم إنجازها؟

¹ أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2013، ص 74-75.

- ما هي الكيفية التي يؤدي بها العمل والتي تؤدي بها المهام؟
- ما هي تكلفة انجاز الأعمال؟
- ما هي جودة الأعمال المنجزة؟
- ما هو زمن أداء المهام و الأعمال؟
- ما هي مخرجات العمل أو المخرجات الحقيقية للأداء؟
- ما هي العلاقة بين الموازين و الشركة و علاقة العملاء بالشركة؟
- ما هي العلاقة بالخدمات؟

ويجري تحليل الأنشطة في خطوات أربعة متتالية على النحو التالي:¹

- ✓ تحديد أهداف العمليات من خلال طرح سؤال محدد هو ما الذي يريده أو يتوقعه العميل من عمليات المؤسسة.
- ✓ تسجيل كافة الأنشطة المستخدمة لاستكمال المنتج أو الخدمة منذ بدء العمليات وحتى انتهائها في صورة خريطة تحليلية.
- ✓ تصنيف الأنشطة.
- ✓ الاستمرارية في تحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة فيجب التخطيط لاستبعادها أو على الأقل تخفيضها، ومن تجميع الأنشطة التي تضيف قيمة تكون تركيبة سلسلة القيمة.

2- قاموس الأنشطة (تصنيف الأنشطة):

من الأساليب المفيدة لضمان الاتساع في تعريف المهام والأنشطة داخل الشركات استخدام ما يسمى بقاموس الأنشطة.

يتضمن قاموس الأنشطة أيضا لائحة بأسماء الأنشطة والمهام التي يتم تأديتها ويتم تصنيف الأنشطة كما يلي:²

¹ رشيد الجمال، محمود عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 127.

² المرجع نفسه، ص 127.

2-1- أنشطة تصنيف قيمة:

و هي الأنشطة الضرورية التي يجب المحافظة عليها وترشيد استخدامها لتحقيق أكبر استفادة ممكنة من التكاليف المترتبة عليها، وتعتبر التكاليف المترتبة على هذه الأنشطة تكاليف ضرورية يجب تحميلها إلى تكلفة المنتجات والخدمات ويمكن تصنيف هذه الأنشطة التي تصنيف قيمة إلى فئتين:

■ الأولى: أنشطة تصنيف للقيمة من وجهة نظر العميل:

و هي أنشطة تساهم مباشرة في ارضاء العميل و تحسين نظرته إلى المنتج مما يساعد على زيادة قيمة المنتج من وجهة نظر العميل (أنشطة التحويل من مادة خام إلى منتج تام).

■ الثانية: الأنشطة التي تعتبر ضرورية لكي يؤدي التنظيم ككل وظائفه، وتنقسم هذه الفئة بدورها إلى مجموعتين:

✓ أنشطة معاونة: وهي الأنشطة التي تقدم خدمات مباشرة وضرورية للأنشطة التي تصنيف قيمة من وجهة نظر العميل مثل أنشطة الصيانة و الجدولة و المناولة.

✓ أنشطة مستدامة (معززة): و هي الأنشطة التي تحافظ على وجود الشركة ككل مثل أنشطة الرقابة والأمن والأنشطة المحاسبية والإدارية والاجتماعية.

2-2- أنشطة لا تصنيف إلى القيمة:

و هي باقي الأنشطة التي تؤدي في المؤسسة وليست ضمن الفئة الأولى، بمعنى أنها أنشطة غير ضرورية ويمكن التخلص منها دون التأثير على نظرة العميل إلى المنتجات، ودون التأثير في قدرة التنظيم على أداء وظائفه مثل أنشطة التخزين وأنشطة الفحص وإصلاح العيوب وأنشطة الانتظار للتشغيل وتعتبر التكاليف المترتبة على هذه الأنشطة تكاليف غير ضرورية يجب التخلص منها وعدم تحميلها إلى تكلفة المنتجات والخدمات. وفيما يلي بعض الأنشطة المرشحة للاستبعاد كونها لا تصنيف إلى قيمة المنتج النهائي مثل:¹

● التخزين:

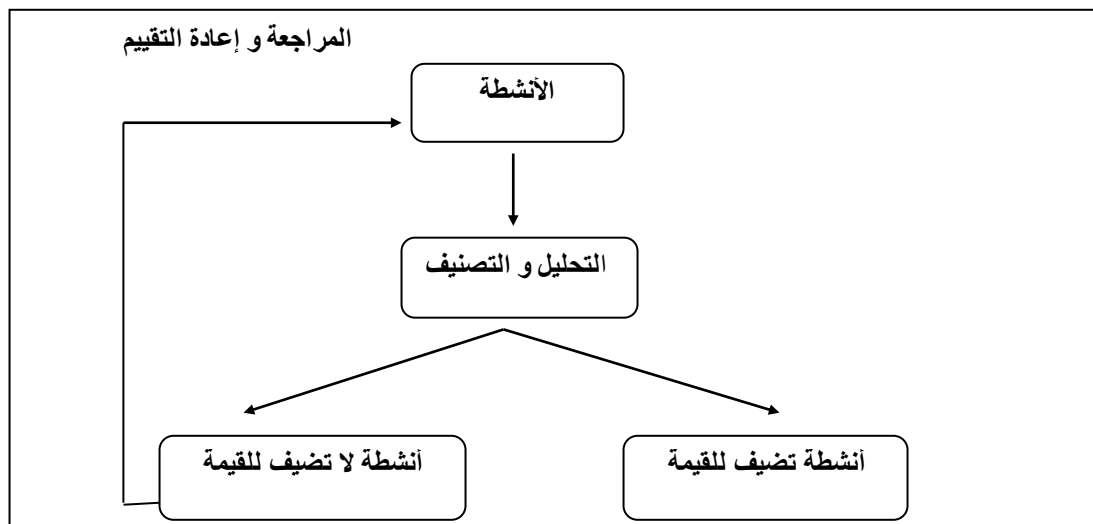
يعتبر نشاط التخزين للمواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام على رأس الأنشطة التي لا تصنيف للقيمة لذلك تثبت العديد من المؤسسات فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب لاستبعاد أو على الأقل تخفيض أنشطة التخزين.

¹رشيد الجمال، مرجع سابق، ص 129.

• الوقت الضائع:

لا يضيف الوقت الضائع أي قيمة للمنتج لذلك يؤدي تخفيض الوقت الضائع الذي يقضيه العمال دون عمل انتظار لبدء العمل في شيء ما إلى تخفيض تكلفة الوقت .

الشكل رقم (1): تحليل و تقييم الأنشطة



المصدر: رشيد الجمال، مرجع سابق، ص128

3-تقييم الأنشطة:

بعد تصنيف الأنشطة تأتي عملية تقييم الأنشطة،فيتم خلال هذه المرحلة معالجة خاصة للأنشطة الضرورية فيجب معرفة المستوى المطلوب مما يريده الزبون و أثر ذلك على الأنشطة الضرورية، وأيضاً ما يتطلبه ذلك المستوى من إمكانيات متاحة أمام المؤسسة، و يتم تقييم الأنشطة باستعمال بعض المقاييس للحكم على مدى إضافتها و تتمثل في:

3-1-مقياس الوقت:

يعد الوقت عاملاً مهماً في العملية الإنتاجية و أحد أهم المؤشرات في الحكم على فعالية أداء الأنشطة على مستوى المؤسسة ولا يقصد به أن تؤدي العملية الإنتاجية في الوقت المحدد لها فحسب، بل يجب أن يتم استغلال هذا الوقت بكفاءة عالية لأن الوقت الإجمالي للعملية الإنتاجية يتكون من مجموع الأوقات التالية: وقت الشغل، وقت الفحص، وقت الحركة و التنقل، وقت الانتظار و الخزن، حيث أن الوقت الذي يضيف للقيمة هو وقت الشغل أما الوقت الذي لا يضيف للقيمة فهو يمثل وقت الفحص و وقت الانتظار والتخزين و وقت الحركة

والانتقال، وهو يمثل وقت ضائع لا يوجد قيمة للمستهلك وتحدث زيادة هذا الوقت بسبب عدم كفاءة العملية التصنيعية التي قد تنتج عن ضعف الصيانة والتوقف المفاجئ للآلات والمكينات.¹

3-2- مقياس الجودة:

لقد أصبحت الجودة إحدى أهم مبادئ الإدارة في الوقت الحاضر، فالإدارة فيما سبق كانت تعتقد بأن نجاح المؤسسة يعني تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات بشكل أسرع وأرخص، ثم تستعد بعد ذلك لتصريفها في الأسواق وتقديم خدمات لتلك المنتجات بعد بيعها من أجل تصليح العيوب الظاهرة فيها.

لقد غيرت مبادئ الجودة هذا المفهوم القديم وتم استبداله بمفهوم جديد يدعو إلى مبدأ تصنيع المنتجات بشكل أفضل، الذي يعتبر الطريقة الأمثل للتصنيع بشكل أسرع وأرخص.²

3-4- مرونة النشاط:

وهي درجة الاستجابة لأي تغيرات قد تحدث في البيئة الداخلية للمؤسسة أو البيئة الخارجية، فمثلا في حالة تغيير المواصفات التي يطلبها الزبون في السلعة فهل يتمتع النشاط بالقدرة على التجاوب مع ذلك؟ أي مدى التنوع في خدمات ومنتجات النشاط في حالة حدوث تغيير في الأساليب التكنولوجية المستخدمة في الإنتاج، بمعنى هل يستطيع النشاط أن يتماشى مع هذه التغيرات أم لا؟ إذن فالمؤسسة التي تستخدم نظام الإدارة بالأنشطة تنطلق من تحديد أنشطتها الرئيسية والفرعية وتحليلها إلى أنشطة مضيئة للقيمة و أنشطة غير مضيئة للقيمة ودراستها وتقييم أدائها باستخدام مؤشرات معينة، بهدف اتخاذ القرارات المناسبة من أجل تحسين أدائها.³

3-5- الكفاءة في استخدام الموارد:

من أجل تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد لا بد من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف للقيمة وبالتالي التخلص من تكاليفها غير الضرورية، أو على الأقل محاولة التقليل من عدد مرات القيام بهذه الأنشطة التي لا تضيف للقيمة سيؤدي إلى تحرير الموارد التي كانت مستغلة أو مشغولة بهذه الأنشطة مثلا: تحرير أراضي ومباني وتجهيزات وأفراد ورأس المال المجدد في المخازن في حالة التخلص من الحاجة إلى

¹ إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة لتحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 27/28، 27 نوفمبر 2012، ص106.

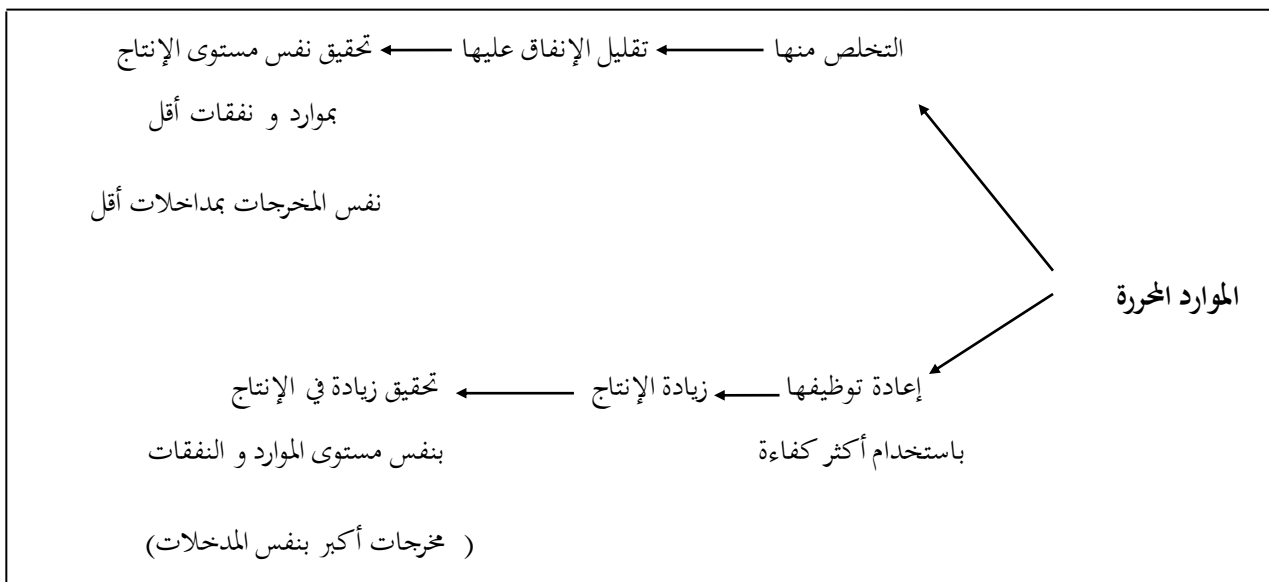
² المرجع نفسه، ص106.

³ المرجع نفسه، ص107.

نشاط التخزين بالتخلص من الحاجة إلى وجود المخزون بنفسه، فإذا توقفت إجراءات التحسين عند هذه الخطوة فلن يكون لها أي تأثير على الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، بل على العكس سيتم إضافة الموارد المحررة إلى الطاقات العاطلة ولذلك يجب على الإدارة أن تتقدم بخطوة أخرى في التحسين وهي: إما أن تتخلص كلياً من هذه الموارد للتخلص من الإنفاق عليها (زيادة الكفاءة في شكل المحافظة على مستوى الإنتاج والمخرجات باستخدام موارد ونفقات ومدخلات أقل) أو توزيع هذه الموارد المحررة أو إعادة توظيفها بما يحقق زيادة في الإنتاج والمخرجات (زيادة الكفاءة في شكل زيادة الإنتاج والمخرجات باستخدام نفس الموارد والمدخلات مثلاً: باستخدام الأراضي والأفراد ورأس المال المحرر من المخازن في بناء خط إنتاج جديد والخلاصة أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يساهم في زيادة الربحية في المؤسسة من خلال زيادة الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة وذلك من خلال:

- ✓ تحليل العمليات إلى مكوناتها من أنشطة ومهام.
- ✓ تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف للقيمة وأنشطة لا تضيف للقيمة.
- ✓ محاولة التخلص أو التقليل بقدر الإمكان من الأنشطة التي لا تضيف إلى القيمة وتحرير الموارد التي كانت مشغولة بالأنشطة غير الضرورية.¹

الشكل رقم (2): الكفاءة في استخدام الموارد



المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 86.

¹، إسماعيل حجازي، سعاد معالي، مرجع سابق، ص 107.

وهناك خمس مداخل لتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد و هي:¹

- تخفيض الموارد المستخدمة: حيث أن العمليات التي تستخدم موارد أكثر مما هو مخطط يعتبر إسرافاً.
 - تخفيض الأخطاء: و التي تكون ناتجة في أغلب الأحيان عن العمالة الرديئة والتي تتطلب إعادة التصنيع.
 - تحقيق أو التفوق على توقعات المستهلكين.
 - جعل العمليات أكثر أمناً: إن مكان العمل الآمن أكثر إنتاجية و فعالية حيث يتم الإنتاج بمعدلات أكثر من المكان غير الآمن.
 - زيادة زمن القائمين بالعمليات: يعتبر تحقيق زمن القائمين بالعمليات أمراً ضروريا بالرغم من صعوبة تحديد من هو العامل الراضي و السعيد يكون أكثر إنتاجية من غيره.
- ويتمثل الهدف الأساسي من الكفاءة أو التحسين في استخدام الموارد في تحقيق الجودة عن طريق الإلتقان الكامل رغم أنه يصعب تحقيقه لكن يجب العمل على الاقتراب منه. لأنه يؤدي إلى تحسين الإنتاجية والتي تؤدي بدورها إلى تخفيض التكاليف ومن ثم تقليل الأسعار وبالتالي زيادة الحصة السوقية، أي أن هذه العملية تشكل سلسلة ذات حلقات مترابطة مع بعضها البعض حيث تؤدي كل حلقة إلى الحلقة الموالية.

4-مرحلة التجسيد:

بعد تحديد الأنشطة و تقييم كل منها، تأتي مرحلة التجسيد على أرض الواقع فيتم من خلال هذه المرحلة:²

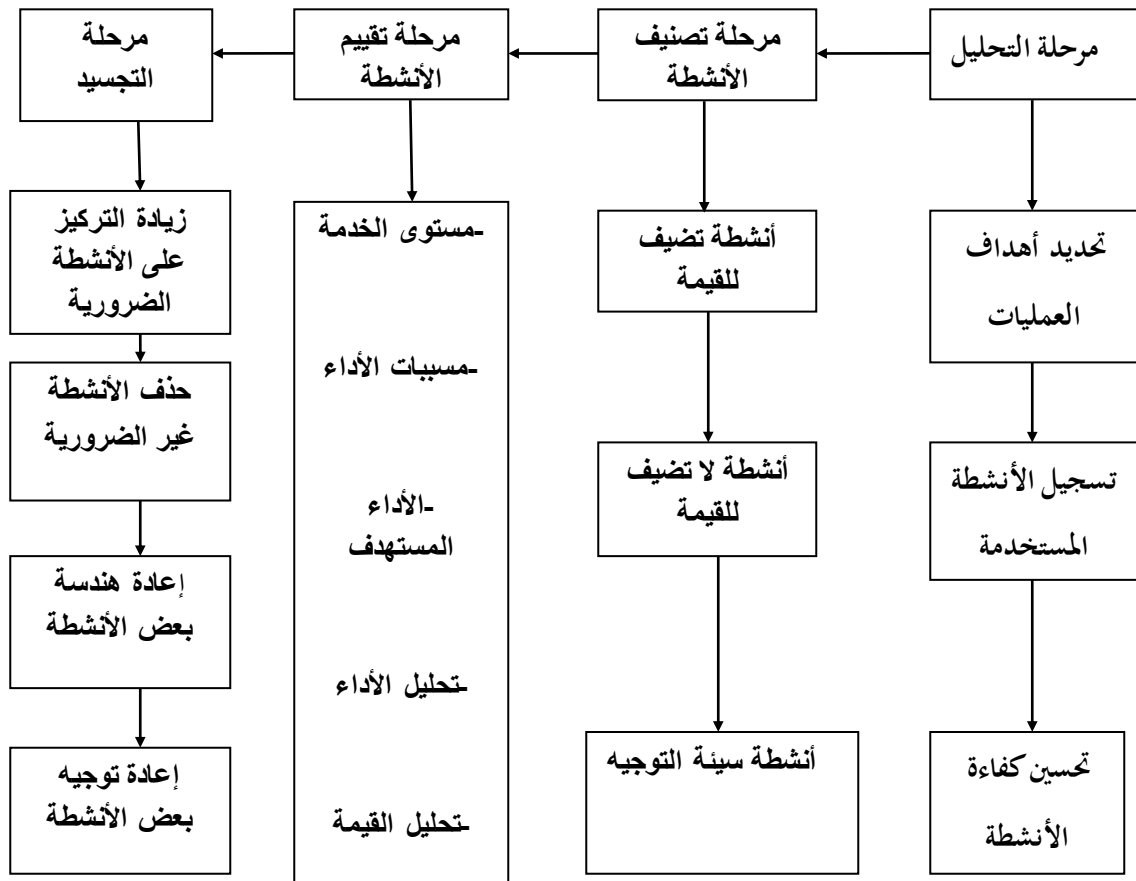
- حذف الأنشطة غير الضرورية و التي ليس لها قيمة مضافة و هو ما من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف، لكن يجب الحذر من هذه العملية حيث لا يؤخذ هذا القرار إلا بعد التأكد التام من أن النشاط غير ضروري كما لا يعتبر قرار الإلغاء عملاً سهلاً.
- زيادة التركيز على الأنشطة المنشئة للقيمة من خلال زيادة فعالية المهام المكونة لهذا النشاط ومحاولة ربح النجاعة و الكفاءة له، كما يجب الاهتمام بالأنشطة التي يمكن أن تؤثر عليه سواء كانت أنشطة سابقة أو لاحقة، كما تستخدم مدخل الأداء المستهدف من أجل زيادة فرص نجاح عملية التركيز على هذه الأنشطة.

¹إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سابق، ص108.

²علي حازم الياصور، مرجع سابق، ص236.

- إعادة ضبط بعض العمليات و الإجراءات، فليس فقط الأنشطة هي المعنية بعمليات التحسين فالإجراءات و المهام أيضا معنية، فمثلا يجب تبسيط العمليات وتسهيلها لأن أغلب المشاكل في تعقد العمليات وهو ما يعتبر مشكلة حقيقية في بعض الأحيان.
- معالجة بعض الأنشطة مع تحديد أبعادها، فمثلا الأنشطة الثانوية يمكن أن تعالج و يعاد النظر فيها إذا كانت تكاليفها كبيرة ومحاولة فهم السبب و اقتراح حلول لذلك.
- إحداث توازن بين الأنشطة، وذلك بالتحكم بين تلك الأنشطة التي حذفت مواردها والإمكانات المتاحة أمامها وبين تلك التي ركزت عليها العمليات، وإيجاد حلول لبعض الأنشطة التي تعرف اختناقا خاصة إذا كانت تعتبر من الأنشطة الضرورية.

الشكل رقم (3): آليات عمل نظام الإدارة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على ما سبق.

ثالثاً: مزايا تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة

تظهر أهمية نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المزايا التي يقدمها تطبيقه للمؤسسة و تتجلى مزاياه في النقاط التالية:¹

- ✓ يؤدي نظام الإدارة على أساس الأنشطة دوراً فعالاً في تخفيض التكاليف من خلال تشجيع الإدارة العليا على توجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة والعمليات وعدم الاهتمام بالتكلفة وحدها.
- ✓ توفر عمليات احتساب العائد على الاستثمارات للأنظمة التقليدية الذي يقدمه تحليل الأنشطة وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة، فالتحليل التقليدي يركز على مستوى عالي من تأثير التغيرات على الحسابات المتعلقة بالموارد الاقتصادية المجتمعة ورأس المال العامل في حين أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يقوم بتحليل الأنشطة وتصنيفها واستبعاد التي لا تضيف قيمة منها.
- ✓ يساعد في التحليل لترتيب الغرض حسب أسبقيتها، إذ ترتب الأنشطة حسب التكاليف الأكثر و المتوقع أن تحصل على مردود أكبر، ويمكن وصف التكلفة بأنها ذات قيمة مضافة مقابل عدم وجود قيمة مضافة لها لغرض النظر إلى التخفيض أو التخلص من الضياع الموجود في الأنشطة والعمليات، وعدا الكلفة يأخذ التحليل بعين الاعتبار العوامل غير المالية الأخرى مثل رضا الزبون والنوعية وموضوع الموارد البشرية كوسيلة لتحديد الغرض لتحسين الأعمال.
- ✓ يدعم نظام الإدارة على أساس الأنشطة عملية السعي المستمر للتحسين، من خلال منح الإدارة رؤية جديدة وواضحة عن آلية انجاز الأنشطة و التركيز على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة.
- ✓ يتيح نظام الإدارة على أساس الأنشطة خلق سلوك تحفيزي من أجل تطوير جانب أكثر من طبيعة أعمال المؤسسة.
- ✓ يدعم نظام الإدارة على أساس الأنشطة تفوق (تميز) الأعمال من خلال توفير المعلومات التي تسهل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية طويلة الأجل حول عدة أمور مثل: مزيج المنتجات والموارد وتصميم المنتجات والتسعير.

¹ محمد هيثم الدبس، التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص52.

المطلب الثاني: التحليل المفاهيمي لتكاليف الجودة ومختلف عناصرها.

ارتبط مفهوم الجودة بتكاليفها منذ أن مثلت الجودة الرديئة استخداما غير أمثل للموارد والطاقات فضلا عن اليد العاملة و الوقت، فعندما تود المؤسسة التعامل مع مسألة الجودة عليها أن تأخذ في الحسبان التكلفة المصاحبة لهذه المسألة.

الفرع الأول : مفهوم تكاليف الجودة:

قبل أن نتطرق لمفهوم تكاليف الجودة سنعرض تعريف الجودة.

تعريف الجودة:

لقد اختلفت التعاريف الخاصة بالجودة وذلك للتحويلات الاقتصادية عبر التاريخ، ولما كان مفهوم الجودة متعدد الأبعاد لم يتفق المفكرون على إعطاء مفهوما موحدا، حيث عرفها الكثير من المفكرين بعدة تعاريف يمكن عرض البعض منها :

- "الجودة تعني إنتاج المؤسسة لسلعة أو تقديم خدمة بمستوى عال من الجودة المتميزة يكون قادرا من خلالها على الوفاء باحتياجات ورغبات زبائنها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم، وتحقيق الرضا لديهم من خلال مقاييس موضوعة سلفا لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وإيجاد صفة التميز فيها."¹
- "الجودة هي المطابقة لمواصفات و معايير مخططات تضعها المؤسسة، فيكون المنتج ذو جودة إذا كان يمثل لهذه المجموعة من القواعد والمواصفات."²
- "عند استخدام مصطلح الجودة فعادة ما نفكر في منتج ممتاز أو خدمة ممتازة تلي توقعاتنا أو تزيد، هذه التوقعات تكون مبنية على استخدام المطلوب وسعر البيع عندما يتجاوز منتج أو خدمة توقعاتنا فإننا نعتبر ذلك جودة، لذلك فإنها تعتمد نوعا ما على الإدراك الحسي."³
- "الجودة هي تحقيق الحد الأقصى من النتائج الايجابية أو تحقيق درجة عالية من رضا المستفيدين من المنتج أو الخدمة المقدمة."⁴

¹عمر وصفي عقيلي، المنهجية الكاملة لإدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص 17.

² J-C TARONDEAU , MARKETING ,SRATEGIE INDUSTRIELLE ,VUIBERT , PARIS,1998,P236.

³دال بسترفيد، الرقابة على الجودة، المكتبة الأكاديمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001، ص 25.

⁴كوش هيو، إدارة الجودة الشاملة: تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الرعاية الصحية وضمان استمرار الالتزام بها، الإدارة العامة للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص 19.

إذن من خلال ما سبق، فإن مفهوم الجودة ينحصر في مدى مطابقة وامتثال منتج معين لمجموعة من المواصفات والمقاييس الموضوعية سلفاً، والتي يضيف عليها صفة التميز عن بقية منتجات المؤسسات المنافسة، والتي لا بد أن تتفق مع احتياجات ورغبات المستهلك، لهذا كان التنافس حول قدرة المؤسسة على وضع أفضل المقاييس وأفضل التصميمات والمواصفات من إحدى أهم غايات المؤسسة.

أولاً : مفهوم تكاليف الجودة.

تستعمل تعاريف متنوعة للتعبير أو لوصف هذه التكاليف التي ترتبط بتوفير منتج أو خدمة يتمتع بالجودة منها:

- "تكلفة الجودة هي تكلفة ضمان الجودة وتوكيدها، فضلاً عن الخسارة المتحققة عندما لا تتحقق الجودة، فهي تمثل ما تنفقه المؤسسة في سعيها لإنتاج منتجات تتمتع بالجودة العالية".¹
- "تكلفة الجودة هي مجموعة من التكاليف أهمها: تكاليف الوقاية، والرقابة والتقييم وتكاليف عدم المطابقة الداخلية والخارجية لتشكل ما يسمى بتكاليف الجودة الكلية".²
- "تكاليف الجودة هي التكاليف التي تدفع لتحويل دون وصول المنتجات رديئة الجودة للزبون، وتكاليف التثمين وهي تكاليف قياس وفحص وتحليل المواد والمنتجات والعملية الإنتاجية لضمان مواصفات جودة المنتج".³

من خلال ما تقدم نجد أن تكاليف الجودة هي:

"تضحية اقتصادية الهدف منها الحصول على منفعة حالية أو مستقبلية، وهي ما يتم إنفاقه على كل أنشطة الجودة. أما المنفعة فتتمثل فيما تحصل عليه المؤسسة من منتجات تلبى مواصفات الجودة لتحقيق الهدف المنشود من أداء جميع الأنشطة ذات الصلة بالجودة المنفق عليها."

¹ رباب عوابد، اعتماد تكاليف الجودة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد لخضر حمة الوادي، الجزائر، 2015، ص13.

² بن جاب الله إيمان، الجودة بين الفلسفة الإدارية ونظام التقييس، مذكرة ماستر، تخصص التسويق في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مساعدي محمد الشريف، سوق أهراس، الجزائر، 2012، ص18.

³ محمد عبد العال النعيمي وآخرون، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص73.

ثانيا: تصنيفات تكاليف الجودة.

تتحمل المؤسسة في سبيل سعيها لتوفير وضمان منتجات وخدمات بالجودة المطلوبة أنواعا مختلفة من التكاليف مصنفة ضمن:¹

1. تكاليف ضبط الجودة أو الرقابة:

وتسمى أيضا تكاليف المطابقة، إذ تعرف بوصفها التكاليف المنفقة نتيجة لإمكانية حدوث المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات الفعلية ومعايير تصميمها، فتكاليف ضبط الجودة تشمل إذا التكاليف جميعها التي تنفقها المؤسسة في جهودها لإنتاج منتجات مطابقة للمواصفات ومنع حدوث المشاكل في أثناء وبعد عملية الإنتاج وتشمل تكاليف ضبط الجودة:

1-1- تكاليف الوقاية (المنع):

هي التكاليف المتعلقة بالأنشطة التي تقلل من أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي، ومن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية للمخرجات، لتحاشي حدوث مشاكل الجودة من البداية، فقد وجدت المؤسسات أن تكلفة المنع أقل من تكلفة تصحيح العيوب بعد حدوثها أي أنها تمثل كلفة أي عمل يخفض أو يمنع الفشل.

1-2- تكاليف التقييم:

وهي تكاليف تقييم المنتج أو الخدمة في أثناء عملية إنتاج المنتج أو توفير الخدمة لتحديد فيما إذا كان هذا المنتج في حالته التامة أو غير التامة قادر على تلبية المتطلبات الموضوعية من قبل الزبون، وتعد أنشطة التقييم ضرورية في بيئة الجودة الضعيفة فهي يمكن أن تنشأ في أي مكان كتقييم وفحص المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام من ناحية أخرى، فتكاليف التقييم هي تكاليف الفحص لضمان تلبية المواصفات.²

2. تكاليف الفشل في ضبط الجودة: وتسمى أيضا تكاليف عدم المطابقة، وتعرف بأنها التكاليف التي تحدث بسبب المطابقة الرديئة بين

المنتجات أو الخدمات ومعايير تصميمها، فهذه التكاليف تحصل عند فشل المؤسسة في إنتاج منتج بالشكل الصحيح من المرة الأولى

مما يخلق عدم تطابق هذا المنتج أو الخدمة التام مع متطلبات الزبون.³

وتنقسم إلى قسمين:¹

¹ توفيق محمد عبد المحسن، قياس الجودة والقياس المقارن، دار الفكر العربي للنشر، مصر، 2006، ص145.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص292.

³ مات سيقر، المرجع العالمي لإدارة الجودة، الطبعة الثالثة، دار الفاروق للنشر، الحيزة، مصر، 2007، ص598-599.

2-1- تكاليف الفشل الداخلي:

وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات و المنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن، إذا فهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند اكتشافها عيوب في منتجاتها قبل شحنها إلى الزبون.

2-2- تكاليف الفشل الخارجي:

يمكن أن تكون أنشطة الفشل الخارجي الأكثر كلفة بسبب تأثيراتها على سمعة المؤسسة، كذلك فإن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة يمكن أن تكون ضخمة ويمكن أن تكون صغيرة مقارنة بالتكاليف الفرصية للمبيعات المستقبلية، والمدافعين عن إدارة الجودة يرون بأن كل نشاط سيمنع الفشل الخارجي هو تكلفة فعالة وهذه الحجة من الصعب دحضها لأن التكاليف الفرصية عن المبيعات الضائعة يمكن أن تكون مرتفعة جدا لأنها في الوقت نفسه صعبة القياس بشكل موضوعي.

الجدول رقم (1): عناصر تكاليف الجودة

تكاليف الفشل في الضبط (عدم المطابقة)		تكاليف (الضبط) الرقابة أو المطابقة	
تكاليف الفشل الخارجي	تكاليف الفشل الداخلي	تكاليف التقييم	تكاليف الوقاية
✓ هندسة العملية التصنيع	✓ الخردة	✓ فحص واختبار المواد	✓ تخطيط الجودة
المتعلقة بالفشل	✓ التلف	الأولية المستلمة	✓ تحسين الجودة
✓ الخدمات الميدانية و توصيل	✓ الفاقد	✓ معاينة العملية	✓ تخطيط العملية
البداقل للمستهلك	✓ التخلص من المنتجات	✓ فحص واختبار الإنتاج تحت	✓ ضبط العملية
✓ الكفالة	المعيبة	التشغيل	✓ إعادة النظر بالتصاميم
✓ مردودات المبيعات	✓ هندسة العملية و	✓ معاينة السلع و المنتجات	✓ تقويم المجهزين
✓ الشكاوي والمطالبات	التصنيع المتعلقة بالفشل	التامة	✓ التعليم والتدريب
✓ الحسومات	الداخلي	✓ مختبرات الجودة	✓ معدات الفحص
✓ تصليح المنتجات	✓ إعادة العمل	ومستلزماتها	✓ بيانات الجودة

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 659.

✓ إعادة سحب المنتجات من السوق.	✓ إعادة رتبة السلعة ✓ إعادة الاختبار والفحص ✓ زمن التوقف ✓ صيانة الأعطال ✓ التنسيق	✓ استهلاك معدات الاختبار ✓ المحافظة على دقة أدوات القياس ✓ تقويم المخزون	✓ تحليل البيانات ✓ تقارير الجودة ✓ خطط التحسين ✓ المواد الأولية الجديدة المستعملة في تصنيع المنتج ✓ صيانة معدات الوقاية
--------------------------------	---	--	---

المصدر: حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص58.

وهناك تصنيفا آخر لتكاليف الجودة قسمت بموجبه إلى قسمين هما:¹

1- الكلف المباشرة للجودة: والتي تصنف إلى نوعين:

- تكاليف الرقابة: وتتضمن الوقاية وكلف التقويم.
- تكاليف الفشل: وتشمل تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي .

وتحسب تكاليف الجودة المباشرة بالمعادلة التالية:

التكاليف الكلية المباشرة للجودة = تكاليف الرقابة + تكاليف الفشل.

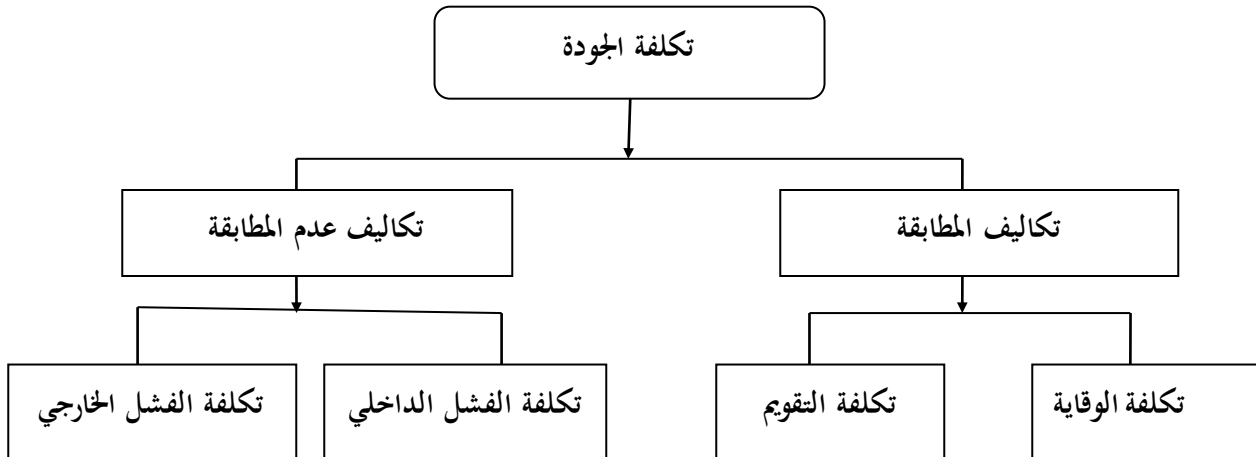
(تكاليف الوقاية + تكاليف التقويم) + (تكاليف الفشل الداخلي + تكاليف الفشل الخارجي) =

¹حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص59.

2- التكاليف غير المباشرة للجودة:

وتشمل التكاليف غير الملموسة مثل: فقدان السمعة، عدم رضا الزبون، معاناة الزبون.

الشكل رقم (04): تصنيف تكاليف الجودة



المصدر: رباب عوابد، مرجع سابق، ص 19.

ثالثاً: أهمية تكاليف الجودة.

- ❖ أشارت العديد من الدراسات التي تضمنها الفكر المحاسبي إلى أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة، خاصة للمؤسسة التي ترغب بالتميز على المستوى العالمي، وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي في دراسة له أن المؤسسات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المؤسسات.
- ❖ تشمل تكاليف الجودة على عنصري الكلفة و الجودة اللذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة (التكلفة، الجودة، الوقت، الابتكار) للمؤسسة، والتي تؤثر بشكل مباشر في قابلية النمو الاقتصادي لها.
- ❖ تستعمل الإدارة في مساعيها لتحسين الجودة، ورضا الزبون، والحصة السوقية وتحسين الربح تكاليف الجودة كقاسم مشترك اقتصادي، فهي تشكل البيانات الأساسية لإدارة الجودة، ويوفر برنامج تكاليف الجودة تحذيرات مسبقة ضد أي خطر مستقبلي في الوضع المالي.

❖ يمكن استعمال معلومات تكاليف الجودة لتقرير أي المشاريع ستحقق عائد استثمار أعظم، وأيها كانت أكثر فاعلية في تخفيض تكاليف الفشل وتكاليف التقويم، فنظام قياس تكاليف الجودة ينبغي أن يستعمل هذه التكاليف كأداة للمساعدة على تبرير إجراءات التحسين.

❖ لتشخيص تكاليف الجودة وقياسها منفعتان مضاعفتان هما:

✓ تحديد وفرات التكلفة وتحسين الجودة.

✓ بتحسين جودة أداء المؤسسة تحسن تكاليف الجودة أيضا.

❖ إن حساب التكاليف المتعلقة بالجودة وتحويلها إلى اللغة المشتركة لمدراء المؤسسات يفيد فيما يلي:

✓ أنها مؤشر قوي لتحفيز الإدارة العليا في تطبيق وتنفيذ مفهوم تكاليف الجودة.

✓ أكثر المنافع هو تخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج أو الخدمة و التحكم والسيطرة عليها بفاعلية ومن ثم زيادة الأرباح.

✓ زيادة الدقة في تقويم وتقدير التكاليف ووضع الموازنات بواقعية.¹

وتكمن أهميتها أيضا في:²

❖ عن طريق تحديد تكاليف الجودة فان الأفراد العاملين على إنتاج منتج أو تقديم خدمة ما جميعهم يفهمون ما ستكون عليه التكلفة إذا كانت الجودة رديئة.

❖ تستعمل المقاييس المالية لتكاليف الجودة كأساس عام لتقويم المبادلات بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل، إذ توفر تكاليف

الجودة مقياسا مميزا لأداء الجودة، كما تعد طريقة مفيدة لمقارنة مختلف برامج تحسين الجودة ووضع الأولويات لانهاء أقصى تخفيض التكاليف.

¹ ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 68.

² المرجع نفسه، ص 68.

الفرع الثاني: تحليل وقياس تكاليف الجودة.

أولاً: تحليل تكاليف الجودة:

إن الاكتفاء بتسجيل بيانات التكاليف وعرضها بكشوفات لا يحقق إمكانية الاستفادة منها ما لم يتم تحليل هذه التكاليف وتحديد اتجاهاتها بهدف خلق رؤية واضحة عن تشخيص الانحرافات، والبحث في سبل معالجتها بهدف تحسين الأداء ورفع الإنتاجية. ويشار إلى تحليل تكاليف الجودة بالفكرة التي تعتبر تكاليف الجودة جزء معياريا من نظام السيطرة على الجودة المرافق لعملية تحسين المنتجات، و يهدف إلى خفض التكاليف الكلية للمنتج ذات العلاقة بالجودة كون أن تحليل تكاليف الجودة تعني إرجاع التكاليف إلى مكوناتها الرئيسية والفرعية وتحديد العلاقة بينهما واتجاهاتها.¹

إن إجراءات تحليل تكاليف الجودة ينبغي إذن أن تتضمن خطوتين رئيسيتين هما: معرفة عناصر تكاليف الجودة الرئيسية والفرعية وتوضيح طبيعة العلاقة بين هذه العناصر وهذا سيؤدي بالنتيجة إلى تفسير العلاقة بين عناصر تكاليف الجودة وتحسين الجودة واتجاهاتها . واستخلاصا مما سبق حول تصنيف تكاليف الجودة المذكورة سابقا يثبت التصنيف التالي لعناصر تكاليف الجودة وتفسيرها الذي يمكن الاعتماد عليه كأساس في قياس وتحليل تكاليف الجودة.²

الجدول رقم (2): تصنيفات تكاليف الجودة المعتمدة في التحليل.

المضمون	التكاليف الفرعية	التكاليف الرئيسية
تمثل التكاليف من أجل التخطيط و التطوير لنظام تامين الجودة وتمثل تكاليف وضع التصميم والسياسات والإجراءات التشغيلية وتطوير خطط الفحص.	تخطيط الجودة	الوقاية
وهي تكاليف تصميم المنتجات ذات مزايا الجودة.	تصميم المنتج و مراجعته	
تتضمن تكاليف برامج التدريب الداخلي و الخارجي.	تدريب الجودة	
تمثل التكاليف المتعلقة بالوقت المستغرق من الأشخاص تصميم معدات الفحص و الاختبار والقياس للجودة ومعدات السيطرة ولا تتضمن تكلفة المعدات و الاندثار.	تصميم و تطوير معدات الجودة	

¹ ناظم حسن عبد السيد، مرجع سابق، ص 71-72.

² المرجع نفسه، ص 74.

تصميم عملية الإنتاج ومراجعتها	وهي التكلفة التي يراد بها التأكد من أن عملية الإنتاج تتطابق مع مواصفات الجودة.
التقييم (الرقابة)	فحص المواد الداخلة وتمثل التكاليف ذات الصلة بالوقت الذي يقضيه كادر الفحص والاختبار في تقييم جودة المواد المشتراة وأي تكاليف خاصة بالاستشارات وتكاليف نقل الفحصين لتقييم المواد المشتراة.
فحص واختبار الإنتاج تحت الصنع	تمثل التكاليف ذات الصلة بعمليات الفحص و الاختبار للمنتجات تحت الصنع متمثلة بجميع المواد الرئيسية والمساعدة لعمليات الفحص والاختبار.
صيانة معدات الفحص	وتمثل تكاليف معايرة وصيانة جميع الأجهزة المتعلقة بالفحص.
أجور المستخدمين	وهي تكاليف الوقت الذي يستغرقه المشتغلون بجمع المعلومات لاختبار جودة المنتج ولضبط المعدات للحفاظ على الجودة.
تكاليف تقارير الفحص والاختبار	وتمثل تكاليف إعداد التقارير الخاصة بالكميات الفاشلة المرفوضة للإدارة العليا لاتخاذ القرار.
اندثار أجهزة الفحص	وتمثل التناقص التدريجي في قيمة أجهزة و معدات الفحص.
تكاليف التقييم الأخرى	وتمثل التكاليف الإدارية التي تشتمل على تكاليف الجودة و الاعتمادية التي لم يتم أخذها بالاعتبار في مواضيع أخرى مثل المواد الطبية والقرطاسية وغيرها.
الفسل الداخلي	السكراب يمثل الخسارة الحاصلة في مسيرة استخراج المستوى المطلوب من الجودة.
تكاليف فرز المعيب	هي التكاليف المتعلقة بتحديد المعيب الذي يتلف أو يعاد صنعه أو تصحيح العملية.

إعادة العمل	هي تكاليف إصلاح ومعالجة المنتجات غير الكاملة المتطابق مع خصائص الجودة .
التوقف في الماكينات	هي التكاليف المتعلقة بتوقف و أعطال الماكينات والتي يكون تأثيرها مباشرا على جودة المنتج.
إعادة الاختبار	وهي تكاليف تقرير لماذا أن عملية الإنتاج تنتج منتجات رديئة الجودة.
شكاوي الزبائن	تمثل التكاليف المقبولة لتسوية الشكاوي الميدانية الناتجة عن انخفاض مستوى الجودة.
الفسل الخارجي	استرجاع واستبدال مسموحات المبيعات
استرجاع واستبدال مسموحات المبيعات	وتتضمن تكاليف استرجاع أو استبدال المنتج الرديء الجودة فضلا عن نسبة خصم كمسموحات مبيعات وما يرتبط بها من تكاليف إدارية.
انخفاض القيمة السعرية	تمثل فقدان الإيراد من خلال بيع المنتج بسعر منخفض بسبب عدم قدرة المنتج على مقابلة الاحتياجات المحددة للزبائن.
المسؤولية القانونية	وهي التكاليف التي تحدث نتيجة لما يمكن إن يسببه استخدام المنتج من أضرار للزبون.
	وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة بسبب كون الزبائن غير مقتنعين بالمنتجات الرديئة الجودة ولا يقوم الزبون بالشراء بعد ذلك.

المصدر: ناظم حسن عبد السيد، مرجع سابق، ص ص 75 - 76.

ويلاحظ من جانب آخر أن التحليل يتطلب معرفة وجهات النظر حول مستوى الاهتمام بتكاليف الجودة والنسب المعيارية منها، لأن هذا وما قبله يشكل أساس للقياس و المقارنة بين أنواع تكاليف الجودة وانعكاساتها على كل من تحسين الجودة وخفض التكاليف، إذ أن

تكاليف الفشل تشكل الأهم والأكثر تأثيراً في مستوى تكاليف الجودة الكلية مع التركيز على تكاليف الفشل الخارجي لعلاقتها بسمعة المؤسسة وموقف الزبائن منها فضلاً عن تأثيراتها في مستوى العائد المتوقع من المبيعات.¹

ثانياً: قياس تكاليف الجودة:

إن توفير المعلومات عن تكاليف الجودة تمكن العاملين من وصف الأنشطة الأساسية ذات العلاقة بجودة المنتجات، ومن ثم ربطها مع طبيعة الأنشطة التي يقوم بها الأفراد العاملون داخل المؤسسة، وإن ذلك يؤدي إلى قياس تكاليف الجودة للمنتجات من خلال السيطرة على كل الأنشطة المتعلقة بالمدخلات ذات العلاقة بالجودة وكل الأنشطة المتعلقة بالمخرجات ذات العلاقة بالجودة. فضلاً عن ذلك كل التكاليف ذات العلاقة بتلك الأنشطة واحتساب تأثيرها في الوحدات المنتجة وفي تكاليف الإنتاج بشكل عام، ومن هنا تبرز أهمية المعلومات عن تكاليف جودة المنتجات لكل الأقسام ابتداءً من قسم السيطرة على الجودة، والذي يشكل أهمية بالغة في الهيكل الإداري للمؤسسات، وانتهاءً بأقسام التسويق والمبيعات، فضلاً عن قسم خدمات ما بعد البيع الذي يقدم صورة واضحة عن مدى قدرة المؤسسة من إنتاج منتجات ذات جودة عالية. وبالتالي فإن كل قسم من هذه الأقسام من الناحية الكلفوية يمكن أن يقسم إلى مركز تكلفة الجودة يعمل على تخطيط هذه التكاليف وقياسها. وهذا يطلب تحديد المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة وتسمى السيطرة على الجودة والأقسام الأخرى بشكل خاص وتنسيق عملها مع قسم محاسبة التكاليف بشكل عام بشأن كل الأنشطة المتعلقة بالجودة وتكاليفها، فضلاً عن تحديد مواقع الأنشطة ذات العلاقة بالجودة من خلال التحليل.²

ومن أهم المراجع لقياس تكاليف الجودة:³

- 1- مرجع العمل: نسبة تكاليف الجودة إلى ساعات العمل.
- 2- مرجع الكلفة: نسبة تكاليف الجودة إلى تكلفة التصنيع المباشرة وغير المباشرة.
- 3- مرجع المبيعات : نسبة تكاليف الجودة إلى المبيعات .
- 4- مرجع الإنتاج: نسبة تكاليف الجودة إلى الوحدات النهائية المنتجة.

¹ ناظم حسن عبد السيد، مرجع سابق، ص ص 76-77.

² المرجع نفسه، ص 64.

³ محمد عبد العال النعيمي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 76-77.

المبحث الثاني: مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس تكاليف الجودة.

يهدف هذا الجزء من بحثنا إلى إبراز مدى مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس تكاليف الجودة.

المطلب الأول: دور الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل تكاليف الجودة.

يعتمد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على تحليل هذه الأخيرة بهدف حل تركيبة المؤسسة إلى مكوناتها الأساسية والتعامل مع مخرجات هذا التحليل.

ويجري تحليل تكاليف الجودة بناء على أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة إلى تصنيف الأنشطة المرتبطة بالجودة ومن ثم تحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف للقيمة، أما الأنشطة التي لا تضيف للقيمة فيجب استبعادها أو تخفيضها، يلي ذلك تجميع الأنشطة التي تضيف للقيمة لتكوين سلسلة القيمة التي تعتبر من المفاهيم الحديثة التي أدخلت على محاسبة التسيير بصفة عامة ومحاسبة تكاليف الجودة بصفة خاصة في حال تبنى المؤسسة لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة. حيث لا يمكن للمسير الحديث تبنى إستراتيجية تخفيض التكاليف دون فهم سلسلة القيمة، فهذه السلسلة تصنف أنشطة المؤسسة إلى فئتين أساسيتين أنشطة أولية وأنشطة مدعمة.

الأنشطة الأولية ترتبط مباشرة بالخلق الفعلي، التخطيط، التطوير، التصنيع، التوزيع وخدمة المنتج أو الخدمة المقدمة للعميل.

تمثل هذه الأنشطة المهمة الأساسية التي تؤديها المؤسسة لإنتاج وتوصيل سلعة أو خدمة إلى الزبون أما الأنشطة المدعمة تشير إلى تلك المهام التي تساهم أو تساعد الأنشطة الأولية للمؤسسة.¹

المطلب الثاني: دور الإدارة على أساس الأنشطة في قياس تكاليف الجودة.

تقوم الإدارة و كجزء من جهودها لإدارة جودة منتجاتها أو خدماتها بقياس تكاليف الأنشطة اللازمة لتحقيق الجودة فالمؤسسات التي تبنى

أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة تمتلك الآليات اللازمة لقياس تكاليف الجودة وذلك كالتالي:²

¹حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص52.

² المرجع نفسه، ص56،53.

1- تكاليف الوقاية (المنع):

هي تكاليف الأنشطة التي تستبعد أو تقلل من إنتاج سلع أو خدمات معيبة وهي أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية، فهي تقلل من تكلفة تصحيح العيوب بعد حدوثها فهي بذلك تصنف وفقا لمدخل الإدارة على أساس الأنشطة تضيف للقيمة فلا يتم استبعادها.

2- تكاليف التقييم:

يصنف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة أنشطة التقييم بأنها أنشطة لا تضيف للقيمة لأن الزبائن لا يدفعون مقابل الفحص وإنما يدفعون مقابل المنتج عال الجودة، ويعتقد خبراء الجودة إن أنشطة التقييم يمكن تفاديها عن طريق وضع تعزيزات أكثر في منع العيوب.

3- تكاليف الفشل الداخلي:

تصنف الإدارة على أساس الأنشطة هذا النوع من الأنشطة كأنشطة لا تضيف للقيمة و يمكن أن تكون مكلفة جدا خاصة بخسارة وقت العملية، فعلى الرغم من أن وقت العملية يمكن أن يكون أكثر كلفة فهو الأكثر صعوبة في القياس لأنه يمكن أن يؤثر على المبيعات المستقبلية للمؤسسة.

4- تكاليف الفشل الخارجي:

يرى خبراء الجودة أن كل نشاط سيمنع الفشل الخارجي هو تكلفة فعالة، وهذه الحجة لا يمكن دحضها لأن التكاليف الناتجة عن المبيعات الضائعة يمكن أن تكون مرتفعة جدا لذلك و بناء على أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة لا يمكن استبعادها لأنها تضيف للقيمة حتى تتمكن المؤسسة من تحسين سمعتها أمام زبائنها.

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة و القيمة المضافة للبحث)

المطلب الأول: الدراسات السابقة:

إستعرض العديد من الباحثون الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة وسوف يتم إبراز أهم هذه الدراسات على النحو التالي:

1. دراسة نبيل محمد عبد الحسين الخناق، جبار جاسم الربيعي، بعنوان أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية -دراسة

حالة شركة بغداد للمشروبات الغازية-، مجلة التقني، المجلد 18، العدد 04، معهد الإدارة التقني، بغداد، 2005.

تضمنت الدراسة قياس التكاليف المرتبطة بالجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية وأهميته بالنسبة للإدارة المالية والمستهلكين، المستثمرين، والمخططين .. الخ. لان ذلك يوفر الأساس السليم في اتخاذ القرارات الملائمة والخاصة بتحسين جودة المنتج أو الخدمة المقدمة للمستهلكين، حيث كانت مشكلة الدراسة عدم إدراك إدارات الشركات الإنتاجية والخدمية أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية لأغراض مطابقة نسبتها مع المعايير الموضوعية، بسبب عدم اعتماد نظام كلفة محدد للجودة يساعد على توفير معلومات جيدة تساعد على القياس والإفصاح المناسبين لأنواع تكاليف الجودة، وهدفت الدراسة إلى تحديد الأنشطة المسببة لحدوث تكاليف الجودة مما يسهل عملية قياس التكاليف على أساس تلك الأنشطة، القياس المحاسبي الموضوعي والعادل للتكاليف بشكل عام ولتكاليف الجودة بشكل خاص، وبيان أهمية الإفصاح عن تكاليف الجودة في القوائم المالية بالنسبة لإدارات الشركات والمستثمرين والمستهلكين، وتوصلت الدراسة إلى أن لكلف الجودة أهمية كبيرة في الشركات عامة والصناعية خاصة كونها تؤثر على نوعية المنتج المقدم للمستهلك، وتحتل تكاليف الوقاية الأهمية النسبية الأعلى من بين أنواع التكاليف لكونها تساهم بشكل فعال في الحد من حدوث التكاليف الأخرى للجودة، إن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في قياس تكاليف الجودة يعد نظاماً حديثاً ومتطوراً ويؤدي إلى تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة المسببة بشكل عادل وموضوعي. وتم تقسيم مركز كلفة السيطرة النوعية في الشركة على عدد من الأنشطة وتوزيع تكاليف ذلك المركز حسب موجبات الكلفة.

2. دراسة علي حازم يونس اليامور: بعنوان استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل

الألبان الموصل، مجلة تنمية بلاد الرافدين، العدد 98 مجلد 32، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، 2010:

تضمنت الدراسة استخدام نظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة في المؤسسات الصناعية، وتمثلت مشكلة الدراسة في الكميات الكبيرة للأنشطة الضائعة التي يمكن أن تحدث في المؤسسات خلال العملية الإنتاجية، فهدفت الدراسة إلى توضيح أهمية استخدام نظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق ميزة التكلفة المنخفضة

مقارنة بالمنافسين، فضلا عن أهمية المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة عن الأنشطة وتكاليفها في التحليلات المختلفة لنظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة والعلاقة بين النظامين، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن نظام الإدارة والتكاليف المبني على أساس الأنشطة يتكاملان باستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، وبالشكل الذي ينعكس أثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها واستخدام نظام الإدارة في تحديد فرص تخفيض التكلفة يتم من خلال التحليلات المختلفة والتي تشكل الإطار العام لنظام الإدارة، وهي تحليل الأنشطة وتحليل الأداء وتحليل مسببات التكلفة.

3. دراسة إسماعيل حجازي و سعاد معاليم: بعنوان دور التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 28/27، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

تضمنت الدراسة التعرف مفهوم و كذا مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء، وتمثلت مشكلة الدراسة في تبيان أثر الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين وتطوير أداء المؤسسة، فهدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة وذلك من خلال معالجة الإطار النظري لكل من الأداء و أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن إشتداد التنافسية وانتقال الإقتصاد إلى مرحلة جديدة تميزت بتغير في عوامل الإنتاج وتراجع العديد من المفاهيم وبروز مفاهيم أخرى في ميدان التسيير كالمهارات والمعارف، ونظرا لأهمية المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرار لما توفره من معلومات تمكن من تغذية نظام معلومات اتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين سواء على المستوى الإستراتيجي أو العملي، كان من الإلزامي توفير الأنظمة المناسبة لضمان فعالية العملية التسييرية ومستوى أداء عال، ومن أهم الأنظمة في مجال المحاسبة نجد نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ونظام التسيير على أساس الأنشطة نظرا لأهميته في العملية التسييرية وخاصة مساهمته في تطوير تحسين أداء المؤسسات.

4. دراسة سليمان البشتاوي: بعنوان الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها -دراسة حالة المؤسسات الصناعية الأردنية-، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28، جامعة الإسرائ، الأردن، 2014.

تضمنت الدراسة البحث في الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي الإدارة والتكاليف على أساس الأنشطة، لتحقيق أهداف إدارات الشركات الصناعية نحو التحسين والتطوير المستمرين على الأنشطة والعمليات المستخدمة في أداء الخدمات المصرفية، فتمثلت مشكلة الدراسة في

دراسة الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل النظامين في سبيل اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بأداء خدمات البنك وتصميمها، فهدفت الدراسة إلى دراسة الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، وبما يخدم ما تتطلبه بيئة عصر المعلوماتية وخفض تكلفة أداء وتقديم الخدمات للزبائن، كما ركز الباحث على دراسة دور كل منهما في التطوير والتحسين المستمرين لإجراءات تقديم الخدمات المختلفة للزبائن والتي تؤدي إلى خفض تكلفة الخدمات المصرفية والمحافظة على بقاء واستمرارية البنوك العاملة في الأردن وتحقيق أهدافها والرقابة عليها، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ولادة أنظمة التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة جاء على وفق بيئة جديدة تتسم بالمنافسة الحادة وعلى درجة عالية من التميز في الأداء وتقديم الخدمات ومعالجة البيانات، فان تطبيق أنظمة التكاليف المبني على أساس الأنشطة تساعد على اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة حي تساعد بشكل دقيق أثناء التحليل وتحدد أنشطة العمليات وموجهات الكلفة وهي بذلك تدعم هدف الربحية للمنظمة بضمانة المواصفات والنوعية المطلوبة من قبل الزبون وتعد إجراءات المعتمدة على تحليل الربحية في الخدمات والزيائن وفق ما يعرف بنظام الإدارة على أساس الأنشطة أحد محاور التكامل للنظم المحاسبية المعاصرة التي تصب في تقديم معلومات مالية وغير مالية تساعد إدارة البنوك في وضع أهدافها التشغيلية والإستراتيجية لتسعير خدماتها والعمل على تطويرها وتحسينها وتقييمها، ويعد محور التكامل النهائي إطارا متكاملًا لمفهوم نظام إدارة التكاليف الذي يمثل احد أركان نجاح التخطيط الاستراتيجي السليم وتنفيذه بشكل دقيق، فضلا عن تحديد هيكل تكاليف البنوك مع محاولة استخدام تقنيات إدارة التكلفة لتحقيق معدلات ربح مقبولة.

5. دراسة آسيا حجاج، بعنوان دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة وحدة تحويل البلاستيك- مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

تضمنت الدراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية وطريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في اختلاف التكاليف التقليدية عن التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل وتحديد تكلفة المنتجات في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وهدفت إلى فهم آلية تطبيق نظام التكاليف في المؤسسات الصناعية ووقوف على التقنيات المستخدمة بها وإبراز إمكانية تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة وإظهار دور النظام في تأثيره في السياسات الإنتاجية وتحسين ربحية المؤسسة عن طريق توفير المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتجات، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن الأنظمة التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى الاعتماد على التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، والذي لا يمكن اعتماده

أسلوب مناسب لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة، وبالتالي فإن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتبر أساساً ملائماً للتسعير على ما يوفره من معلومات دقيقة و يوفر معلومات عن طبيعة العمل ومراحل داخل المؤسسة.

6. دراسة خالد سامي حمودة، بعنوان واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية، دراسة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين، 2014.

تضمنت هذه الدراسة توضيح المفاهيم المتعلقة بالجودة وتكاليفها، وذلك من خلال التعرف على واقع تكاليف الجودة في شركات صناعة الأغذية الفلسطينية في قطاع غزة، حيث كانت مشكلة الدراسة واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تكاليف الجودة في شركات صناعة الأغذية الفلسطينية في قطاع غزة، من حيث مدى إدراك مدراء إنتاج ومحاسبي هذه الشركات بأهمية قياس تكاليف الجودة، ومدى تطبيق أنظمة تكاليف الجودة، ومدى اهتمامهم بأنواع ومسببات هذه التكاليف، وكذا توضيح المفاهيم المتعلقة بتكاليف الجودة وأهميتها ومسبباتها وتصنيفاتها والمعالجة المحاسبية لهذه التكاليف، فتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد إدراك لدى إدارات الشركات الصناعية في قطاع غزة مدى أهمية قياس تكاليف الجودة، كما اعتبرت أن تكاليف ضبط الجودة مجتمعة يمكن اعتبارها تكاليف استثمارية، كما أنها تهتم بسياسات تخفيض تكاليف الجودة.

7. دراسة مليكة محمدي، بعنوان دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

تضمنت الدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة تسيير مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -، وهدفت إلى إبراز دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية و تطبيقه على المؤسسة الاقتصادية لتحديد التكاليف التحليلية، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة المستخدم في المؤسسة محل الدراسة من الطرق التقليدية المظللة للتكاليف الغير مباشرة للمنتجات و هو من أفضل الطرق حيث اثبت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة بدقة، وهذا ما يمكننا من الوصول إلى معلومات صحيحة تساعد على مراقبة تسيير العمل بشكل أفضل ويساعد متخذي القرار في

المؤسسة و تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بدل من الطريقة التقليدية المطبقة يمنح للإدارة بيانات دقيقة وتحليلية أفضل للتكاليف غير المباشرة للمنتجات، وبالتالي قرارات رشيدة لتسيير المؤسسة.

8. دراسة حاب الله الشريف، بعنوان أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر-، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016.

تضمنت الدراسة إلقاء الضوء على أساليب المحاسبة الإدارية وتطويرها حيث كانت مشكلة الدراسة في الواقع التطبيقي لأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الناشطة في الشرق الجزائري في ظل مستجدات بيئة الأعمال الحديثة، وهدفت الدراسة إلى تحديد مدى اهتمام الشركات الصناعية في الجزائر بتطبيق الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية ومجالات إستخدامها، وإلى تقويم مدى فعالية تطبيق هذه الأدوات في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، والتعرف على الصعوبات التي تواجه وتحد من فعالية استخدامها في المجالات الإدارية المختلفة، وكذلك مزايا استخدام هذه الأساليب لمسايرة بيئة الأعمال الحديثة، وتوصلت الدراسة إلى أن متوسط إستخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بلغ 53 % وتعتبر درجة ضئيلة، كما أن أكثر الأساليب استخداما في مجال التخطيط هي إعداد موازنة المشتريات للمواد الأولية و المستلزمات وموازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة، يليها إعداد موازنة العمل والأجور لتحديد تكلفة ماسيدفعه للمعاملين، أما في مجال الرقابة وتقييم الأداء فأكثر الأساليب إستخداما أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة الذي يعتمد على تقديم الخدمة بأقل تكلفة وأقصى جودة، يليها استخدام أسلوب تحليل الإنحرافات الذي يمثل الفرق بين الأداء الفعلي والداء المخطط له، كما أن هناك مزايا يمكن أن تحققها الشركات الصناعية في حال استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة أهمها أنها تعمل على ضبط التكاليف و تخفيضها وتساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة، وبدرجة أقل تساعد في عملية اتخاذ القرارات وتحسين الأداء و الجودة وكذا زيادة ربحية الشركة.

9. دراسة هالة سعدي، بعنوان واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة حالة: شركة مناجم الفوسفات تبسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2018.

تضمنت الدراسة البحث في أحدث الأنظمة المحاسبية من أجل تطوير أداء القطاع الصناعي متمثلا في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في واقع تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة في شركة مناجم الفوسفات -تبسة-، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الأنظمة المحاسبية الحديثة وواقع تطبيقها بالمؤسسات الصناعية الجزائرية وإجراءات وخطوات تطبيق هذه الأنظمة وكذا أهم المعوقات التي تحول دون تطبيقها، ومن ثمة رفع الوعي بالأنظمة المحاسبية الحديثة بالشركات الصناعية الجزائرية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد تطبيق

للأنظمة المحاسبية الحديثة (نظام التكاليف على أساس الأنشطة و نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام بطاقة الأداء المتوازن) بالمؤسسات الصناعية الجزائرية. وهذا راجع إلى العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة منها: عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة المحاسبية الحديثة؛ وعدم توفر الكفاءات العلمية والكوادر المؤهلة، كما أن ارتفاع تكاليف تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة مقارنة بالأنظمة التقليدية يحول دون تطبيقها، فالإدارة لا ترى أن تطبيق الأنظمة المحاسبية الحديثة يزيد من إنتاجيتها ورمحيتها.

10. دراسة د. شلابي عمار، بعنوان دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة ودعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حجار السود"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2019.

تضمنت الدراسة التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يعتبر هذا النظام من الأنظمة الحديثة التي تهدف إلى معالجة القصور في الأنظمة التقليدية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن الاعتماد على هذا النظام يقدم فهما إدارياً أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة، كما يسمح برقابة أفضل للتكاليف، من خلال تقييم الأنشطة المختلفة، بحيث تستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي، وبذلك تحقق المؤسسة ميزة تنافسية مهمة في بيئة تتصف بالمنافسة الشديدة، وهدفت الدراسة إلى إستعراض محورين أولهما المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وما يميزه عن النظم التقليدية، وخطوات تنفيذه، والصعوبات الذي واجهته، والثاني دور النظام في دعم تنافسية المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة إستنتاجات أهمها أن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظم التقليدية يقدم للإدارة بيانات أدق وتحليلات أفضل لتكاليف المنتجات وبالتالي قرارات رشيدة في ما يخص التسعير وتقييم الأداء وتحديد مزيج الإنتاج وغير ذلك، وتوجد بعض الصعوبات عند استخدامه، منها على وجه الخصوص، عدم القضاء بشكل نهائي على مشكلة تخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة بشكل دقيق، كما أن إن استخدام نظام الإدارة بالأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة، يتم من خلال التحليلات المختلفة لنظام ABM والتي تتشكل من: تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة، تحليل الأداء.

المطلب الثاني: القيمة المضافة للبحث (مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة):

لقد سلطت معظم الدراسات السابقة الضوء على أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في المؤسسات الإقتصادية خاصة فيما يخص خفض التكلفة، كما أنها غالباً ما تدرس جميع أساليب المحاسبة الحديثة من حيث التطبيق، أما ما تميزت به دراستنا عن مجمل الدراسات السابقة كونها خصصت تكاليف الجودة عن باقي التكاليف في ظل تحليل وقياس أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، بينما الدراسات الأخرى فلم تشمل هذا النوع من التكاليف. بالإضافة إلى أن هذه الدراسة سلطت الضوء على أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة دون غيره من الأساليب المحاسبية الحديثة، فتطرقنا إلى تقديم دقيق لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، ثم تم توضيح دور هذا النظام في تحليل وقياس تكاليف الجودة.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تقدم حاولنا إلقاء الضوء على مدخل الإدارة على أساس الأنشطة والذي يعتبر أسلوب يساعد المؤسسة على معرفة مختلف أنشطتها الممارسة داخلها، وتحديد أي منها يضيف للقيمة وأي منها لا يضيف، وتمكنها من الوقوف على مسببات التكلفة بشأن استبعاد بعض الأنشطة التي لا تضيف لقيمة المنتجات وجودتها، ومن جهة أخرى تخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة بتحسين أدائها لكسب المزيد من العملاء.

لاشك في أن النجاح في التصدي للمنافسة واكتساب مكانة مرموقة في الأسواق لن يتم إلا بالنجاح في اكتساب ثقة الزبائن وتمسكهم بمنتجات هذه المؤسسات، وهذا بدوره يتحقق عن طريق التزويد بمنتجات تتصف بالجودة التي تمكنهم من الاستجابة لطلباتهم ورغباتهم هذا من جهة، ومن جهة أخرى أصبحت المؤسسة ملزمة بإتباع أنظمة لإدارة هذه التكاليف الناتجة عن أنشطة الجودة وهذا بهدف تحليل هذه التكاليف من أجل حل تركيبتها لمعرفة تصنيفاتها والعلاقة بين مختلف عناصرها، ومن ثم قياسها مع المحافظة على جودة المنتج أو الخدمة، كون أن الجودة ليست مسؤولة عن ارتفاع التكاليف وإنما هي اللاحقة، والتي يترتب عنها تكاليف التقويم والفضل بنوعيه.



الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية

تمهيد:

لقد ارتأينا أن ندعم الجانب النظري للبحث بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن إستبانة موجهة إلى عمال المؤسسة الوطنية للدهن -وحدة سوق أهراس-، حيث تعتبر هذه الدراسة حديثة كون أن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة أسلوب حديث من حيث إمكانية اعتماده لقياس وتحليل تكاليف الجودة ، وهذا ما أدى بنا إلى تحديد عينة الدراسة الميدانية من محاسبين وإداريين ورؤساء مصالح في المؤسسة محل الدراسة، وذلك بغية حصر عينة الدراسة في الأشخاص المطلعين على أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة الذين درسوه وطبقوه في الميدان، وكذا كونهم مطلعين على تكاليف الجودة، وبالتالي تكون فئة العينة هي المخولة لها دون سواها الإجابة على ما تضمنته الإستبانة من تساؤلات، والتي على أساسها سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث، وذلك بالاعتماد على نتائج برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية Spss في نسخته 26، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى الدراسة الميدانية بغية معرفة دور الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس تكاليف الجودة، من حيث عرض منهجية الدراسة كما نتطرق إلى التحليل الوصفي للعينة وكذا تحليل مضمون الإستبانة. وبعد التطرق في الفصل الأول إلى تقديم الإدارة على أساس الأنشطة ودوره في تحليل وقياس تكاليف الجودة، سيتم إسقاط الجانب النظري على واقع تطبيق هذا النظام على فرع المؤسسة الوطنية للدهن بسوق أهراس ومعرفة مدى تطبيقها له.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المبحثين الآتيين:

-المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

-المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

لكل بحث علمي إطاره المنهجي الذي من خلاله يقوم الباحث بخصر جوانب البحث في مجموعة من المراحل لتسهيل تتبع هذه الدراسة، والتعرف على المنهج المستخدم والأدوات المستخدمة لجمع البيانات، ونظرا لتعدد مصالح جمع البيانات فقد تم الاستعانة بمجموعة من الوسائل للحصول على البيانات العلمية والموضوعية ، ومن هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

❖ طريقة الدراسة الميدانية.

❖ أدوات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول :طريقة الدراسة الميدانية:

لابد من تحديد المجتمع والعينة المأخوذة منه لتطبق عليها الدراسة بغية الوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.

1-مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في الأفراد العاملين بالمؤسسة الوطنية للدهن -وحدة سوق أهراس- ، بما فيهم رؤساء مصالح ومحاسبين وإداريين العاملين بإدارة المؤسسة محل الدراسة، حيث تم توزيع 35 إستبانة على جميع أفراد العينة،وقد تم استرجاع 30 إستبانة قابلة للدراسة أي بنسبة 85.71%. ويمكن توضيح أفراد الدراسة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(03) : مجتمع وعينة الدراسة

عدد العينات	مجتمع الدراسة
30	موظفي المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس

المصدر : من إعداد الطالبان استنادا إلى الدراسة الميدانية.

2-توزيع عبارات الاستبيان وربطها بمتغيرات الدراسة: تم إعداد إستبيان حول الإدارة على أساس الأنشطة ودوره في تحليل وقياس تكاليف الجودة، و حصره في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP وحدة سوق أهراس، ولقد تم تصميم الاستبيان كأداة أساسية تساعد في الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية لتحقيق أغراض البحث، كما احتوت الاستمارة على محورين يتضمنان متغيرات الدراسة، وفي شكلها النهائي احتوت الاستمارة على 24 سؤالاً، فكانت النتائج كالتالي:

2-1- الإستبيان: قصد توضيح واقع تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ودوره في تحليل وقياس تكاليف الجودة في فرع المؤسسة الوطنية للدهن بسوق أهراس، تم إعداد استبيان وتطويره بشكل يساعد على جمع المعلومات.

2-2- محتوى الإستبيان: يحتوي الاستبيان على مقدمة تعرف بموضوع الدراسة، وعلى قسمين مبنين على النحو التالي:

-القسم الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية وتمثل في العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية ونظام إدخال المعلومات.

-القسم الثاني: تضمن هذا القسم 24 سؤالاً، وقسم إلى محورين وهما:

➤ **المحور الأول:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بواقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة قيد الدراسة الميدانية، واحتوى على 12 عبارة مرقمة من 01 إلى 12.

➤ **المحور الثاني:** تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بواقع تكاليف الجودة في المؤسسة، وقد احتوى على 12 عبارة مرقمة من 13 إلى 24.

3- الاستبيانات الموزعة والاستبيانات المحصلة: لقد تم توزيع 35 استبيانا على العينة المستهدفة بهدف الوصول إلى اختبار فرضيات الدراسة، لتأتي بعدها عملية الفرز والفحص التي أتت بعد عملية الاستلام لاكتشاف ما إذا كانت نتائج الإستبانة قابلة للتحليل أم لا، فقد تقرر الاعتماد على 30 استبيانا من مجموع الاستبيانات الموزعة وذلك لعدم استلام 5 إستبيانات، وفي الأخير استخلصنا الجدول التالي :

الجدول رقم (4): الإستبيانات الموزعة والإستبيانات المحصلة

النسبة المئوية	العدد	البيان
100 %	35	عدد الاستمارات الموزعة
85.7 %	30	عدد الاستمارات المسترجعة
14.2 %	05	عدد الاستمارات المفقودة
00 %	00	عدد الاستمارات الملغاة
85.7 %	30	عدد الاستمارات القابلة للتحليل

المصدر : من إعداد الطالبان بعد فرز الإستبيانات.

4- مقياس التحليل ليكارت الخماسي: تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لكونه أكثر تعبيرا وتنوعا وباعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة لتحويلها إلى بيانات، ويمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول التالي:

لتحويل إجابات الدراسة إلى بيانات كمية

الجدول رقم (05): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا على سلم ليكارت المعمول به في الاستبانة

كما يمكن قياس طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	[1-0,791]	[2,59 -1,80]	[3,39 -2,60]	[4,19 -3,40]	[5 -4,20]
إتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر : بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013، ص 24.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية:

نظرا لتعدد مصالحي جمع البيانات فقد تم الاستعانة بمجموعة من الأدوات للحصول على البيانات العلمية والموضوعية وتمثل في

الآتي:

1- الأساليب الإحصائية المستخدمة : لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات سيتم الاعتماد على طرق إحصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها. بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات بالحاسوب الآلي باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "spss" في نسخته 26، حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية الموالية:

1-1- التكرارات والنسب المئوية: يستخدم بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما، ويفيد الباحث في وصف عينة

الدراسة، حيث استخدمت في وصف خصائص مجتمع الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة .

1-2-معامل ألفا كرونباخ: تم استخدامه لقياس ثبات المتغيرات التي نحصل عليها من الاستبيان الذي يقيس موضوع الدراسة، ولا بد أن يكون هذا المعامل أكبر من 60% من أجل الإعتماد على الاستبيان.

1-3-المتوسط الحسابي والانحراف المعياري: تم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة أداة الدراسة، حيث أن الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات .

2- الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة:

يقصد بالاختبارات الخاصة بأداة الدراسة؛ الاختبارات التي مر بها الاستبيان لقياس مدى دقة وسلامة عباراته، وعلى أن تقيس أسئلته ما وضعت لقياسه، حيث قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين سيتم ذكرهما فيما يلي:

2-1- صدق أداة الدراسة: يقصد بصدق الأداة قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها، وقد تم التحقق من ذلك عن طريق عرضنا الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (05) أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، إضافة إلى الأستاذ المشرف، وقد إستجبنا لأراء المحكمين وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك كان الاستبيان في صورته النهائية¹.

2-2- ثبات أداة الدراسة: يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد قمنا بالتحقق من ثبات الاستبيان من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، ويمكن توضيحها من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (07):معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان(الإستبيان الكلي)

Statistiques de fiabilité

Alpha de	Nombre d'éléments
Cronbach	
,798	24

المصدر : من مخرجات برنامج Spss.

¹ أنظر الملحق رقم 01

الجدول رقم (08): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الإستبيان

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ	المحور
12	,631	المحور الأول: واقع تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة
12	,634	المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة
درجة اتساق مقبولة تفوق 60%		النتيجة

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على نتائج برنامج Spss

التعليق:

يلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن معامل الصدق والثبات للاستبيان مرتفع هذا بالنسبة للمعامل الكلي، وأيضاً مختلف معاملات المحاور، حيث تشير مختلف المعاملات إلى نسبة جيدة وهي أكبر من مستوى الدلالة 60%، ومن هنا يمكن أن تعتمد استمارة البحث بثقة كبيرة.

المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية:

لعرض النتائج والتحليلات اللازمة والإجابة عن مختلف التساؤلات في البحث والتحقق من الفرضيات المقدمة، كما تعتمد نتائج الدراسة وضع الاستبيان النهائي وقد تم التأكد من صدقه، وبعد توزيعه واسترجاع الإجابات الصالحة، سيتم تحليل هذه النتائج بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في نسخته 26. وسيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين كالتالي:

-المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية.

-المطلب الثاني: مناقشة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية:

سيتم في هذا الجزء عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالقسم الأول من الاستبيان، لتوضيح المعلومات الديموغرافية والمتمثلة في: العمر،

المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية ونظام إدخال المعلومات في المؤسسة الوطنية للدهن ENAP -وحدة سوق أهراس-:

أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة: سيتم عرض التكرارات والنسب المئوية للعينة المستهدفة للدراسة في ما يلي:

1-متغير العمر: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى أربعة فئات عمرية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً للفئة العمرية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
26.7 %	08	أقل من 30 سنة
40 %	12	من 30 إلى 40 سنة
23.3 %	07	من 41 إلى 50 سنة
10 %	03	أكثر من 50 سنة
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل SPSS¹

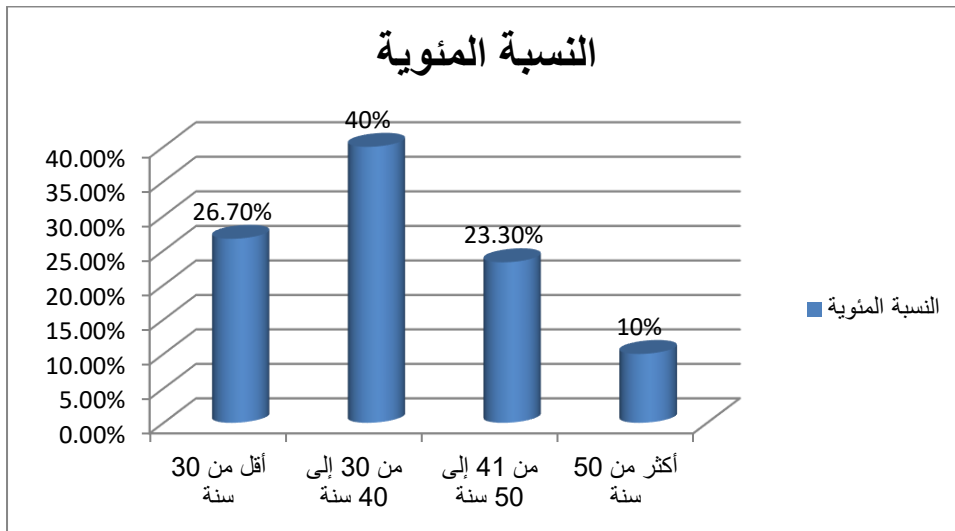
التعليق: يوضح الجدول أعلاه أن معظم أفراد مجتمع الدراسة كان أغلبهم من الفئة (من 30 إلى 40 سنة)، بعدد قدر بـ : 12 فرداً بنسبة

40 %، وجاءت الفئة (أقل من 30 سنة) في المرتبة الثانية بنسبة مئوية قدرت بـ : 26,7 %، ما يعادل 08 أفراد من عينة الدراسة، وباقي

الفئات جاءت مرتبة كما هو موضح في الجدول أعلاه.

والشكل التالي يوضح توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً لمتغير العمر.

الشكل رقم (05) : توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً لمتغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل SPSS

¹ أنظر الملحق رقم 03

2- متغير المؤهل العلمي: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى ستة مستويات علمية كما هو موضح في الجدول التالي:

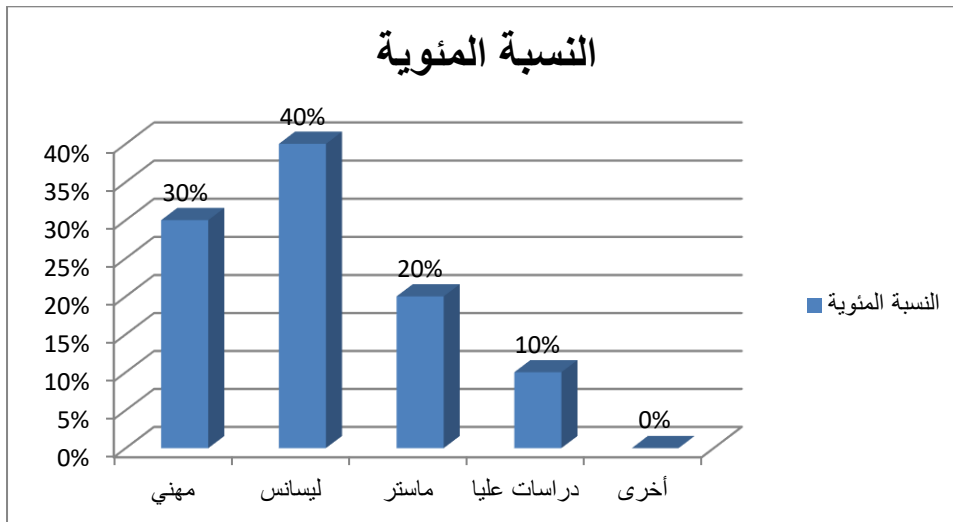
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للمؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
30,0%	9	مهني
40,0%	12	ليسانس
20,0%	6	ماستر
10,0%	3	دراسات عليا
00%	00	أخرى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل SPSS¹

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد مجتمع الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي كانت تحوز على شهادة ليسانس، حيث بلغ عددهم 12 فردا بنسبة 40%، وكانت باقي المستويات كما هو موضح في الجدول أعلاه. والشكل الموالي يبين توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.

الشكل رقم (06): توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير المؤهل التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

¹ أنظر الملحق رقم 03

3- متغير الوظيفة: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى أربعة فئات تدرس الوظيفة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق الوظيفة

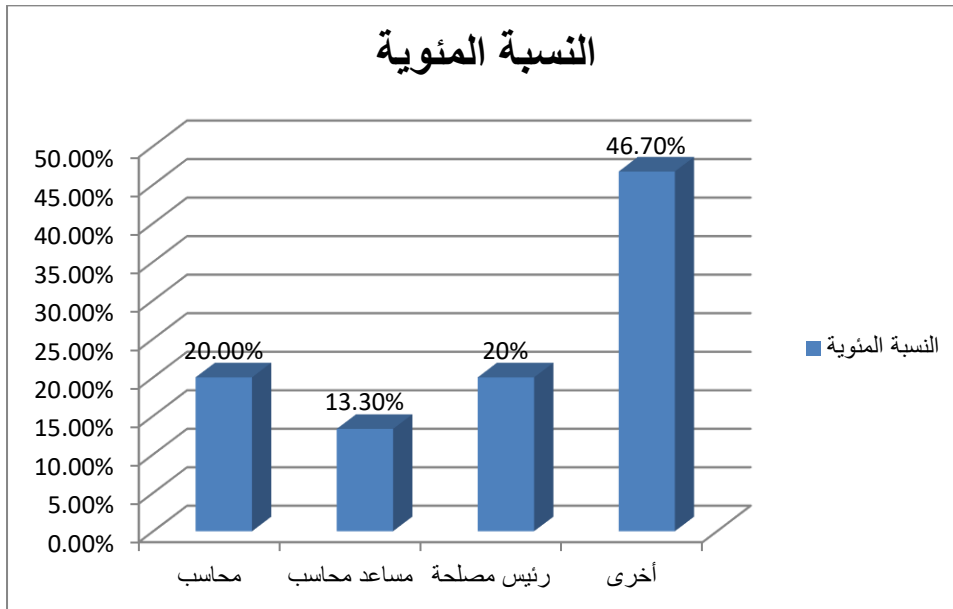
النسبة المئوية	التكرار	البيان
20,0 %	6	محاسب
13,3 %	4	مساعد محاسب
20,0 %	6	رئيس مصلحة
46,7 %	14	أخرى
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss¹

التعليق: نلاحظ من الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة يحتلون وظائف أخرى وذلك بنسبة 46,70% أي بعدد 14 عامل، وهذا ما يعكس قلة المحاسبين في المؤسسة محل الدراسة.

والشكل الموالي يبين توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير الوظيفة.

الشكل رقم (07): توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

¹ أنظر الملحق رقم 03

4- متغير الخبرة المهنية: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى ستة فئات تدرس سنوات الخبرة المهنية كما هو موضح في الجدول التالي:

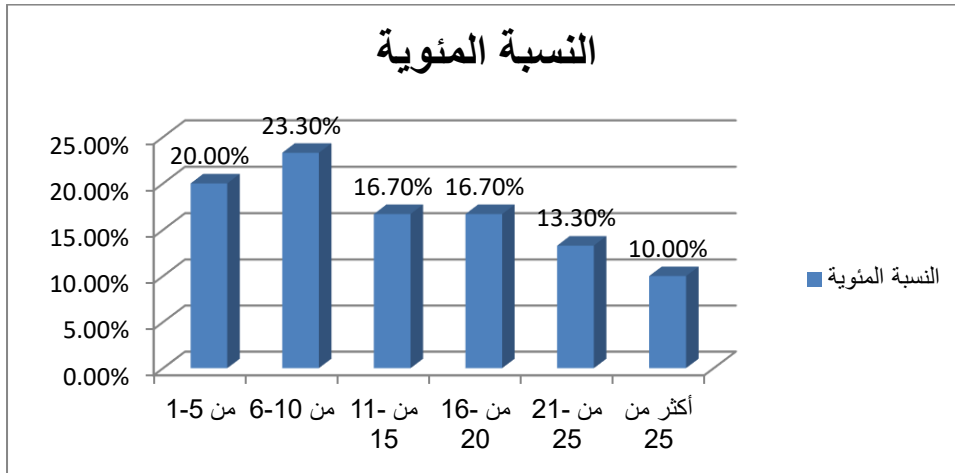
الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق سنوات الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
20,0 %	6	من 1-5
23,3 %	7	من 6-10
16,7 %	5	من 11-15
16,7 %	5	من 16-20
13,3 %	4	من 21-25
10,0 %	3	أكثر من 25
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss¹

التعليق: فيما يخص سنوات الخبرة المهنية في المؤسسة محل الدراسة، يتضح من الجدول أعلاه أن النسبة الأعلى كانت من فئة من 6-10 سنوات، بعدد قدر ب: 7 عمال بنسبة مئوية بلغت 23.3 % ، وجاءت باقي الفئات متقاربة كما هو موضح في الجدول أعلاه.

الشكل رقم (08): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية.



المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

¹ أنظر الملحق رقم 03

5- متغير نظام إدخال المعلومات: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى فئتين تدرس نظام إدخال المعلومات كما هو موضح في الجدول

التالي:

الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق نظام إدخال المعلومات

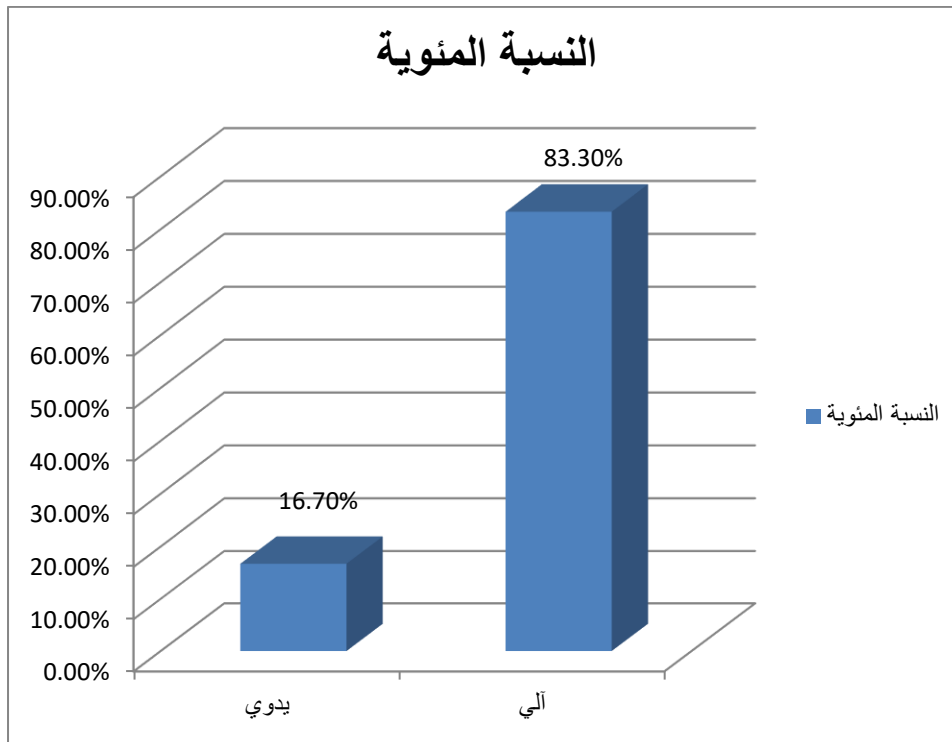
النسبة المئوية	التكرار	البيان
16,7 %	5	يدوي
83,3 %	25	آلي
100 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss¹

التعليق: الدراسة شملت نوعين من أنظمة إدخال المعلومات في المؤسسة، ولكن نسبة الإدخال الآلي تقدر ب 83.3%، وهذا ما يدل

أن المؤسسة تواكب التكنولوجيا الحديثة الإلكترونية في تنفيذ أعمالها، بالإضافة إلى التشغيل اليدوي الذي يعتبر قاعدة للنظام الآلي.

الشكل رقم (09): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً لمتغير نظام إدخال المعلومات.



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss .

¹ أنظر الملحق رقم 03

ثانياً: نتائج تحليل متغيرات الدراسة: سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل إجابات العينة المستهدفة للدراسة نحو متغيرات الدراسة المتمثلة في الاستمارة، وقد تم الاستعانة في ذلك ببرنامح الحزم الإحصائية spss¹.

1- إستجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بمحور واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في

المؤسسة: يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من 01-12 من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. والجدول الموالي يمثل استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو المحور الأول:

الجدول رقم (14): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير

واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه	المستوى
01	إن مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة (Gestion basée sur les activités) من المفاهيم المعروفة بشكل جيد لمختلف المصالح الإدارية في المؤسسة	4,2667	,82768	موافق بشدة	مرتفع جدا
02	تقوم المؤسسة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية كتوسيع النشاط، تحويل فرع، ...	4,1333	1,00801	موافق	مرتفع
03	يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تسعير منتجات المؤسسة بشكل أكثر دقة	4,2333	,62606	موافق بشدة	مرتفع جدا
04	تتبنى المؤسسة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كعنصر أساسي لتخفيض التكاليف	3,8333	1,17688	موافق	مرتفع
05	يتم استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (Gestion basée sur les activités) كمدخل لتصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة.	3,9333	,94443	موافق	مرتفع
06	المحافظة على الأنشطة التي تضيف للقيمة يؤدي إلى التخفيض في التكاليف المترتبة عنها	4,0667	1,04826	موافق	مرتفع
07	يتم التخلص من التكاليف المترتبة على الأنشطة التي لا تضيف للقيمة من أجل تخفيض تكلفة المنتجات	3,8667	1,07425	موافق	مرتفع
08	تقوم المؤسسة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج وتقييمها	3,8333	,94989	موافق	مرتفع

¹ أنظر الملحق رقم 03

09	يأخذ تحليل الأنشطة بعين الاعتبار العوامل غير المالية مثل رضا الزبون	3,9000	1,09387	موافق	مرتفع
10	تستعمل المؤسسة قاموس الأنشطة) لائحة الأنشطة والمهام (لضمان التعريف بالمهام والأنشطة داخل المؤسسة	4,3000	,79438	موافق بشدة	مرتفع جدا
11	إن تكاليف الأنشطة (المساعدة) المحاسبة، الإدارة (...تكمّل أنشطة التحويل و هي كلها تكاليف مضافة للقيمة	4,1333	,77608	موافق	مرتفع
12	تحمل تكاليف أنشطة الصيانة والجدولة والرقابة والأمن والأنشطة المحاسبية والإدارية إلى تكلفة المنتجات باعتبارها تكاليف مضافة لقيمة المنتج	3,8333	1,17688	موافق	مرتفع
المحور 01:	واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	4,0278	,43237	موافق	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss¹.

التعليق:

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة وينسب جيدة على كل عبارات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 4,027 (الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0,432 مما يعني أن العينة المستهدفة لديهم إجماع على مختلف الأسئلة التي تخص هذا المحور، وقد كان اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو كل من عبارات الإستبيان موافق و موافق بشدة وبمستوى مرتفع ومرتفع جدا، هذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتفقون حول تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة .

2- إستجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بالمحور الثاني: واقع تطبيق تكاليف الجودة في المؤسسة: يتم اختبار

بيانات هذا المحور عن طريق الفقرات من 13-24 من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

والجدول الموالي يمثل استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو المحور الثاني:

¹ أنظر الملحق رقم 03

الجدول رقم (15): إستجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو

متغير واقع واقع تطبيق تكاليف الجودة في المؤسسة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه	المستوى
01	تتحمل المؤسسة في سبيل سعيها لإنتاج منتجات مطابقة للمعايير والمواصفات جملة من التكاليف تتمثل في تكاليف الجودة	4,3000	,74971	موافق بشدة	مرتفع جدا
02	تتحمل المؤسسة تكاليف الوقاية لاستبعاد إنتاج السلع المعيبة أو تقديم خدمات أقل من المستوى المطلوب	3,9000	,84486	موافق	مرتفع
03	تنتج تكاليف التقييم عن عمليات الفحص والاختبار وكذا المعاينة لضمان تلبية المنتج للمواصفات.	4,0667	,78492	موافق	مرتفع
04	تقوم المؤسسة بمراجعة وفحص نظام الجودة بشكل دوري، للكشف عن المشكلات وتجنب حدوث أخطاء في النظام	4,2667	,94443	موافق بشدة	مرتفع جدا
05	تتحمل المؤسسة تكاليف الفشل الداخلي عند اكتشافها عيوب في منتجاتها قبل شحنها إلى الزبون مثل صيانة الأعطال	4,1333	,89955	موافق	مرتفع
06	تعد أنشطة الفشل الخارجي) إكتشاف العيوب من طرف الزبون بعد شرائه للمنتج (أكثر كلفة بسبب تأثيرها على سمعة المؤسسة	3,9000	1,06188	موافق	مرتفع
07	تتحمل المؤسسة تكاليف الفشل الخارجي في سبيل ضبط جودة منتجاتها في حالة وصول منتجات معيبة بمهدف تحسين سمعتها	4,1667	,79148	موافق	مرتفع
08	تقاس التكاليف المباشرة للجودة عن طريق الجمع بين تكاليف الرقابة و تكاليف الفشل بنوعيه داخلي وخارجي	3,7000	1,17884	موافق	مرتفع
09	تشير تكاليف الجودة إلى تكاليف المطابقة) تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم (وتكاليف عدم المطابقة) تكاليف الفشل الداخلي والخارجي)	4,1000	,92289	موافق	مرتفع
10	تقيس المؤسسة تكاليف الجودة بمهدف تحديد وفترات الكلفة و تحسين الجودة	4,2667	,74971	موافق بشدة	مرتفع جدا
11	قياس تكاليف الجودة وترجمتها بصورة تفهمها الأطراف المختلفة يعد أمرا ضروريا لإدارة هذه التكاليف	3,8333	,84486	موافق	مرتفع
12	يتضمن تحليل تكاليف الجودة تصنيفا لعناصرها ومن ثم تحديد العلاقة بينها	4,0000	,78492	موافق	مرتفع
المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة					

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss.

التعليق:

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن إستجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة وينسب جيدة على كل عبارات المحور الثاني، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 4,266 (الدرجة الكلية)، وبانحراف معياري لكافة فقرات المجال يقدر بـ 0,739 مما يعني أن العينة المستهدفة لديهم إجماع على مختلف الأسئلة التي تخص هذا المحور، وقد كان اتجاه أفراد عينة الدراسة نحو كل العبارات موافق وموافق بشدة وبمستوى مرتفع ومرتفع جدا، هذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن المؤسسة تتحمل تكاليف من أجل ضمان جودة منتجاتها.

3- إختبار معامل الارتباط لبيرسون بين متغيري الدراسة: لاختبار العلاقة بين الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة تم استخدام

معامل الارتباط لبيرسون، و النتائج جاءت كالتالي:

الجدول رقم (16): معامل الارتباط لبيرسون بين متغيري الدراسة

Corrélations		المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة
Corrélation de Pearson	المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة	1,000	,790
	المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	,790	1,000
Sig. (unilatéral)	المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة	.	,000
	المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	,000	.
N	المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة	30	30
	المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	30	30

المصدر: من مخرجات برنامج spss¹

¹ أنظر الملحق رقم 03

التعليق: بما أن معامل الارتباط لبيرسون مساوي للقيمة 0,79، فإن هناك علاقة طردية قوية بين متغيري الدراسة.

4- إختبار معامل الإنحدار البسيط بين متغيري الدراسة: ويستخدم هذا الإختبار لتمثيل العلاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة

والتابعة، حيث كانت نتائج هذا الإختبار بين الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): إختبار معامل الإنحدار البسيط بين الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة

Coefficients ^a					
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
	B	Erreur standard	Bêta	t	
1	(Constante)	1,005	,450		,034
	المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	,757	,111	,790	6,807

Variable dépendante : a. المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة

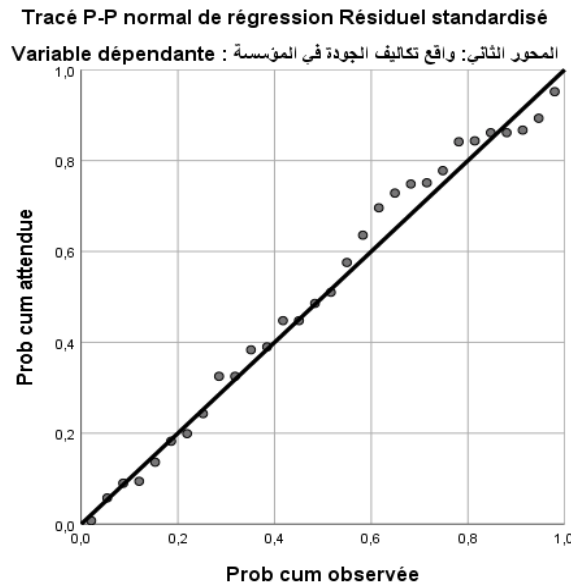
المصدر: من مخرجات برنامج spss¹

التعليق: من خلال الجدول نستنتج أن هناك إنحدار بين المتغيرين (علاقة طردية قوية)، حيث يمكن إستخراج معادلة الإنحدار كالتالي:

$$y=1,005+0,757x$$

والشكل الموالي يوضح لوحة الإنتشار:

الشكل رقم (10): إختبار معامل الإنحدار البسيط بين المتغيرين:



المصدر: من مخرجات برنامج spss

¹ أنظر الملحق رقم 03

ثالثاً: مناقشة النتائج: بعد أن تم عرض نتائج برنامج spss26 وتم تحليلها، سيتم مناقشة النتائج المتحصل عليها فيما يلي:

-عرض نتائج المحورين المدروسين: سيتم عرض نتائج المحورين بعد أن تم تحليل نتائجهما، وسيتم ذكر هذه النتائج فيما يلي:

❖ عرض نتائج المحور الأول: والتي نصت على "واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة"، والتي حاولنا إثباتها من

خلال أسئلة المحور الأول من الاستبيان، وفي الأخير توصلنا إلى النتائج التالية:

-يرى أفراد العينة المستهدفة للدراسة أن مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة معروف لدى مختلف المصالح، وتستعين به

المؤسسة في مختلف عملياتها كإتخاذ القرارات الإستراتيجية، تسعير منتجات المؤسسة وتخفيض التكاليف.

-تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة يساعد على تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف للقيمة وأخرى لا تضيف للقيمة،

ومن هنا يتم المحافظة على الأنشطة التي تضيف للقيمة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف للقيمة كما يراه أفراد العينة المستهدفة.

-تستعين المؤسسة بتحليل الأنشطة من أجل خفض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف للقيمة، وتحميل تكاليف الأنشطة التي تضيف

للقيمة إلى تكلفة المنتجات، وهذا بالرجوع إلى ما يراه أفراد العينة المستهدفة للدراسة.

وبالتالي يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس الأنشطة في مؤسسة الدهن وحدة سوق أهراس.

❖ عرض نتائج المحور الثاني: والتي نصت على "واقع تكاليف الجودة في المؤسسة". والتي حاولنا إثباتها من خلال أسئلة المحور

الثاني من الاستبيان، وفي الأخير توصلنا إلى النتائج التالية:

- تتحمل المؤسسة تكاليف الجودة، وتنقسم إلى تكاليف الفشل الداخلي (مثل إكتشاف العيوب قبل الشحن) وتكاليف الفشل الخارجي

(مثل وصول منتجات معيبة للزبون) في سبيل سعيها لإنتاج منتجات مطابقة للمعايير والمواصفات.

-تقوم المؤسسة بقياس التكاليف المباشرة وغير المباشرة للجودة بهدف تحديد وفورات الكلفة وتحسين الجودة، وهذا حسب رأي العينة

المدروسة.

-في سبيل تحديد إدارة جيدة لتكاليف الجودة تقوم المؤسسة بقياس تكاليف الجودة وترجمتها بصورة تفهمها الأطراف المختلفة، حسب رأي

عينة الدراسة.

وعليه المؤسسة تقوم بتحمل تكاليف الجودة المختلفة بهدف وصول منتجات ذات جودة إلى زبائنها.

المطلب الثاني: مناقشة فرضيات الدراسة

كما سبق عرضه بالدراسة النظرية والتطبيقية، سيتم إجراء مناقشة لفرضيات الدراسة كما يلي:

1. **الفرضية الأولى:** والتي نصت على أنه: "نقصد بأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة عملية تصنيف أنشطة المؤسسة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة لاستبعادها بهدف تخفيض التكاليف" عند مستوى دلالة معنوية 5 %، وبالرجوع إلى نتائج إستجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة المحور الأول المتعلق بواقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة، يظهر أن الفرضية الأولى صحيحة، ومنه فإن أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة هو عملية تصنيف أنشطة المؤسسة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة لاستبعادها بهدف تخفيض التكاليف، حيث يعد مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة على مستوى الإدارة المسؤولة بالمؤسسة.
2. **الفرضية الثانية:** والتي نصت على أنه: "تعرف تكاليف الجودة على أنها التكاليف المصاحبة لإنتاج منتج ما أو تقديم خدمة يتمتع بالجودة اللازمة لإرضاء الزبون، وتصنف تكاليف الجودة إلى تكاليف ضبط الجودة وتكاليف الفشل في ضبط الجودة" عند مستوى دلالة معنوية 5 %، وبالرجوع إلى نتائج إستجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة المحور الثاني المتعلق بواقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة، يظهر أن الفرضية الثانية صحيحة، ومنه فإن تكاليف الجودة تتمثل في التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل سعيها لإنتاج منتجات مطابقة للمعايير والمواصفات، وتنقسم إلى تكاليف الفشل الداخلي (مثل إكتشاف العيوب قبل الشحن) وتكاليف الفشل الخارجي (مثل وصول منتجات معيبة للزبون).
3. **الفرضية الثالثة:** والتي نصت على أنه: "يتم تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة بالمؤسسة الوطنية للدهن ووحدة سوق أهراس، كما تتحمل المؤسسة مختلف أنواع تكاليف الجودة لوصول منتجات ذات جودة إلى زبائنها" وبالرجوع إلى نتائج إستجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة محوري الإستبيان، يظهر أن الفرضية الثالثة صحيحة، ومنه فإن المؤسسة الوطنية للدهن ووحدة سوق أهراس تطبق نظام الإدارة على أساس الأنشطة، وذلك من أجل تخفيض تكاليفها عن طريق إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف للقيمة، والمحافظة على الأنشطة التي تضيف للقيمة، إضافة إلى أن المؤسسة وفي سبيل سعيها لإنتاج منتجات ذات جودة تتحمل مختلف أنواع تكاليف الجودة وتقوم بقياسها وتحليل مختلف عناصرها لتحديد العلاقة بينها.

4. الفرضية الرابعة: والتي نصت على أنه: " توجد علاقة طردية قوية بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة " وبالرجوع إلى نتائج إختبار معامل الارتباط لبيرسون وكذا إختبار معامل الإنحدار البسيط بين متغيري الدراسة (الإدارة على الأنشطة وتكاليف الجودة)، يظهر أن الفرضية الرابعة صحيحة، حيث أثبت الإختبارين المذكورين وجود علاقة طردية قوية بين متغيري الدراسة، إذ كانت قيمة معامل الارتباط لبيرسون بين المتغيرين تساوي 0,79 أي هناك علاقة موجبة قوية بين المتغيرين، كما أن معادلة الإنحدار البسيط بين المتغيرين كانت كالتالي: $y=1,005+0,757x$ (حيث y هو المتغير التابع (تكاليف الجودة) و x هو المتغير المستقل (نظام الإدارة على أساس الأنشطة)). وهي تدل على وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين، وعليه يوجد تأثير إيجابي لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على تكاليف الجودة، حيث أن إتباع المؤسسة لنظام الإدارة على أساس الأنشطة يمكنها من قياس وتحليل تكاليف الجودة ومن ثم التحكم بها والعمل على تخفيضها من أجل تحقيق وفورات في التكاليف.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية للدهن _وحدة سوق أهراس_، وذلك باستخدام أسلوب الاستبانة كأداة بحث ميداني، حيث قسمنا هذه الاستبانة إلى قسمين، القسم الأول شمل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة والمتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية ونظام إدخال المعلومات. أما الجانب الثاني شمل متغيري الدراسة من خلال محورين، المحور الأول تحت عنوان "واقع تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة"، أما المحور الثاني فكان بعنوان "واقع تكاليف الجودة في المؤسسة" من خلال أربعة وعشرون عبارة حيث وضعت تحت اختيارات وفق مقياس ليكارت الخماسي، ثم تطرقنا إلى عرض أدوات الدراسة الميدانية، والتي تمثلت في الأساليب الإحصائية الوصفية كالتكرارات والنسب المئوية لمتغيرات الدراسة، حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار معامل الارتباط لبيرسون، وكذا اختبار معامل الإنحدار البسيط، ومن ثم تحليل ومناقشة هذه الإجابات و المعلومات الواردة في الاستمارات المستردة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي Spss26 ، ومن ثم توصلنا إلى :

- ❖ تركز معظم إجابات العينة على اختيار موافق لاسيما في المحورين الخاصين بالإدارة على أساس الأنشطة وتكاليف الجودة.
- ❖ اتفاق معظم أفراد العينة على نفس الاختيار نتيجة إلى قيمة الانحراف المعياري الضعيفة.
- ❖ وجود تأثير إيجابي لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على تكاليف الجودة بناء على نتائج معامل الارتباط ومعامل الإنحدار البسيط.

الخاتمة العامة

خاتمة:

فرضت تقنيات المحاسبة الحديثة على المؤسسات الاقتصادية متغيرات جديدة للسيطرة على شدة المنافسة والأسواق، وتمثلت هذه المتغيرات في: اتخاذ القرارات بسرعة ودقة، والتكيف مع المحيط الداخلي والخارجي لها، مع مواكبة حاجات الزبائن والمساهمين للمعلومات المالية للمؤسسة عند الحاجة، والنجاح في منافسة التطورات البيئية الحديثة للأنظمة المحاسبية التي تساعد المؤسسة في إدارة تكاليفها وتقييم أدائها الداخلي والخارجي الذي يساعدها على تقديم منتجات وخدمات جديدة للزبائن مع تطوير مهارات العاملين، والتحسين المستمر للمنتج بأقل التكاليف الممكنة.

حيث جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أسلوب يعتبر من أبرز الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ألا وهو أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، والذي أصبح يلعب دورا هاما في تخفيض التكاليف عامة و تكاليف الجودة خاصة، وتمكين المؤسسة من الوقوف على مسببات التكلفة.

وبالتالي فإن دراستنا هدفت إلى إظهار مقدار الفائدة التي يمكن أن تجنيها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تطبيق هذا الأسلوب، و تحصيل نتائجه المتمثلة في تخفيض تكاليف الجودة، باعتبارها تكاليف عالية جدا تتحملها المؤسسة في سبيل إيصال منتجات عالية الجودة و المواصفات المطلوبة للزبون.

ومن خلال الدراسة النظرية و الميدانية التي قمنا بها حول أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة و دوره في قياس و تحليل تكاليف الجودة توصلنا إلى النتائج التالية:

أولا: نتائج الدراسة النظرية

- إن مفهوم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية المسؤولة كما نرى الكثير من هذه المؤسسات تطبق أساليب أخرى، إذ لم تشجع وتدعم أهمية تطبيقه.
- لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة مجموعة من المزايا التي يختص بها عن غيره من أساليب المحاسبة الإدارية، والتي من أهمها تقديم منتجات ذات جودة ومنخفضة التكاليف .
- يعد أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة من أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف عامة وتكاليف الجودة خاصة التي تساعد هذه الأخيرة على تحليلها بصورة دقيقة وقياسها.

الخاتمة العامة

➤ يستخدم أسلوب نظام الإدارة على أساس الأنشطة لتحديد فرص تخفيض تكلفة الجودة، وذلك من خلال التحليلات المختلفة لهذا الأسلوب والتي تشكل الإطار العام لتطبيقه.

نتائج الدراسة الميدانية:

- تبين من خلال الدراسة أنه هناك نوع من اللاوعي بمفهوم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، مع العلم أنه يتم تطبيق بعض الآليات التي يقوم عليها هذا الأسلوب خاصة فيما يتعلق باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف لقيمة المنتج.
- تعتمد المؤسسة على الخبرة الطويلة في مجال تحليل وقياس التكاليف أكثر من اعتمادهم على النواحي العلمية.
- هناك إمكانية لتطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، ولكن قد يحتاج ذلك لبعض الوقت حتى يتم تفهم هذا الأسلوب بصورة صحيحة، وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية.
- من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة؛ عدم توافر وعي وإدراك كاف لآليات تطبيقه من قبل الإدارة العليا والموظفين.
- إن طبقت المؤسسات أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، ستكتسب بذلك تخفيضاً في تكاليف منتجاتها وهذا ما يعود عليها بـمهامش ربح مستقبلاً.

التوصيات والمقترحات:

- ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث التي تتناول موضوع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ضرورة القيام بدراسات شاملة لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، لأنه أسلوب حديث يحتاج إلى المزيد من المعرفة والدراسة.
- تقديم أهمية علمية لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إلماماً به، ليساهم هذا التكوين في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات.
- ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالأساليب المحاسبية الحديثة؛ منها نظام الإدارة على أساس الأنشطة التي من خلالها تمكن المؤسسات من تخفيض تكاليف الجودة و تحقيق رضا الزبون و رفع مستوى الربحية في ظل المنافسة الحاصلة في السوق .

الخاتمة العامة

- ضرورة الاهتمام من قبل إدارة المؤسسات بالمبالغ الكبيرة التي تشكلها تكاليف الأنشطة الخاصة بالجودة التي يتم تحديدها كفرص لتخفيض التكلفة، والعمل على اتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجة هذه الأنشطة.
- إن التحليلات المختلفة لنظام الإدارة على أساس الأنشطة تعد مدخلا يفيد تطبيق أسلوب هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات، مما يتيح الفرصة للباحثين للاستفادة من ذلك في إجراء بحوث متنوعة في هذا المجال.

قائمة المراجع

الكتب:

1. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2013.
2. إسماعيل يحيى التركيتي و آخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن.
3. توفيق محمد عبد المحسن، قياس الجودة و القياس المقارن، دار الفكر العربي للنشر، مصر، 2006.
4. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار اليازوري للنشر، عمان، 2010.
5. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط و رقابة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن، 2012.
6. رشيد الجمال، محمود عبد الغني، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية للنشر الإسكندرية، مصر، 2012.
7. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار صفاء للنشر، جامعة المدية، الجزائر، 2014.
8. عمر وصفي عقيلي، المنهجية الكاملة لإدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2001.
9. دال بسترفليد، الرقابة على الجودة، الكلية الأكاديمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001.
10. كوش هيو، إدارة الجودة الشاملة: تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الرعاية الصحية و ضمان استمرار الالتزام بها، الإدارة العامة للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
11. مات سيقر، المرجع العالمي لإدارة الجودة، الطبعة الثالثة، دار الفاروق للنشر، الجيزة، مصر، 2007.
12. محمد عبد العال النعيمي و آخرون ، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
13. مكرم عبد المسيح باسيل، المحاسبة الإدارية الأصالة و المعاصرة، المكتبة العصرية للنشر، المنصورة، مصر، 2007.
14. ناصر نور الدين عبد الطيف، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015.
15. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة-مدخل تحليلين الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

المذكرات:

1. بن جاب الله إيمان، الجودة بين الفلسفة الإدارية و نظام التقييس، مذكرة الماستر، تخصص التسويق في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، الجزائر، 2012.
2. خالد سامي حمودة، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، جامعة غزة، 2014.
3. رباب عوابد، اعتماد تكاليف الجودة وفق النظام المحاسبي المالي لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد لخضر حمة الوادي، الجزائر، 2015.
4. زيان عبد الوهاب، دور محاسبة التسيير في الرقابة على الأداء مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2014.
5. محمد هيثم الدبس، التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، الجزائر، 2014.

المنشورات العلمية:

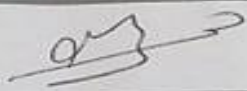



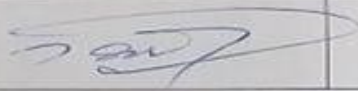
1. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة لتحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 27/28، 27 نوفمبر 2012.
2. سليمان البشتاوي، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة نحو تسيير و تطوير أداء الخدمات المصرفية و خفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28(8)، 2014.
3. علي حازم اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، العراق، المجلد 32 العدد 98.
4. بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013.

1. Ildiko Reka cardos Stefan Pete , activity based costing (abc) and activity based management (abm) . implementation-Is this the solution for org profitability.http :www.focusintl.com / RBM 104-2011/1/9 pdf
- 2 J-C TARONDEAU , MARKETING ,SRATEGIE INDUSTRIELLE ,VUIBERT ,PARIS,1998,P236.

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان

قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان:

الرقم	الأستاذ	الإمضاء
01	د. كريمة عمرا لدرين	
02	دعاس مصعب	
03	سارة عزازية	
04	يوسف ربي	
05	جمال عمرا لدرين	

الملحق رقم 02: الإمتبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي التبسي - تبسة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة
التخصص: مالية المؤسسة

إستمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر بعنوان:
مدخل الإدارة على أساس الأنشطة ودوره في تحليل وقياس تكاليف الجودة
دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للدهن - وحدة سوق أهراس -

أخي الكريم، أختي الكريمة

تحية طيبة و بعد.....

يعد هذا الاستبيان جزء مهم لإستكمال الجانب التطبيقي لمذكرة الماستر، ونظرا لخبرتكم العملية في هذا المجال، لذا فإن إجاباتكم الدقيقة على الأسئلة الواردة بالاستبيان سيكون محل تقدير عالي وسوف يساعدنا في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم موضوع الدراسة مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.

لذا نرجو من سيادتكم تقديم المساعدة في إتمام هذه الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة بوضع علامة

(X) أمام العبارة التي ترونها مناسبة

وللأمانة العلمية فان إجاباتكم ستعامل بشكل سري ولغايات البحث العلمي فقط

تقبلوا منا فائق الشكر، الاحترام والتقدير على تعاونكم.

إشراف الأستاذ:

زرقي عمار

إعداد الطالبان:

نبيلي عبد الوهاب

عميرات بوبكر

السنة الجامعية: 2020/2019

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1- العمر:

<input type="checkbox"/>	أقل من 30 سنة	<input type="checkbox"/>	من 30 إلى 40 سنة
<input type="checkbox"/>	من 41 إلى 50 سنة	<input type="checkbox"/>	أكثر من 50 سنة

2- المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	مهني	<input type="checkbox"/>	ليسانس
<input type="checkbox"/>	ماستر	<input type="checkbox"/>	دراسات عليا
<input type="checkbox"/>	أخرى	يرجى التحديد:	

3- الوظيفة:

<input type="checkbox"/>	محاسب	<input type="checkbox"/>	مساعد محاسب
<input type="checkbox"/>	رئيس مصلحة	<input type="checkbox"/>	أخرى

4- الخبرة المهنية:

<input type="checkbox"/>	من 1-5	<input type="checkbox"/>	من 6-10
<input type="checkbox"/>	من 11-15	<input type="checkbox"/>	من 16-20
<input type="checkbox"/>	من 21-25	<input type="checkbox"/>	أكثر من 25

5- نظام إدخال المعلومات:

<input type="checkbox"/>	يدوي	<input type="checkbox"/>	آلي
--------------------------	------	--------------------------	-----

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة

المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة الإدارية على أساس الأنشطة: بالإنجليزية Activity Based Management، ويطلق عليها بالفرنسية Gestion basée sur les activités، هي أسلوب يعتمد على استخدام معلومات محاسبية للتحكم في التكاليف من أجل استبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة، بعد قيام المؤسسة بتحليل الأنشطة مع التركيز على تطوير العلاقات مع المستهلكين والعملاء.
بين مدى موافقتك للعبارات الموجودة في الفقرة أدناه بوضع (X) بما يتناسب مع مؤسستكم.

الرقم	العبارات	الخيارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إن مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة (Gestion basée sur les activités) من المفاهيم المعروفة بشكل جيد لمختلف المصالح الإدارية في المؤسسة						
02	تقوم المؤسسة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية كتوسيع النشاط، تحويل فرع، ...						
03	يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تسعير منتجات المؤسسة بشكل أكثر دقة						
04	تتبنى المؤسسة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كعنصر أساسي لتخفيض التكاليف						
05	يتم استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (Gestion basée sur les activités) كمدخل لتصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة.						
06	المحافظة على الأنشطة التي تضيف للقيمة يؤدي إلى التخفيض في التكاليف المترتبة عنها						
07	يتم التخلص من التكاليف المترتبة على الأنشطة التي لا تضيف للقيمة من أجل تخفيض تكلفة المنتجات						
08	تقوم المؤسسة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج وتقييمها						
09	يأخذ تحليل الأنشطة بعين الاعتبار العوامل غير المالية مثل رضا الزبون						
10	تستعمل المؤسسة قاموس الأنشطة (لائحة الأنشطة والمهام) لضمان التعريف بالمهام والأنشطة داخل المؤسسة						
11	إن تكاليف الأنشطة المعاونة (صيانة،مناولة...) وكذا الأنشطة المستدامة (المحاسبية،الإدارة...) تكمل أنشطة التحويل و هي كلها تكاليف مضافة للقيمة						
12	تحمل تكاليف أنشطة الصيانة والجدولة والرقابة والأمن والأنشطة المحاسبية والإدارية إلى تكلفة المنتجات باعتبارها تكاليف مضافة لقيمة المنتج						

المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة

تكاليف الجودة: هي التكاليف التي تدفع لتحويل دون وصول منتجات رديئة الجودة للمستهلك.

الرقم	العبارات	الخيارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	تتحمل المؤسسة في سبيل سعيها لإنتاج منتجات مطابقة للمعايير والمواصفات جملة من التكاليف تتمثل في تكاليف الجودة						
02	تتحمل المؤسسة تكاليف الوقاية لاستبعاد إنتاج السلع المعيبة أو تقديم خدمات أقل من المستوى المطلوب						
03	تنتج تكاليف التقويم عن عمليات الفحص والاختبار وكذا المعاينة لضمان تلبية المنتج للمواصفات.						
04	تقوم المؤسسة بمراجعة وفحص نظام الجودة بشكل دوري، للكشف عن المشكلات وتجنب حدوث أخطاء في النظام						
05	تتحمل المؤسسة تكاليف الفشل الداخلي عند اكتشافها عيوب في منتجاتها قبل شحنها إلى الزبون مثل صيانة الأعطال						
06	تعد أنشطة الفشل الخارجي (إكتشاف العيوب من طرف الزبون بعد شرائه للمنتج) أكثر كلفة بسبب تأثيرها على سمعة المؤسسة						
07	تتحمل المؤسسة تكاليف الفشل الخارجي في سبيل ضبط جودة منتجاتها في حالة وصول منتجات معيبة بهدف تحسين سمعتها						
08	تقاس التكاليف المباشرة للجودة عن طريق الجمع بين تكاليف الرقابة و تكاليف الفشل بنوعيه داخلي وخارجي						
09	تشير تكاليف الجودة إلى تكاليف المطابقة (تكاليف الوقاية وتكاليف التقويم) وتكاليف عدم المطابقة (تكاليف الفشل الداخلي والخارجي)						
10	تقيس المؤسسة تكاليف الجودة بهدف تحديد وفرات الكلفة و تحسين الجودة						
11	قياس تكاليف الجودة وترجمتها بصورة تفهمها الأطراف المختلفة يعد أمرا ضروريا لإدارة هذه التكاليف						
12	يتضمن تحليل تكاليف الجودة تصنيفا لعناصرها ومن ثم تحديد العلاقة بينها						

الملاحق:

الملحق رقم 03: نتائج برنامج spss

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	30	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,798	24

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محوري الإستبيان:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,631	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,634	12

وصف خصائص الدراسة:

العلمي المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهني	9	30,0	30,0	30,0
	ليسانس	12	40,0	40,0	70,0
	ماستر	6	20,0	20,0	90,0
	دراسات عليا	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	6	20,0	20,0	20,0
	مساعد محاسب	4	13,3	13,3	33,3
	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	6	20,0	20,0	53,3
	أخرى	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملاحق:

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	8	26,7	26,7	26,7
	من 30 إلى 40 سنة	12	40,0	40,0	66,7
	من 41 إلى 50 سنة	7	23,3	23,3	90,0
	أكثر من 50 سنة	3	10,0	10,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

المهنية الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 1-5	6	20,0	20,0	20,0
	من 6-10	7	23,3	23,3	43,3
	11-15	5	16,7	16,7	60,0
	من 16-20	5	16,7	16,7	76,7
	من 21-25	4	13,3	13,3	90,0
	أكثر من 25	3	10,0	10,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

نظام إدخال المعلومات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	يدوي	5	16,7	16,7	16,7
	آلي	25	83,3	83,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
إن مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة (Gestion basée sur les activités) من المفاهيم المعروفة بشكل جيد لمختلف المصالح الإدارية في المؤسسة	30	0	4,2667	,82768
تقوم المؤسسة بالاستعانة بتقييم الأنشطة في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية كتوسيع النشاط، تحويل فرع...،	30	0	4,1333	1,00801
يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تسعير منتجات المؤسسة بشكل أكثر دقة	30	0	4,2333	,62606
تتبنى المؤسسة أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة كعنصر أساسي لتخفيض التكاليف	30	0	3,8333	1,17688
يتم استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (Gestion basée sur les activités) كمدخل لتصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة.	30	0	3,9333	,94443
المحافظة على الأنشطة التي تضيف للقيمة يؤدي إلى التخفيض في التكاليف المترتبة عنها	30	0	4,0667	1,04826
يتم التخلص من التكاليف المترتبة على الأنشطة التي لا تضيف للقيمة من أجل تخفيض تكلفة المنتجات	30	0	3,8667	1,07425
تقوم المؤسسة بتحليل الأنشطة المتعلقة بالمنتج وتقييمها	30	0	3,8333	,94989
يأخذ تحليل الأنشطة بعين الاعتبار العوامل غير المالية مثل رضا الزبون	30	0	3,9000	1,09387
تستعمل المؤسسة قاموس الأنشطة) لائحة الأنشطة والمهام (لضمان التعريف بالمهام والأنشطة داخل المؤسسة	30	0	4,3000	,79438
إن تكاليف الأنشطة المعاونة) صيانة،مناولة (...وكذا الأنشطة المستدامة) المحاسبية، الإدارة (...تكمل أنشطة التحويل و هي كلها تكاليف مضافة للقيمة	30	0	4,1333	,77608
تحمل تكاليف أنشطة الصيانة والجدولة والرقابة والأمن والأنشطة المحاسبية والإدارية إلى تكلفة المنتجات باعتبارها تكاليف مضافة لقيمة المنتج	30	0	3,8333	1,17688
المحور:01 واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	30	0	4,0278	,43237

الملاحق:

Statistiques

	N		Moyenne	Mode	Ecart type
	Valide	Manquant			
تتحمل المؤسسة في سبيل سعيها لإنتاج منتجات مطابقة للمعايير والمواصفات جملة من التكاليف تتمثل في تكاليف الجودة	30	0	4,3000	4,00	,74971
تتحمل المؤسسة تكاليف الوقاية لاستبعاد إنتاج السلع المعيبة أو تقديم خدمات أقل من المستوى المطلوب	30	0	3,9000	4,00	,84486
تنتج تكاليف التقويم عن عمليات الفحص والاختبار وكذا المعاينة لضمان تلبية المنتج للمواصفات.	30	0	4,0667	4,00	,78492
تقوم المؤسسة بمراجعة وفحص نظام الجودة بشكل دوري، للكشف عن المشكلات وتجنب حدوث أخطاء في النظام	30	0	4,2667	5,00	,94443
تتحمل المؤسسة تكاليف الفشل الداخلي عند اكتشافها عيوب في منتجاتها قبل شحنها إلى الزبون مثل صيانة الأعطال	30	0	4,1333	4,00 ^a	,89955
تعد أنشطة الفشل الخارجي (إكتشاف العيوب من طرف الزبون بعد شرائه للمنتج (أكثر كلفة بسبب تأثيرها على سمعة المؤسسة	30	0	3,9000	4,00	1,06188
تتحمل المؤسسة تكاليف الفشل الخارجي في سبيل ضبط جودة منتجاتها في حالة وصول منتجات معيبة بهدف تحسين سمعتها	30	0	4,1667	4,00	,79148
تقاس التكاليف المباشرة للجودة عن طريق الجمع بين تكاليف الرقابة و تكاليف الفشل بنوعيه داخلي وخارجي	30	0	3,7000	4,00	1,17884
تشير تكاليف الجودة إلى تكاليف المطابقة) تكاليف الوقاية وتكاليف التقويم (وتكاليف عدم المطابقة) تكاليف الفشل الداخلي والخارجي)	30	0	4,1000	5,00	,92289
تقيس المؤسسة تكاليف الجودة بهدف تحديد وفترات الكلفة و تحسين الجودة	30	0	4,2667	4,00	,73968
قياس تكاليف الجودة وترجمتها بصورة تفهمها الأطراف المختلفة يعد أمرا ضروريا لإدارة هذه التكاليف	30	0	3,8333	4,00	1,17688
يتضمن تحليل تكاليف الجودة تصنيفا لعناصرها ومن ثم تحديد العلاقة بينها	30	0	4,0000	4,00	,90972
المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة	30	0	4,0528	4,17	,41435

a. Présence de plusieurs modes. La plus petite valeur est affichée.

الملاحق:

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة	4,0528	,41435	30
المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	4,0278	,43237	30

إختبار معامل الارتباط لبيرسون:

Corrélations

	واقع: الأول المحور الإدارة نظام تطبيق في الأنشطة أساس على المؤسسة	واقع: الثاني المحور في الجودة تكاليف المؤسسة
الإدارة نظام تطبيق واقع: الأول المحور	Corrélation de Pearson	1
المؤسسة في الأنشطة أساس على	Sig. (bilatérale)	,790**
	N	,000
		30
في الجودة تكاليف واقع: الثاني المحور	Corrélation de Pearson	,790**
المؤسسة	Sig. (bilatérale)	1
	N	,000
		30

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

إختبار معامل الإنحدار البسيط:

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode
1	المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,790 ^a	,623	,610	,25880

a. Prédicteurs : (Constante), المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة

في المؤسسة

b. Variable dépendante : المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة

الملاحق:

ANOVA^a

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,104	1	3,104	46,336	,000 ^b
	de Student	1,875	28	,067		
	Total	4,979	29			

a. Variable dépendante : واقع تكاليف الجودة في المؤسسة
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
		B	Erreur standard	Bêta	t	
1	(Constante)	1,005	,450		2,233	,034
	المحور الأول: واقع تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسة	,757	,111	,790	6,807	,000

a. Variable dépendante : واقع تكاليف الجودة في المؤسسة

Tracé P-P normal de régression Résiduel standardisé

المحور الثاني: واقع تكاليف الجودة في المؤسسة : Variable dépendante :

