

إدارة الجودة الشاملة كمدخل للإدارة الإستراتيجية للتكاليف،
دراسة إمكانية تطبيقها في عينة من المؤسسات الجزائرية الصناعية الكبرى

د. راضية عطوي

أستاذ محاضر (ب)، جامعة فرحات عباس - سطيف 1

بريد إلكتروني: atoui_r@hotmail.com

ملخص:

يهدف هذا المقال إلى تبيين أهمية إدارة الجودة الشاملة في ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية في إطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف. بعد العرض المختصر لمفهوم إدارة الجودة الشاملة، يحاول المقال توفير إطار تحليلي لتقييم إمكانية تطبيق هذا المدخل وذلك بالاعتماد على عينة مكونة من 17 مؤسسة جزائرية صناعية كبيرة. ويمكن تلخيص النتائج التي خلصت إليها الدراسة في ثلاث نقاط أساسية:

- المؤسسات المدروسة لديها توجه استراتيجي وتتبع إجراءات التخطيط الاستراتيجي؛
- معظم أنظمة محاسبة تكاليف هذه المؤسسات متطورة نوعا ما. غير أنه وعلى الرغم من تطور هذه الأنظمة إلا أنها تسعى لحساب التكاليف ولا يتم استغلالها في إدارة التكاليف؛
- تطبيق إدارة الجودة الشاملة في هذه المؤسسات ليس مستحيلا، حيث أنها تتوفر على بعض العوامل التي تسمح بالقيام بمبادرة لتطبيقه إذا ما بذلت بعض الجهود والتعديلات.

كلمات مفتاحية: إدارة الجودة الشاملة، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، تخفيض التكاليف.

Résumé :

L'objectif de cet article est de montrer l'importance du TQM dans la rationalisation des décisions managériales sous l'angle du management stratégique des coûts. Après une présentation succincte du concept, le papier tente de fournir une grille d'analyse afin d'évaluer les possibilités de mise en œuvre à partir d'un échantillon composé de 17 grandes entreprises industrielles algériennes.

les résultats de l'étude se résument en trois points fondamentaux:

- Toutes les entreprises étudiées ont une orientation stratégique et appliquent les démarches de management stratégique ;
- Des systèmes de coûts développés sont mis en place dans la plupart des cas, se limitant essentiellement à la détermination des couts ;
- La mise en place du TQM dans ces entreprises n'est pas impossible vu leurs potentialités, mais exige cependant à la fois une reconfiguration managériale et une détermination.

Mots clés: Total Quality Management (TQM), le management stratégique des coûts, la réduction des coûts.

مقدمة:

في ظل التغيرات التي تعرفها البيئة الاقتصادية أصبحت المنظمات ملزمة باعتماد أحدث وأفضل الأساليب لإدارة أعمالها، ونذكر من بين هذه الأساليب على سبيل المثال لا الحصر: إدارة الجودة الشاملة، التحسين المستمر، إعادة هندسة العمليات، سلسلة القيمة، وأساليب أخرى تتطلب استجابة ومرونة في ترويض العملاء بمنتجات وخدمات ذات قيمة مضافة وبأسعار تنافسية. وكنيجة لذلك وجدت المنظمات نفسها مطالبة بإدارة بيئة معقدة وسريعة التغير مع ضرورة التحكم في عنصر التكلفة بشكل استراتيجي. وفي ظل هذه البيئة المتغيرة، اتجهت المنظمات نحو مدخل محاسبي جديد يطلق عليه الإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي اعتبرها Cooper و Slagmulder بأنها "تطبيق لتقنيات إدارة التكلفة من أجل التركيز على تخفيض التكاليف وتحسين الوضعية الإستراتيجية للمنظمة في نفس الوقت".¹

واستجابة للتطورات الحاصلة في المحيط التنافسي وحتى تحافظ على بقائها وتدعم تنافسيتها اتجهت العديد من المؤسسات نحو اعتماد مدخل إدارة الجودة الشاملة* (TQM) باعتباره أسلوباً مهماً من أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يؤدي إلى تخفيض التكلفة ويضمن الجودة المطلوبة.

¹ Cooper, R. and Slagmulder, R., "Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management?", Management Accounting, Vol. 79, N°. 7, 1998, p.p. 14-16.

* Total Quality Management

إشكالية البحث:

تهدف هذه الدراسة للإجابة على السؤال التالي:

هل يمكن للمؤسسات الصناعية الجزائرية تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة وما هي المعوقات التي تحول دون ذلك؟

والذي يتفرع إلى الأسئلة التالية:

- ما المقصود بإدارة الجودة الشاملة؟ وما هي أهم المبادئ التي تقوم عليها؟
- هل لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية توجه استراتيجي؟
- هل توفر أنظمة محاسبة التكاليف لهذه المؤسسات المعلومات الكافية وهل تعمل على تخفيض التكاليف؟
- ما هي الصعوبات والمعوقات التي تحد من إمكانية تطبيق المؤسسات الصناعية الجزائرية لمدخل إدارة الجودة الشاملة وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بصفة عامة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نضع الفرضيات التالية:

- ليس للمؤسسات الصناعية الجزائرية توجه استراتيجي؛
- أنظمة محاسبة التكاليف لهذه المؤسسات بسيطة وغير متطورة؛
- لا تتوفر المؤسسات الصناعية الجزائرية على مقومات تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛
- تواجه إدارة الجودة الشاملة وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بصفة عامة صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

هدف البحث:

تهدف الدراسة إلى توضيح مدى أهمية إدارة الجودة الشاملة كأحد الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف وما يمكن أن تحققه المؤسسة عند تطبيقه من زيادة لجودة المنتج وتخفيض للتكاليف. كما تهدف

عمليا إلى معرفة ما إن كانت المؤسسات الصناعية الجزائرية تتوفر على مناخ مناسب لتطبيق هذا المدخل وتحديد المعوقات التي تحد من ذلك.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة على التساؤلات المطروحة تم تقسيم البحث إلى جانب نظري يتناول الإطار المفاهيمي لمدخل إدارة الجودة الشاملة وجانب تطبيقي سنحاول من خلاله دراسة إمكانية تطبيق هذا المدخل على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم ومدى توفر مناخ مشجع لذلك. وفي المقابل الوقوف على الصعوبات والمعوقات التي يمكن أن تحول دون ذلك.

1. الجانب النظري لإدارة الجودة الشاملة

1.1. مفهوم الجودة² « Quality »:

قدم العديد من الكتاب والمؤلفين تعاريفا للجودة، منها تعريف Edwards Deming بأنها "قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية متطلبات المستهلك"³، وعادة ما تكون حاجات العملاء معقدة ومتعددة الأوجه، لذلك لا يمكن تلبيتها دائما بطريقة محددة. وبالنسبة ل Joseph Juran تعني الجودة "الملاءمة للاستعمال (أو الملاءمة لغرض الاستعمال)،... والتي يتم الحكم عليها من طرف المستعملين وليس المصنعين أو التجار"⁴. كما أكد Juran أن لكل منتج/ خدمة خصائص جودة متعددة يمكن تصنيفها إلى نوعين: الخصائص المطلوبة من طرف العملاء، والخلو من العيوب. أما Crosby فقد عرف الجودة

² Yang, Ching-Chow, "The Integration of TQM and Six-Sigma", Chapter 9 in :Total Quality Management and Six Sigma", Edited by Aized Tauseef, InTech, 2012, p.p. 219- 220.

³ Edwards, C. D. , "the meaning of quality", Quality Progress, 1968, p.p. 36- 39, cited in (Yang, Ching-Chow, 2012, p.219)

⁴ Juran, J. M., "Quality Control Handbook", McGraw- Hill, New York, 3rd ed, 1974, cited in (Yang, Ching-Chow, 2012, p.220)

على أنها "التوافق مع متطلبات العملاء"⁵ كما ركز كذلك من وجهة نظر العملاء على "صفر عيب" أو "تلبية كل مواصفات المنتج/ الخدمة في كل وقت".⁶

هذه التعاريف التي سبق ذكرها لا تتناقض مع بعضها البعض وهي تقريبا متماثلة. وهناك عدة باحثين قدموا تعاريف مشابهة. وقد قدمت المعايير الصناعية اليابانية (JIS Z8101) ومنظمة المعايير الدولية (ISO 8402-1986) نفس التعريف للجودة على أنها مجمل سمات وخصائص المنتج/ الخدمة التي تحدد القدرة على إشباع احتياجات وترقيات العملاء. وبالتالي، يحتاج مقدم المنتجات/ الخدمات إلى تحديد المواصفات بناء على هذه السمات والخصائص التي يمكنها مقابلة متطلبات وترقيات العملاء. وبناء على ما سبق يمكننا تلخيص معاني الجودة كما يلي:

- الجودة هي المطابقة لمعايير ومواصفات المنتج/ الخدمة؛
- الجودة هي صفر عيب أو تلبية المواصفات 100% وتحدد بالانحراف عن مقاييس خصائص جودة المنتج؛
- الجودة تعني بأن لدى المنتج/ الخدمة الملاءمة لغرض الاستعمال بناء على وظائفه؛
- الجودة هي قدرة المنتج/ الخدمة على تلبية احتياجات وترقيات العملاء وإرضائهم حيث يتم تقييمها من طرف العملاء فقط استنادا على السمات والخصائص الأساسية التي يقدرها العميل في المنتج/ الخدمة.

2.1. تطور إدارة الجودة:

اعتمدت الصناعات عدة إجراءات لمراقبة جودة المنتجات خلال عملية التصنيع، هذه الإجراءات مختلفة بعض الشيء نظرا لتغير مفهوم الجودة. ففي البداية كانت أهم مفاهيم الجودة تركز على المنتج

⁵ Crosby, P., "Quality is Free: The Art of Making Quality Certain", McGraw - Hill, New York, 1979, cited in (Yang, Ching-Chow, 2012, p.220).

⁶ Ibid.

وعملية التصنيع، ثم تغيرت لتركز على المستعمل، العميل والقيمة. ويتزامن تطور إدارة الجودة مع تغير تركيز الجودة الذي كان على عدة مراحل نذكرها فيما يلي:⁷

- مراقبة الجودة بالفحص (Inspection Quality Control : IQC)؛
- المراقبة باستخدام الأساليب الإحصائية (Statistical Process Control : SPC)؛
- مراقبة الجودة الشاملة (Total Quality Control : TQC)؛
- مراقبة الجودة على كامل المنشأة (Company-Wide Quality Control : CWQC)؛
- إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management : TQM).

3.1. مفهوم ومبادئ TQM

يمكن تعريف الجودة الشاملة على أنها التوافق الدائم للمنتوجات والخدمات مع متطلبات العملاء وتطورها وذلك بالتحكم في كل أنشطة المؤسسة. ومن هذا المنظر لا بد أن يُوسَّع مفهوم الجودة من عدّة اتجاهات:⁸

- لا تتعلق الجودة بالمنتوج فقط وإنما بكل أنشطة المؤسسة؛
- المنتج ليس موجهاً للعميل فقط، بل لمستعملي المنتج؛
- يتّسع مفهوم العميل ليشمل علاقات العمل داخل المؤسسة حيث يتضمن كذلك مفهوم العميل الداخلي؛
- المراقبة ليست مسؤولية المختصين فقط، بل هي مسؤولية كل المشاركين في العملية الإنتاجية إذ أن كلا من هؤلاء مطالب بممارسة المراقبة الذاتية على إنتاجه ومهامه.

⁷ Yang, Ching-Chow, Op.cit, p.p. 221- 223

⁸ Boyer André et al, "Les fondamentaux de l'entreprise", Les Editions D'Organisations, Paris, 3^{ème} édition, 2005, p.121.

وسميت بالجودة الشاملة لأنها تشمل ثلاث جودات هي: **جودة العائد** المتعلقة بإرضاء المساهمين، **جودة المنتج أو الخدمة** من أجل تلبية احتياجات معينة للعميل أو المستهلك النهائي و **جودة الحياة** – داخل العمل وخارجه- ويتعلق هذا بتلبية احتياجات الأفراد المتواجدين داخل المنظمة.

أما إدارة الجودة الشاملة فهي فلسفة ومجموعة من المبادئ التوجيهية التي تمثل أساس التحسين المستمر للمنظمة. وتطبق موارد بشرية وأساليب كمية لتحسين المواد والخدمات المقدمة للمنظمة، كل العمليات التي تتم داخلها، ودرجة إشباع احتياجات العملاء الحالية والمستقبلية. وهي تدمج بين تقنيات الإدارة الأساسية، مجهودات التحسين الموجودة، وأدوات تقنية في عملية التحسين المستمر للمنظمة.⁹ أي أن إدارة الجودة الشاملة ليست مجرد ضمان جودة المنتج أو الخدمة، بل هي طريقة لإدارة الأفراد والعمليات لضمان الإشباع التام للعميل في أي مستوى سواء كان داخليا أو خارجيا¹⁰ وفيما يلي بعض المبادئ الأساسية لـ **TQM**:¹¹

- العميل يحدد الجودة؛
- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة للجودة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء وإنما على بيانات؛
- الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يخلقون الجودة؛
- الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر؛
- الوقاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائما؛

⁹ Mansir, Brian E. and Schacht, Nicholas R., “**Total Quality Management: A guide to implementation**”, Logistic Management Institute, 1989, p. 1-3.

¹⁰ Department of trade and industry, “ **Total Quality Management (TQM)**”, no publication date, p. 01, available in www.dti.gov.uk/quality/tqm

¹¹ Hammett, “ **The philosophy of TQM: An Overview**”, University of Michigan, no publication date, p.04.

- يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

2. دراسة إمكانية تطبيق TQM في عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية

بعد عرض الجانب النظري لـ TQM، سنحاول دراسة إمكانية تطبيقها على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة الحجم. والوقوف على الصعوبات والمعوقات التي يمكن أن تحول دون ذلك.

1.2. منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سنستخدم الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث سيتم تجميع البيانات من أفراد العينة بتوزيع استبيان عليها وتفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS* واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2.2. أداة الدراسة:

قمنا بتصميم استبيان لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة بحيث تغطي عناصره فرضيات وأهداف البحث. وقد تم تقسيم الاستبيان إلى المحاور التالية:

المحور (01): الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي: يناقش ما إن كان لمؤسسات عينة الدراسة توجه (تفكير) إستراتيجي بشكل عام والاهتمام الذي توليه للتخطيط الإستراتيجي بشكل خاص. يتكون هذا المحور من 07 عناصر؛

المحور (02): وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة: يناقش مدى اهتمام المؤسسة المستجوبة بعنصر التكلفة وذلك من خلال معرفة مدى تطور نظام محاسبة تكاليفها والمكانة التي يحتلها، إضافة إلى محاولة تحديد وظيفته وأهدافه. يتكون المحور الثاني من 10 عناصر؛

المحور (03): إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لأسلوب TQM: يناقش إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لمدخل TQM. وذلك من خلال معرفة ما إن كانت إمكانيات المؤسسات (المادية، البشرية،

* Statistical Package for the Social Sciences

المالية، اللوجستية والمعلوماتية) تسمح بتطبيق مبادئ (فلسفة وأفكار) هذا المدخل. يتكون المحور من 9 عناصر؛

المحور(04): الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق TQM وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف: يناقش أهم المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق TQM بشكل خاص وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بشكل عام في مؤسسات عينة الدراسة. ويتكون هذا المحور من 5 عناصر.

المحور 5: المعلومات الشخصية: يخص البيانات الشخصية للمستجوبين ويتكون من 5 عناصر. وقد صنفنا إجابات (آراء) المستجوبين وفق سلم ليكرت الرباعي (بأربع درجات) كما يلي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	4	3	2	1

كما تضمن الاستبيان بعض العناصر متعددة الخيارات.

3.2. عينة الدراسة:

تضم عينة الدراسة المدراء الماليين أو المحاسبين أو مراقبي التسيير بالمؤسسات محل الدراسة والتي يبلغ عددها 17 مؤسسة كبيرة الحجم موزعة على مستوى شبه وطني (ولاية سطيف، برج بوعرييج، باتنة، بجاية، الجزائر العاصمة، بسكرة). اقتصرت الدراسة على المؤسسات الصناعية الكبيرة بشكل انتقائي حسب إمكانية الوصول إليها، وبذلك كان اختيار العينة يخضع لتوفر الشروط التالية:

- أن تكون المؤسسة كبيرة (حيث يتجاوز عدد عمالها 250 عامل): وبذلك تستثنى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأنه لا يمكن الحديث عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في إطارها؛
- أن تكون صناعية: وهذا يجعلنا نستثنى من المؤسسات الكبيرة تلك التي تنتمي لقطاع الخدمات، القطاع المالي، التجاري وتلك التي لها نشاط توزيع. وهذا يجعل مجتمع الدراسة أضيق؛
- أن تنشط المؤسسة في قطاع تنافسي: وهذا يعني استثناء المؤسسات الصناعية التي لا تواجه منافسة.

4.2. صدق الاستبيان والاتساق الداخلي لفقراته:

1.4.2. صدق الاستبيان: يقصد بصدق الاستبيان (validité du questionnaire) توافق مضمون

العناصر مع المفاهيم التي يتم قياسها. ولقد لجأنا في إطار البحث إلى المراجعة الأدبية المتخصصة لاستنباط مختلف محاور الاستبيان ومكونات كل محور وذلك استنادا على الدراسات السابقة.

2.4.2. الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: سنستخدم معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)

لقياس الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان (fiabilité du questionnaire). حيث يتم حساب هذا المعامل للعناصر التي تشكل مجموعة متجانسة. والجدول رقم 1 يعرض النتائج ويبين أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (01): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

الرقم	عنوان الفقرات	عدد العناصر	قيمة معامل ألفا كرونباخ
01	الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي	5	0,884
02	وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة	05	0,818
03	وصف نظام محاسبة التكاليف	05	0.857
04	إمكانية تطبيق مؤسسات العينة لأسلوب TQM	09	0.790
05	الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق TQM	05	0.784

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

حيث نلاحظ أن معاملات الثبات ألفا لكل الفقرات أكبر من 0.6 وهذا يعني أن هناك تناسق

داخلي مقبول للمفاهيم المدروسة والاستبيان مقبول ويمكن اعتماد نتائجه والاطمئنان لمصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

2.5. تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

بعد التحقق من مصداقية الاستبيان والاتساق الداخلي لفقراته سنقوم بتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

1.5.2. تحليل محاور الدراسة: بعدما ثبت أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov وأنه لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية لعينة واحدة مثل اختبار Student، سنلجأ إذا في تحليل محاور الاستبيان لاختبار غير معلمي هو اختبار wilcoxon لعينة واحدة (One sample test) والذي يحل محل اختبار Student في هذه الحالة ويستخدم أساسا في حالة المتغيرات السلمية ويقوم على الترتيب. كما يعتمد في تحليله على الوسيط بدلا من المتوسط الحسابي.

➤ تحليل بيانات المحور الأول: التوجه الاستراتيجي للمؤسسة:

سنحاول تحليل عناصر هذا المحور على مراحل:

أولا: الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي: سنستخدم اختبار wilcoxon لعينة واحدة وسنحاول من خلاله اختبار الفرضية التالية:

H₀: الوسيط المحسوب m مساوي للوسيط النظري m₀ أي أن آراء أفراد العينة حول توفر المؤسسات على إستراتيجية والتزامها بالتخطيط الاستراتيجي تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. والنتائج نعرضها في الجدول رقم (02).

يبين الجدول أن مستوى الدلالة لمجموع العناصر مساوي لـ 0,05 وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، وبما أن الوسيط المحسوب (3) أكبر من الوسيط النظري (2,5)، فهذا يعني أن الآراء تتجه نحو الموافقة على أن لمؤسسات العينة إستراتيجية وأنها تلتزم بإجراءات التخطيط الإستراتيجي.

حيث أن آراء أفراد العينة تتجه نحو الموافقة بالنسبة للعناصر من 01 إلى 03 (مستوى الدلالة أقل من 0,05) وهذا يعني أن لمؤسسات العينة أهدافا على المدى الطويل وأن هذه الأهداف محددة في

إستراتيجية عامة والمؤسسات تعتمد إجراءات التخطيط الاستراتيجي. في حين أن مستوى الدلالة للعنصرين 04 و 05 أكبر من 0,05 وهذا يعني قبول فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض فيما يخص وجود دليل (وثيقة) لإجراءات التخطيط الاستراتيجي ووجود قسم أو شخص بالمؤسسة يهتم بالتخطيط الاستراتيجي.

الجدول رقم (02): الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة w	قيمة Z المعيارية	مستوى الدلالة
01	للمؤسسة أهداف محددة على المدى الطويل.	3	2,5	131	2,657	0,008
02	هذه الأهداف محددة في إستراتيجية عامة.	3	2,5	109	2,893	0,004
03	تعتمد المؤسسة إجراءات للتخطيط الاستراتيجي.	3	2,5	116	2,588	0,010
04	يوجد دليل (وثيقة) يصف إجراءات التخطيط الاستراتيجي.	2	2,5	49,5	- 0,626	0,531
05	يوجد قسم أو شخص محدد بالمؤسسة يهتم بالتخطيط الاستراتيجي.	3	2,5	77,5	1,033	0,302
	مجموع العناصر	3	2,5	83,5	1,964	0,050

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ثانيا: طبيعة الإستراتيجية العامة المتبعة: بعدما ثبت أن لمؤسسات العينة إستراتيجية سنحاول دراسة التوجه الإستراتيجي لهذه المؤسسات. حيث يتضح لنا أن أغلبية مؤسسات العينة بنسبة تعادل 76,5% تتبع إستراتيجية التخصص في مجال نشاط معين. ونسبة قليلة منها تعادل 23,5% تتبع إستراتيجية تنوع مجال نشاطها.

كما يتضح أيضا، أن أغلبية مؤسسات العينة تتبع إستراتيجية التميز في النوعية، حيث تبلغ نسبة المؤسسات التي تبني هذه الإستراتيجية التنافسية 76,5%. وتأتي في المرتبة الثانية إستراتيجية التركيز بنسبة

17,6% . بينما لا تمثل المؤسسات التي تتبنى إستراتيجية الريادة في التكاليف إلا نسبة ضئيلة جدا تقدر بـ 5,9% . وهذا يعني أن أغلبية المؤسسات تعطي الأولوية لنوعية منتوجاتها وليس لتخفيض التكاليف.

خلاصة تحليل بيانات المحور الأول: من خلال تحليلنا لبيانات هذا المحور يمكننا تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

أفادت الدراسة أن أغلبية مؤسسات العينة المدروسة لها أهداف على المدى الطويل محددة في إستراتيجية عامة تتمثل غالبا في التخصص في مجال نشاط معين. كما أن أغلبية المؤسسات تعتمد إستراتيجية التميز كإستراتيجية تنافسية حيث تولي الأولوية لجودة منتوجاتها لتحقيق ميزة تنافسية وليس للتكلفة المنخفضة.

واستنادا لما سبق يمكن التوصل إلى أنه لمؤسسات العينة توجه استراتيجي حيث تتوفر على إستراتيجية محددة وتلتزم بإجراءات التخطيط الإستراتيجي.

➤ تحليل بيانات المحور الثاني: نظام محاسبة التكاليف:

سنحلل هذا المحور من خلال دراسة وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة، ووصفه كما هو مبين فيما يلي:

أولا: وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة:

سنستخدم اختبار wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 8 إلى 12 في الاستبيان وسنحاول من خلاله اختبار الفرضية التالية:

H_0 : الوسيط المحسوب m مساوي للوسيط النظري m_0 أي أن آراء أفراد العينة حول تحقيق نظام محاسبة التكاليف لوظيفته وأهدافه تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 3. حيث يتبين أن مستوى الدلالة لكل العناصر أقل من 0,05 والوسيط المحسوب أكبر من الوسيط النظري مما يعني رفض فرضية العدم وأن آراء أفراد العينة تتجه نحو

القبول بأن نظام محاسبة التكاليف يعمل على توفير معلومات لتحقيق الأهداف الموضحة في الجدول الموالى:

جدول رقم (03): وظيفة وأهداف نظام محاسبة التكاليف

الرقم	العناصر	الوسيط الوسيط النظري	قيمة w	قيمة Z المعيارية	مستوى الدلالة
8	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسات العامة.	3	2,5	121	2,977
9	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية.	3	2,5	146,5	3,466
10	يوفر نظام محاسبة التكاليف معلومات تساعد على تقييم الأداء.	3	2,5	141	3,169
11	يعمل نظام محاسبة التكاليف على تقييم المخزون بشكل دقيق.	3	2,5	143	3,242
12	يستعمل نظام محاسبة التكاليف في تحديد أسعار المنتجات.	4	2,5	153	3,729
	جميع العناصر	3	2,5	135	3,478

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ثانيا: وصف نظام محاسبة التكاليف ومدى كفاية المعلومات التي يوفرها:

سنستخدم اختبار wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 13 إلى 17 في الاستبيان وسنحاول

من خلاله اختبار الفرضية التالية:

H_0 : الوسيط المحسوب m مساوي للوسيط النظري m_0 أي أن آراء أفراد العينة حول كفاية

معلومات نظام محاسبة التكاليف تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة

$$0,05 = \alpha$$

والنتائج نعرضها في الجدول رقم 4 الذي يتبين من خلاله أن مستوى الدلالة لكل العناصر أقل من 0,05 والوسيط المحسوب أكبر من الوسيط النظري مما يعني رفض فرضية العدم وأن آراء أفراد العينة تتجه نحو القبول بأن نظام محاسبة التكاليف يعمل على توفير المعلومات الكافية الموضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (04): كفاية المعلومات التي ينتجها نظام محاسبة التكاليف

الرقم	العناصر	الوسيط الوسيط	الوسيط النظري	قيمة w	قيمة Z المعيارية	مستوى الدلالة
13	يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة.	3	2,5	153	3,729	0,000
14	يصنف نظام محاسبة التكاليف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة.	3	2,5	136,5	2,933	0,003
15	يحدد نظام محاسبة التكاليف تكاليف مختلف المراحل التي يمر بها المنتج.	3	2,5	124	3,019	0,003
16	يسمح نظام محاسبة التكاليف بتحديد تكاليف معيارية بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.	3	2,5	132	2,777	0,005
17	يوفر نظام محاسبة التكاليف تقارير عن انحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية وأسبابها.	3	2,5	139	3,127	0,002
	جميع العناصر	3	2,5	133	3,38	0,001

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة تحليل بيانات المحور الثاني: من خلال تحليلنا لبيانات هذا المحور يمكننا تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

مؤسسات العينة لديها نظام محاسبة تكاليف يوفر القدر الكافي من المعلومات التي تسمح له بتحقيق الوظيفة والأهداف التي وضع لأجلها، بحيث يعمل على توفير معلومات تساهم في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ووضع الخطط والسياسة العامة، معلومات تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات الإدارية وتساعد على تقييم الأداء وتقييم المخزون بشكل دقيق، إضافة إلى استخدام معلوماته في تحديد

أسعار المنتجات. كما أنه يصنف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة، يحدد تكاليف مختلف المراحل التي يمر بها المنتج، ويسمح بتحديد تكاليف معيارية بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية. ويوفر تقارير عن انحرافات التكاليف وأسبابها.

وبناء على كل ما سبق يمكن التوصل إلى أن المؤسسات العينة أنظمة محاسبة تكاليف متطورة نوعا ما وتوفر معلومات كافية. غير أنها تبقى مجرد أنظمة تقليدية لحساب التكاليف ولا تعمل على تخفيضها. مما يعني الحاجة لإعادة النظر فيها والتفكير في مبادرة دراسة إمكانية الانتقال إلى الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف.

➤ تحليل بيانات المحور الثالث: إمكانية تطبيق مدخل TQM:

باستخدام اختبار Wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 18 إلى 26 في الاستبيان سنقوم باختبار الفرضية التالية:

H_0 : الوسيط المحسوب m مساوي للوسيط النظري m_0 أي أن آراء أفراد العينة حول إمكانية تطبيق

مدخل TQM تتجه للحياد وليس هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

يتضح من خلال الجدول رقم 5 أن مستوى الدلالة لجميع العناصر أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للقبول فيما يخص إمكانية تطبيق مدخل TQM. حيث أن هناك اتجاه للقبول فيما يتعلق بكل العناصر المذكورة في الجدول 5 والتي تمثل محددات تطبيق المدخل، باستثناء عنصر واحد حيث ثبت أن هناك اتجاه للرفض فيما يخص توفر إمكانيات لتطوير التكنولوجيا الحديثة بهدف تحسين جودة المنتجات والخدمات.

جدول رقم (05): إمكانية تطبيق TQM

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة w	قيمة Z المعيارية	مستوى الدلالة
18	لدى المؤسسة (أو يمكن أن تتبنى) خطة واضحة ومحددة الأهداف فيما يخص الجودة.	3	2,5	147,5	3,470	0,001
19	يمكن أن تعمل المؤسسة على تحسين جودة	3	2,5	142	3,201	0,001

					منتوجاتها بصفة مستمرة وتخفيض تكاليفها لإرضاء العملاء.
0,015	2,427	125	2,5	3	لدى المؤسسة المرونة الكافية والقدرة على التكيف مع التغيرات في احتياجات وأذواق العملاء
0,002	3,091	126	2,5	3	يمكن لمؤسستكم تقديم خدمات ما بعد البيع بما يتناسب واحتياجات العملاء.
0,048	1,978	155,5	2,5	3	يمكن تخفيض فترة انتظار العميل والاستجابة له بسرعة.
0,014	2,456	126,5	2,5	3	لدى الإدارة قابلية لإشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء و العمل بروح الفريق.
0,001	3,463	147	2,5	3	يمكن إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتوجات بصفة مستمرة لضمان الجودة.
0,029	2,183	117	2,5	3	يمكن توفير نظام لتدريب وتخفيض العاملين ليصبحوا متعددي المهارات
0,047	- 1,99	36	2,5	2	لديكم إمكانيات لتطوير التكنولوجيا الحديثة بهدف تحسين جودة المنتجات والخدمات.
0,000	3,485	150	2,5	3	جميع العناصر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة تحليل بيانات المحور الثالث: من خلال ما سبق يمكن تلخيص نتائج هذا المحور فيما يلي:
أفادت معظم الآراء المستجوبة أن المؤسسات تتوفر على مقومات تسمح بتطبيق TQM كأحد الأساليب الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف، حيث توصلنا من خلال التحليل إلى أن المؤسسات تتوفر على مناخ مناسب جدا لتطبيق هذا المدخل، خاصة وأن معظمها تبني إستراتيجية التميز في نوعية منتوجاتها مما جعل الآراء حول كل العناصر المتعلقة بهذا المحور تتجه للقبول.

➤ تحليل بيانات المحور الرابع: الصعوبات والمعوقات العامة:

باستخدام اختبار Wilcoxon لعينة واحدة على العناصر من 26 إلى 30 في الاستبيان سنقوم

باختبار الفرضية التالية:

H_0 : الوسيط المحسوب m مساوي للوسيط النظري m_0 أي أن آراء أفراد العينة حول عدم وجود

صعوبات ومعوقات تحول دون إمكانية تطبيق مداخل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تتجه للحياد وليس

هناك اتجاه لا للموافقة ولا للرفض عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

جدول رقم (06): الصعوبات والمعوقات العامة

الرقم	العناصر	الوسيط	الوسيط النظري	قيمة w	قيمة Z المعيارية	مستوى الدلالة
26	لدى المؤسسة الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني.	2	2,5	36	- 1,99	0,047
27	لدى المؤسسة وعي بأهمية تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تحقيق الأهداف الإستراتيجية	2	2,5	33	- 2,126	0,033
28	لدى المؤسسة قابلية واستعداد للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى الحديثة؟	2	2,5	33	1,182	0,033
29	لدى المؤسسة الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة.	2	2,5	30	- 2,284	0,022
30	تعتقدون أن البيئة التي تنشط فيها المؤسسة تستدعي الانتقال إلى الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية التي تعتمدونها لا تعتبر كافية.	3	2,5	138	2,998	0,003
	جميع العناصر	2	2,5	39	- 1,795	0,073
	مجموع العناصر من 26 إلى 29	2	2,5	30,5	- 2,201	0,028

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول السابق الذي يوضح أن مستوى الدلالة لجميع العناصر أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وآراء أفراد العينة تتجه للرفض فيما يخص العناصر من 26 إلى 29 بينما تتجه للقبول بالنسبة للعنصر 30. لكن عند اختبارنا لكل العناصر مع بعضها لم تكن لها دلالة إحصائية. لذلك قمنا باختبار العناصر من 26 إلى 29 مع بعضها وكانت النتيجة وجود دلالة إحصائية للآراء واتجهت للرفض. حيث ثبت عدم وعي أغلبية المؤسسات بأهمية تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وعدم توفرها على الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، كما أنها لا تملك الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني. وكل هذا يشكل عوائق تحول دون تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بشكل عام وأسلوب TQM بشكل خاص. على الرغم من أن أغلبية المؤسسات تعتقد أن البيئة التي تنشط فيها تستدعي الانتقال إلى الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية التي تعتمد عليها لا تعتبر كافية. وهذا يثبت صحة الفرضية التي تمت صياغتها في إطار هذا البحث.

خاتمة:

بعد الدراسة التي قمنا بها يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- عدم صحة الفرضية الأولى التي مفادها أن مؤسسات العينة ليس لها توجه استراتيجي: حيث أفادت أغلبية الآراء المستجوبة أن المؤسسات تتبع إستراتيجية التخصص في مجال نشاط معين وتعتمد جودة منتوجاتها كميزة تنافسية. كما أنها تعتمد إجراءات التخطيط الإستراتيجي؛
- عدم صحة الفرضية الثانية بشكل جزئي التي مفادها أن لمؤسسات العينة أنظمة محاسبة تكاليف بسيطة: حيث ثبت أن معظم أنظمة محاسبة تكاليف المؤسسات المستجوبة متطورة نوعا ما. غير أنه وعلى الرغم من تطور هذه الأنظمة إلا أنها تسعى لحساب التكاليف ولا يتم استغلالها في إدارة التكاليف والمعلومات التي توفرها تبقى محدودة وغير كافية. وهي بذلك بحاجة لإعادة النظر فيها وتطويرها حتى تستوفي متطلبات تقدم البيانات التي تتعلق بأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف،

- عدم صحة الفرضية الثالثة التي مفادها أن مؤسسات العينة لا تتوفر على مقومات تطبيق TQM كأحد أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف: حيث توصلنا إلى أن تطبيق هذا الأسلوب ليس مستحيلا والمؤسسات تتوفر على بعض العوامل التي تسمح بالقيام بمبادرة لتطبيقه إذا ما بذلت بعض الجهود والتعديلات. حيث أن المؤسسات تتوفر على مناخ مناسب جدا لتطبيق هذا المدخل، خاصة وأن معظمها تتبنى إستراتيجية التميز في نوعية منتوجاتها مما جعل الآراء حول كل العناصر المتعلقة بهذا المحور تتجه للقبول؛
 - صحة الفرضية الرابعة التي مفادها أن TQM وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تواجه صعوبات ومعوقات تحد من إمكانية تطبيقها في مؤسسات العينة: فعلى الرغم من أن أغلبية المؤسسات تعتقد أن البيئة التي تنشط فيها تستدعي الانتقال إلى الأساليب الحديثة والأساليب التقليدية التي تعتمد عليها لا تعتبر كافية، إلا أن هناك عدم وعي بأهمية تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وليس للمؤسسات الكفاءات اللازمة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، كما أنها لا تملك الإمكانيات المادية والتقنية التي تسمح باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني.
- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- على مؤسسات العينة العمل على تطوير أنظمة تكاليفها لتوفر معلومات أفضل تسمح باستغلالها في الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وحتى لا تبقى مجرد أنظمة لحساب التكاليف؛
 - ضرورة دعم التفكير الاستراتيجي بشكل أفضل ومحاولة توفير دليل على مستوى المؤسسة يحدد إجراءات التخطيط الاستراتيجي؛
 - التفكير في تطبيق أسلوب TQM بما أن هناك مناخ ملائم لذلك؛
 - ضرورة التفكير في الأساليب الحديثة للتسيير من طرف أصحاب القرار في المؤسسات؛

- نشر الوعي داخل المؤسسات بأهمية TQM وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بشكل عام والعمل على توفير الكفاءات اللازمة لتطبيقها، بتكوين العمال والمسيرين ونشر ثقافة الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وتوفير الإمكانيات المادية والمالية والتقنية التي تسمح بتطبيقها.

قائمة المراجع:

1. Boyer André et al., “ **Les fondamentaux de l’entreprise**”, Les Editions D’Organisations, Paris, 3^{ème} édition, 2005.
2. Cooper, R. and Slagmulder, R., “**Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management?**”, Management Accounting, Vol. 79, N°. 7, 1998.
3. Crosby, P., “**Quality is Free: The Art of Making Quality Certain**”, McGraw - Hill, New York, 1979, cited in (Yang, Ching-Chow, 2012).
4. Department of trade and industry, “ **Total Quality Management TQM**”, no publication date, p. 01, available on:
www.dti.gov.uk/quality/tqm
5. Edwards, C. D., “**the meaning of quality**”, Quality Progress, 1968, p.p. 36- 39, cited in (Yang, Ching-Chow, 2012.)
6. Hammett, “**The philosophy of TQM: An Overview**”, University of Michigan, no publication date.
7. Juran, J. M., “**Quality Control Handbook**”, McGraw- Hill, New York, 1974, 3rd ed, cited in (Yang, Ching-Chow, 2012.)
8. Mansir, Brian E. and Schacht, Nicholas R., “**Total Quality Management: A guide to implementation**”, Logistic Management Institute, 1989.
9. Yang, Ching-Chow, “ **The Integration of TQM and Six-Sigma** “ **Chapter 9 in :Total Quality Management and Six Sigma**, Edited by Aized Tauseef, InTech, 2012.