

## أولاً: النتائج:-

توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى النتائج التالية :-

1. اتضح أن البعض يسيء الفهم بالنسبة لنظام التكاليف فيعتبره نظاماً مستقلاً ومنفصلاً عن غيره من الأنظمة .
2. اتضح أن البعض يعتبر أن قسم التكاليف يُفترض أن يُتبع لرئيس قسم المحاسبة الذي يرتبط بدوره بالمدير المالي أو نائب المدير العام خاصة في المنشآت الكبيرة أما في المنشآت الصغيرة فيمكن أن يتبع المدير العام.
3. اتضح أن برامج تحسين الجودة يمكن أن تؤدي إلى تحقيق وفورات هامة وإيرادات مرتفعة للشركات المتبنية تلك البرامج، و بدون تبني تلك البرامج يمكن أن تحقق تلك الشركات خسائر.
4. اتضح أن زيادة الإنفاق على تكاليف الوقاية يؤدي إلى تقليل تكاليف الكشف و الاختبار و تكاليف الفشل و بالتالي تحقيق وفر في تكاليف الجودة بشكل عام مقارنةً بالوضع قبل زيادة الإنفاق على تكاليف الوقاية .
5. اتضح أن معلومات تكاليف الجودة مهمة جداً حيث تستخدم كأداة تحليل في يد مدير ضبط الجودة ليعرف مكامن الضعف و يعمل على معالجتها و مكامن القوة للحفاظ عليها، و كذلك تستخدم كأداة لإعادة توزيع تكاليف الجودة.
6. اتضح أن خرائط ضبط الجودة مهمة جداً في الرقابة الإحصائية على العمليات الإنتاجية.
7. اتضح أن البعض يهمل وضع قسم مراقبة الجودة خاصة في المنشآت صغيرة الحجم.
8. من خلال مقابلة نائب المدير العام للشؤون الفنية ورئيس قسم الإنتاج ومدير دائرة الجودة وكذلك الإطلاع على الكشوفات والتقارير المالية أتضح أن إدارة مصنع المكلا لتعليب الأسماك تركز اهتمامها بالإنفاق على عنصر تكلفة صيانة آلات الإنتاج ومعدات الفحص والاختبار ، حيث كان يشكل الإنفاق على ذلك العنصر حوالي 80 % من الإنفاق على تكاليف الوقاية بشكل عام خلال الأعوام الثلاثة قيد الدراسة ، أما بقية عناصر تكاليف الوقاية الأخرى فان الإنفاق عليها جميعاً يقدر بحوالي 20 % من الإنفاق على عناصر تكاليف الوقاية بشكل عام خلال الأعوام الثلاثة قيد الدراسة .
9. فيما يخص عناصر تكاليف الكشف والاختبار وُجِدَ أن إدارة المصنع مركزة اهتمامها بعنصر الفحص اثناء الإنتاج ، حيث كان الإنفاق على هذا العنصر يشكل حوالي 77 % من الإنفاق على عناصر تكاليف الكشف والاختبار بشكل عام للأعوام الثلاثة قيد الدراسة ، وما نسبته 23 % من الإنفاق على عناصر تكاليف الكشف والاختبار موزعة على عناصر تكاليف الكشف والاختبار الأخرى كالفحص المختبري وفحص المواد والفحص النهائي ومواد الفحص .

10. أتضح إن عنصر تكاليف الإنتاج درجة ثانية كان اكبر عنصرى الفشل الداخلى حيث يشكل الإنفاق عليه حوالى 81 % من إجمالى تكاليف الفشل الداخلى للأعوام الثلاثة قيد الدراسة ، أما عنصر تكاليف الإنتاج الذى لا يمكن إصلاحه فهو اقل هذين العنصرين حيث كان يشكل حوالى 19 % من إجمالى تكاليف الفشل الداخلى للأعوام الثلاثة قيد الدراسة .
11. من خلال مقابلة رئيس قسم التسويق أتضح إنه لم يتم إرجاع أى كمية بعد خروجها من المصنع أو الإبلاغ عن حدوث تلف بعد مغادرة هذه الكميات للمصنع ، أى لا يوجد أى عنصر من عناصر تكاليف الفشل الخارجى .
12. من خلال ملاحظة عناصر تكاليف الجودة لمصنع المكلا لتعليب الأسماك بشكل عام أتضح أن تكاليف الكشف والاختبار كانت اكبر هذه العناصر ، ثم تكاليف الفشل الداخلى وأخيراً تكاليف الوقاية .
13. أتضح أن هناك ارتباط بين تحديد وقياس عناصر تكاليف الجودة وتحسين عملية اتخاذ القرارات ذات الصلة بالجودة .
14. أتضح أن غالبية موظفى المصنع ليس لديهم وعى تكلفى بأهمية عناصر تكاليف الجودة .
15. من خلال إجابات مفردات عينة البحث فيما يخص الفرضية الثانية والتي تشير إلى وجود علاقة بين تحديد وقياس تكاليف الجودة وضعف الوعى التكلفى بأهمية تلك العناصر أتضح إنه نتيجة لضعف الوعى التكلفى بأهمية عناصر تكاليف الجودة ليس لدى موظفى المصنع بشكل عام فحسب بل للأسف الشديد أيضاً لدى كثير من المحاسبين فى المصنع فإن الغالبية لا يؤيدون أن يكون هناك نظام للتكاليف يعمل على فصل تكاليف الجودة عن بقية عناصر التكاليف الأخرى .
16. أتضح أن غالبية مفردات عينة البحث يعتقدون أن تطبيق نظام التكاليف يعمل على تحديد وقياس تكاليف الجودة بشكل منفصل عن بقية عناصر التكاليف الأخرى سيكلف المصنع تكاليف لا مبرر لها .
17. يعتقد معظم المحاسبين أن الفائدة المرجوة من تطبيق نظام للتكاليف يعمل على تحديد وقياس تكاليف الجودة بشكل مستقل اقل من تكاليف تطبيق ذلك النظام .
18. يرى معظم المحاسبين أن زيادة تكلفة استخدام نظام التكاليف القائم على فصل تكاليف الجودة عن التكاليف الأخرى يكون سبباً فى عدم تطبيقه .

## ثانياً: التوصيات:-

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :-

1. يجب أن يكون قسم التكاليف يتبع المدير العام مباشرةً لما لذلك القسم من أهمية في تقديم المعلومات إلى الجهات المختلفة لمساعدتها في القيام بمهامها المختلفة.
2. يجب أن يكون قسم مراقبة الجودة يتبع للمدير العام لما لذلك القسم من أهمية في مراقبة الإنتاج.
3. على إدارة مصنع المكلا لتعليب الأسماك أن تهتم بجميع عناصر تكاليف الوقاية وان تعمل على توزيع الإنفاق عليها حسب أهمية كل عنصر ولا تركز اهتمامها على عنصر دون الآخر.
4. يجب على إدارة المصنع أن توزع اهتماماتها على مختلف عناصر تكاليف الكشف والاختبار وان يكون الإنفاق على كل عنصر حسب أهمية ذلك العنصر ولا يتم المغالاة في الإنفاق على بعض العناصر على حساب العناصر الأخرى.
5. على إدارة المصنع أن تعمل قدر الإمكان على تقليل عنصر تكلفة الإنتاج درجة ثانية .
6. على إدارة المصنع أن تمضي قدماً فيما يخص عناصر تكاليف الفشل الخارجي, وأن تتابع إذا كان هناك ملاحظات من قبل المستهلكين وإن كانت بعضها في نظر المستهلك قليلة الأهمية.
7. فيما يخص تكاليف الجودة بشكل عام فإنه يجب على إدارة المصنع أن تقلل من الإنفاق على تكاليف الكشف والاختبار , وان تهتم بعناصر تكاليف الفشل الداخلي والتقليل منها قدر الإمكان، وكذلك أيضاً زيادة الإنفاق على تكاليف الوقاية لأن زيادة الإنفاق على هذا العنصر يؤدي إلى حدوث وفر مضاعف في عناصر تكاليف الجودة الأخرى .
8. على إدارة المصنع أن تعمل بقدر الإمكان على توفير الحد الأدنى لتقارير تكاليف الجودة والعمل على الاهتمام بتحديدتها وقياسها وإبرازها بشكل مستقل لما لذلك من اثر بالغ على اتخاذ القرارات ذات الصلة بالجودة .
9. يجب على إدارة المصنع أن تقوم بتدريب المحاسبين و ذوي الصلة بإدارة الجودة، وخلق وعي بأهمية الجانب المحاسبي بشكل عام ، وبأهمية محاسبة التكاليف بشكل خاص ، وبأهمية عناصر تكاليف الجودة بصورة أخص .
10. العمل على توعية المحاسبين بأهمية عناصر تكاليف الجودة وضرورة إبرازها بشكل مستقل ومنفصل عن بقية عناصر التكاليف الأخرى عند إعداد تقارير التكاليف .
11. يجب على محاسبي المصنع أن يفهموا أن تطبيق نظام للتكاليف يعمل على فصل تكاليف الجودة عن عناصر التكاليف الأخرى سوف يؤدي إلى إبراز عناصر تكاليف الجودة بشكل مستقل ومراقبتها من قبل الإدارة .
12. يجب أن يفهم محاسبو المصنع أن الفائدة المرجوة من تطبيق نظام للتكاليف يعمل على فصل تكاليف الجودة عن التكاليف الأخرى اكبر من تكاليف تطبيق ذلك النظام خصوصاً على المدى البعيد.

13. يمكن لإدارة المصنع أن تعمل على اختيار نظام للتكاليف يعمل على فصل تكاليف الجودة عن التكاليف الأخرى وأن يكون ذلك النظام غير مكلف بالنسبة للمصنع بقدر الامكان ، أي اختيار نظام يقوم بهذه الوظيفة وفق ظروف وامكانيات المصنع .

14. بما أن ظروف المنشآت الصناعية اليمنية متشابهة إلى حد كبير فأن التوصيات سالفة الذكر ليس خاصة بمصنع المكلا لتعليب الأسماك فحسب ، بل لكل المنشآت الصناعية اليمنية العاملة في مجال تعليب الأسماك بشكل خاص لتشابه نشاطها ، وأيضاً لكل المنشآت الصناعية اليمنية العاملة في مجالات الصناعة الأخرى بشكل عام .

#### - توصيات خاصة بالدراسات المقترحة مستقبلاً :-

1. اثر تكاليف الجودة على قياس أرباح الأعمال في الشركات الصناعية في الجمهورية اليمنية.
2. نموذج مقترح لنظام تكاليف الجودة في الشركات الصناعية في الجمهورية اليمنية.
3. مدى تطبيق أنظمة للتكاليف في الشركات الصناعية في الجمهورية اليمنية.
4. تقويم أنظمة التكاليف في الشركات اليمنية في مدى تزويد الجهات المختلفة بالمعلومات.