

المقدمة :

يتناول الباحثون في الجزء مشكلة وأهداف وفرضيات أهمية الدراسة والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة وذلك كما يلي :

أولاً : الاطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

اولا: الاطار المنهجي

تمهيد:-

تعد الجودة من المتطلبات الاساسية التي يجب توافرها في المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة لعملائها ، الامر الذي يستوجب منح الاهمية اللازمة لهذا المفهوم وذلك من خلال استيعاب معنى الجودة وتعميم ونشر ثقافة الجودة علي جميع افراد الشركة وبذل العناية اللازمة لتحقيقه لما لذلك من اثار ايجابية تعود على الشركة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام .

وبناء على ما سبق فان التزام الشركة بضبط مستوى معين من الجودة والحفاظ عليه او عدم قدرتها على ضبط مستوى معين من الجودة وعدم قدرتها على الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب ينتج عنه تكاليف يطلق عليها تكاليف الجودة ، ومن البديهي ان اي تكاليف يتم انفاقها فان الشركة تتوقع ان يقابلها مكاسب تفوق هذه التكاليف .

ان الوظيفة المالية في الوحدات الاقتصادية تبحث على اساس منهجي سليم لتقويم استخدام الاموال بفعالية وباعلى كفاءة في المؤسسات لتحقيق الاهداف المالية المنشودة في الاجل الطويل ، وكان المفهوم القديم لاداء المالي ينحصر في تزويد المؤسسات في الاموال وتسييرها والذي يعرف (بمالية المؤسسات) ، ونتيجة لتطور الكبير في الفكر المالي سرعان م انهار هذا المفهوم الكلاسيكي في ظروف اتسمت بالتعقيدات وظروف عدم التاكيد .

وقد جاءت فكرة هذه الدراسة للتعرف على واقع تعامل الشركات الصناعية السودانية في ولاية الخرطوم مع تكاليف الجودة من حيث الاهتمام بقياسها والتعامل معها وتأثير ذلك على ادائها المالي .

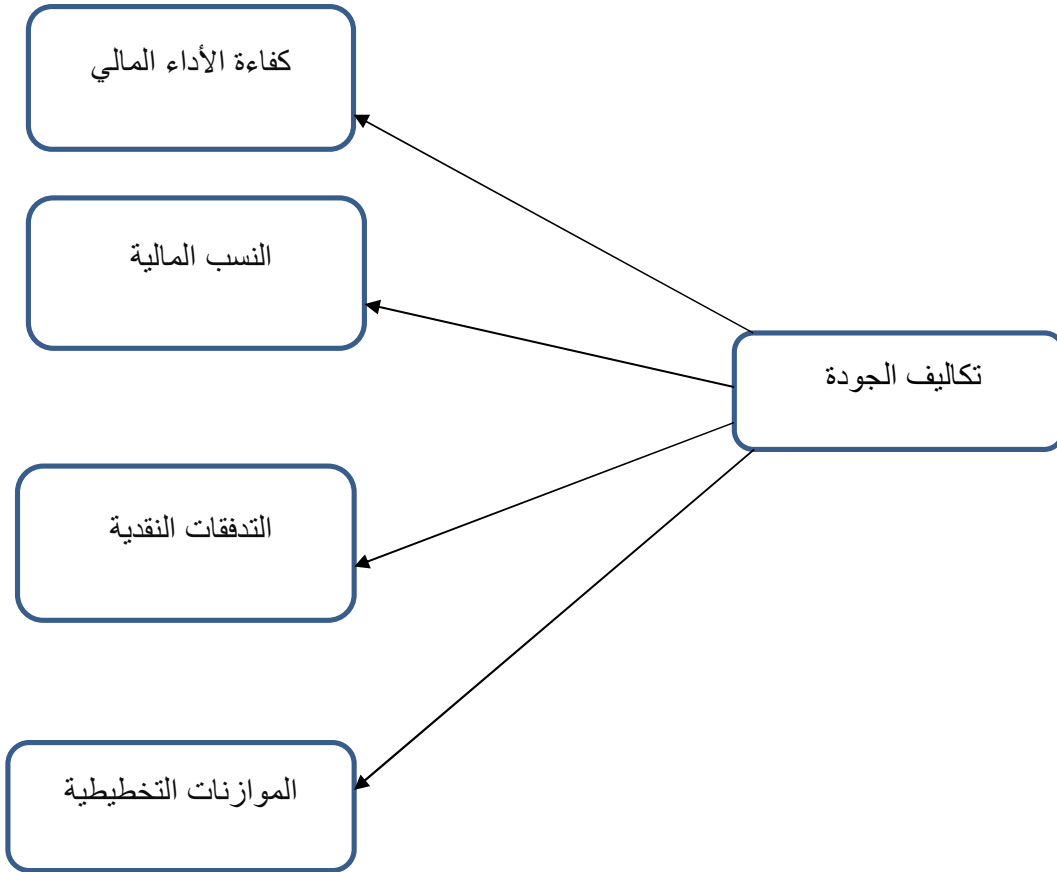
وقد جاءت فكرة الدراسة للتعرف على واقع تعامل الشركات الصناعية السودانية في ولاية الخرطوم مع تكاليف الجودة مع حيث الاهتمام بقياسها والتعامل معها وتأثير ذلك على الاداء المالي .

مشكلة البحث :

تتمثل المشكلة في لعدم ادراك ادارات المنشآت الخدمية مثل البنك الزراعي السوداني باهمية قياس تكاليف الجودة والذي يؤثر بشكل كبير على الاداء المالي للمنشأة ، ولمزيد من التوضيح لمشكلة الدراسة يمكن طرح الاسئلة الاتية:-

- هل تؤثر تكاليف الجودة على كفاءة الاداء المالي ؟
- ما اثر تكاليف الجودة على حساب النسب المالية ؟
- هل تؤثر تكاليف الجودة على التدفقات النقدية ؟
- هل تؤثر تكاليف الجودة في اعداد الموازنة التخطيطية ؟

نموذج الدراسة :



الباحثون

فرضيات البحث :

- تؤثر تكاليف الجودة على كفاءة الاداء المالي .
- تؤثر تكاليف الجودة على حساب النسب المالية .
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الافصاح عن تكاليف الجودة و التدفقات النقدية .
- يساعد الافصاح عن تكاليف الجودة على دقة الموازنات التخطيطية .

اهداف البحث :

- دراسة اثر تكاليف الجودة على كفاءة الاداء المالي .
- معرفة اثر تكاليف الجودة على حساب النسب المالية .
- معرفة اثر الافصاح عن تكاليف الجودة على التدفقات النقدية .
- معرفة اثر الافصاح عن تكاليف الجودة على الموازنات التخطيطية .

اهمية البحث:

1. الاهمية العلمية :

تكمن اهمية هذه الدراسة في محاولتها للتعرف على اثر الاستخدام السليم لتكاليف الجودة على كفاءة الاداء المالي ، فالدراسة تحاول ربط تكاليف الجودة بكفاءة الاداء بصفة عامة فاتحة المجال امام امكانية تناول دراسات مستقبلية كفاءة الاداء بشئ من التعمق والتفصيل في اهداف ومقاييس الاداء المالي فهذه الدراسة تناولت مفهوم الاداء المالي وسلطت عليه الضوء بصورة مجملّة .

2. الاهمية العملية :

تحاول هذه الدراسة تعريف الشركات الصناعية بأهمية الالتزام بتكاليف الجودة واستخدامها كأداة فعالة في ضبط وتقويم الاداء الذي بدوره ينعكس ايجابا على الكفاءة المالية .

حدود البحث:

الحدود المكانية : البنك الزراعي.

الحدود الزمانية : 2017 م

الحدود الموضوعية : تنحصر في النسب المالية ، التدفقات النقدية ، والموازنات التخطيطية وليس له علاقة بالابعاد الاخرى لتحقيق كفاءة الاداء المالي .

منهجية البحث :

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي وذلك بتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة ، والمنهج الاستنباطي للتعرف على ابعاد المشكلة المرتبطة بموضوع الدراسة وصياغة الفروض وهيكله البحث ، كما يتبع الباحثون المنهج الوصفي للوقوف على المفاهيم النظرية للدراسة ووصف الظاهرة ، تحليل البيانات واختبار الفروض من خلال معرفة العلاقة بين تكاليف الجودة وكفاءة الاداء المالي للقطاع الصناعي .

ادوات جمع البيانات :

المصادر الاولية: التي يتم جمعها بواسطة الاستبانة التي تم توزيعها على الاشخاص ذوي الصلة بموضوع الدراسة .

المصادر الثانوية : التي يتم جمعها من الكتب والدراسات والرسائل الجامعية .

هيكل البحث :

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة ، المقدمة تحتوي على الاطار المنهجي والدراسات السابقة . بينما يتناول الفصل الاول تكاليف الجودة وهو مقسم الى ثلاثة مباحث ، المبحث الاول يتناول مفهوم الجودة ، المبحث الثاني يتناول مفهوم وتصنيف تكاليف الجودة ، المبحث الثالث يتناول علاقة تكاليف الجودة بمستويات الجودة. الفصل الثاني يتناول كفاءة الاداء المالي وهو مقسم ايضا الى ثلاثة مباحث ، المبحث الاول مفهوم الاداء المالي والنسب المالية ، المبحث الثاني يتناول التدفقات النقدية ، والمبحث الثالث يتناول الموازنات التخطيطية .اما الفصل الثالث فيشمل الدراسة الميدانية ، ويتكون من ثلاثة مباحث ، المبحث الاول نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة ، المبحث الثاني تحليل البيانات ، المبحث الثالث اختبار الفرضيات . وفي اخر هيكل البحث تأتي الخاتمة التي تحتوي على النتائج التي تم التوصل اليها وتوصيات البحث .

ثانياً: الدراسات السابقة

دراسة صلاح عبد القادر احمد ، (2002م) (1)

تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء الاداري ،هدفت الدراسة الي بحث مفهوم وقواعد وخصائص وأساليب وأهداف الموازنات التخطيطية في اطارها النظري والعملية وبيان الأساليب المتبعة لاعادها في بيئة العمل السودانية واختيار كفاءتها.

تهدف الي تقييم التخطيط والموازنات التخطيطية والعقبات التي تواجهها.

تمثلت مشكلة الدراسة في مشاكل تطبيق الموازنات التخطيطية ودورها في عمليات التخطيط والرقابة وعلاقتها بوظائف الادارة.

اختبرت الدراسة اهم الفرضيات يطبق نظام الموازنة التخطيطية على كافة الأنشطة للشركة لخدمة أغراض التخطيط والرقابة ، واستخدام الموازنة بكفاءة كمؤشر لقياس الأداء ورفع الكفاءة ، واستخدام أنظمة الرقابة عن طريق الموازنات أداءة ضغط على مدراء الأقسام والاستخدام كأداة تشغيل مساعدة .

أهم نتائج الدراسة وجود نظام مبدئي للتخطيط والرقابة بوجود نظام للرقابة عن طريق الموازنات للشركة وهو نظام متطور وغير معقد ويعوقه عدم اكتمال بعض جوانبه المتمثلة في عنصر موازنات اضافية للنقدية والدخل والميزانية العمومية ، وانظمة الرقابة عن طريق الموازنة كأداة ضغط على مدراء الأقسام والادارات مالم تتبع بعض الاجراءات والصلاحيات ، كما يوصي الباحث استخدام المؤشرات المالية كأهداف موازنة لقدرتها على تشخيص سمات ومتغيرات الأداء باعتبارها أداة معاصرة لها القدرة على تقييم الأداة المالي والتشغيلي وخلق ادارات مستقلة للرقابة في المنشآت ، والاهتمام بقيام مراكز مؤهلة للمعلومات .

اشتركت الدراسة في استخدام الموازنات في ادارة الاقسام المشتركة في اعدادها ، كما تميز الدارسون في توضيح أثر تكاليف الجودة على كفاءة الأداة المالي

دراسة غازي علي محمد ، 2003م (2)

تناولت هذه الدراسة أثر التخطيط المالي في رفع كفاءة الاداء المالي والاداري في الوحدات الخدمية .

هدفت الدراسة الى رفع الكفاءة ومستوى الاداء المالي والاداري في الوحدات والشركات الخدمية وذلك عن طريق الخطط والبرامج ووضع تقديرات للمصروفات والايرادات مبنية على مستوى الأداء في الماضي وربط ذلك بالتحسين الذي طرأ حالياً والمتوقع أن يتم خلال السنة

(1) صلاح عبد القادر احمد ، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء الاداري ، دراسة حالة شركة البنك للتنمية المحدودة (1955م-1999م) ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002م).

(2) غازي علي محمد حرير ، أثر التخطيط المالي في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في الوحدات الخدمية ، (بحث تكميلي ، غير منشورة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2003م).

المالية المعنية ثم ربط كل ذلك بالسياسات النقدية بالدولة ووضع الخطط والبرامج والموازنات التخطيطية في الاعتبار .

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى تشكيل عائقا جوهريا في تنفيذ وتحقيق اهداف المنشأة والنهوض بها وترقيتها من خلال عدم التخطيط والرقابة المالية والادارية .

اختبرت الدراسة الفرضيات ، وهي غياب الخطط والبرامج المالية والادارية يؤثر سلبا على الاداء المالي والاداري وظهور مشاكل عديدة بالمنشأة .

اوصلت الدراسة بالاستمرار في تطوير مهارات التخطيط لدى الادارة العليا والوسطى واعداد الخطط المتوسطة والطويلة المدى وتطوير دعم الحاسب لعملية التخطيط واتخاذ القرارات .

اتفق الباحثون مع هذه الدراسة في كفاءة الأداء المالي ، وتميزت عنها في معرفة أثر استخدام تكاليف الجودة في كفاءة الاداء المالي.

دراسة نبيل وجبار ، 2005م (3)

تناول هذا البحث أهمية قياس تكاليف الجودة والافصاح عنها في القوائم المالية .

هدفت الدراسة الى تحديد الانشطة المسببة للحدوث تكاليف الجودة مما يسهل عملية قياس التكاليف على أساس تلك الأنشطة ، والقياس المحاسبي الموضوعي والعاقل للتكاليف بشكل عام وتكاليف الجودة بشكل خاص كما بينت أهمية الافصاح عن تكاليف الجودة في القوائم المالية .

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم ادراك ادارات الشركات الانتاجية والخدمية بأهمية قياس تكاليف الجودة والافصاح عنها في القوائم المالية لأغراض مطابقة نسبتها مع المصادر الموضوعية وكذلك عدم اعتماد نظام تكلفة محددة للجودة ليساعد على توفير معلومات جيدة تساعد على القياس والافصاح المناسبين لأنواع تكاليف الجودة .

اختبرت الدراسة فرضيتين اساسيتين ، ان قياس تكاليف الجودة والافصاح عنها في القوائم المالية يساعد الادارة في توجيه قراراتها ، وكذلك قياس تكاليف الجودة بنظام ABC .

يؤدي الي تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة المسببة للتكاليف بشكل موضوعي وعاقل.

من اهم نتائج الدراسة ان لتكلفة الجودة أهمية كبيرة في الشركات الصناعية خاصة في كونها تؤثر على نوعية المنتج المقدم للمستهلك وتحمل تكاليف الوقاية الأهمية النسبية الاعلى من بين أنواع التكاليف لكونها تساهم بشكل فعال في الحد من حدوث التكاليف الاخرى للجودة ، وحيث ان تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة المسببة بشكل موضوعي وعاقل .

من أهم توصيات الدراسة : ضرورة اهتمام الشركات بتكاليف الجودة من حيث قياسها والافصاح عنها في القوائم المالية لان ذلك سوف يؤدي الي زيادة حصة الشركة في السوق المحلية والخارجية .والعمل على تطبيق نظام تحديد الكلف على أساس ABC .

(3) نبيل وجبار ، أهمية قياس تكاليف الجودة والافصاح عنها في القوائم المالية، (جامعة بغداد كلية الدراسات العليا 2005م).

اتفق الباحثون مع هذه الدراسة في تكاليف الجودة ، بينما تميز الباحثون في معرفة أثر استخدام تكاليف الجودة في كفاءة الأداء المالي.

دراسة د: انعام محسن زويلق 2005 (4)

تناولت الدراسة أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة .
هدفت الدراسة الي تسليط الضوء على أهمية قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها بتضمينها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية واخذها في الاعتبار عند تصميم تلك النظم .
تمثلت مشكلة الدراسة أن نظم المعلومات المحاسبية لا توفر معلومات أو لا تعد تقارير عن تكاليف الجودة مع أنها أصبحت تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج .
اختبرت الدراسة فرضية مفادها أن عدم تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة لا يمكن الادارة من تحديد الجودة وتخفيض تكاليفها (تكاليف الجودة).
توصل الدارس الي عدد من النتائج أهمها ضرورة توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقرير تكاليف الجودة ، جعله ضمن مجموعة مخرجاتها التقارير المالية .
ومن توصيات الدراسة أن يتم تصميم تقرير تكاليف الجودة علي اساس الأنشطة المترابطة بالجودة ، بالإضافة إلي إيلاء برامج تحسين الجودة اهتماماً لدورها في تحقيق وفورات هامة وإيرادات مرتفعة ، أخيراً اجراء بحوث تتناول جوانب أخرى ذات علاقة بالجودة وتكاليفها .
تتفق هذه الدراسة مع الباحثون في دراسة تكاليف الجودة ، كما تميز الباحثون في دراسة أثر تكاليف الجودة علي كفاءة الأداء المالي.

دراسة جنان علي حمودي وحذام فالح النعيمي ، (2007م) (5)

تناولت هذه الدراسة دور الموازنة في الرقابة علي تكاليف الجودة ، ويهدف هذا البحث إلي بيان كيفية أعداد كلف الجودة للشركة عينة البحث ومقارنتها بتكاليف الجودة الفعلية لتحديد الإنحرافات بغية تحديد أسبابها ومعالجتها لأغراض تنفيذ معايير الجودة العالمية بشكل فعال ومفيد للشركة .تمثلت مشكلة الدراسة في ان الشركة عينة البحث لاتعتمد الموازنة في السيطرة على تكاليف الجودة من جهة وضعف تطبيق معايير الجودة المعتمدة من جهة أخرى وهذا يؤدي بدوره الي ضعف الاساليب المستخدمة في التخطيط والرقابة وبالتالي قد يؤدي الي فشل القرارات الادارية في هذا المجال .

اعتمد هذا البحث على فرضية اساسية مفادها : ان اعتماد الموازنة في السيطرة على تكاليف الجودة يؤدي الي تطبيق معايير الجودة المعتمدة ويفعل القرارات الإدارية في مجال الجودة ، من النتائج التي توصلت لها الدراسة : ان اعتماد نظام الموازنات التخطيطية أكثر شمولية وكفاءة لتحقيق أهداف الشركة في توفير وتنسيق الجهود والاستخدام الامثل للموارد المتاحة والبحث عن

(4) إنعام محمد زويلق، أستاذ مشارك ، أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة ، (جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، 2005م).
(5) مجلة التقني، دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة، العدد 2 ، 2007م. ، ص ص 186 - 171 .

الانحرافات التي تسببت من خلال مقارنة بين الفعلي والمخطط والعمل علي تحليلها ومعرفة أسبابها ومحاولة علاجها .

يتناول هذا البحث عرضاً لابرز الاستنتاجات التي تم التوصل لها ، ضعف دور المعلومات المحاسبية المستخدمة لأغراض الجودة الشاملة عينة البحث لان الشركة تعد تداول الموازنات التخطيطية بصورة اجمالية ولا تعطي كل نشاطات الشركة فانها لم تتضمن جداول موازنة كلف الجودة مما يعد ضعف كبيراً في جداول الموازنات التخطيطية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، تبين ان تكلف الجودة المحسوبة من قبل الشركة عينة البحث تبلغ نسبة معينة من قيمة المبيعات وان المستوي الامثل للجودة للشركات ذات الدقة القليلة تبلغ نسبة معينة من قيمة المبيعات وان هذا الارتفاع يدل علي ان الشركة لم تعتمد علي مؤشرات علمية لقياس هذه الكلف عدم الدراية الكافية من الادارة العليا والموظفين بالشركة مفهوم وأهمية كلف الجودة حيث لا تعلم الادارة العليا مسؤولية اي قسم في الشركة أعداد موازنة لكلف الجودة .

من أهم التوصيات أن ضعف دور المعلومات المحاسبية المستخدمة لأغراض الجودة الشاملة للشركة عينة البحث لأن الشركة تعد جداول الموازنات التخطيطية بصورة اجمالية ولا تغطي كل نشاط الشركة فإنها لم تضمن جداول الموازنة كلف الجودة مما يعد ضعفاً كبيراً في جداول الموازنات التخطيطية لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ، عدم الدراية الكافية من الإدارة العليا والموظفين بالشركة مفهوم وأهمية كلف الجودة حيث لا تعلم الإدارة العليا مسؤولية اي قسم في الشركة اعداد موازنة لكلف الجودة .

يتفق الباحثون مع هذه الدراسة في تكاليف الجودة ، وتتميز عنها في أثر تكاليف الجودة في كفاءة الاداء المالي .

دراسة سرى كريم ريشان الحديثي ، (2010م) (6)

تناولت هذه الدراسة دور الرقابة علي تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الادوية الاردنية .

هدفت الدراسة الي التعرف علي دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ، تكاليف التقييم ، تكاليف الفشل الداخلي ، تكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الاداء المالي لشركات تصنيع الادوية البشرية في المملكة الاردنية الهاشمية .

تمثلت مشكلة الدراسة في قياس وتحليل تكاليف الجودة اساساً للمقارنة بين المنتجات والاقسام والعمليات وكذلك المساعدة في الكشف عن الانحرافات في تكاليف الجودة ، كما انه يمكن ادارة الشركات من اتخاذ القرارات بطريقة موضوعية فيما يتعلق بتقاضي حالات الفشل ، وعلية فإن قياس وتحليل الجودة لا تؤخذ حالة مجردة بذاتها ، وانما تعرف وتقاس بنتائجها ، لان النتائج تنعكس علي تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والانتاجية ورضا العملاء وسمعة الشركة .

(6) سرى كريم ريشان الحديثي ، دور الرقابة الداخلية على تكاليف جودة التصنيع ف تحسين الاداء المالي لشركات الادوية الأردنية ، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة الماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، 2010م).

اختبرت الدراسة فرضية انه لا يوجد دور دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالية لشركات تصنيع الادوية البشرية في المملكة الاردنية الهاشمية يشتق منها الفرضيات الفرعية التالية : الفرضية الاولى لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الاداء المالي لشركات تصنيع الادوية البشرية في المملكة الاردنية الهاشمية . الفرضية الثانية لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الاداء المالي لشركات تصنيع الادوية البشرية في المملكة الاردنية الهاشمية . الفرضية الثالثة لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الاداء المالي لشركات تصنيع الادوية البشرية في المملكة الاردنية الهاشمية . الفرضية الرابعة لا يوجد دور ذو دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الاداء المالي لشركات تصنيع الادوية البشرية في المملكة الاردنية الهاشمية .

توصلت الدراسة الي النتائج التالية : ان مستوي جودة تكاليف الوقاية ، وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي لشركات صناعة الادوية البشرية الاردنية مرتفع . هذا يؤكد ان تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي والمرتبطة بالحد من معدل العيوب في المنتجات تلعب دوراً رئيسياً في تحقيق التفوق للشركات عينة الدراسة .

اتفق الباحثون مع هذه الدراسة في كفاءة الاداء المالي ، تميزت عنها في تكاليف الجودة واثرها في كفاءة الاداء المالي.

دراسة خالد سامي حمودة ، (2015م) (7)

تناولت هذه الدراسة واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية .

هدفت الدراسة الي توضيح المفاهيم المتعلقة بالجودة وتكاليفها ، وذلك التعرف علي واقع تكاليف الجودة في شركات صناعة الاغذية الفلسطينية في قطاع غزة .

تمثلت مشكلة الدراسة في ان بعض الدراسات اشارت الي ارتفاع نسبة تكاليف الجودة في بعض الشركات الصناعية حيث ان هذه التكاليف كما اظهرت دراسة الحلبي ، 2010 تصل الي 30% من اجمالي التكاليف ، وتتراوح بين 20% - 10% من اجمالي قيمة المبيعات .

اختبرت الدراسة الفرضيات الاتية : الفرضية الاولى تدرك ادارة الشركات الصناعية في قطاع غزة مدي اهمية تكاليف الجودة ، الفرضية الثانية تطبق ادارات الشركات الصناعية في قطاع غزة انظمة تكاليف الجودة ، الفرضية الثالثة تهدف ادارات الشركات الصناعية في قطاع غزة بسياسات تخفيض تكاليف الجودة ، الفرضية الرابعة لا يوجد اختلاف بين آراء المبحوثين حول مدي ادراك أهمية الجودة .

ومن اهم نتائج الدراسة : اظهرت الدراسة انه يوجد ادراك لدي ادارات الشركات الصناعية قطاع غزة مدي اهمية قياس تكاليف الجودة بنسبة 76,48% بجميع الابعاد الاربعة مجتمع تكاليف الوقاية بنسبة 80,33% تكاليف التقييم 78,25% ، تكاليف الفشل الداخلي 70,94% ،

(7) خالد سامي حمودة، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية ، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة الماجستير ، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2014م).

وتكاليف الفشل الخارجي 75,39% ، وكذلك فان نسبة 69,70% من ادارات الشركات الصناعية الفلسطينية اعتبرت ان تكاليف ضبط الجودة مجتمة يمكن اعتبارها تكاليف استثمارية 73,13% تكاليف الوقاية ، 66,25% تكاليف التقييم (بالرغم من محدودية جودة بعض المنتجات الغذائية المصنوعة محلياً ، الا انه تطبق ادارات الشركات الصناعية في قطاع غزة انظمة تكاليف التقييم 70,16% لجميع الابعاد مجتمة) تكاليف الوقاية 73,57% ، تكاليف التقييم 71,16% ، تكاليف الفشل 68,75% ، تكاليف الفشل الخارجي 67,14% تهتم ادارات الشركات الصناعية في قطاع غزة سياسات تخفيض تكاليف الجودة بنسبة 71,20% بجميع الابعاد الاربعة مجتمة ، تكاليف الوقاية 72,29% ، تكاليف الوقاية 72,29% ، تكاليف التقييم 70,31% ، تكاليف الفشل الداخلي 67,50% ، وتكاليف الفشل الخارجي 74,69%.

ومن اهم التوصيات التي توصلت اليها الدراسة زيادة رفع مستوي ادراك ادارات الشركات الصناعية الفلسطينية لاهمية قياس تكاليف الجودة وذلك من خلال زيادة تعاون الشركات الصناعية الفلسطينية مع الباحثين في مجالات المحاسبة والمجالات الاخرى والتلب علي خوف من الابحاث والدراسات العلمية لما لهذا الابحاث والدراسات من منافع تعود علي الشركات الصناعية بشل خاص وعلي المجتمع ككل بشكل عام ، قيام الاتحادات الصناعية بتنفيذ دورات وندوات وورش خاص وعلي المجتمع ككل بشكل عام ، قيام الاتحادات الصناعية الفلسطينية ، وذلك لتوعيتهم بأهمية تطبيق انظمة الجودة واهمية قياس تكاليف الجودة والمنافع المترتبة علي ذلك لكل من الشركة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام ، ضرورة قيام النقابات والهيئات الخاصة بمجتمع رجال الاعمال بتوعية ادارات الشركات الفلسطينية باهمية قياس تاليف الجودة من خلال الاجتماعات الدورية والندوات .

زيادة مستوي تطبيق انظمة تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية وذلك من خلال اعداد دورات تدريبية للطواقم المحاسبية العاملة في الشركات الصناعية الفلسطينية لتدريبهم علي كيفية التعامل مع تكاليف الجودة وزيادة القدرة علي تصنيف وتبويب تكاليف الجودة واعداد التقارير للادارة عن هذه التكاليف بالشكل الذي يساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة ، وتشجيع الشركات الصناعية الفلسطينية علي التعامل مع مؤسسات المواصفات والمقاييس المحلية بشكل خاص ، ومؤسسات المواصفات والمقاييس العالمية .

ضرورة اهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية بسياسات تخفيض تكاليف الجودة وذلك من خلال زيادة استثمار الشركات الصناعية الفلسطينية في تكاليف وقاية وتقييم بشكل مناسب وذلك لتتناسب العلاقة العكسية بين من التكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم) وتكاليف عدم المطابقة (الفشل الخارجي) .

يتفق الباحثون مع هذه الدراسة في تكاليف الجودة ، وتتميز عنها في اثر تكاليف الجودة علي كفاءة الاداء المالي .

دراسة الصادق محمد محمود علي ، (2015م) (8)

تناولت هذه الدراسة دور وظائف الإدارة المالية في رفع كفاءة الاداء المالي لتحقيق اهداف منظمات الاعمال.

هدفت الدراسة الي معرفة كفاءة الوظيفة المالية بشركة سكر كنانة وتعميم النتائج علي المنشآت الاخري حتي تستفيد منها في رفع كفاءتها الادارية ، ومعرفة كفاءة الادارة المالية حتي تتمكن الجهات الحكومية المسؤولة عن سن القوانين والنشريات المالية التي تفيدها في رفع كفاء المنظمات ومن ثم الاقتصاد القومي .

تتمثل مشكلة البحث بأن كل منظمات الاعمال لديها ادارات مالية هذه الادارات ليست بالكفاءة المطلوبة ، الشئ الذي اعاق تحقيق الاهداف المنشودة في منظمات الاعمال خاصة شركة سكر كنانة .

اخرت الدراسة فرضيات انه تساعد في حل المشكلة وهي عدم التحليل المالي الجيد يحد من الاستفادة في رسم الخطط لرفع درجة الاداء المالي للشركة ، عدم التخطيط المالي السليم لدي الشركة يؤدي للصعوبات والمخاطر المالية التي تواجهها.

توصلت الدراسة الي نتائج أهمها : توصلت الادارة المالية للشركة الي تحقيق التوازن بين الربحية والسيولة وتقليل المخاطر ، والتكاليف المرتفعة جداً لدي الشركة ادي الي تقليل صافي الربح ، التحليل المالي يمكن الشركة من معرفة الحالة المالية من حيث القوة والضعف المالي .

كما خلصت الدراسة الي توصيات أهمها : المحافظة علي تحقيق بين الربحية والسيولة وذلك حتي لاتفقد الشركة الفرص الاستثمارية وكذلك الوقوع في العسر المالي . للاستخدام الامثل لمصادر التمويل قصيرة الاجل لحوجة الشركة الموسمية ، لاتصرف الاموال حسب الميزانية التقديرية الموضوعة فيجب مراعاة الصرف حسب الحوجة الاتية لبند الصرف .

اتفق الباحثون مع هذه الدراسة في كفاءة الاداء المالي ، تميزت عنها في اثر استخدام تكاليف الجودة في كفاءة الاداء المالي .

دراسة الزاكي الطاهر فضل الله مردوس ، (2016م) (9).

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الاداء المالي .

هدفت الدراسة الي اظهار دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الاداء في المنشآت من خلال الغاء الضوء علي اهمية الدور الذي تلعبه تقارير المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين اداء المنشآت السودانية وينعكس ذلك علي زيادة الكفاءة الانتاجية .

(8) الصادق محمد محمود علي ، دور وظائف الإدارة المالية في رفع كفاءة الاداء المالي لتحقيق أهداف منظمات الاعمال. (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2016م).

(9) الزاكي الطاهر فضل الله مردوس وآخرون، دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الاداء المالي، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2016م).

تمثلت مشكلة الدراسة في ان العديد من المنشآت السودانية ليست لديها نظام مراجعة داخلية فعال له القدرة على مراقبة وتحسين الأداء وتوفير التقارير الفعالة وفي الوقت الملائم لانجاح عملية مراقبة وتحسين ادائها.

اختلفت الدراسة فرضيات في أن الاهتمام بنظام المراجعة الداخلية يؤدي الى تحسين الأداء المالي ، وكذلك تطبيق معايير المراجعة الداخلية يساعد في عملية مراقبة الأداء المالي وضعف نظام المراجعة الداخلية لا يساعد في مراقبة وتحسين الاداء المالي .

تمثلت النتائج في الاتي : تعتبر المراجعة الداخلية اداة فعالة في تحسين كفاءة الاداء المالي ، تطبيق معايير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة الادارة والملاك في مراقبة اداء منشائهم ، ضعف اسس ومقومات نظام المراجعة الداخلية يعد مؤشر لضعف عملية الرقابة وتحسين الاداء المالي.

خرج الدارس بعدد من التوصيات اهمها ما يلي : العمل علي تفعيل نظام المراجعة الداخلية حيث يساعد علي اعداد تقارير ذات جودة عالية تسهل عملية المراقبة وتحسين الاداء ، عند وضع نظام للمراجعة الداخلية يلزم مراعاة تطبيق المعايير والالتزام بقواعد السلوك ، ضرورة تخطيط وتنفيذ جيد لعملية المراجعة الداخلية حتي يتمكن من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية للمساهمة في مراقبة وتحسين الاداء .

اتفق الباحثون مع هذه الدراسة في كفاءة الاداء المالي ، بينما تميزت عنها في تكاليف الجودة واثرها في كفاءة الاداء المالي.

الفصل الاول

تكاليف الجودة

يتناول الباحثون في هذا الفصل مفهوم الجودة وانواعها وخصائصها ،
ومفهوم وتصنيف وتوزيع تكاليف الجودة ، وعلاقة تكاليف الجودة
بمستوي الجودة والمزايا والاهداف من قياس تكاليف الجودة .

المبحث الاول : مفهوم الجودة وانواعها وخصائصها.

المبحث الثاني : مفهوم وتصنيف وتوزيع تكاليف الجودة

**المبحث الثالث : علاقة تكاليف الجودة بمستوي الجودة والمزايا
والاهداف من قياس تكاليف الجودة .**

المبحث الاول

مفهوم الجودة وانواعها وخصائصها

يتناول الباحثون في هذا المبحث مفهوم الجودة وخصائصها ومستوياتها وانواعها بالاضافة الى اهمية الجودة.

اصبحت الجودة احدى اهم مبادئ الادارة في الوقت الحاضر ،اذا كانت الادارة في الماضي تعتقد ان نجاح المنشأة يعني تصنيع منتجات وتقديم خدمات بشكل اسرع وارخص ، ثم تسعى لتصريفها في الاسواق ، وتقديم خدمات لتلك المنتجات بعد بيعها من اجل تصليح العيوب الظاهرة فيها .

ويرى البعض ان نجاح المنشأة يعتمد على دقة ملاحظاتها لتوقعات الزبون وقدرتها على ملئ الفجوة بين هذه التوقعات وقدرتها التشغيلية ، اذ يفكر الزبائن في الجودة في الوقت الحاضر اكثر مما كانوا في الماضي .(10)

مفهوم الجودة: Quality Concept

كلمة جودة في اللغة تعني الجيد نقض الردي . ويقال اجاد فلان في عمله واجود واستجادة. عده جيدا (ووجده جيدا او طلب جيدا)، واجاد الشيء يجوده (جوده) اي صار جيدا .

تعرف كلمة جودة باللاتينية بانها كلمة مشتقة من Qualities ويقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحه ، اما كلمة جودة من اصل اللغة تعود الى (النوع) اخص من الجنس وقد (تنوع) انواعا وتعتبر كلمة الجودة عن وجود ميزات او صفات معينة في السلعة او الخدمة ان وجدت هذه الميزات بانها تلبي رغبات من يشتريها او يستعملها .

وهنا يمكن القول بان هذه السلعة ذات جودة عالية . وهنالك بعض العلماء عرفوا الجودة فمنهم من عرفها بانها تعد بمثابة ثورة حقيقية في منظمات الاعمال في الوقت الحالي. والتي تسعى الى تقديم خدمات ذات جودة افضل من السابق . بينما عرفها ادهم بانها تهدف الى وصف الخصائص المطلوبة لتمييز منتج معين او خدمة ما لاحدى المنظمات . ويشير تعريف اخر بانها تهدف الى اظهار الصفات الكلية والتي تسمح له ان يؤدي كما هو متوقع له في ارضاء حاجات الزبون ورغباته بصورة مستمرة وهذا يؤكد ان الجودة ليست شيئا ثابتا وانما تتغير وفق تبديل الحاجات والرغبات في خلال مدة معينة وانها مفهوم معقد التركيب وله صفات عديدة وبناء على ذلك عرفت الجودة من قبل العديد من الباحثين كما يلي :

الملائمة والاستعمال . كما عرفت بانها تلبية توقعات الزبائن او ما يتفوق عليها . ايضا عرفت بانها المقدره على تلبية متطلبات الزبائن وتحقيق توقعاتهم وتجاوزها باتجاه الافضل . اما الجمعية الامريكية للجودة American Society عرفت بانها مجموعة الخصائص

(10)حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة ، (عمان : دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع (2010) ،ص30.

والمميزات Features للسلع والخدمات التي تعتمد على مقدرتها في ارضاء الحاجات المحددة للمستهلك⁽¹¹⁾

ان الجودة تتضمن او تدل على شيئين هما :

_ التخلص من العيوب .

_ الصفات والخصائص الموجودة في المنتج والتي تلبي احتياجات الزبون وتوقعاته.

وتعرف الجودة بانها المطابقة مع المتطلبات . وبعضهم اكد بان الجودة تنشأ من خلال الانشطة الوقائية وليس من الانشطة التصحيحية ، اي ان الاهتمام بالوقاية من الاخطاء قبل وقوعها ، وقد اشار الى ان درجة يمكن قياسها من خلال تكاليف عدم المطابقة ، حيث انه كلما انخفضت هذه التكاليف كلما كانت درجة الجودة عالية والعكس صحيح.

وقد عرفت ايضا بانها درجة وفاء المنتج لاحتياجات المستهلك عند استخدامه . وايضا هي تلك الصفات المميزة لسلعة او خدمة ما ، التي يقرن المستهلك منها قيمة هذه الصفات بالجودة . وتعرف بانها المجموع الكلي لخصائص المنتج التي تلبي حاجات المستهلك ، ويرى هذه الخصائص يتم التوصل اليها من خلال دمج نشاطات التسويق والهندسة والتصنيع والصيانة وغيرها.

وقد عرفها احدهم بانها مدى تحقيق المنتج لرغبات المستهلك .

ايضا الجودة هي ترجمة احتياجات وتوقعات الزبائن بشأن المنتج الى خصائص محددة تكون قاعدة لتصميم المنتج و تقديمه للزبون بما يوافق حاجاته وتوقعاته .

وهي الدرجة التي يثمن فيها الزبون المنتج او الخدمة ، والتي يتناسب عندها المنتج مع استخداماته⁽¹²⁾.

وتعرفها المنظمة العالمية للمعايير (ISO) بانها مجموعة من الخصائص المتعلقة بالمنتج او بالنظام ، او بالعملية الانتاجية والتي تلبي رغبات العملاء والاطراف الخاصة الاخرى .

ولقد تم التمييز بين ثلاثة مستويات للجودة والتي تجعل منها سلاحا استراتيجيا والمتمثلة في:⁽³⁾

- جودة المطابقة : اي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم
- القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة : وذلك من خلال دراسة السوق وتحديد متغيراته.

(1) الدكتور يوسف حجيم الطائي واخرون ، نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية و الخدمية ، (عمان : دار البازوردي العلمية للنشر والتوزيع 2009) ، ص 55_56.

(2) الدكتور لعللي بوكميش ، ادارة الجودة الشاملة ايزو9000(عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع 2010) ص 15_18

(3) محدة خولة، دور تكاليف الجودة في تخفيض الميزة التنافسية (دراسة حالة مؤسسة النسيج والتجهيز) رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، قسم العلوم التجارية 2014 ، ص 3.

- ادارة القيمة للعميل : من خلال استعمال ادوات القياس ومؤشرات تحليل العلاقة (قيمة _ زبون) .

ايضا تعتبر الجودة استراتيجيه عمل اساسيه تساهم في تقديم سلع وخدمات ترضي بشكل كبير العملاء في الداخل والخارج وذلك من خلال تلبية توقعات ضمنية وصريحة .

ولقد عرف كل من الجمعية الامريكية لمراقبة الجودة "A .S .Q.C" والمنظمة الاوربية لمراقبة الجودة "E.O.Q" الجودة بانها المجموع الكلي للخصائص والمزايا التي تؤثر قدرة المنتج والخدمة على تلبية الاحتياجات المتوخاة منها .

كما عرفها المعهد الوطني الامريكي للتقييس (ANST) والجمعية الامريكية للجودة (ASQ) بانها المميزات والخصائص الكلية للمنتج او الخدمة . والتي تؤثر على قدرته وعلى اشباع حاجات معينة .

وقد عرفت المنظمة الدولية للتقييس (ISO) الجودة بانها الدرجة التي تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقا .

بالاضافة الى التعاريف السابقه فقد قام المهندس الياباني توتشي تعريف مغايرا واكثر شمولية مفادة ان الجودة تعبر مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها والتي يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه ، وتتضمن هذه الخسارة الفشل في تلبية توقعات الزبون ، الفشل في تلبية خصائص الاداء ، والتاثيرات الجانبية على المجتمع كالتلوث والضجيج .

ومن ابرز تعاريف الجودة في القطاع الخدمي تعريف الجودة في كل من القطاع الصحي والتعليمي ، حيث يعرف (سمادل) الجودة في القطاع الصحي بانها التاكيد للمستفيد بان خدمات التمريض على درجة معينة من التفوق وذلك عن طريق القياس والتقويم المستمر .

كما تعرف بانها قياس المستوى الحقيقي للخدمة المقدمة مع بذل الجهود اللازمة لتعديل مستوى هذه الخدمة وذلك بناء على نتائج قياس مستوى هذه الخدمة . (1)

ويعتبر تعبير (نجاح الامر طويل الامد من خلال ارضاء الزبون) بدقة هو قيمة يفترض ان تحققه ادارة الجودة الشاملة ، غير ان العبارة لا تخبرك كثيرا بالتفاصيل ، وعموما يوجد على الاقل خمسة مفاهيم عن حقيقة "الجودة " وكل واحد منها مثير للنزاع وقابل للجدل والمناقشة .

- فائقة : تعني التفوق : تعرفها عندما تراها .
- قائمة على المنتج : حيث تتعامل الجودة مع اختلافات في الجودة لبعض الخصائص او الصفات المميزة ، ويكون المنتج ذو الجودة العالية اصعب او اكثر ليونة او اكثر نعومة او اكثر قوة .
- قائمة على المستخدم : تعني الجودة ملائمة الاستخدام . اي قدرة المنتج او الخدمة على ارضاء توقعات وتفضيلات الزبائن .

(1) لعللي بوكميش ، مرجع سابق ، ص ص 19_ 21 .

- قائمة على التصنيع : تعني جودة الانسجام والمطابقة مع المتطلبات .
 - الدرجة التي يلائم بها المنتج مواصفات تصميمية .
 - قائمة على القيمة : فالمنتج ذو الجودة الاعلى هو المنتج الذي يعطي الزبائن اقصى ما يمكن مقابل ما يدفعونه من اموال . اي المنتج الذي يفي باحتياجات الزبائن بالسعر الاقل.
- وفي الوقت الحاضر ، ليست الجودة مجرد تكنولوجيا بسيطة بل هي ايضا فلسفة مشتركة . والجودة كما وردت في قاموس اكسفورد تعني الدرجة العالية من النوعية او القيمة ، وتضمنت المواصفات القياسية الدولية لمصطلحات الجودة اصدار عام 1994 م تعريفا للجودة باعتبارها:

مجموعة الخواص والخصائص الكلية التي يحملها المنتج ، الخدمة وقابليته لتحقيق الاحتياجات او المطابقة للغرض ، والصلاحية للغرض هو اكثر تعريفات الجودة ملائمة . (13)

خصائص الجودة :

خصائص الجودة يمكن ايجازها في الاتي : (14)

- 1- الاداء : خصائص المنتج الاساسية مثل وضوح الالوان بالنسبة للصورة (او السرعة بالنسبة للماكينة).
- 2- المظهر : خصائص المنتج الثانوية وتمثل الصفات المضافة الى المنتج كجهاز التحكم عن بعد (او الامان في الاستعمال) .
- 3- المطابقة: الانتاج حسب المواصفات المطلوبة او معايير الصناعة .
- 4- الاعتمادية : مدى ثبات الاداء في مرور الوقت او بمعنى اخر متوسط الوقت الذي يتعطل فيه المنتج عن العمل .
- 5- الصلاحية : العمر التشغيلي المتوقع (حيث ان لكل آلة او منتج عمر تشغيلي محدد بشكل مسبق) .
- 6- الخدمات المقدمة : حل المشكلات و الاهتمام بالتساوي بالاضافة الى مدى سهولة التصحيح (ويمكن قياس هذه الخدمات على اساس سرعة وكفاءة التصحيح) .
- 7- الاستجابة : مدى تجاوب البائع مع العميل مثل لطف و كياسة البائع في التعامل مع العميل.
- 8- الجمالية : احساس الانسان بالخصائص المفضلة لديه كالتشطيبات النهائية الخارجية (في مبنى او شقة).
- 9- السمعة : الخبرة والمعلومات السابقة عن المنتج ، لان العميل يحمل فكرة ان المنتج الذي يشتريه من افضل المنتجات في السوق . وفي الواقع فان هذه الابعاد (الخصائص) ليست مفضلة عن بعضها تماما ، اذ انه يتوفر للمنتج اكثر من بعد في نفس الوقت ، فيتمتع المنتج بالاداء والمظهر والمطابقة والجمالية والسمعة مثلا في نفس الوقت .

(13) فداء محمود حامد ، ادارة الجودة الشاملة ، (عمان : دار البداية ناشرون وموزعون ، 2011م) ، ص ص 20 .

(14) د. محفوظ احمد جودة ، ادارة الجودة الشاملة ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) ، ص ص 21 _ 22 .

تحديد مستوى الجودة :

في الواقع العلمي ليست هنالك مستويات ثابتة لجودة السلع و الخدمات وانما الجودة رحلة مستمرة ودائمة التغيير لا سيما وانها ترتبط بالحاجات والرغبة المتنامية للمستهلكين ونظرا لكون الحاجات الانسانية ليست محددة فان الجودة ذاتها لا تركز لتحديد واستقرار واضح ، وانما تعتمد على اسس ومبادئ تم الاشارة اليها في الوحدات السابقة ويمكن القول في هذا الصدد الاساسية التي يتم من خلالها ترصين و تدعيم الجودة وتحديد الابعاد المستهدفة من خلال المرتكزات التالية : (1)

- 1- ان الجودة تمثل مدخلا ساميا لكافة الوجوه والنشاطات المرتبطة بالمنظمة حيث انه يتضمن اسهام كافة القطاعات التشغيلية والانتاجية والتسويقية والتمويلية... الخ ومن خلال اسهامات كافة المستويات التنظيمية والوظيفية في المنظمة المعنية .
- 2- ان الجودة تمثل مدخلا يتم من خلاله استمرارية التحسين والتطوير في القرارات التنافسية والفاعلية في الاداء والكفاءة في الانجاز والمرونة في كافة متطلبات التحسين للجودة وعلى مستوى المنظمة ككل .
- 3- ان الجودة تعتمد القواعد الفطرية والادارية الهادفة في التخطيط والتنظيم والتنسيق والتكامل للجهود الفردية والجماعية لمختلف الانشطة التي يتم اعتمادها في المنظمة .
- 4- ان الجودة كمدخل يقوم على فاعلية المشاركة والاقناع لكل العاملين ولكل من زاويته المعنية في المساهمة في انجاز الجودة الملائمة وهذا لا يتم الا بالفهم و الاقناع بالسبل الذاتية للفرد والجماعة وليس بالقوة والاكراه .
- 5- ان الجودة تعتمد على المساهمة والمشاركة والتعاون والترابط والتكامل بين اجزاء المنظمة ككل في انجاز الانشطة والاعمال حيث ان هذه السبل تعتبر بمثابة المرتكز الاساسي لبناء الجودة التي تحقق للمنظمة اهدافها كما ان مشاركة كافة المستويات التنظيمية و الادارية والفنية في المظمة يلعب دورا حاسما في هذه الخصوص .
- 6- ان الجودة تعتمد في انجازها على مبدا وفلسفة الوقاية Prevention بدلا من اتخاذ الاجراءات التصحيحية Corrective بعد اكتشاف الاخطاء او العيوب ومعالجتها اذ ان السبل التي تعتمد الاجراء الوقائي تقترن بتكاليف ادنى من التكاليف المقترنة بالمعالجة .
- 7- ان الجودة تعتمد مبدا التعبير الفكري والسلوكي للافراد العاملين في المنظمة وتعتبر الثقافة التنظيمية لهم وتحويلهم سلوكيا من مبدا التفقيش والفحص للمنجز من الاداء الى اكتشاف الاخطاء والانحرافات اثناء العمليات الانتاجية ومنع حدوثها وتلافى تفاقمها واثرها ، اذ ان المنطق الذي يسيرون بموجبه في الاداء ليس كشف الاخطاء والايقاع بالآخرين وانما معالجة الانحرافات قبل تفاقم اثرها على مجمل الاداء التشغيلي .
- 8- ان الجودة مدخلا يعتمد على فرق العمل Teamwork في التحسين المستمر للجودة وليس الطابع الفردي في الاداء التطوري دور فاعل في هذا الخصوص ، لاسيما وان العمل الجماعي يكون اكثر عطاء وتطوير للمنظمة المعنية .

(1) أ.د. خضير كاسم حمود ، ادارة الجودة وخدمة العملاء ، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص ص 6_71.

9- ان الجودة تعتمد مبدا الرقابة الذاتية بمفهومها المعاصر حيث ان الرقابة ليست وسيلة لاحصاء الاخطاء والايقاع بالآخرين وانما هي وسيلة فاعلة لكشف الانحراف او الاخطاء قبل ان يستفعل اثره ويتفاقم دوره في التأثير على الانجاز السلعي او الخدمي للمنظمة ولذا فان الرقابة الذاتية تلعب دورا فاعلا في تجسيد هذه القيم الفكرية والفلسفية في الاداء وتساهم في فاعلية الانجاز .

انواع الجودة :

وللجودة عدد من الجوانب : Quality يتحقق من خلالها التطبيق العملي للجودة في المنظمة ، هنالك ثلاثة جوانب للجودة تكون مترابطة فيما بينها ، بحيث يظهر في تطبيقها ان المنتجات التي تقدمها المنظمة ذات جودة معتمدة ، وهي : (1)

أ- جودة التصميم : Quality Design

اذ يجب على كل منظمة ان تقوم بصياغة المنتج وتصميمه وفق مواصفات معينة ، وعلى اساس تعيينها لزيائنها واهتمامتهم ان تنشئ المواصفات بما يلتقي مع حاجات العملاء ورجباتهم . اذ يقصد بالتصميم جميع القرارات التي تتعلق بتحديد خصائص السلعة او الخدمة . ويسمى الاسلوب المستخدم في تحديد متطلبات الزبون الى مصطلحات هندسة وفنية نشر الجودة Quality، ويجب ان ياخذ قرار التصميم متطلبات الزبون في الحسبان زيادة على القرارات الانتاجية ، من اجل الوصول بالمنتج الى مستوى الاتقان المطلق .

ب- جودة المطابقة : Quality Conformance

وهي تعني امكانية تحقيق التصميم الذي يرغب به الزبون وتنفيذه ، وهي تمثل تحديا لانه يتطلب الاستخدام الصحيح والمتطور لتكنولوجيا الانتاج (Production Technology) .

اذ تعني جودة المطابقة انتاج سلعة او خدمة تتوافق مع المواصفات المحددة في التصميم ويتم هذا التاكيد من المنتج النهائي الذي يقابل مواصفات التصميم ، حيث ان مطابقة المواصفات تعد واجبة ومهمة لكي يكون المنتج جيدا . ولكن ذلك ايضا لا يكفي لوجود عوامل تؤثر فيها مثل القرارات الانتاجية للتسهيلات المستخدمة (كالالات والمعدات ومهارات العاملين ، والتدريب والحوافز) فالتصميم الجيد وحده لا يكفي لتحقيق مستوى مناسب من الجودة اي يكون التصميم جيدا ولكن انتاج السلعة او الخدمة يكون ردينا ، نتيجة الات والمعدات او تلف المواد بعد تسليمها ، او يرتكب عمال الانتاج بعض الاخطاء في التنفيذ ومن هنا تظهر اهمية المطابقة وعليه تتطلب مراجعة السلعة غير المطابقة للشروط ثم يترتب عليها ما ياتي :

- ان تحديد السلطة والمسؤولية عن المواد غير المطابقة للشروط .
- ان تنظر اجراءات التركيب في اربع امكانات في استخدام السلعة كما هي ، او صنعها من جديد او تحسينها او اتلافها .

(1) محمود حسن الوادي واخرون ، المرجع السابق ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2012م) ، ص ص 20_ 21 .

- تبقى المواد التي سيعاد صنعها غير مطابقة الى ان يستكمل اعادة الكشف على عدم التطابق ويستخلص ان السلعة باتت مستوفية للشروط .

ج- جودة الاداء : Quality :

تعني قدرة المنتج على تحقيق الغرض الذي وضع من اجله في ظل ظروف عمل معينة ، وفي خلال مدة زمنية محددة وتوصية الزبون الى كيفية استخدامه وبالشكل المناسب ، بحيث يلتقى بشكل امن مع حاجات الزبون ولمدة مناسبة ، وبناء على ذلك يتطلب من المدراء كافة القيام بالبحث بصورة مستمرة للتأكد من قدرة المنتج على تحقيق الفائدة للزبون ومن الجوانب جميعها.

اهمية الجودة :Quality Importance

يمكن بيان اهمية الجودة في المنظمات الصناعية من خلال تأثيرها في الفقرات الاتية : (1)

1- شهرة الشركة : Company Reputation :

تستمد شهرة المنظمة من مستوى الجودة التي تنتج به منتجاتها ، فهذا يظفي على المنظمة السمعة الحسنة والانتشار الواسع لمنتجاتها ، ويترتب على فشل الادارة في اعطاء الاهتمام الكافي بالجودة اساءة الى سمعة المنظمة وربما فقدانها لعدد كبير من زبائنها .

2- المسؤولية القانونية على المنتج Productliabitty :

ان المنظمات التي تقوم بتصميم منتجات معينة و انتاجها ، تكون مسؤولة قانونا عن كل اذى يحصل نتيجة استخدام المنتج ، وعليه لابد من ان تنتج وتوزع منتجات خالية من العيوب والاطء قدر الامكان لتجنب المسألة القانونية المترتبة على ذلك .

3- التطبيقات الدولية : The International Applications

من اجل ان تكون المنظمة المنتجة في وضع تنافسي على المستوى الدولي فأن عليها الاهتمام بمستوى الجودة ، فالمنتوج يجب ان يتوافق وينسجم مع المتطلبات العالمية ، حتى تضعف المنظمة بقاءها في بيئة الاعمال فهي على سبيل المثال عند الحصول على شهادة ISO 9000 يتطلب ذلك من المنظمة الالتزام بالمواصفات المحددة والمتفق عليها دوليا في مجال الجودة كما ان حصول المنظمة على هذه الشهادة لا يعني توقف المنظمة عن تطوير مستواها بل يجب ان تعمل على التحسين المستمر لجودة انتاجها .

4- التكاليف والحصة السوقية : Costs And Market Share ان تحقيق الجودة الجيدة والتحسين المستمر لها سوف يؤدي الى جذب اكبر عدد من الزبائن ومن ثم زيادة الحصة السوقية وذلك يؤدي الى تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة ربحية المنظمة .

(1) محمود حسن الوادي واخرون ، المرجع السابق ، ص 20_ 21 .

المبحث الثاني

مفهوم وتصنيف وتوزيع تكاليف الجودة

يتناول الباحثون في هذا المبحث تعريف ومفهوم تكاليف الجودة بالإضافة الى تصنيف وتوزيع تكاليف الجودة ومداخلها.

مفهوم تكاليف الجودة :

تقوم الادارة وكجزء من جهودها لادارة جودة منتجاتها او خدماتها بقياس تكاليف الانشطة اللازمة لضبط الجودة وتكاليف الانشطة او الاجراءات المتخذة لتصحيح الفشل في ضبط الجودة. (15)

وتستعمل مصطلحات متنوعة للتعبير او لوصف هذه التكاليف التي تربط بتوفير منتج او خدمة يتمتع بالجودة ، وتتضمن هذه المصطلحات : (16)

- تكلفة الجودة Cost Quality
- تكلفة ضعف الجودة Poor Quality Cost
- تكلفة الجودة الرديئة Cost Of Poor Quality
- التكاليف المرتبطة بالجودة Cost Related To Quality

يمكن تعريف تكاليف الجودة بأنها جميع التكاليف التي يتم انفاقها في اي منشأة انتاجية او خدمية لضمان تقديم المنتج او الخدمة الى العملاء لتتوافق مع متطلباتهم كما يمكن تعريفها بأنها جميع تكاليف اداء الانشطة المتعلقة بانجاز الجودة . كما تعرفها المواصفات البريطانية بانها التكاليف من تاكيد وضمان الجودة مضافا الى هذه التكاليف الخسارة التي تلحق بالمنشأة عند عدم انجاز الاعمال بالجودة المطلوبة . (17)

وتعرفها المواصفات الاسترالية بانها حاصل الفرق بين التكلفة الحقيقية التي ستحصل اذا لمن يحصل اي فشل للمنتج . (18)

كما يقصد بتكاليف الجودة كل التكاليف التي يتم انفاقها لاغراض الوقاية من وجود عيوب في الانتاج ، واكتشاف هذه العيوب في حالة وجودها واصلاح العيوب بعد اكتشافها .

(15) حيدر علي المسعودي ، مرجع سابق ، ص 50 .

(16) المرجع السابق ، ص 50

(17) د. خليل عواد ابو حشيش ، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع 2012) ، ص 657 .

(18) د.حيدر علي المسعودي : مرجع سابق ، ص 51 .

تعتبر تكاليف الجودة احد ادوات واساليب ادارة الجودة ، والتي يمكن ان تستخدمها المنشأة لادخال وتطوير مفهوم ادارة الجودة الشاملة ، وبالتالي تحسين الجودة والتعرف عليها وتقييدا للتكلفة المتزايدة والفاقد والنشاط الذي لا يضيف قسمة . (19)

كما يمكن تعريف الجودة على انها هي تلك التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة او هي تلك التكاليف التي تحدث نتيجة لحدوث الجودة المنخفضة . (20)

و يمكن تعريفها بانها كافة التكاليف التي تدفعها الجهة المنتجة او المنشأة لغايات تحديد مستوى الجودة التي يصلحها المنتج والتحكم بها وتقييم مدى التطابق بين مواصفات المنتج ورغبات المستهلك ، كما يمكن تعريفها بانها التكاليف المنفقة من قبل المنشأة لغايات وضع المنتجات والخدمات بين يدي المستهلك بما يتماشى مع متطلباته ورغباته. (21)

ويضاف الي ذلك قيمة الاخفاقات الناجمة اثر عدم مطابقة مواصفات المنتج مع متطلبات الجودة ، سواء كان ذلك على المستوى الداخلي او الخارجي للمنشأة ، ويشار الى ان تكاليف الجودة هي من اهم الافكار المدرجة ضمن ادارة الجودة الشاملة اذ تتكامل مع اي برنامج جودة تنفذه المنشأة الانتاجية . (22)

تصنيف تكاليف الجودة :

يمكن تصنيف تكاليف جودة المنتجات من اكثر من وجهة نظر حيث يمكن بصفة عامة تقسيم تكاليف الجودة الى تكاليف مرتبطة بجودة التطابق واخرى مرتبطة بجودة التصميم كما يمكن ايضا تصنيف تكاليف الجودة الى تكاليف ظاهرة او صريحة وتكاليف ضمنية او مستترة ونعرض كليهما على النحو التالي :

أ - التكاليف الظاهرة او الصريحة للجودة :

تتكون التكاليف الظاهرة للجودة الى اربع عناصر رئيسية تشمل كل من : (23)

1- تكاليف منع حدوث عيوب الجودة : Prevention Cost (تكاليف الوقاية)

وهي التكاليف التي تحدث قبل ظهور اي انتاج ، وتتمثل في تصميم وتنفيذ وصيانة نظام فعال للرقابة والتاكيد على الجودة ، اي التكاليف التي يتم انفاقها للوقاية من انتاج منتجات لا تتفق مع المواصفات وتهدف هذه التكاليف الى تجنب حدوث اي انحرافات عن مستوى الجودة للمحدد للمنتج (سلعة او خدمة) الذي تنتجه المنشأة .

وتشمل التكاليف التي تنفق على الانشطة التالية :

(19) د. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في السجلات التطبيقية ، (مقر الدار الجامعية للنشر ، بدون سنة نشر) ص 235
(20) تشارلز هورجون وآخرون ، محاسبة تكاليف مدخل اداري ، ترجم دكتور احمد حامد حجاج ، (المملكة العربية السعودية _ دار المريخ للنشر 1996م) ص 1223 .
(21) www.mawd003 ، ايمان الحيارى ، 2017 \ 14 \ 18 الساعة 12:20 AM .
(22) د. خليل عواد ابو حشيش ، مرجع سابق ، ص 659 .
(23) المرجع السابق ، ص 658

- تكاليف التخطيط الصناعي او الهندسي للتصميم او المنتج .
 - تكاليف الدراسات الهندسية لتحسين مراحل التصنيع لرفع الجودة .
 - تكاليف تدريب العاملين على كيفية تادية اعمالهم بشكل صحيح .
 - تكاليف التعاون مع الموردين لتحسين جودة المواد والمنتجات التي يزودون المنشأة بها .
 - تكاليف توفير معدات لقياس ورقابة الجودة ، ووسائل قياس مدى مطابقة مواصفات المواد الخام والمعايير المحددة لها .
 - تكاليف مراقبة المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشآت الى عملائها لمعايير الجودة .
- وبدراسة وفحص تكاليف الوقاية والانشطة المسببة لها يمكن القول بانها تمثل استثمارات في انشطة تهدف الى منع او تجنب حدوث التكاليف المترتبة على الفشل في رقابة الجودة والتي تمثل نسبة كبيرة من تكاليف الجودة ، وبذلك تعتبر تكاليف الوقاية من التكاليف التي تتطلب دراسة خاصة وتخطيط لما لها من تاثير على باقي مكونات تكاليف الجودة . (24)

2. تكاليف الفحص والتقييم :Appraisal Costs

وتتمثل فيما يتم انفاقه بهدف تحسين كل المواد الخام المستخدمة والمنتجات تامة الصنع للتأكد من ان كلاهما يتفق مع معايير وقياسات الجودة . وتشمل تكاليف الفحص والتقييم تكاليف مراقبة جودة المواد وتكاليف اكتشاف الوحدات التالفة سواء في بداية او اثناء او في نهاية التشغيل بكافة المراحل الصناعية . كما تشمل ايضا تكاليف الاختبارات المعملية التي تم اجراءها لتحقيق تلك المراقبة على الجودة . (25)

3. تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs :

وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير المطابق للمواصفات قبل شحنه للعميل . (26)

4. تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs :

يمكن ان تكون أنشطة الفشل الخارجي الاكثر كلفة بسبب تأثيرها على سمعة المنشأة ، كذلك فان التكاليف المنفقة على هذه الانشطة يمكن ان تكون ضخمة ، ويمكن ان تكون صغيرة مقارنة بالكلف الفرضية للمبيعات المستقبلية ، والمدافعين عن ادارة الجودة الشاملة يرون بان كل نشاط سيمنع الفشل الخارجي هو كلفة فعالة ، وهذه الحجة من الصعب وصفها لأن الكلف الفرضية عن المبيعات الضائعة يمكن ان تكون مرتفعة جدا لكن في الوقت نفسه صعوبة القياس بشكل موضوعي . (27)

(24) د: هاشم احمد عطية ، مرجع سابق ، ص 236 .

(25) د. خليل عواد ابو حشيش ، مرجع سابق ص 659 .

(26) تشارلز هورنجرن واخرون ، مرجع سابق ، 1223 .

(27) حيدر علي المسعودي ، مرجع سابق ، ص 56 .

جدول رقم (1\2\1) يوضح انواع وعناصر تكاليف الجودة

تكاليف ظاهرة او صريحة

تكاليف المنع	التكاليف الفحص والتقييم	تكاليف الفشل الداخلي	تكاليف الفشل الخارجي
تكاليف منع حدوث عيوب الجودة بهدف الوقاية مثل تقييم الموردين وهندسة التصميم وهندسة العمليات .	تكاليف الفحص والتقييم بهدف التحسين مثل تكلفة فحص المواد الواردة وتكلفة فحص الوحدات المنتجة وتكلفة فحص وسائل الانتاج .	تكاليف الفشل الداخلي يهدف الاصلاح قبل الشحن للعملاء مثل تكاليف اصلاح العيوب في الانتاج وتكاليف اصلاح الاعطال في وسائل الانتاج .	تكاليف الفشل الخارجي لمعالجة ما يتم اكتشافه بعد الشحن للعملاء مثل تكاليف اصلاح العيوب في الوحدات المباعة وزيادة مسومات المبيعات الالتزام بتعويض العملاء

المصدر :- د. خليل عواد ابو حشيش ، محاسبة التكاليف تخطيط ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع 2012م) 657 .

وعلى ضوء ماسبق فيمكن ملاحظة مايلي عن تكاليف الجودة :-

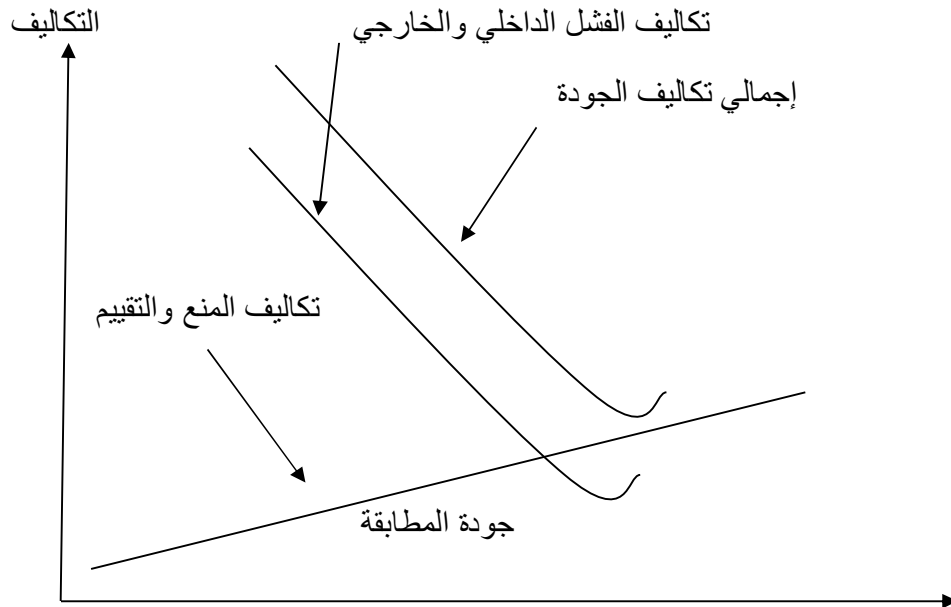
أولاً:- ان تكاليف الجودة لاتخص عملية الانتاج فقط بل تتجاوز ذلك الى جميع الانشطة في الشركة بدءاً من البحث والتطوير حتى خدمة المستهلك .

ثانياً:- ان عدد انواع التكاليف المتعلقة بالجودة كبيرة جدا لذلك يمكن ان يصبح اجمالي تكاليف الجودة عالية جدا واذا لم تعطي الادارة الاهتمام الكافي لهذا الموضوع .

توزيع تكاليف الجودة : Distrbution Of Quality Cost

ان اجمالي تكاليف الجودة في اي شركة ستكون عالية جدا ما لم تعطي الادارة الاهتمام الكافي لهذا الامر ، وقد لوحظ ان تكلفة الجودة في الشركات الامريكية تتراوح ما بين 10% الى 20% من اجمالي المبيعات في حين يرى الخبراء ان هذه التكاليف يجب ان لا تزيد عن 2% وبحد اقصى 4% ، ولكن كيف يمكن للشركة ان تخفض اجمالي تكاليف الجودة مع الاحتفاظ بجودة مطابقة عالية؟ الاجابة على ذلك تظهر في اعادة توزيع او اعادة هيكلية Distrbution Of Cost تكاليف الجودة التي تحدث في الشركة وكما يظهر ذلك على الرسم البياني

شكل رقم (1\2\1) يوضح تكاليف الفشل الداخلي والخارجي



المصدر : خليل عواد ابو حشيش ، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع 2012) ، ص 661 .

يبين الرسم السابق انه عندما تكون جودة المطابقة المنخفضة يكون إجمالي تكاليف الجودة مرتفع ، ويعود ذلك الى ارتفاع تكلفة الفشل الداخلي والفشل الخارجي ، وبما يفيد انه كلما انفقت الشركة اكثر واكثر على تكلفة الفشل الداخلي و الخارجي لذلك يمكن للشركة ان تخفض إجمالي تكاليف الجودة بتركيز مجهوداتها على المنع والتقييم الامر الذي يخفض الفشل الى الحد الأدنى ويكشف العيوب قبل تسليم المنتجات الى المستهلكين .

وقد اصبح برنامج الجودة افضل ، وبدأت تكلفة الفشل تهبط فيجب ان توجه الجهود نحو تخفيض اخر للتكاليف بالتركيز اكثر على أنشطة المنع و اقل على أنشطة التقييم . فالتقييم يكشف العيوب فقط في حين يقوم نشاط المنع بالغاء هذه العيوب.

مداخل دراسة تكاليف الجودة :

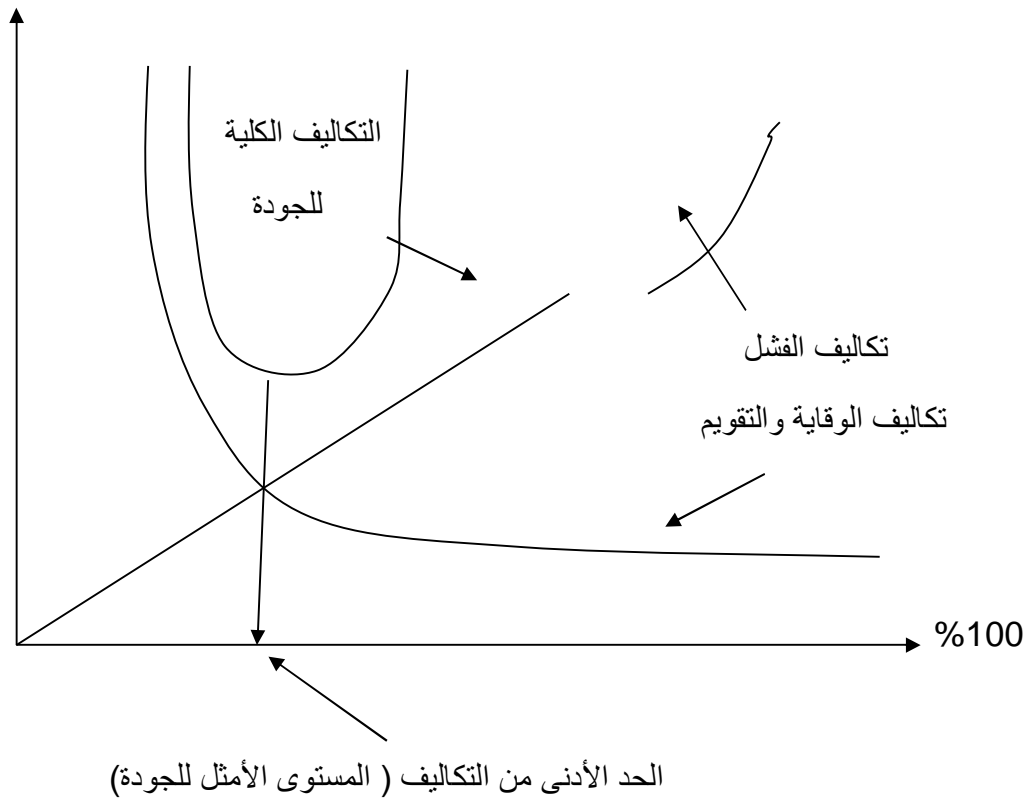
هناك مدخلين رئيسيين لدراسة وتحليل سلوك تكاليف الجودة هما :-

1- الفشل التقليدي : ويسمى ايضا بمدخل العائد على الجودة Return on Quality او الجودة المثلى Optimum Quality وتقوم فلسفة هذا المدخل على ايجاد المستوى لجودة المنتج باجراء موازنات بين التكاليف المنفقة على أنشطة المنع والتقييم من جهة والتكاليف المنفقة على أنشطة الفشل في ضبط الجودة من جهة اخرى .

والشكل يبين نقطة الفصل هذه كنسبة مئوية من المنتجات المعيبة وبجمع تكاليف المنع والتقويم مع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تنتج التكاليف الكلية للجودة والمستوى الأمثل للجودة هو النقطة التي يكون عندها التكاليف الكلية للجودة اقل ما يمكن⁽¹⁾.

شكل رقم (1 | 2 | 2) يوضح سلوك تكاليف الجودة وفق المدخل التقليدي :-

التكاليف



المصدر حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة ، (عمان دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع 2010 م) ، ص 6

⁽¹⁾حيدر علي المسعودي ، مرجع سابق ، ص 61

ويمكن توضيح اعلاه من خلال الاتي :-

عند استثمار المنشأة في أنشطة الوقاية والتقويم سيؤدي ذلك الى انخفاض معدل المنتجات المعيبة والذي

يؤدي بالنتيجة الى انخفاض في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي بنسبة اعلى من تكاليف الوقاية والتقويم ،

مما يؤدي الى انخفاض التكاليف الكلية للجودة .

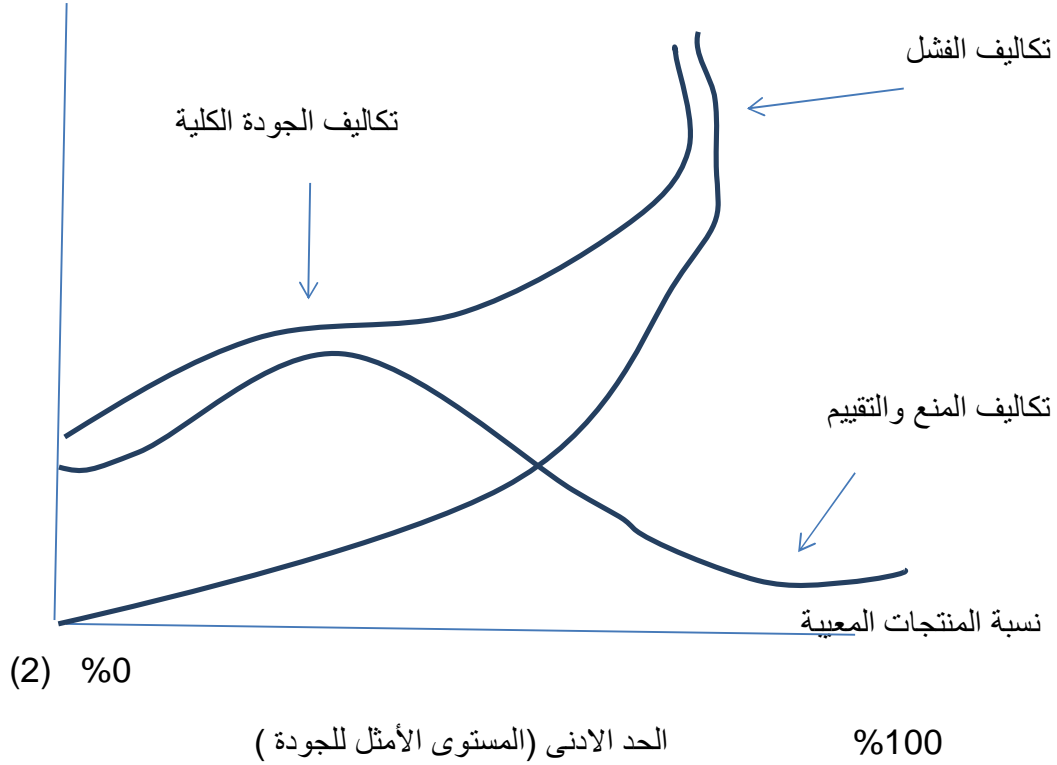
تنسق المنشأة مبالغ اضافية في جهود الوقاية والتقويم نسبة زيادة تفوق نسبة الانخفاض في تكاليف الفشل (بنوعها) وعليه سيذداد حجم التكاليف الكلية للجودة . لذلك تلجأ المنشأة الى تحديد مستوى الجودة عند المنافع المنخفضة من هذه الجهود في حدها الاعلى والتكاليف الكلية للجودة في حدها الادنى

المدخل الحديث :

يتمثل المدخل الحديث لتكاليف الجودة في ان المستوى الامثل للجودة يتحقق عند مستوى صفر من العيوب Zero defect، حيث ان التكاليف الكلية تكون اقل مستوى لها عند مستوى صفر ، وهذا يحدث عندما تقوم الشركة باستثمار في تكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم) والتي بدورها تخفض تكاليف عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي) ، ففي هذه الحالة يكون ارتفاع تكاليف المطابقة طفيف مقارنة بالتكاليف المترتبة نتيجة عدم المطابقة وبالتالي تكون التكاليف عند ادنى مستوى ، بينما تكون الجودة عند المستوى الامثل وذلك لإنخفاض نسبة العيوب الى ما يقارب الصفر . (1)

(1) خالد سامي حمودة ، واقع تكاليف الجودة على الشركات الصناعية الفلسطينية ، دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، جامعة الإسلامية - غزة ، 2014 م ، ص 36 .

شكل رقم (3\2\1) يوضح وجهة النظر الحديثة لسلوك تكاليف الجودة :



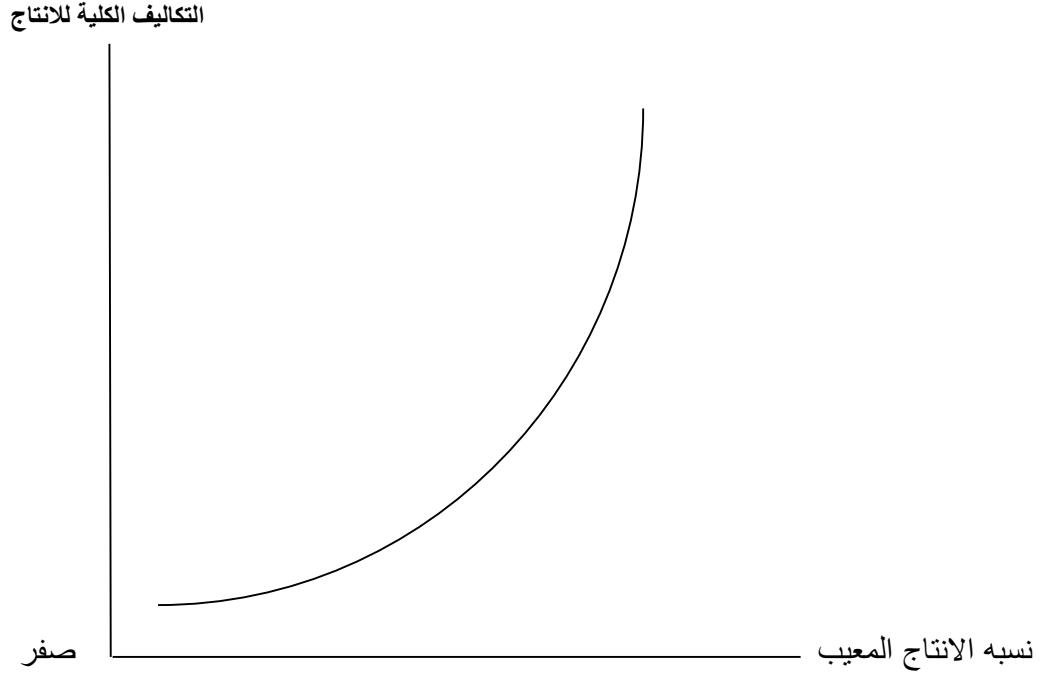
المصدر :- حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة ، (عمان : دار البازوري للنشر والتوزيع 2010م) ، ص 66 .

كما موضح بالشكل (3\2\1) ان التكاليف الظاهرة والمخفية للفشل الداخلي والخارجي تزداد كنسبة مئوية من المنتجات المعيبة . وتزداد التكاليف الظاهرة والمخفية للمنع والتقييم زيادة طفيفة ثم تنخفض كنسبة مئوية من المنتجات المعيبة ، واهم نقطة بهذا الشأن هي ان التكاليف الكلية للجودة في حدها الأدنى عند مستوى المعيب الصفري **Zero_ Defect Level**.

وقد اكتشفت المنشأة التي تطبق برنامج الجودة الشاملة خطأ هذا الفكر التقليدي ، وأدركت ان تحسين الجودة

لا يؤدي الي زيادة التكاليف ، بل العكس يساعد تحسين مستوى الجودة علي تخفيض التكاليف ، ويتضح ذلك من الشكل رقم (2) ، حيث يظهر بوضوح ان التكاليف الكلية للانتاج (بما في ذلك تكاليف فترة الضمان وتكاليف خدمات الاصلاح) تنخفض كلما انخفضت نسبة العيوب ، ولذلك سيكون الاوفر جدا ان يتم انتاج كل العناصر انتاجا صحيحا سليما من اول مرة بدلا من ضياع الموارد في انتاج كل عناصر معيبة تستلزم اكتشاف عيوبها ثم اصلاح العيوب إن امكن ، او تحديدها ، او اصلاحها في مكان العميل ، او استردادها ورد ثمنها للعميل .

شكل رقم (4/2/1) يوضح الاتجاه الحديث للعلاقة بين الجودة والتكلفة :

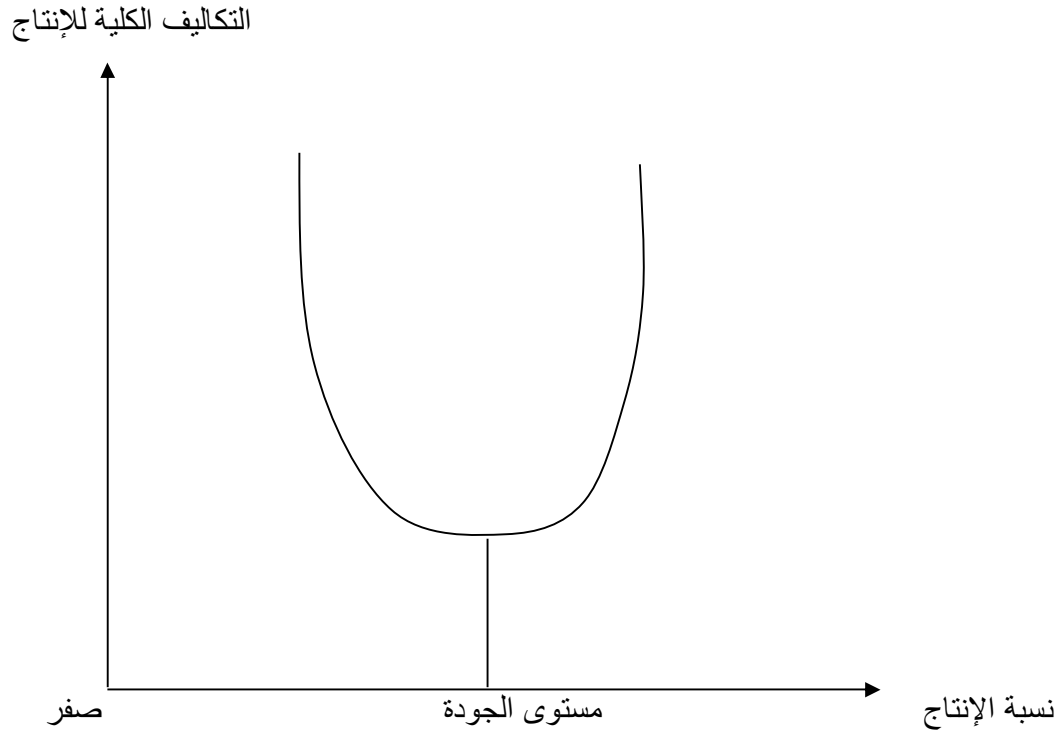


المصدر : د. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (مصر ، الدار الجامعية للنشر ، بدون سنة نشر) ، ص 241

وفي هذا المقام نود ان نشير الى ان النظرة التقليدية للجودة والتكلفة ترى عدم امكانية تطبيق برنامج الجودة الشاملة عمليا ، وان تحقيق المستوى الامثل من الجودة سيكون مكلفا للغاية ويتضح ذلك من الشكل رقم (1) حيث يظهر بوضوح ان التكاليف الكلية للانتاج ترتفع عندما تتخفض نسبة الانتاج المعيب او تكون قريبة من الصفر ، حيث يتطلب تحقيق هذا المستوى من الجودة العديد من تكاليف الفحص واعادة اصلاح الانتاج المعيب ، كما يتضح ايضا انه عند مستوى الجودة الشاملة (نسبة العيوب = صفر) ستصل التكاليف الى اقصى مايمكن ، لذلك يرى اصحاب هذا الرأي ضرورة توقف الجهود المبذولة لتحسين الجودة عند النقطة التي تتساوى عندها المنفعة الحدية من نقص العيوب مع التكلفة الحدية . (28)

(28) د. هاشم احمد عطية ، مرجع سابق ، ص 240

شكل رقم (5/2/1) يوضح النظرة التقليدية للعلاقة بين الجودة والتكلفة



المصدر : د. هشام احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (مصر ، الدار
الجامعية للنشر ، بدون سنة نشر) ص 24034

المبحث الثالث

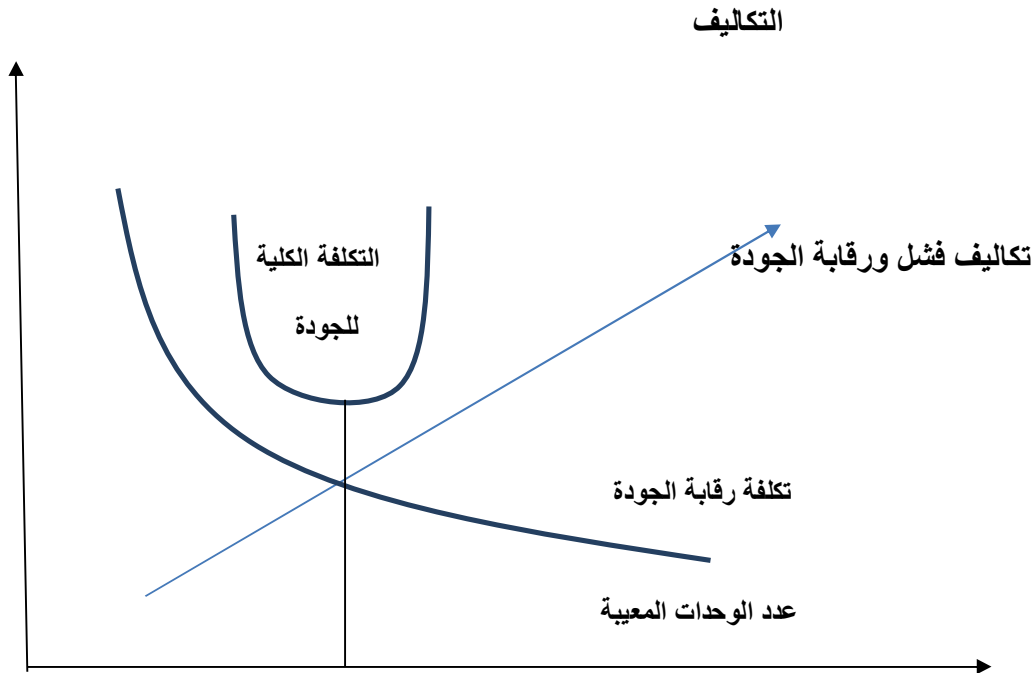
علاقة تكاليف الجودة بمستوى الجودة والمزايا والاهداف من قياس تكاليف الجودة

يتناول الباحثون في هذا المبحث علاقة تكاليف الجودة بمستوى الجودة والمزايا والهدف من قياس تكاليف الجودة ، بالإضافة الى طرق قياس تكاليف الجودة .

علاقة تكاليف الجودة بمستوى الجودة :-

إذا حاولنا تحليل علاقة تكاليف الجودة بمستوى الجودة ، نجد ان تكاليف رقابة الجودة لوحدة المنتج تأخذ اتجاه طردي مع مستوى الجودة ، بمعنى انه كلما زاد الاهتمام برقابة الجودة وانشطتها كلما تطلب ذلك مزيد من التكاليف مع ارتفاع مستوى الجودة .
اما تكاليف فشل رقابة الجودة فتأخذ اتجاه عكسي مع مستوى الجودة ، فكلما زاد عدد الوحدات المعيبة (انخفاض مستوى الجودة) كلما زادت التكاليف المترتبة على حدوث هذا الانتاج المعيب سواء تم اكتشافه قبل او بعد وصوله الى العميل .⁽¹⁾

شكل رقم (1/3/1) يوضح العلاقة بين تكاليف الجودة ومستوى الجودة .



عدد الوحدات المعيبة بتزايد مستوى الجودة الأمثل (100% مطابقة للمواصفات) أعلى مستوى للجودة
صفر

المصدر : هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (مصر: الدار الجامعية للنشر ، بدون سنة نشر) ،
ص 242.

(1) هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ، ص 241

يتضح من الشكل السابق مايلي :-

- زيادة تكلفة الرقابة يؤدي الى زيادة مستوى الجودة ، (اي اعلي مستوى للجودة).
- ترتبط تكلفة الفشل (ظهور وحدات معيبة سواء تم اكتشافها قبل او بعد شحنها للعميل) بعدد الوحدات المعيبة ، فالعلاقة بينهما علاقة طردية ، فكلما زادت عدد الوحدات المعيبة زادت تكلفة فشل رقابة الجودة .

-العلاقة بين تكاليف رقابة الجودة وبين تكاليف فشل رقابة الجودة علاقة عكسية وغير خطية ، حيث ان زيادة تكاليف رقابة الجودة يفيد في تحسين مستوى الجودة وبالتالي تخفيض تكاليف فشل رقابة الجودة .

- التكاليف الكلية للجودة: تكاليف رقابة الجودة + تكاليف فشل رقابة الجودة ومع تحسين مستوى الجودة تنخفض التكلفة الكلية للجودة (حيث يترتب على نقص عدد الوحدات المعيبة تحسين مستوى الجودة وانخفاض تكاليف الفشل بنوعها كما تقل تكاليف التقييم نسبيا) حتى نقطة يتحدد مستوى الجودة المناسب (الحد الامثل لعدد الوحدات المعيبة) .

- يحتاج الوصول الى الجودة العالية الى تكاليف مرتفعة ، وكذلك تنتسب الجودة المنخفضة ايضا في تكاليف مرتفعة ، ويقع مستوى الجودة الامثل بين هذين المستويين ، وهو يتحقق بأقل قدر من التكاليف . (1)

المزايا والهدف من قياس تكاليف الجودة :-

اولا :الاهداف :

يهدف قياس تكاليف الجودة لتحديد التكاليف التي تنفقها المنشآت حاليا في سبيل الجودة ، ومحاولة تخفيض هذا الرقم تخفيضا كبيرا من خلال الاستخدام الحكيم لاقسام تكاليف الجودة المشار اليها سابقا .

والجدير بالذكر الى ان عامل الجودة لم يحظى بالاهتمام الكافي عند تصميم المنتج ، وكان التركيز على فحص الجودة بدلا من تصميم الجودة وبالتالي تتحمل المنشآت تكاليف كبيرة من تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي (اصلاح الوحدات المعيبة بعد اتمام انتاجها) كما تتحمل تكاليف تقييم مرتفعة حيث يوجد عدد كبير من المفتشين ومحطات فحص الجودة في ظل اجراءات التشغيل التقليدية .

هذا وقد اكتشفت المنشآت في الوقت الحاضر انه يمكن تحقيق كبير في تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي من خلال زيادة الانفاق علي تكاليف الوقاية ، كما ان تحسين تصميم المنتج ، وتحسين العلاقة مع الموردين وتحسين الرقابة على التشغيل (2)

(من خلال زيادة الاستثمار في التكاليف الوقائية) سيؤدي بالضرورة الي تخفيض كبير في تكاليف التقييم ايضا .

فالتركيز على عامل الجودة اثناء تصميم المنتج واثناء تحديد العمليات الصناعية المطلوبة لإنتاجه يقلل كثيرا من - ان لم يكن يغني عن - الحاجة الي عمليات الفحص والاكتشاف والاصلاح .

ونود الإشارة هنا الى ان إمكانية التحكم الكامل في الجودة وتحقيق الجودة الشاملة على المنتجات بمستوى عيوب يساوي " صفر " مما زال يكتنفها بعض الصعوبات منها :-

(1)المرجع السابق ، ص ،(242-243)

(2)المرجع سابق ، ص243

-لايوجد اتفاق حتى الان على المستوى الامثل المستهدف لتكاليف الجودة في المدى الطويل ، فلا زال المستوى الامثل لتكاليف الجودة غير معروف ، ويتوقع ان يختلف هذا المستوى من منشأة الى اخرى كما ان تخفيض تكاليف الجودة على حد معين قد يؤدي الى نتائج عكسية .

- لم يعرف حتى الان ماهو التوزيع الامثل المرغوب فيه لتكاليف الجودة لذلك لا زال تقسيم التكاليف الكلية للجودة يخضع للحكم الشخصي ولازال محل خلاف وكثير من الجدل . (29)

ثانيا: المزايا:

- مؤشر فعال لتشجيع الادارة العليا ، وتحفيزها على تطبيق تكاليف الجودة ، وتقديدها فعليا على ارض الواقع .

- فرض السيطرة على المنتج والتحكم به ، لغايات تحقيق منفعة اكثر وتخفيض قيمة التكاليف الاجمالية .

- اتخاذ اعلى تدابير الدقة والموضوعية في تقدير التكاليف وتقييمها ليساعد في وضع الميزانيات بكل شفافية وواقعية .

- محاولة الحصول على اقل نسبة خسارة عند الانتاج لأول مرة ، ليتم تحويل الجودة المطلوبة الي مجرد ارقام بسيطة ومرئية .(30)

ومن مزايا قياس تكاليف الجودة :- (31)

1/ ان تكاليف الجودة تركز الاهتمام والعناية على كيف ان الجودة المنخفضة يمكن ان تكون مكلفة ن على الرغم من ان مقاييس تكاليف الجودة تستبعد في بعض الاحيان بعض التكاليف الهامة صعبة القياس مثل اثر الجودة المنخفضة على شهرة المحل .

2/ان مقاييس تكاليف الجودة المالية تعد طريقة مفيدة ونافعة للمقارنة بين عدة مشروعات لتحسين الجودة مختلفة ، وفي وضع اولويات لاقصى تخفيض في التكلفة .

3/ان مقاييس تكاليف الجودة المالية تستخدم كأساس مشترك عام لتقييم محاولات المعاوضة TRADE _ OFFS بين تكاليف المنع والفسل كما ان قياس الجودة توفر قياس ملخص ووحيد لأداء الجودة .

طرق قياس تكاليف الجودة:- (32)

يستخدم في الادارة الشاملة عدد من الطرق والاساليب في قياس تكاليف الجودة ، ويعد تقرير تكاليف الجودة هو الاساس في استخدام كافة الطرق المنتهجة في هذا المجال ، ومن اهم هذه الاساليب :-

تحليل النزعة :-

يتم في هذه الطريقة استخدام اسلوب المقارنة بين مستويات التكاليف الحالية مع مستويات التكاليف الماضية ، وبناء على ذلك تستخلص معلومات مهمة تفيد في التخطيط المستقبلي لغايات تحسين مستوى الجودة .

(29) ايمان الحيايى ، 2017/4/18 الساعة 12:20 WWW.MANDOO3.COM

(30) هاشم احمد عطية ، مرجع سابق، ص 243

(31) تشارلز هونجرن واخرون ، مرجع سابق ، ص 1238

(32) HTTP://MAWDOO3.COM بواسطة ايمان الحيايى 2016م²

- تحليل باريتو :-

يعد الاسلوب الاكثر كفاءة وفاعلية بين طرق قياس تكاليف الجودة ، حيث يتم تصفية القلة المهمة ويلجأ اليها لغايات التقليل بقدر الامكان من التكاليف .

المعادلة الرياضية الاتية طريقة رئيسية لقياس تكاليف الجودة وتكون على النحو التالي :-

$$\text{تكاليف الجودة} = (FCI + FCE + AC + PC)$$

حيث ان :

• FCI تشير الى تكاليف الاخفاق وهي اختصار ل INTERNAL FALLURE COST

• FCE تشير الى تكاليف الاخفاق الخارجي وهي اختصار ل EXTERNAL

FALLURE COST

• AC وهي تكاليف التقييم وهي اختصار ل APPRAISAL COST

• PC اختصار ل PREVENTION COST وهي تكاليف الوقاية

• AC وهي تكاليف التقييم وهي اختصار ل APPRAISAL COST

• AC اختصار ل PREVENTION COST وهي تكاليف الوقاية

مزايا قياس تكاليف الجودة : (1)

1/ ان تكاليف الجودة تركز الاهتمام والعناية على كيف ان الجودة المنخفضة يمكن ان تكون مكلفة ، على الرغم من ان مقاييس تكاليف الجودة تستبعد في بعض الاحيان بعض التكاليف الهامة صعبة القياس مثل اثر الجودة المنخفضة على شهرة المحل .

2/ ان مقاييس تكاليف الجودة المالية تعد طريقة مفيدة ونافعة للمقارنة بين عدة مشروعات لتحسين الجوده مختلفة ، وفي وضع اولويات لاقصي تخفيض في التكلفة .

3/ ان مقاييس تكاليف الجودة المالية تخدم كأساس مشترك عام لتقييم محاولات المعاضة بين تكاليف المنع والفسل ، كما ان تكاليف الجودة توفر قياس ملخص ووحيد لأداء الجودة .

(1) تشارلز هورنجرن واخرون ، مرجع سابق ، ص 1238.

الفصل الثاني

كفاءة الأداء المالي

يتناول الباحثون في هذا الفصل كفاءة الاداء المالي ، و النسب المالية والتدفقات النقدية ، والموازنات التخطيطية وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول : كفاءة الأداء المالي.

المبحث الثاني : النسب المالية والتدفقات النقدية.

المبحث الثالث : الموازنات التخطيطية.

المبحث الاول

كفاءة الاداء المالي

يتناول الباحثون في هذا المبحث مفهوم الاداء المالي من حيث الاهمية والاهداف والكفاءة وخصائصها وكذلك تقويم الاداء المالي واهميته وانواعه وخصائصه وطرق التقويم والمشاكل التي تواجهه التقويم

مفهوم الكفاءة :

الكفاءة لغة : المماثلة في القوة والشرف ومنة الكفاءة في العمل وهو القدر عالية وحسن تصرفه ، الكفو هو المماثل ، كذلك الكفاء هو القوي القادر علي تصريف العمل

اما الكفاءة في الاصطلاح : تعني تحقيق العلاقة المثلي بين عناصر المدخلات والمخرجات ، وكذلك تشير الكفاءة الي مدى حسن تحويل المدخلات الي مخرجات او انتاج . (33)

كذلك يشمل مفهوم الكفاءة : على انة يعبر عن درجة الاقتصاد في استخدام المدخلات ، فهي علاقة بين كمية المدخلات والمخرجات وكلما استخدمت المدخلات استخدمت اقتصاديا كلما زادت الكفاءة . (34)

خصائص الكفاءة :

- توظيف جملة من الموارد : ان الكفاءة تتطلب تسخير مجموعة من الامكانيات والموارد المختلفة .

- الغائية والنهائية : تسخير الموارد لا يتم عرض بل يكسب الكفاءة وظيفة اجتماعية .

- خاصية الارتباط بجملة من الوضعيات ذات المجال الواحد، ان تحقيق الكفاءة لا يحصل الا ضمن الوضعيات التي تمارس في ظلها هذه الكفاءة

- الكفاءة غالبا ما تتعلق بالمادة : في اغلب الاحيان توظف الكفاءة معارف ومهارات معظمها من المادة الواحدة ، وقد تتعلق بعدة مواد

- القابلية للتقويم : عكس القدرة ، الكفاءة تتميز بمكانية تقويمها بناء علي النتائج المتوصل اليها ، لان صوغها يتطلب افعالا قابلة للملاحظة والقياس (35)

(33) صلاح بابكر عيسى ، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء المالي والاداري ، (رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان ، كلية دراسات تجارية) ، ص61.

(34) محمد علي الطويل ، محدد كفاءة المخازن ، (القاهرة ، دار عصمت للنشر) ص140.

(35) www.cte.univ.setif.ds/coursenligne

العلاقة بين الكفاءة والفاعلية :-

يعتبر مفهوم الكفاءة ملازم لمفهوم الفاعلية ، ولكن لا يجب ان يستخدم بالتبادل ، قد تكون المنظمة فعالة ولكنها ليست كفوءة اي انها تحقق اهدافها ولكن بخسارة ، وعدم كفاءة المنظمة يؤثر سلبا علي فعاليتها

يمكن اعتبار الكفاءة انجاز العمل بشكل صحيح بينما الفاعلية هي انجاز العمل الصحيح ، وهكذا المفهومان يكمل كل منها الاخر .

خلاصة الموضوع : ان الكفاءة هي استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الاهداف المطلوبة باقل تكلفة ممكنة بينما الفاعلية هي استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الاهداف المطلوبة (36)

مفهوم الاداء :-

ان شيوع استخدام مصطلح الاداء وكثرة استعماله ، خاصة في البحوث التي تتناول المؤسسية لم تؤدي الي توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله ، فهو يستخدم للتعبير عن مدى بلوغ الاهداف او عن مدى الاقتصاد في استخدام الموارد ، كما نجده يعبر عن انجاز المهام ، واقتصر مفهوم الاداء لدى كثير من الباحثين عن الموارد البشرية دون غيرها ، حيث يرى البعض انه يعني قيام الفرد بالانشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله. (37)

ويرى اخرون ان مفهوم الاداء يقصد به المخرجات والاهداف التي تسعى المنظمة الي تحقيقها عن طريق العاملين فيها ، ولذا فهو مفهوم يعكس كل من الاهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها اي انه يربط بين اوجة النشاط وبين الاهداف التي تسعى المنظمة الي تحقيقها عن طريق مهام وواجبات يقوم بها العاملين داخل المنظمة. (38)

انواع الاداء في منظمات الاعمال :-

ينقسم الاداء في منظمات الاعمال الي ثلاثة اقسام رئيسية :

- الاداء الاقتصادي : يختص الاداء الاقتصادي بتطبيق المبادئ الاقتصادية وسريانها بالنسبة للظروف الواحدة وبيئتها المحيطة بها . يتم قياس الاداء الاقتصادي عادة باستخدام مقاييس الربحية بانواعها المختلفة ، اما ادوات تقيمه هي التحليل المالي وبما يعتمد عليه من نسب ومؤشرات مالية .

- الاداء الاجتماعي : يعد الاداء الاجتماعي لأي منظمة اساس لتحقيق المسؤولية الاجتماعية ، حيث يمثل اهداف المنظمة علي المستوى الاجتماعي والقومي في المجالات الأتية :

أ- التفاعل مع المشروعات الاخرى في ميادين متعددة مثل تبادل الخبرات الفنية والاستشارات والبحوث.

(36) www.mbayt.com/fr/special

(37) عبد الملك مزحودة ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد الاول ، سنة 2001م.

(38) www.ar.m.eikiped/wik

ب - الاهداف التي تحدد مساهمة المنظمة في بعض اوجه النشاط الاجتماعي والثقافي وتطوير المجتمعات المحيطة .

الاداء الاداري : يمثل الجانب الثالث من جوانب الاداء في منظمات الاعمال فالاداء الاداري يهتم بالخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاية وفعالية ، ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار افضل البدائل التي تحقق المخرجات الممكنة . اما تقييم الاداء الاداري يمكن استخدام بحوث العمليات المختلفة وكذلك البرمجة الخطية . (39)

قياس الاداء :-

ان قياس الاداء هو تحديد كمية او طاقة عنصر معين وغياب القياس يدفع الي التخمين ، واستخدام الطرق لتجربته التي قد تكون او لا تكون ذات دلالة .

اذن قياس الاداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة ، وقياس الاداء لا يتم في اغلب الحالات الا بتوفير مجموعة من المعايير والمؤشرات التي تمكن من تحديده وتحديد تطوارته المحققة اذا استلزم الامر المقارنة بينه وبين الاداء السابقة .

تقييم الاداء : يعني تقديم حكما ذو قيمة على ادارة مختلف المؤسسة او قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا . وكذلك ينظر الي عملية التقييم علي انها تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ما توصلت اليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة ، وهي تهتم اولا بالتحقق من بلوغ الاهداف المخططة والمحددة مقدما . وثانيا قياس الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت بشرية او مادية (40)

مفهوم الاداء المالي :-

يمثل الاداء المالي المفهوم الضيق لاداء الشركات اذ يركز علي استخدام مؤشرات مالية لقياس مدي انجاز الاهداف . ويعبر عن اداء الشركات باعتبارها الداعم الاساسي للاعمال المختلفة الي تمارسها تلك الشركات ، او يسهم في الاداء المالي كذلك في اتاحة الموارد المالية وتزود الشركات بالمعلومات بغرض الاستثمار في الميادين المختلفة والتي تساعد في تلبية احتياجات اصحاب المصالح المختلفة وتحقيق اهدافهم (41)

ويرى اخرون ان مفهوم الاداء المالي يعد من المفاهيم الجوهرية في مؤسسات الاعمال بصورة عامة والمنشأة المصرفية بصورة خاصة لان من خلاله يمكن اعطاء صورة كاملة وشاملة عن سير انشطتها واعمالها علي متسوى البيئة الداخلية والخارجية ، وكذلك يعني الاداء المالي المخرجات او الاهداف التي يسعى النظام الي تحقيقها . ويعرف ايضا بانة انعكاس لكيفية

(39) منصور حامد محمود ، المرابطة الادارية وتقييم الاداء ، (القاهرة مركز القاهرة للعلم 1997م) ص 89-90.

(40) عادل عشي ، الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، (دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد جعفر ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية 2002) ، ص 26.

(41) محمد محمود الخطيب ، الاداء المالي وأثره على عوائد الشركات ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع 2010م) ، ص 80.

استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة علي تحقيق اهدافها (42)

اهمية الاداء المالي :-

يعتبر الاداء المالي امر ضروري للمنشأة وذلك لانه يساعد في قياس الاداء المالي في الوقت المناسب ويساعد علي التنبؤ عن المستقبل , وكذلك يستخدم في تقييم الاداء باستمرار لضمان تحقيق الاهداف . وتشمل اهمية الاداء المالي الاتي :

- المساعد في فهم التفاعل بين البيانات المالية من خلال التحليل العملي لتلك البيانات .
- يساعد علي ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام والادارات المختلفة للمنشأة .
- اكتشاف الانحرافات ومعرفة اسبابها لكي تتخذ الاجراءات التصحيحية منعا من تكرارها .
- يساعد في فهم التفاعل بين البيانات المالية.
- المساعدة في متابعة ومعرفة النتائج المالية للشركة وطبيعة تلك النتائج سواء كانت سلبية او ايجابية .

- المساعدة في فهم الظروف الاقتصادية سواء كانت مزدهرة ام ان هنالك ركود اقتصادي فضلا عن الامور المالية المحيطة بالشركة واتخاذ الاجراءات اللازمة (43)

اهداف الاداء المالي :

يهدف الاداء المالي الي تحقيق العديد من الاهداف منها :

- الكشف عن مواصلة الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية واجراء تحليل كامل لها وبيان مسباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها .
- تحديد مسؤولية كل مركز اوكل قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف وذلك من خلال قياس انتاج كل قسم من اقسام العملية الانتاجية .
- الوقف على مستوى انجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة مع الاهداف المدرجة في الخطة.
- الوقف علي مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائد اكبر بتكاليف اقل .
- تسهيل تحقيق الاداء المالي على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد علي نتائج التقويم الادائي لكل مشروع . (44)

(42) ابراهيم فضل المولى واخرون ، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد الثاني ، سنة 2014م.

(43) ناظم حسن عبد السيد ، محاسبة الجودة منخل تحليلي ، (عمان :دار العلم 2009م)، ص139 .

(44) ايناس محمد ، سياسيات ادارة العمليات ، (القاهرة : مطابع الدار الهندسية ، 2006م) ، ص 250.

ويرى آخرون أن أهداف الاداء تتمثل في الآتي :

- ان الاداء المالي وسيلة لتطوير الاداء الى الوصول الى مستوى عالي .
- معرفة مواطن الضعف في الافراد .
- وضع نظام عادل للحوافز .
- تنمية الكفاءة لدى الرؤساء .
- معرفة من يستحق الترقية المادية والادبية.
- زيادة فاعلية وسلامة اتخاذ القرار فيما يختص بالتنظيم وقوة العمل (1).
- خفض التكلفة الكلية للتشغيل وتحقيق وفورات في وقت تشغيل العاملين والالات والمعدات (2)

ثانيا : تقييم الاداء المالي:

مدخل

تعد عملية القياس وتقييم الاداء من العمليات التي تمارسها الادارة ، فعن طريق القياس والتقييم نتمكن من الحكم علي دقة السياسات والبرامج التي تعتمدها ، وعلى مستوى العاملين انفسهم تعتبر عملية القياس والتقييم وسيلة يتعرف من خلالها الفرد العامل على نقاط القوة والضعف في ادائه وخاصة عند الاعلان للفرد عن نتائج تقييم الاداء من قبل المنظمة ، وعن طريقها يتمكن الفرد من تطوير نقاط القوة ومعالجه نقاط الضعف ، اعتمادا فان العملية تعتبر مهمة في جميع المستويات الادارية في المنظمة ابتداءا بالادارة العليا وانتهاءا بالعاملين في اقسام ووحدات الانتاج ، ولكي تحقق العملية النتائج المستهدفة منها فيجب ان يتم التعامل معها بشكل نظامي ودقيق وبمشاركة جميع الاطراف التي يمكن ان تستفيد من النتائج .

مفهوم تقييم الاداء المالي :

التقييم لغة : قيم الشيء تقيما ، فرد قيمته ، وادى الشيء ، قام به .

الاداء : ايصال الشيء ، اخراج الحروف من مخارجها (3)

اصطلاحا : عرف تقييم الاداء بانه وسيلة لتعريف الفرد بمستوى ادائه ، واقتراح التغييرات التي يحتاجها في سلوكه واتجاهاته ومهاراته ومعرفة . كذلك يقصد بالاداء المخرجات والاهداف التي يسعى النظام لتحقيقها لذا فهو مفهوم يعكس كل من الاهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها (4)

(4).

ان عملية تقييم الاداء عملية لازمة لاتخاذ القرارات منها فحص الاداء المالي والاقتصادي للوحدات المختلفة ، وتقييم الاداء منظوي علي فكرة مقارنة النتائج الفعلية باهداف معينة سبق الاتفاق عليها ومحاولة التعرف على نواحي الضعف ونقاط اختلاف المشروع بالتالي تعمل علي

(1) مجيد محمود ، تقييم الاداء للنسب المالية ، (عمان : دار المناهج 2006م) ، ص 32.

(2) السعيد فرحات ، الاداء المالي لمنظمات الاعمال ، (الرياض : دار المريخ للنشر 2002م) ص37.

(3) جبران مسعود ، الرائد معجم لغوي عربي ، (بيروت ، دار المعلم للملايين 1995م) ، ص 64

(4) راوية حسن ، ادارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) ، ص 207.

تحسينها والتغلب عليها . وكذلك عرف بانه عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين وذلك في استخدام اسلوب التحليل المالي والمراجعة الادارية .(1)

وتتعدد الاراء في تعريف تقييم الاداء ويمكن توضيح مفهوم تقييم الاداء عن طريق استعراض العديد من التعاريف التي تتناول مفهوم تقييم الاداء

2- نشاط يتم من خلاله قياس مستوى اداء الفرد لعمله في الوقت الحاضر وامكانيات تطويره في المستقبل . (2)

3- نظام رسمي لقياس وتقييم التأثير في خصائص الفرد الادائية والسلوكية ومحاولة التعريف على احتمالية تكرار نفس الاداء والسلوك في المستقبل لافادة الفرد والمنظمة والمجتمع .(3)

4- محاولة لتحديد اداء الفرد بكل ما يتعلق به من صفات نفسية او مهارات فنية او فكرية او سلوكية وذلك بهدف تحديد نقاط القوة والضعف ومحاولة تعزيز الاولى ومواجهة الثانية وذلك كضمان اساسي لتحقيق فعالية المنظمة.(4)

اهمية تقييم الاداء :

تتبع اهمية تقييم الاداء من خلال طبيعة كوظيفة تسهدف دراسة درجة التناسق والاختلاف بين عوامل الائتلاف وعوامل الانتاج للتعرف علي مدى كفاءة استخامها . وتطوير تلك الكفاءة في فترات زمنية متتابعة وذلك من خلال مقارنة ما تحقق منها بالهدف وترجع اهمية تقييم الاداء الي الاسباب التالية :

- تساعد علي توجية نظر الادارة العليا الي مراكز المسؤولية التي تكون اكثر حاجة الي اشراف وحيث يكون الاشراف انتاجية .

- تعمل علي ترشيد الطاقة البشرية في المنظمة وفي المستقبل حيث يتم ابراز العناصر الناجحة وتنميتها , وكذلك العناصر المنتجة التي يتطلب الامر الاستغناء عنها او محاولة اصلاحها بزيادة كفاءتها حيث ان تقييم الاداء يمثل اساسا موضوعيا لوضع نظم الحوافز والمكافاة التشجيعية.

- تساعد مديري الاقسام علي اتخاذ القرارات التي تحقق الاهداف من خلال توجية نشاطهم نحو المجالات التي ستخضع الي القياس والحكم .

- المساعد علي وجود نوع من الاقناع الوظيفي يتعرف المدير علي كيفية اداء العمل الذي سيتولى مهامه مقدما , وكذلك توفير الاساس لاقامة نظام فعال للحوافز.

- تمدنا مؤشرات تقييم الاداء بالاساس الذي يتم بمقتضاه اجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنظمة , وكذلك بين منظمات الاعمال وبعضها البعض.

(1) توفيق محمد عبد الرحمن ، تقييم الاداء المالي ، (الاسكندرية : دار الفكر العربي ، 2004 م) ، ص 30.
(2) فؤاد عبد المنعم ، الاسس النظرية والتطبيقية لوظائف ادارة الافراد ، (بغداد: دار الكتب للطباعة والنشر 1987م) ، ص 302.
(3) schuler r s – management human resource,londen :302 1986
(4) عبد المعطي عساف ، الاتجاهات الحديثة لتقييم اداء العاملين في الادارة الحكومية ،(الكويت : جامعة الكويت ، مجلة العلوم الانسانية ، المجلد السادس عشر ، العدد الاول ، 1988م) ، ص 72 .

- تساعد مؤشرات المستويات الادارية على التعرف على اسباب الانحرافات التي تم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الاجراءات اللازمة وكذلك زيادة فعالية تقييم الاداء ودعمه, وينبغي ان تكون عملية التقسيم مستمرة وذلك عن طريقة تقسيم خطوات العمل في ضوء الاهداف الرئيسية , ويتميز اسلوب التقييم في التعرف علي الصعبات والمشاكل في كل مرحلة من المراحل المختلفة. (1)

فوائد تقويم الاداء المالي :

تعتبر معدلات الاداء مفيدة في اظهار فعالية العمليات وللغاء الضوء علي مواطن المشاكل التي هي بحاجة الي اجراء تصحيحي (2)

وتشمل فوائد تقييم الاداء المالي الاتي :

- يعتبر تقويم من اهم الركائز التي تبني عليها عملية الرقابة .
- يفيد تقويم الاداء بصورة تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القدرة والضعف .
- يفيد في تزويد الاداء بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء بالتطوير او الاستثمار او عند اجراء تغييرات جوهرية مثل شراء مكنتبات لتغير المنتجات وغزو اسواق جديدة.
- يعتبر من اهم دعائم رسم السياسات الهامة علي مستوى المنشاة او على مستوى الصناعة او مستوى الدولة .

مما سبق يتبين لنا اهمية وفوائد قياس وتقويم الاداء حيث انه مهم جدا للمنشاة لتحقيق مزيد من نجاحات من خلال معرفة نقاط القوة والضعف في المنشاة ومن خلال تقديم المعلومات اللازمة للادارة والتي تمكنها من التعديل في كافة المراحل وذلك من اجل اتخاذ قرارات سليمة تؤدي الى تحقيق اهداف المنشاة .

اهداف تقويم الاداء :

قدرت اهداف تقويم الاداء في الاتي : (3)

- قياس كفاءة الاداء للعاملين لتحقيق كفاءة الاستخدام للقوى العاملة.
- تحديد القدرة اللازمة من التدريب للرفع مستوى الاداء المالي .
- إظهار كفاءة سياسات الاختيار والتعيين في ضوء معدلات الاداء المالي .
- إبراز كفاءة سياسات التدريب والاحتياجات التدريبية .

(1) محمد مطر : التحليل المالي الاتمائي والاساليب والادوات والاستخدامات العلمية ، (عمان : داروائل للنشر ، 2000) ، ص 41.

(2) توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الاداء المالي ، (عمان : دار الفكر العربي) ، ص 3.

(3) محمد عبد الغني ، مهارات ادارة الافراد ، (القاهرة: مركز تطوير الاداء والتنمية ، 1996م) ، ص 129.

- إمام الفرد بنواحي القصور في ادائه ومدى حاجته للتدريب ونواحي القصور في سلوكه لتفاديها في المستقبل.

ويرى بعض الباحثون ان اهداف تقويم الاداء المالي ايضا تشمل الاتي : (1)

- إكتشاف العوامل في النتائج المحققة : العمل علي رفع العوامل المؤثرة تأثيرا ايجابيا وزيادة ما يحقق اهداف المنشأة بشكل عالي وكذلك تفادي العوامل التي تؤثر سلبا علي كفاءة الاداء .

- تحديد صعوبات التنفيذ : يهدف التقويم الي تحديد الصعوبات التي تواجه المنشأة في تنفيذ الخطط .

- تحديد مسؤوليات القائمين بتنفيذ الخطط المرسومة : يهدف التقويم الي تحديد مسؤوليات العاملين ومحاسبتهم علي الانجراف الذي يحدث .

- تحسين الاداء : يهدف التقويم الي الحكم على مستوى الخطة المرسومة ، وهنا نلاحظ ان الهدف الرئيسي من وراء تقويم الاداء هو ايجاد الفرد الكفؤ في ادائه نتيجة حسن اختياره وتدريبه المنضبط في سلوكه وتصرفاته . المنشأة تحافظ علي مستوى عالي ومستمر ، وتحقق الاهداف المرسومة والمخططة والمرجوة

مراحل تقويم الاداء المالي : (2)

- تحديد الاهداف التي تريد الادارة بلوغها وتقسم هذه الاهداف الي اهداف فرعية .

- تحديد مستويات الاداء التي تتطلبها الادارة في اداء العاملين على ان يكون هذا التحديد واضحا للعاملين ورؤساهم .

- تدريب العاملين تدريب شاملا يتضمن الطرق الفنية للعمل ووسائل الاتصال وتنمية التعاون بين العاملين خاصة اذا كان العمل يتطلب مجهود جماعيا .

- تحقيق المعايير التي تقيس الاجزاء المحددة في الاداء المالي .

- تحقيق الاداء المراد قياسه بالضبط .

- دراسة نوع الاعمال التي يؤديها العاملون والتعرف علي قدراتهم ومستوياتهم وطموحاتهم ومدى استعدادهم للمساهمة الايجابية في تحقيق الاهداف الشخصية واهداف المنشأة علي وجه العموم.

-اختبار الممتازين من العاملين بمدى تفويهم في الفرص المفتوحة امامهم والتي يمكن الاستفادة منها ، وكذلك اختيار الضعفاء منهم بنقاط ضعفهم ونواحي القصور في ادائهم ، ومنافسة وكيفية علاج هذا القصور وذلك الضعف .

(1) عزت الشيخ الصالح ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم اداء المعارف السودانية (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا) ، ص 46.

(2) محمد سعيد سلطان ، ادارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2003م) ص 295.

يتضح ان مراحل تقويم الاداء جاءت منطقية وموضوعية وواقعية ومنسجمة مع الاهداف العامة للرقابة الادارية ونتائج ممارستها الا وهي عملية تقويم الاداء .

وتعد عملية تقويم الاداء عملية مقدرة تتطلب من القائمون على تنفيذها تخطيطا سليما مبنيا على اسس منطقية ذات خطوات متسلسلة بغية تحقيق الاهداف التي تنشرها المنظمة .

انواع تقويم الاداء المالي:(1)

يمكن التطرق الى عملية تقويم الاداء من زوايا متعددة ، هذه الانواع تستند على اسس مختلفة ، فيمكن عرض انواع التقييم الاكثر شيوعا كما يلي :

- 1- المراجعة ، مراقبة التسيير والدراسات التقييمية
- 2- التقويم الداخلي والتقويم الخارجي
- 3- التقويم التحليلي المتحرك والمقارن
- 4- التقويم الاقتصادي ، مالي ، الاجتماعي.

المراجعة ، مراقبة التسيير والدراسات التقييمية :

المراجعة : تطبق في مكاتب الخبرة المحاسبية وتعتمد على دراسة التعظيم او الفعالية الفنية للمصالح من اجل ترشيد القرارات .

مراقبة التسيير : هي عبارة عن مجموعة من الادوات والتدابير التي بمقتضاها يضمن التسيير الحسن للموارد واستعمالها الملائم والفعال في تحقيق استراتيجيات المؤسسة .

الدراسات التقييمية : وتنجز من طرق باحثين وجامعيين او مراكز البحوث بالتقويم الخارجي .

- التقويم الداخلي والخارجي :

التقويم الداخلي يتم عادة من داخل المؤسسة وبياناتها وبيانات معينة يطلبها المشروع وغالبا ما يهدف الى خدمة ادارة المؤسسة بمختلف مستوياتها .

التقويم الخارجي: ويتم من طرف جهات خارج المؤسسة ويهدف الى خدمة هذه الجهات وتحقيق اهدافها ، تجدر الاشارة الى ان التقويم الداخلي ليس كافيا لذلك ينبغي ان يقترن بالخارجي.

- التقويم التحليلي المتحرك والمقارنة :

التقويم التحليلي: يتم من خلال تحليل جميع العناصر الداخلية والخارجية التي تحدد سلوكيات القائمين عليها وتفاعلهم فيما بينهم .

(1)عبدالنور مدب ، خالد طاهري ، دراسة تقييمية للوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة ، (الجزائر : مذكرة مهندس في دولة التخطيط ، المعهد الوطني للتخطيط والاحصاء ، 2005م) ، ص ص 43-44.

التقويم المتحرك: يهتم هذا النوع من التقويم بالعلاقات الموجودة بين الفعل المراد تقيمه والتنظيم الذي اصدر والتعرف على صلاحيات الجهاز التنظيمي فالتقييم يكون علميا اذا اندرج في التنظيم كمسار ديناميكي نشط.

التقويم المقارن : يتمثل في قياس اثار فعل ما مع الاخر بعين الاعتبار معيار الزمن او الوضع المماثل او معايير اخرى تختلف باختلاف اهداف التقييم .

- التقويم الاقتصادي ، المالي والاجتماعي :

التقويم الاقتصادي : يختص بالاهداف الممثلة في توزيع الموارد النادرة في البلاد ومساهمة المؤسسة او المشروع في النمو الاقتصادي .

التقويم المالي : يهتم هذا النوع بالمظاهرة المالية التي تتعلق بالايرادت والنفقات الخاصة بالمؤسسة باستخدام التحليل المالي الذي اصبح يساعد في تقييم الاداء والتخطيط المستقبلي لكافة الانشطة عن طريق اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الاقتصادي والتي تساهم في تحديد اهميته وخواصه لكي يتم استخدام هذه المؤشرات لتقييم اداء المؤسسة بقصد اتخاذ القرارات .

التقويم الاجتماعي: يهتم هذا النوع بالمؤسسات العمومية ذات الاهداف الاجتماعية والتوزيعية مثل طريقة توزيع الفائض المحتمل للمؤسسة بين مختلف فئات المجتمع .

صعوبات تقويم الاداء :

تشمل الصعوبات التي تواجه الاداء الاتي :

- صعوبات متعلقة بتكاليف المؤسسات : عندما تحاول تحويل تكاليف المؤسسة العمومية يجب علينا معرفة صيغة الاسعار التي تؤدي الي معرفة حقيقة التكاليف , هذه الحقيقة نذكرها من خلال السوق ولكن القطاع القومي لا يخضع الي مناطق السوق وهنا تكمن المشكلة لاننا سنواجه صعوبة بين التكاليف التي تتحملها فعلا المؤسسة العمومية والتكاليف التي يتحملها المتعاملون الخارجيون .

- صعوبات متعلقة بالاهداف : ان المؤسسة قد سطرت اهداف متعددة تسعى الى تحقيقها , وان بعض جوانبها تجعل عملية التقويم معقدة فتنعدد اهدافها بحد ذاتها , ويختلف نوعا ما من الصراعات بين اطراف المؤسسة حيث ان كل طرف يفضل الاهداف التي تناسبه على حساب الاخرين , اضافة الى ذلك فان الاهداف نادرا ما تكون محددة بطريقة واضحة وهذا يؤدي الي ضغوطات متعددة تتحملها المؤسسة .

- المتعاملون الاجتماعيون : ان عملية التقويم تختلف حسب الطرق والمناهج المستعملة فنشاط كل مؤسسة لايقدم امتيازات الا الى عدد محدد من الاشخاص بعكس ذلك فان التكاليف تتحملها قاعدة اوسع من ذلك , فالمستفيدون يعتبرون نتائج المؤسسة ايجابية من جهة وقد يعتبرها اخرون كالمواطن المساهم غير ذلك من جهة اخرى

- صعوبات متعلقة بالعوامل الخارجية : لقد اصبحت مسائل البيئة من القضايا المطروحة على المستوى الدولي , والتي تحظى باهتمام متزايد من المنظمات الدولية وحكومات العديد من البلدان التي صارت تفرط الشروط والقيود المتزايدة سعياً منها للحد من الأثار السلبية لبعض المشاريع علمالبيئة والتي قد تزعم المؤسسة على تحديد سلوكها حسب محيطها .

هنالك صعوبات اخرى : هنالك صعوبات اخرى متعلقة بعملية التقويم ذاتها فهي تحتاج الى كم هائل من المعلومات الضرورية والتي تتعدد مصادرها , من ما قد يثير ازعاجاً للمؤسسة عند محاولة الحصول على معلومات وكذلك الى غياب التعاون في بعض الاحيان مع المكلف بالتقويم .

هنالك ايضا صعوبات متعلقة بطبيعة البيانات المالية المنشودة من طرق المؤسسة والتي تعد في ظل مجموعة من الفروض و المبادئ المحاسبية التي تؤثر في طبيعة هذه البيانات تحد بالتالي استخدامها في اتخاذ القرار منها مثلا : فرض القياس النقدي ، ثبات وحدة النقد ، مبدأ التكلفة التاريخية وفرض استمرارية المشروع .

بالاضافة الى الطبيعة التحكيمية لعملية القياس المحاسبي ذلك على اعتبار ان الارقام التي تحتويها البيانات المحاسبية المنشودة هي في النهاية محصلة لعمليات قياس تخضع مخرجاتها الى حد كبير لتأثير نوع وطبيعة الاسس التي تتبعها المؤسسة بشأن الاعتراف بكل من الإيرادات والمصروفات وكذلك لنوع الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في قياسها لذلك فان الوصايا نادرا ما تحدد معايير التسيير في المؤسسات وان كانت موجودة هي ليست عملية وليست مستعملة بشكل فعال وهذا من شأنه يعيق عملية التقويم (1).

الجهات المستفيدة من تقويم الاداء المالي :

تتمثل الجهات المستفيدة من عملية التقويم في :

- ادارة المنشأة : تقوم ادارة المنشأة باعمال التحليل المالي وذلك لتحقيق اغرضها , قياس السيولة , اكتشاف الانحرافات السلبية في الوقت المناسب ومعالجتها .

- الجهات الرسمية : تقوم الجهات الرسمية ممثلة في الدوائر الحكومية باعمال التحليل المالي لتحقيق اغراضها وضرورة احتساب الداخل المستخدم في المنشأة ، التسعير لانتاج المنشأة او خدماتها ، متابعة نمو المنشأة (2).

(1) عبد النور مدب ، خالد طاهري ، مرجع سابق ، ص ص 43-44
(2) محمد سعيد سلطان ، مرجع سابق، ص 295.

وظائف تقويم الاداء المالي :

الوظائف الاساسية لعملية تقويم الاداء تتمثل في الاتي : (1)

- متابعة تنفيذ الاهداف الاقتصادية للوحدة الانتاجية والكمية والكيفية , وذلك للتعرف على مدى تحقيق الاهداف للوحدة الاقتصادية المحددة سبق لها استنادا على البيانات والاحصاءات التي توفرها الجهات المختصة عن سير النشاط الانتاجي في تلك الوحدة.
- الرقابة على كفاءة الاداء الانتاجي للتأكد من قيام الوحدة لممارسة نشاطها وتنفيذ اهدافها باعلى درجة من الكفاءة , وذلك لتشخيص الانحرافات واسبابها والعمل على معالجتها في المستقبل .
- تحديد جهات المراكز الادراية المسؤولة عن معدل الانحرافات التي تحدث نتيجة التنفيذ .
- البحث والتحري عن الحلول والوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات وضرورة اختيار البدائل المتاحة باقل تكلفة .

اسس تقويم الاداء المالي:

- تحديد الاهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الاقتصادية .
 - تحديد معايير الاهداف ووضوحها .
 - تحديد مراكز المسؤولية.
 - توفير نظام سليم وفعال للمعلومات .
 - تحديد المستويات و الجهات المسؤولة عن التقويم .
- وكذلك تتركز عملية تقويم الاداء على مجموعة من الاسس اهمها : (2)
- تحديد الخطط التفصيلية لتحقيق الاهداف .
 - تحديد معايير اداء النشاط .
 - توفير جهاز مناسب للرقابة على التنفيذ.
 - تصميم نظام معلومات لمتابعة وحصر البيانات المتعلقة بالاداء الفعلي.
 - تحديد اهداف المؤسسة .

(1) عقيل الجاسم عبدالله ، مدخل في تقييم المشروعات والجدوى الفنية والاقتصادية وتقييم جدوى الاداء ، (عمان : دار الحامد للنشر ، 1999م) ، ص 84 .

(2) المنظمة العربية للتنمية الادارية ، قياس وتقييم الاداء كمدخل لتحسين جودة الاداء المؤسسي ، (الشارقة : 2009 م) ، ص 116 .

اساليب تقويم الاداء :

- هناك اساليب عديدة لتقييم الاداء ويعتمد على اهداف وحجم المنظمة والامكانيات المتاحة
- مقياس اعطاء الدرجات : وهي وتقييم العامل واعطائة درجات بناء على بعض المعايير مثل الولاء للمنظمة والتعاون مع زملاء , كمية وكيفية العمل .
- الاحداث الجوهرية : حيث يقوم الشخص المسؤول تسجيل سلوكات العامل في بعض الحالات والاحداث الجوهرية سواء كانت ايجابية او سلبية .
- الترتيب : هو تصنيف العاملين من الاكثر فعالية وانتاجية الي الاقل انتاجية , حيث يقوم الشخص المسؤول بتقييم العاملين بناء على مقارنتهم ببعضهم البعض .
- قائمة الاختيار : وتتطلب قيام الشخص المسؤول باختيار عبارات او جمل تصف اداء العامل وسلوكياته ' حيث يتم وضع نقاط لهذه السلوكيات وتختلف باختلاف اهميتها للمنظمة .
- المقارنة الزوجية : اذ يتم المقارنة بين عاملين اثنين وتكرار هذه العملية على بقية العاملين مثلا يقارن العامل (أ) مع (ب) وعامل (ج) مع (د) .

خصائص قياس وتقويم الاداء المالي : (1)

- قياس وتقويم الاداء عملية مستمرة تلازم الفرد طوال حياته الوظيفية
- تتطلب عملية القياس وجود شخص يلاحظ ويراقب الاداء بشكل مستمر ليكون القياس موضوعيا وسليما
- عملية القياس تتطلب وجود معايير للاداء ليتم مقارنة اداء الموظف بها والحكم على كفاءته.
- القياس والتقييم لا يعني فقط الحكم في نهاية فترة معينة على ما يستحقه الفرد من تقدير يبني على اساسه بقاءه في العمل بل يعني ايضا تحديد نقاط الضعف والعمل على معالجتها .
- قياس وتقويم الاداء يقوم على الرأي الشخصي للمقوم وبالتالي هنالك احتمال كبير للتحيز والمحسوبية .
- عملية القياس تساعد في اتخاذ القرارات المصرية المتعلقة بالموظف مثل الترقية وزيادة الاجر والمكافآت والفصل ولذا يجب ان يكون التقييم موضوعيا .
- ان يخضع كافة الموظفين في مختلف المستويات الادارية الى عملية تقويم الاداء والهدف من ذلك ان يشعر جميعهم بالنزاهة وعدالة نظام القياس وليعرف الجميع انهم محاسبون على اعمالهم وان تقدمهم في السلم الوظيفي مرهون بتفوقهم في العمل .
- هنالك تقييمات عديدة لقياس وتقويم الاداء: منها تقييم الموظف , قياس الاداء , تقييم الاداء , قياس الكفاءة

(1)<https://hrdiscussion.com/hr/108152.html>

طرق تقويم الاداء :

تعتبر الطرق المقترحة الى حد كبير طرقا تطبيقية ، تعتمد على اساس نظري مثل النسب فهي غالبا كمية ونادرة ونوعية ، وتعتمد على المعلومات المجتمعة بدءا من الاهداف ، متجهة نحو التنفيذ ، وكلها على مستوى التحليل الاقتصادي الجزئي ، وتبعا لمنطق تطبيقها توجد طرق تحليلية وتركيبية ، معيارية وتفسيرية ، وتبعا للمعايير المستخدمة توجد طرق فردية او متعددة الاتجاه ، بينما اشكال التعبير والتمثيل كثيرة مثل :النسب ، الاشكال ، المصفوفات و الرسومات ، كذلك توجد طرق بسيطة ومركبة تستند الى التحليل الاقتصادي وبحوث العلميات ، والاساليب الكمية ، واخيرا تبعا للمهتمين قد تكون داخلية او خارجية .

ولتحقيق اهداف عملية تقويم الاداء لابد من اتباع طرق واساليب مختلفة من اهمها :⁽¹⁾

1-التقويم على اساس الموازنات .

2-التدقيق الاداري .

3-اسلوب التحليل المالي .

4-اسلوب تحليل التعادل .

5-محاسبة المسؤولية .

6-التكاليف المعيارية .

7-الادارة بالاهداف.

مشاكل تقويم الاداء :

تواجه عملية التقويم كغيرها من نشاطات ادارة الموارد البشرية مجموعة من المشاكل يمكن تلخيصها في الاتي:

- المشاكل الذاتية :

تتضمن هذه المشاكل مجموعة من الازخاء التي يمكن ان ترتكب خلال عملية تصميم نظام تقويم الاداء ، وتتمثل هذه المشاكل في الاتي :

أ- خصائص المقوم : وتتعلق هذه المشاكل بخصائص الفرد القائم باعمال التقويم بشكل مباشر او غير مباشر .

ب- التساهل : يميل بعض القائمين بعملية التقويم الى الرفق بالآخرين والتساهل معهم .

ت- التحيز الشخصي : تظهر هذه المشكلة بسبب انجاز المقوم لصالح الشخص الذي يقوم باداء لاسباب كثيرة منها القرابة والصدقة والموطن وغيرها .

⁽¹⁾ د.سعد صالح الرويتع، رقابة الاداء في الوحدات الحكومية ، (الرياض : مجلة المحاسبة ، العدد السابق ، 1995م) ، ص 28.

- المشاكل الموضوعية : ويمكن انجازها في الاتي :

أ- عدم الوضوح في تحديد اهداف التقييم .

ب- الخطأ في اختيار وقت التقييم .

ت-سوء اختيار معايير التقييم .

- مشاكل التصميم : ومنها (1)

عدم التصميم الجيد لنماذج تقييم الاداء .

- ضعف تقويم الاداء : وذلك للاتي :

1- ان المراجعة واعتمادات تقرير الرؤساء تاخذ شكل صوري .

2- عدم التحديد لمن يقوم بتقويم الاداء ومتى يتم تقويم الاداء .

3- عدم التحديد الدقيق للطريقة المناسبة لتقويم الاداء.

4- عدم اجراء مقاولات لتقويم الاداء بشكل فعال ، او عدم اجراءها بالمره .

اسباب تقويم الاداء المالي : (2)

1- نظرا لاتساع المنشأة فان عملية تقويم الاداء اذا ما طبقت تساعد على ضمان خطة التنمية بالشكل السليم ، وبالتالي فان ذلك يساعد على زيادة الدخل وتحسين المستوى الاقتصادي والاجتماعي .

2- يعد المنشأة بمؤشرات سليمة في التقييم ، لانه يعرض واجبات محددة على الوحدات الاقتصادية وجزئية على العاملين.

3- يساعد علناالكشف عن الافراد الصالحين للترقية ، وبالتالي يساعد تسهيل مهمة تخطيط القوة العاملة.

4- يعرض على العاملين القيام بواجباتهم في اوقات محددة لتحقيق الاهداف المطلوبة ، فهو نوع من الافناع الوظيفي المباشر عن طريق ادراك العامل لكيفية اداء عمله .

5- يكشف الافراد الذين يحتاجون الى تدريب لتحسين كفاءتهم .

6- يقدم معلومات منفصلة الى الادارة تلقي الضوء على السياسات المستقبلية للاختيار والتدريب والترفع وغيرها .

7- يكشف الاحتياطي بشتى اشكاله والاستفادة منها.

8- يؤخذ لغرض التاكيد من تحقيق التوازن والاستخدامات والموارد في المنشأة .

9- الكشف عن سوء التصرف والاهمال واي شكل من اشكال الخسارة .

10-التاكيد من قيام المنشأة باداء وظائفها بافضل كفاءة ، يعني ان المنشأة تقوم بتقويم السلع والخدمات وفق للمواصفات والمقادير المحددة .

(1)د. حامد احمد رمضان ، ادارة الموارد البشرية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1994) ، ص ص 359-361

(2)د.احمد موسى ، دراسة تحليلية لمؤشرات الاداء المالي على مستوى الوحدة الاقتصادية لقطاع الصناعة مع التطبيق على احدى شركات القطاع العامي الجمهورية العربية المتحدة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة دكتوراة ، غير منشورة) ، ص 101 .

- 11- تكشف عملية تقييم الاداء عن مدى استفادة المديرين من الامكانيات المالية والمادية والموضوعية تحت تصرفهم .
- 12-يجعل تقييم الاداء امكانية الاستفادة من نظام الحوافز الاقتصادية
- 13-يساعد علي التنسيق بين مختلف اقسام المنشأة
- 14-يكشف عن الانحرافات الكمية والنوعية والقيمية والزمنية والعينية.
- 15-لابد ان يستند التقييم علي معلومات الاداء الفعلية والمشاكل التي تصاحب الاداء ،بغرض التخطيط للمستقبل.
- 16-تمكين المستويات العليا من معرفة مدي تنفيذ المهام المتعلقة بالمنشأة التابعة.

المبحث الثاني

النسب المالية والتدفقات النقدية

يتناول الباحثون في هذا المبحث في هذا المبحث النسب المالية والتدفقات النقدية .

أولاً: التدفقات النظرية من حيث نشأة قائمة التدفقات النقدية ، مفهوم التدفق النقدي ، أهداف قائمة التدفقات النقدية ، أهمية قائمة التدفقات النقدية ، أنواع التدفقات النقدية ، كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى نسب التدفقات النقدية .

ثانياً: النسب المالية من حيث مفهوم النسب المالية ، تصنيف النسب المالية وأخيراً نقاط الضعف في النسب المالية.

لمحة تاريخية عن نشأة قائمة التدفقات النقدية:

حتى استقرت قائمة التدفق النقدي على ما هي عليه الآن ، من ثاني حقبة زمنية طويلة نسبياً تطورت خلالها من حيث الشكل والمضمون ، ويمكن تمييز ثلاث مراحل أساسية لهذا التطور اتخذت القائمة في كل مرحلة منها نموذجاً يتناسب مع إحتياجات رجال الأعمال خلالها وذلك على النحو التالي:

قائمة مصادر الأموال واستخداماتها – الرأي رقم (3) APB opinion No.3 الصادر عن AICPA عام 1963م.

قائمة التغيرات في المركز المالي – التي تطلبها الرأي رقم (19) APB Opinion No.19 الصادر عن FASB عام 1971م.

قائمة التدفق النقدي – التي تطلبها المعيار رقم (95) SAS.NO 95 الصادر عن FASB عام 1987م وكذلك المعيار الدولي رقم (7) IAS NO. 7 الصادر عن IASC عام 1999م.

بالنسبة لقائمة مصادر الأعمال واستخداماتها فقد توقفت المنشآت من زمن عن استخدامها نظراً لمحدودية المعلومات التي تضع تفصح عنها ، بينما ما زال البعض من المنشآت تعد قائمة التغيرات في المركز المالي ، أما الغالبية العظمى من المنشآت فقد تبنت النموذج الثالث المتمثل في قائمة التدفق النقدي.(1)

مفهوم التدفق النقدي:

قائمة التدفقات النقدية عبارة عن كشف بالمقبوضات والمدفوعات لمنشأة معينة خلال الفترة التالية. وتشمل المقبوضات جميع المبالغ المقبوضة خلال الفترة باختلاف مصادرها . وتشمل المدفوعات جميع المبالغ المدفوعة خلال الفترة بغض النظر عن أوجه استخدامات النظرية .

(1) د. محمد مطر ، التحليل المالي الإئتماني ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) ص166

وتعتبر قائمة التدفقات النقدية من القوائم المالية الرئيسية التي يتطلب نشرها من قبل الشركات المساهمة العامة بالإضافة إلى قائمة المركز المالي. وتحظى قائمة التدفقات النقدية باهتمام المقرضين والمستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية. حيث يتوقع أن تساعد قائمة التدفقات النقدية في تقييم قدرة المنشأة على تحقيق التدفقات النقدية المستقبلية وقدرة المنشأة على خلق التدفقات النقدية بالمستقبل من العوامل التي تهم المقرض وبخاصة للأجل الطويل والمستثمرين لأنها تؤثر على قيمة المنشأة.(2)

أهداف قائمة التدفقات النقدية:

صممت قائمة التدفقات النقدية لكي تحقق الأغراض التالية:

- 1- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ، فالنقدية وليس الربح المحاسبي هي التي تستخدم في سداد المطالبات والتوزيعات ، وتؤكد الخبرة المكتسبة في حالة إفلاس شركة W.T. Grant الأمريكية هذه الحقيقة ، وفي معظم الحالات فإن المتحصلات والمدفوعات النقدية التاريخية تقدم تنبؤات جيدة للتدفقات المستقبلية.
- 2- تقييم قدرات الإدارة فإذا قام العديدون باتخاذ قرارات استثمارية جيدة ، فإن أحوالهم سوف تزدهر ، أما إذا قاموا باتخاذ قرارات استثمارية غير جيدة، فإن المنشآت التي يديرونها سوف تعاني وتقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن الإستثمارات في الشركة وهو ما يوفر معلومات للمستثمرين والدائنين عن التدفقات النقدية من أجل تقييم قرارات الإدارة.
- 3- تحديد مدى قدرة المنشأة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين ، ويهتم الدائنون بالحصول على توزيعات أرباح على استثماراتهم كما يهتم الدائنون بالحصول على القوائين وأصل الدين في المواعيد المحددة لذلك تقوم قائمة التدفقات النقدية المساعدة للمستثمرين والدائنون في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على تنفيذ هذه الإلتزامات.
- 4- تبين قائمة التدفقات النقدية العلاقة بين صافي الدخل والتغيير في النقدية المتاحة لدى المنشأة ، وعادة فإن النقدية وصافي الدخل يتحركان معاً فالمستوى المرتفع من الدخل يقود إلى حدوث إبادء في النقدية والعكس بالعكس ، ومع ذلك فإن رصيد النقدية يجب أن ينخفض مع تحقق المنشأة لأرباح مرتفعة ، وكذلك يمكن أن يزيد مستوى النقدية مع تحقيق المنشأة لأرباح منخفضة.(3)

أهمية قائمة التدفق النقدي:

تتبع أهمية قائمة التدفق النقدي من دورها في توفير معلومات لا تظهر على أي من قائمة الدخل والميزانية العمومية، لذا تعتبر هذه القطعة بمثابة صلة الوصل LINK بين هاتين القائمتين ، كما أنها أكثر ملاءمة منها لتحديد نقاط القوة والضعف في نشاط المنشأة كما تشكل بما تحويه من معلومات وما يمكن إشتقاقه منها من مؤشرات كمية أداة فعالة لتقييم مدى كفاءة السياسات التي تتبناها الإدارة في مجال التمويل والإستثمار وكذلك في إكتشاف خططها المستقبلية في التوسع.

(2) أ.د. إياد رمضان و. محمود الخزبلة ، التحليل والتخطيط المالي ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، 2013م ، ص166.

(3) د.طارق عبد العال حماد ، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار بمنح الإئتمان (الإسكندرية ، الدارة الجامعية ، 2006م) ص 177-178.

وكما هو الحال بالنسبة لقائمتي الدخل والمركز المالي يمكن الاستفادة من المعلومات التي تعرضها قائمة التدفق النقدي في اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي يمكن الاسترشاد بها في تقييم أوجه النشاط المختلفة خاصة ما يتعلق منها باختبار مدى ملائمة الموارد المالية لتوظيفها.(4)

أنواع التدفقات النقدية:

حتى تتحقق الأهداف المرجوة من إعداد قائمة التدفقات النقدية فإن هذه القائمة تضم كل العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية ، ويتم تصنيفها ضمن ثلاثة أنشطة هي التشغيلية ، الإستثمارية ، والتمويلية ، والهدف من هذا التصنيف هو تسهيل عملية القراءة والتحليل والإستنتاج.

ويمكن شرح وتوضيح هذه الأنشطة من خلال ما يلي:

الأنشطة التشغيلية Operating Activities:

يكتسب هذا القسم من قائمة التدفقات النقدية أهمية خاصة ، حيث تعتبر الأنشطة التشغيلية هنا تتضمن الآثار النقدية للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل خلال الفترة المالية ونسوق منها على سبيل المثال:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة عن بيع وشراء السلع أو تقديم الخدمات.
- المقبوضات النقدية من العمولات والإيرادات الأخرى .
- المدفوعات النقدية للموظفين والعاملين.
- المدفوعات النقدية من الفوائد والضرائب.

الأنشطة الإستثمارية Investing Activities :

تضم الأنشطة الإستثمارية الآثار النقدية للعمليات المتعلقة بموارد وممتلكات المنشأة المستخدمة في توليد الإيرادات والدخل خلال الفترة المالية أو في المستقبل ، وفيما يلي أمثلة على هذه العمليات:

- المدفوعات النقدية لشراء الأصول الثابتة الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- المدفوعات النقدية على شكل ملف وفروض ، وتلك المدفوعة لإملاك الإستثمارات.
- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- المقبوضات النقدية الناشئة عن بيع الإستثمارات وتحصيل القروض والسلف.

الأنشطة التمويلية Financing Activities :

تتضمن الأنشطة التمويلية كل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة والمتعلقة بمصادر التمويل الداخلية (حقوق الملكية) ومصادر التمويل الخارجية (الإلتزامات) ومن الأمثلة على هذه الأنشطة التمويلية :

- المقبوضات النظرية من إصدار أسهم جديدة أو سندات جديدة.

(4) د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص168

- المقبوضات النقدية الناشئة عن الحصول على قروض مالية قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية عن سداد قروض أو سندات ترتبت على المنشأة.
- توزيعات أرباح الأسهم النقدية على مساهمي المنشأة⁽⁵⁾
- كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية: (6)**
- أولاً: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:**
- يمكن التوصل إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بطريقتين :
- أ/ الطريقة المباشرة:**
- وفي هذه الطريقة نضع قائمة التدفقات النقدية بشكل مباشر عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية ولهذا تظهر البنود التالية ضمن القائمة:
- النقدية المحصلة من العملاء (عن المبيعات) وهي: المبيعات + رصيد أول المدة - رصيد العملاء آخر المدة .
- النقدية المسددة للموردين وهي: تكلفة البضاعة المباعة + مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة.
- النقدية المسددة للمصروفات مثل (الأجور) وغيرها :
- مصروفات الفترة بما فيها الإهلاك + مصروفات مستحقة أول المدة مصروفات مقدمة آخر المدة - مصروفات مقدمة أول المدة - مصروفات مستحقة آخر المدة - الإهلاك.
- النقدية المسددة للفوائد والضرائب.
- ب/ الطريقة الغير مباشرة:**

وفي هذه الطريقة فإن البداية تكون بصافي الربح المستخرج على أساس الاستحقاق بحيث يتم تعديله للتوصل إلى الدخل على أساس نقدي أو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ، وتشغيل عملية التعديل التي تتم بهذه الطريقة إضافة أو خصم بنود المصروفات أو الإيرادات التي لا تعبر عن تدفق نقدي مثل الإهلاك أو التي لا تتعلق بالأنشطة التشغيلية مثل أرباح بيع أو خسائر بيع الأصول الثابتة أو استثمارات طويلة الأجل لأن التدفق الناتج يعتبر من النشاط الاستثماري.

ثانياً: التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

وهي تلك التدفقات الناتجة من النشاط الاستثماري وتشمل :

- شراء الأوراق المالية الخاصة بشركات أخرى.
- التدفق النقدي : رصيد الاستثمارات المالية آخر المدة - رصيد الاستثمارات المالية أول المدة - ويمثل الفرق تدفق نقدي خارج.
- الإقراض للغير بمثل تدفق نقدي خارج من النشاط الاستثماري أما تحصيل أقساط الإقراض للغير فتمثل تدفق نقدي داخل من نشاط استثماري.

(5) د. مؤيد راضي خنفر ، د. عثمان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية ، مدخل نظري وتطبيقي ، (عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2006م) ص ص 196-197.

(6) د. صافي لفوح ، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات ، (دمشق ، مطبعة خالد بن الوليد ، 1993م) ، ص 219

شراء وبيع الأصول الثابتة:

- شراء الأصول الثابتة وهو الفرق بين رصيد الأصول الثابتة آخر المدة ورصيد الأصول الثابتة أول المدة بعد استبعاد تكلفة الأصول المباعة ويمثل الفرق ثمن شراء الأصول الثابتة ويعتبر نقد خارج.
 - بيع الأصول الثابتة والتدفق النقدي الناتج عند بيع الأصول الثابتة يتمثل فقط على ثمن بيع الأصول المباعة الذي يعتبر تدفق نقدي داخل.
- ثالث: **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:**

- إصدار أسهم رأس المال (زيادة رأس المال) أثناء الفترة ويمثل تدفق داخل.
 - إصدار سندات أثناء الفترة ويمثل تدفق نقدي داخل.
 - إصدار أوراق دفع طويلة الأجل ويمثل تدفق داخل.
 - سداد توزيعات أرباح للملاك ويمثل تدفق نقدي خارج.
- نسب التدفقات النقدية:

من أهم النسب التي يمكن إشتقاقها من قائمة التدفق النقدي لتخدم أغراض تقييم نوعية أرباح الشركة ثلاث هي:

● نسبة كفاية التدفقات النقدية التشغيلية:

وتحدد هذه النسبة بالمعادلة التالية:

التدفقات النقدية الداخلية من الأنشطة التشغيلية

الاحتياجات النقدية الأساسية

ويقصد بالاحتياجات النقدية الأساسية مايلي:

- التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية.
- مدفوعات أعباء الديون.
- الإنفاق الرأسمالي اللازم للمحافظة على الطاقة الإنتاجية.
- سداد الديون المستحقة خلال العام

● مؤشر للنقدية التشغيلية Operating Cash Index

ويحدد بالمعادلة التالية:

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

صافي الدخل

وتوضح هذه النسبة مدى مقدرة أرباح الشركة على توليد تدفق نقدي تشغيلي.

● نسبة التدفق النقدي التشغيلي Operating Cash Flow Ratio

جملة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

صافي المبيعات

• تقييم السيولة Liquidity

ترتبط قوة او ضعف سيولة الشركة بمدى توفر صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. فإن كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية موجباً فهذا يعني فائضاً نقدياً يمكن لإدارة الشركة أن تستخدمه إما في توسيع الأنشطة الإستثمارية او في تسديد ديون طويلة الأجل. أما إذا كان سالباً فهذا يعني أن على الشركة أن تبحث عن مصادر لتمويل العجز وذلك إما ببيع جزء من إستثماراتها او بالتمويل طويل الأجل.(7).

زد على ذلك فإن عرض مصادر واستخدامات النقد التشغيلي يوفر مؤشرات تفيد في اختبار مدى كفاءة سياسات التحصيل ومن أهم النسب المفيدة في تقييم سيولة المنشأة مايلي:

نسبة تغطية النقدية Cash coverage

= صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

جملة التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة الإستثمارية

ومن الأمثلة على التدفقات النقدية الخارجة الضرورية للأنشطة التمويلية والإستثمارية ما يلي:

- الديون أو القروض مستحقة الدفع.
- الدفعات الإيجارية لعقود الإيجار الرأسمالية.
- المبالغ المدفوعة في شراء الأصول الثابتة.
- توزيعات الأرباح.

نسبة المدفوعات اللازمة لتسديد فوائد الديون Interest paid ratio

= فوائد الديون

صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

إن إرتفاع هذه النسبة مؤشر سيء وينبئ عليه مشاكل قد تواجهها الشركة في مجال السيولة اللازمة لدفع الفوائد المستحقة للديون.

تقييم سياسات التمويل Financing Polices

من أهم النسب المفيدة في هذا المجال:

نسبة التوزيعات النقدية Dividends Paid Ratio

= التوزيعات النقدية للمساهمية

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

توفر معلومات عن السياسة التي تتبعها إدارة الشركة في مجال توزيع الأرباح ومدى استمرار واستقرار هذه السياسة .

(7) د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص (169-170).

نسبة الفوائد والتوزيعات المقبوضة: Interest and dividends received ratio (8)

$$= \frac{\text{المتحصلات النقدية المحققة من إيرادات الفوائد والتوزيعات}}{\text{التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية}}$$

تقيس هذه النسبة الأهمية النسبية لمصادر التمويل الخارجي في تمويل الإنفاق الرأسمالي المستثمر في حيازة الأصول الإنتاجية الثابتة وتخدم هذه النسبة فئتي المستثمرين والمقرضين بتوفير مؤشرات لهم عن كيفية استخدام أموالهم كما تعكس أيضاً مدى نجاح إدارة الشركة في إتباع سياسة موائمة في تمويل الأصول طويلة الأجل من مصادر تمويل طويل الأجل (9)

-الأنشطة الرئيسة المؤثرة على النقدية .

يتمثل المدخل الرئيسي لقائمة التدفقات النقدية في أمرين:

- تعدد الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة النقدية(تدفقات نقدية داخلية) وتلك التي تؤدي إلى نقص النقدية (تدفقات نقدية خارجة).

- تصنيف كل النقدية الداخلة أو الخارجة في واحد من ثلاث أنشطة وفقاً لنوع النشاط الذي يتسبب في حدوث التدفق النقدي وتشمل أنشطة التشغيل ، أنشطة الاستثمار ، أنشطة التمويل.

ويمكن تقييم الشركة من خلال هذه الأنشطة الثلاثة ، فبمجرد إنشاء المنشأة وبدء عملها فإن نشاط التشغيل يكون هو النشاط الأكثر أهمية ، ويتبع ذلك أنشطة الاستثمار ثم أنشطة التمويل وتكون أنشطة الاستثمار أكثر أهمية من أنشطة التمويل لأن نوعية استثمارات الشركة أكثر أهمية من كيفية تمويل هذه الإستثمارات.(10)

ثانياً: النسب المالية :

مفهوم النسب المالية:

تمثل النسب المالية العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية والحسابات الختامية المختلفة لتدل على مدى الارتباط بين هذه العناصر ويعني هذا التعريف انه لا بد من توفر علاقة منطقية بين البندين الذين يكونان مفردات النسبة لكي يكون لهذه النسبة مدلول معين. ويستخدم المحللون للموقف المالي والكفاية الإنتاجية والقوة الإيرادية لمنشأة ما النسب المالية لدراسة إتجاهات المنشأة ومراقبة التغيرات التي تطرأ على هذه الإتجاهات.(11)

تتضمن الإجراءات التحليلية استخدام النسب المالية العامة خلال مرحلة التخطيط والفحص النهائي في مراجعة القوائم المالية. حيث يؤدي ذلك إلى توفر فهم معين لمعظم الأوضاع والأحداث المالية الجارية ، وفحص القوائم المالية من منظور المستخدم . ويمكن أن يكون

(8) المرجع السابق ، ص (170-172)

(9) المرجع السابق ، ص (172-173)

(10) د. طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص 179

(11) أ.د. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية ، (عمان :دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004م) ، ص 353

التحليل المالي العام فعالاً في التعرف على الجوانب التي يحتمل أن يوجد بها مشكلات وتكون بحاجة لتحليل إضافي وتركيز في استخدام إجراءات المراجعة بها ، كما يمكن أيضاً أن يتم من خلاله تحديد جوانب لعمل التي يستطيع المراجع أن يقدم تصوراً للمساعدة على التعامل معها.(12)

إن استخدام النسب المحاسبية قد أصبح من الأمور المهمة والمألوفة والواسعة الانتشار إلى درجة يمكن معها القول أنه قد لا يتصور أن يتم تحليل بيانات أي منشأة بدون استخدام النسب المحاسبية.(13)

تصنيف النسب المالية (Ratios classification)

هنالك عدة نسب يمكن للمدقق استخدامها ، ولكننا سنقتصر في شرحنا على النسبة التالية:(14)

نسب تتعلق بالإنتاج:

يهدف استخراج هذا النوع من النسب إلى دراسة النشاط المتعلق بالإنتاج من حيث حجمه ودرجة استغلال الموارد المتاحة والمسخرة لعملية الإنتاج ، ونورد النماذج التالية على هذه النسب:

- قيمة الإنتاج الفعلي إلى قيمة الإنتاج التصديري:

توضح هذه النسبة مدى نجاح دائرة الإنتاج في تحقيق الهدف المخطط له وتصل النسبة النموذجية إلى واحد صحيح ، فإذا زادت عن ذلك يكون انحراف موجب وإذا تدنت عن واحد صحيح يكون الانحراف سلبي.

- نسبة كمية الإنتاج المعيب إلى كمية الإنتاج الكلي:

وتستخدم هذه النسبة بالرجوع إلى مقاييس متعارف عليها في الصناعة لإكتشاف الكفاية الإنتاجية للمنشآت وتدرس هذه النسبة في فترات زمنية متتابعة لملاحظة التطور في نوعية وجود الإنتاج.

- نسبة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج إلى الوحدات المنتجة:

وتشير هذه النسبة إلى حجم وقيمة الضياع Waste أو هدر الموارد الداخلية في عملية الإنتاج.

- نسبة عدد العمال إلى قيمة الإنتاج T ومجموعة مصارف الأجور إلى قيمة الإنتاج:

تقيس هذه النسبة مدى قدرة الإدارة على الإستفادة من الطاقات العمالية المتاحة لها وتمكن الدارس لهذه النسبة من ملاحظة تطور إنتاجية الأيدي العاملة ومراقبة الانحرافات الناتجة عن العمالة.

- نسبة عدد ساعات تشغيل الآلات إلى كمية الإنتاج:

وتعتبر هذه النسبة مقياساً على حُسن استغلال الآلات وذلك بإيجاد نصيب الساعات من كمية الإنتاج.

(12) ألفين أرينزي وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، (الرياض ، دار المريخ للنشر ، 2002م) ص264.
(13) د. صادق الحسيني ، التحليل المحاسبي دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها ، (عمان ، دار مجدلاوي للنشر ، 1998م) ، ص228.

(14) الأستاذ الدكتور ، خالد الأمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص355

- نسبة مصروف الصيانة إلى عدد الساعات تشغيل الآلات T ونسبة مصروف الصيانة إلى كمية الإنتاج.

- نسبة النشاط:

تقيس قدرة إدارة المؤسسة على تشغيل وإدارة أصولها لتوليد الإيراد(15) ويتم حساب نسبة النشاط للمؤسسة على أساس حساب القبض ، حساب المخزن ، جملة الأصول.

معدل دوران حسابات القبض:

يتم حساب نسبة معدل دوران حساب القبض بقسمة صافي المبيعات على متوسط حساب القبض خلال العام ،ومن الناحية النظرية فإن ببطء هذه النسبة يجب أن يضمن صافي المبيعات الآجلة فقط.

وهذا المعلومة توفر مؤشر على نوعية حسابات القبض ، كما تقدم فكرة عن مدى نجاح الشركة على تحصيل القبض الموجودة بها .

وكما زادت سرعة معدل دوران حسابات القبض ، كلما زادت درجة الإعتماد على نسبة التداول ونسبة التداول السريع في التحليل المالي.

معدل دوران المخزون:

ويحسب معدل دوران المخزون بقسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون (16)

معدل دوران الأصول:-

تتحدد نسبة معدل دوران الأصول بقسمة صافي مبيعات الفترة على متوسط إجمالي الأصول خلال الفترة.

وتشير هذه النسبة إلى مدى كفاءة الشركة في استخدام أصولها ، فإذا كان معدل دوران الأصول مرتفعاً دل ذلك على أن الشركة تستخدم أصولها بكفاءة على توليد المبيعات، أما إذا كان معدل الدوران منخفضاً ، فإنه يتحتم في الشركة إما أن تستخدم أصولها بصورة أكثر كفاءة أو أن تتخلص منها.

نسب تتعلق بالسيولة Liquidity Ratios:

تقيس هذه المجموعة من النسب مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل باستخدام أصولها السائلة ، ويفترض المحللون الذين يستخدمون هذا المعيار لقياس قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل دون اللجوء إلى تصفية البضاعة أو جزء منها ، يفترض هؤلاء المحللون أن البضاعة أكثر بنود الأصول المتداولة تعرضاً لتحقيق خسارة في حالة التصفية.

(15) الدكتور شعيب شنوف ، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص52

(16) دونالدو كيسو وجيري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، (الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1995م) ، ص1303

نسبة السيولة للشركة لعام 1998م:

ويعقد المدقق مقارنة بين نسبة هذه السنة والنسب من السنوات السابقة بهدف ملاحظة أي انحراف. (17)

نسبة الربحية Profitability Ratios :

تشير نسب الربحية إلى حالة الأداء التشغيلي للشركة خلال العام ، حيث تجيب هذه النسب على تساؤلات مثل: هل يعد صافي الدخل كافياً ؟ وما هو معدل العائد الذي يمثله ؟ ما هو معدل صافي الحل لقطاع تشغيل أو نشاط معين ؟ وما هو المقدار المسدد كتوزيعات ؟ ما هو المقدار المكتسب لحقوق الملكية المختلفة ؟ وبصفة عامة فإن هذه النسب إما أن تحسب على أساس المبيعات أو على أساس الاستثمار مثل إجمالي الأصول ، وغالباً ما تستخدم الربحية باعتبارها الإختبار النهائي لفاعلية الإدارة.

هامش ربح المبيعات:

يحسب هامش ربح المبيعات بقسمة صافي الدخل على صافي مبيعات الفترة .

معدل العائد على الأسهم العادية:

تحسب هذه النسبة بقسمة صافي الدخل بعد خصم الفوائد والضرائب وتوزيعات الأسهم الممتازة على متوسط حقوق المساهمين بأسهم عادية خلال العام.

وعندما يكون معدل العائد على إجمالي الأصول أقل من معدل العائد على حقوق الأسهم العادية يقال أن الشركة تتاجر في حقوق الملكية بمكسب.

حيث تؤدي المتاجرة بحقوق الملكية إلى زيادة المخاطر المالية للشركة ولكنها تعظم الأرباح المتبقية للمساهمين عندما يكون معدل العائد على الأصول أكبر من تكلفة رأس المال المفترض. (18)

نقاط الضعف في النسب المالية:

- النسب المالية معينة بالأرقام فقط ، ولذلك تعكس العلاقات بين العوامل ذات الطابع الكمي ولا تعكس العوامل النوعية والتي قد تكون ملائمة لأغراض التحليل المختلفة.
- النسب المالية من المؤشرات المالية التي تكون عرضة للتلاعب من قبل الإدارة ، فمعرفة الإدارة المسبقة بأن النسب المالية قد تستخدم من قبل المقرضين والمستثمرين في تقدير القوة الإيرادية للشركة ومركزها المالي ، يدفع الإدارة أحياناً إلى إتخاذ إجراءات معينة لتحسين بعض النسب المالية.
- تأثير النسب المالية باختلاف الطرق المحاسبية وهذا المحدد يجب أن يراعيه المحلل وبخاصة في مجال التحليل المقارن ، لأن إختلاف الطرق المحاسبية يؤدي إلى فروقات في بعض بنود القوائم المالية المقارنة ، وهذه الفروقات لا تستند إلى أساس إقتصادي. (19)

(17) الدكتور خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص ص (358-359).

(18) المرجع السابق ، ص ص (1308-1309)

(19) د. زياد رمضان ، د. محمود الخلالية ، مرجع سابق ، ص ص (151-152).

المبحث الثالث الموازنات التخطيطية

يتناول الباحثون في هذا المبحث نشأة ومفهوم وأهمية الموازنات التخطيطية بالإضافة إلى أهدافها ، خصائصها ، وظائفها ، أنواعها ، مبادئها ، مقوماتها ، إجراءاتها ، أركانها ، مزاياها وعيوبها.

نشأة وتاريخ الموازنة:

يعد أسلوب التخطيط والرقابة من أقدم الأساليب عن طريق الموازنات فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة لمعرفة المتوقع إنتاجه في مصرف الفرعونية إذ في ضوءها رسم اتجاهات وحجم الإستهلاك المتوقع إنتاجه خلال سنين الرخاء والقحط. وفي الحقيقة فإن المحاسبة الإدارية قد استعارت هذا المصطلح إلى مصطلح (موازنات) من دراسات المالية العامة ، ففي الأصل كانت كلمة الموازنة تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ونفقاتها ويرجع أصل مصطلح Budget إلى الكلمة الفرنسية Budget وتعني حقيبة. ففي المراحل الأولى لإستخدام الموازنات في الحكومة كان وزير المالية الإنجليزي يعد تقديرات الموازنة وتقديمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقيبة جلدية وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة بإسم Budget ومع كبر المنشآت ونتيجة تعقد مشاكل إدارتها ومع التطور التكنولوجي وزيادة حالة عدم التأكد البيئي بدأ المسؤولين في المنشآت في مختلف أنحاء العالم في إستخدام الموازنات للتخطيط والرقابة على أوجه النشاط المختلفة لمنشآتهم. وفي أول مراحل إستخدام الموازنات كانت عبارة عن جداول تقديرية كما هو مطلوب من موارد لتنفيذ خطة معينة، وكانت هذه الجداول تعد على أساس الخبرة والنتائج المحققة في الماضي ويعد Degazeux أول من استخدم مصطلح الموازنة حيث خصص فصلاً كاملاً عن الموازنات في كتابه الذي أصدره عام 1825، والذي وصف فيه الموازنات بأنها جداول تبين إحتياجات المنشأة من الموارد وتوقعات تدفق هذه المواد.⁽²⁰⁾

لم تنشأ الموازنة بمفهومها العلمي الراهن إلا بعد تشوّهه فحيث كان المجتمع يعيش حياة قبلية بدائية ، لم يكن ثمة حاجة للموازنات وبعد أن تنظم المجتمع بشكله الحديث في شكل دولة تقوم على رأسها حكومة تسيّر أمورها العادية من خلال صرف مجموعة النفقات والتفكير في إحضار مجموعة الإيرادات والعمل على الموازنة.

يعتقد أن الرومان هم أول من اضطر إلى تنظيم واردات الدولة ونفقاتها في إطار الموازنة العامة نظراً لإتساع رقعة الإمبراطورية ويقال أن الموازنة الرومانية كانت توضع آنذاك لخمس سنوات.

ارتبط تطور مفهوم الموازنات بتطور الدول وتكوينها وتطور نظام الحكم فيها حيث تعود جذور فكرة الموازنة العامة في إنجلترا مثلاً إلى بداية الصراع بين الحاكم والبرلمان نتيجة لزيادة رقابة البرلمان على أعمال الحاكم وتحديد سلطاته المالية وفي تأكيد حق الشعب في ضرورة رجوع الحاكم إلى ممثليهم في البرلمان قبل فرض أي ضريبة عليهم.⁽²¹⁾

(20) د. مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، (عمان ، دار المسيرة للنشر والطباعة ، 2002م) ص ص (231-232).

(21) د. خلف عبد الله الوردات وسهيل بسيم الدباس ، المحاسبة الإلكترونية وعداد موازنة البرامج والأداء ، (عمان ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 132

مفهوم الموازنة التخطيطية وتعريفها:

يسعى النشاط الإقتصادي وطبيعته إلى تحقيق هدف معين ومحدد ، ويلجأ لتحقيق هذا الهدف إلى الوسائل والطرق والأساليب المتاحة ويفاضل بينها طبقاً لمعايير معينة ويختار منها ما يمكنه من تحقيق الهدف المرغوب ، وهذا يعني في واقع الأمر وضع خطة أو برنامج عمل لتحقيق الهدف المرغوب ، ومن ثم متابعة التنفيذ الفعلي وتصحيح مساره يتمشى مع الخطة أو برنامج العمل الموضوع بغية بلوغ الهدف.

وعلى ذلك يرتبط مفهوم الموازنة التخطيطية بالمفهوم الحديث للإدارة العلمية في المشروعات الإقتصادية وتعد الموازنة التخطيطية من أهم الأدوات الضرورية لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة وبذلك تشكل أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية ، وهناك تعاريف متعددة للموازنة التخطيطية ويركز كل تعريف منها على ناحية معينة تختلف باختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعملية تدور غالبية هذه التعاريف حول التخطيط والرقابة وإتخاذ الإجراءات المصححة.(22)

يمكن تعريف الموازنة التخطيطية على أنها خطة شاملة ومنسقة للأنشطة المختلفة والموارد المالية في المشروع عنفترة معينة في المستقبل ومعبر عنها في شكل نظري.(23)

ويمكن تعريف الموازنة التخطيطية في أنها خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنسيق وتنظيم أوجه النشاط الإقتصادي لوحدة إقتصادية معينة في حدود الموازنة البشرية والمادية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة سلفاً باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف.(24)

وعرفت الموازنة التقديرية على انها خطة مالية شاملة تحدد الأهداف التي تقود الإدارة العليا لتحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة كما تحدد الوسائل التي تتبع لتحقيق هذه الأهداف بأفضل تكلفة إقتصادية ممكنة.(25)

وتعتبر الموازنة التخطيطية أنها خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع .

وتعرف بأنها أداة للتعبير الكمي والمالي عن خطة متناسقة ومعتمدة من الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية.(26)

أهمية الموازنة التخطيطية:

إن النشاط الإقتصادي بطبيعته هادف ، والأهداف عادة ما تكون مستقبلية فإن وضع خطة أو برنامج لتحقيق الأهداف يصبح من المسلمات المنطقية ولا يعني ذلك بالضرورة أن تكون الخطة أو البرنامج مكتوبة ، فكل تصرفاتنا اليومية في الواقع تمثل خطط أو برامج لتحقيق أهداف معينة بإتباع وسائل محددة يتم التوصل إليها عن طريق المفاضلة بين كل الوسائل والأساليب ويمكن القول بأن الموازنة في المنشآت التجارية لها نفس وظائف الموازنة التي يعدها الأفراد

(22) د. جبريل جوزيف كحالة وروان حلوة حنان ، المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء) ، عمان ، مكتبة دار الثقافة، 2002م) ، ص 37.

(23) د. أحمد نور وأحمد رجب عبد العال ، المحاسبة الإدارية مدخل كمي ، (الإسكندرية ، دار الجامعية للطباعة 1993م) ص 97.

(24) د. مصطفى نجم البشاري ، المحاسبة الإدارية ، (السودان ، فهرست المكتبة الوطنية ، 2007م) ، ص 118.

(25) أ.د. حسين شرف وجمال عوض ، الموازنات التخطيطية ، (القاهرة ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1995م) ، ص 4.

(26) أبوبكر نور ، وظائف وأنواع الموازنات التخطيطية ، محاسبة دوت نت .

بشكل غير رسمي ولكن تميل موازنات المنشأة لأن تكون أكثر تفصيلاً وتتطلب الكثير من العمل وذلك لأنها تأخذ الشكل الرسمي ولكنها تشبه الموازنات التي يعدها الأفراد في أغلب الأحيان ومثلها مثل الموازنات الشخصية فهي تساعد على تخطيط ورقابة المصروفات وكما تساعد على التنبؤ بنتائج الأعمال المركز المالي لفترات مستقبلية. (27)

أهداف الموازنات التخطيطية:

- التنسيق بين الأهداف المرجوة والقرارات التي يتم استخدامها في الحاضر على ضوء ما يتوافر من خبرة أبرزتها في هذا المجال أحداث الماضي وما يحتمل توافره ، من ظروف في المستقبل والتنسيق في هذا المجال ليس هدفاً في حد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق هدف الإستثمار (في العملية الإنتاجية) بصورة أكثر كفاءة أو أكثر ملائمة في المستقبل.
- عندما يصبح المستقبل في حكم التاريخ فلا شك أن قيمة الخبرة المكتسبة في هذا المجال تتوقف على إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالخطط التي كانت مستهدفة وتحليل الانحرافات وتقصي أسبابها لمعرفة ما إذا كان من الممكن التحكم فيها أم أنها ترجع إلى أسباب لا يمكن السيطرة عليها ، وهذا ما يسمى عادة بتحليل نتائج النشاط ويتم ذلك عن طريق:
- مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المخططة.
- مقارنة النتائج المحققة بالفترة الحالية بما تحقق من نتائج على الفترات السابقة.
- تحليل نتيجة المقارنات السابقة بغرض التقصي عن العوامل المختلفة التي كان لها أثر على اختلاف النتائج المحققة عن الأهداف المخططة.
- تشخيص المشاكل ورسم السياسات على ضوء التحليل والمقارنات السابقة من الأهداف بغرض استغلال الإمكانيات المتاحة أفضل استغلال ممكن على سبيل تحقيق الأهداف وهي بذلك تؤدي إلى توفير :
- خطة لتنسيقاً وتوجيه سير العمل.
- معيار لتقييم الأداء عن طريق تحليل نتائج النشاط. (28)

الخصائص التي تتميز بها الموازنة التخطيطية:

- اعتماد الموازنة على التقدير ليس مجرد توقعات بل نتائج محتملة معتمدة على أسس علمية وميدانية خبرة المسؤولية - قدرة استقرار أساليب علمية وإحصائية وإقتصادية.
- إرتباط الموازنة بفترة مستقبلية محددة ، سنة أو أكثر.
- شمول الموازنة لأوجه النشاط كافة في المشروع ، تعبر عن خطة شاملة بأكمله في المشروع. (29)
- تترجم الموازنات سياسات وأهداف المشروع إلى أرقام : كميات عينية ، مبالغ نقدية.
- الموازنة أداة لتخطيط والرقابة بواسطة المقارنات ، أداة من أدوات الإدارة.
- الموازنة التخطيطية وسيلة لتحديد المسؤوليات في المشروع والتوزيع على مراكز المسؤولية والتزام الأطراف بتحقيق الأهداف المرسومة. (30)

(27) عبد الحي مرعي ، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م) ، ص78.

(28) د. مصطفى نجم البشاري ، مرجع سابق ، ص ص 118-119

(29) د. مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الإدارية (عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2012م) ص ص 219-220

(30) المرجع السابق ، ص 220 .

- إن إعداد الموازنة التخطيطية بشكل علمي سليم يستلزم إشتراك ومشاركة كافة المستويات الإدارية في إعدادها ، وترجع أهمية ذلك إلى أن الموازنات المفروضة قد لا يتم تحقيقها بكفاءة ، أما إذا شارك العاملون في تحديد مستويات الأداء التي يتوقعون تحقيقها فإنهم سوف يكونون أكثر تحمساً لتحقيق تلك المستويات بفاعلية وكفاءة. (31)

الوظائف الرئيسية للموازنة التخطيطية:

تعتبر الموازنة أداة إدارة تساعد الإدارة في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الآتية: (32)

وظيفة التخطيط Planning:

يقصد بالتخطيط رسم الخطط للمستقبل مع مراعاة الاهداف التي ترغب الإدارة العليا للمنشأة في تحقيقها حيث يجب على الإدارة أن تخطط إذا ما أرادت تحقيق أهداف المنشأة ، إذ بدون تخطيط لم تدرس الإدارة مقدماً عن كل الإحتمالات المتوقعة وبالتالي لم تكن على استعداد لمقابلة أي منها عن طريق ما وضعته من خطط.

وظيفة التنسيق Co-ordination:

التنسيق هو المرحلة التي بواسطتها تتماشى خطط أوجه النشاط المختلفة مع بعضها في إنسجام ، وعن طريقها فإن جهود إدارات وأقسام المنشأة يجب أن توجه نحو تحقيق الأهداف الرئيسية الموضوعة فعلى سبيل المثال يجب أن يكون هناك توازن بين خطة المبيعات وخطة الإنتاج والإدارة المبيعات قد تتعاقد على كمية كبيرة من الوحدات ليس في إمكان إدارة الإنتاج تنفيذها من خلال الفترة المتفق عليها.

وظيفة الإتصال Communication:

تعتبر الموازنة التقديرية إحدى الوسائل المستخدمة في عملية الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة فمن الضروري أن يعرف كل أعضاء الإدارة خطط العمليات والتوقيتات اللازمة لها ومما لاشك فيه أن هذا يتطلب توزيع الموازنة التقديرية على كل أعضاء الإدارة قبل البدء في التنفيذ وذلك فإن كل فرد يكون على علم تام بالخطة الفرعية الخاصة بأوجه النشاط قسمة وبكيفية إرتباط الخطة الفرعية بالخطة الرئيسية المتعلقة بالمنشأة ككل وبذلك تضعف إدارة الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة وبذلك يكون هنالك عدم تعارض أو تنافر بين جهود الإدارة والأقسام المختلفة.

وظيفة الدافعية Motivation:

أما بالنسبة للدافعية فقد تمثل الموازنة عاملاً إيجابياً أو سلبياً ، فإذا اشتركت المستويات الإدارية الدنيا على إعداد الموازنة واقتنع المديرون المسؤولون عن التنفيذ يتوافق مصالحهم مع مصالح المنشأة أدى ذلك إلى تحقيق المطلوب وكان أثرها على الواقعية إيجابياً ، أما إذا تم تجاهل المستويات الإدارية الدنيا المسؤولة عن التنفيذ في مرحلة إعداد الموازنة ورفضت من قبل الإدارة العليا فقد تؤدي إلى آثار سلبية على الدافعية وتؤدي إلى تجاهل تنفيذ الموازنة وتحقيق أهدافها.

(31) أ.د. حسين شرف وجمال عوض ، مرجع سابق ، ص ص 9-12

(32) المرجع السابق ، ص ص 9-12

وظيفة الرقابة Control:

تقوم الموازنة بوظيفة الرقابة عن طريق تحديد إنحراف الأداء الفعلي عن التقديرات الموضوعة لهذا الأداء بالموازنة ويتم تحديد تلك الإنحرافات المشار إليها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي لأنشطة وعمليات المنشأة بتقديرات هذا الأداء الموضوعة بالموازنة.

أنواع الموازنات التخطيطية:

تختلف الموازنات التخطيطية في محتواها وأهدافها طبقاً لإختلاف الفترة التي تغطيها الموازنة ، وفيما يلي أنواع الموازنات طبقاً لأهم هذه العوامل والمتغيرات.(33)

الموازنات طبقاً لمدى الفترة الزمنية:

- موازنة قصيرة الأجل : تغطي فترة زمنية تقل عن العام فقد تكون نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية أو أسبوعية ، وتعد حسب الإحتياجات.
 - موازنة طويلة الأجل: تغطي فترة طويلة من الزمن تتعدى العام تكون خمسية ، أو عشرية أو أكثر من ذلك ، ويكون الهدف منها تخطيطي وليس رقابي .
 - موازنة مستمرة : تغطي فترات زمنية مستمرة سواء كانت قصيرة الأجل كالفترة التي تنقضي يتم تحديدها ، وبالتالي تزداد فعالية الموازنة كأداة للتخطيط وكوسيلة للرقابة.
- الموازنة طبقاً للنشاط الإقتصادي:

- الموازنة الجارية ، تعد لتخطيط النشاط الجاري من مبيعات وإنتاج ومصاريف متعلقة بالنشاط الجاري.
 - الموازنة الإستثمارية: تعد لتخطيط عمليات الأصول الثابتة والنشاط الإستثماري بالمشروع.
- الموازنة طبقاً لموضوع المعاملات:

- موازنة عينية يتم التعبير عن برنامج الإنتاج والبيع والمستلزمات السلعية والإحتياجات من القوى العاملة في صورة وحدات عينية وذلك قبل ترجمتها إلى قيمة مالية.
- موازنة مالية : تمثل ترجمة مالية للموازنات العينية.
- موازنة النقدية: تتضمن التحصيلات والمدفوعات النقدية المتوقعة ورصيد النقدية في أول ونهاية فترة الموازنة.

الموازنة طبقاً للوحدة المحاسبية:

غالباً ما تختلف الوحدات المحاسبية المستعملة لأغراض الموازنة عن الوحدة المحاسبية التقليدية وذلك على حسب الغرض من الموازنة.(34)

موازنة البرامج Programs Budgets:

- تقسيم أنشطة الوحدة الإقتصادية إلى برامج محددة.
- تعطي عامل الزمن أهمية كبيرة وذلك لإقتران تنفيذ البرامج بفترة زمنية محددة.
- قد تكن متعلقة بنشاط الإنتاج أو النشاط الإستثماري ويمكن أن يكون لها جوانبها العينية والمالية والنقدية.

موازنة المسؤوليات Responsibility Budgets:

- تقوم على مبدأ محاسبة المسؤولية.
- تهدف إلى فرض الرقابة على كفاءة التنفيذ وتقييم كفاءة الأداء.

(33) د. عبد الحي المرعي ، مرجع سابق ، ص ص 91-98

(34) د. مصطفى نجم البشاري ، مرجع سابق ، ص ص 121-123

- تتطلب أن يعرف كل مسئول دوره في الخطة العامة.
- يتطلب إعدادها إرتباط وثيق بين عملية إعدادها والهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

موازنات المنتجات Products Budgets:

- تعتبر الوحدة المحاسبية بأنشطتها المختلفة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة.
- تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى.
- تعتبر ملخصاً لكل الموازنات الفرعية من حيث علاقتها بالأهداف العامة للوحدة.

إعداد الموازنات طبقاً لمستوى النشاط:

ترتبط الكثير من عناصر التكاليف والإيرادات بمستوى أوجه فكلما زاد متسوى النشاط زادت التكاليف وزادت الإيرادات. وفي هذه الحالة ولرقابة عناصر التكاليف يجب تحديد مستويات النشاط التي يتوقع أن تسود خلال فترة الموازنة في المستقبل وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات. (35)

الموازنات الثابتة Fixed Budgets:

- تعد لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة.
- تعتبر ذات فائدة محددة لأغراض الرقابة وقياس كفاءة الأداء.
- تحتاج إلى عمليات مراجعة وتعديل مستمرة.

الموازنات المرنة Flexible Budgets:

- تعد بطريقة تجعل منها أداة لأي مزيج من الأنشطة الفعلية.
- تعد على اساس عدة مستويات تشغيل تحدد طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة.

مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية:

يرتبط إعداد الموازنة التخطيطية بعدد من المبادئ الأساسية وهي كالآتي: (36)

مبدأ تحديد الأهداف:

يتم وضع الأهداف وفق دراسات جادة دقيقة ، ويؤخذ بعين الإعتبار التعارض الذي قد يقوم بين أهداف الإدارات المختلفة، وضرورة التوفيق بين الأهداف بما يكفل تحقيق الغرض الأساسي للمشروع.

مبدأ الدافعية:

إن الهدف من التخطيط ووضع الموازنات هو رسم الأهداف التي يسعى المشروع لتحقيقها في ظل الظروف الداخلية والخارجية عن أساس الاستخدام الامثل للموارد والوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف وأن تكون التقديرات واقعية وقابلة للتحقيق.

مبدأ المشاركة والإقتناع وتوفير الحوافز:

لا يمكن تحقيق الأهداف أو الخطط بصورة مثلى على غياب التعاون الكامل بين الأقسام والإدارات بالمشروع وإيمان بالمسؤولين بالأهداف المرسومة ، والإقتناع بالأساليب المتبعة لتحقيقها ، وهذا يتطلب مشاركة هذه الإدارات المسؤولة عن تحقيق هذه الخطط مما يجعلهم

(35) المرجع السابق ، ص123

(36) د. صافي فلوح ، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات ، (دمشق ، مطبعة خالد من الوليد ، 1993م) ص 219

يشعرون بإشتراكهم في المسؤولية في تحقيق هذ الخطة ، ونظام الحوافز يرفع من مستويات العاملين وسيشعرهم بمصلحتهم في تحقيق الأهداف المخططة.

أركان الموازنات التخطيطية:

من الممكن تحديد أركان الموازنات التخطيطية كما يلي:(37)

- أنها تقديرات كمية وقيمة لبرامج وأنشطة المنشأة.
- أنها خطة شاملة ومنسقة تتعلق بفترة مستقبلية ، وتعتمد على التنبؤات والتقديرات التي تترجم أهداف الإدارة إلى أرقام شاملة لكل الأنشطة.
- أنها تعتمد على إرتباط المسؤولين وهذا لا يأتي إلا بمشاركتهم في وضع الخطة.
- أنها تمكن الإدارة من إتخاذ القرارات الصحيحة المناسبة.
- أنها تهدف في النهاية للوصول إلى الكفاية القصوى.

مقومات نظام الموازنات:

تتوقف فاعلية نظام الموازنات التقديرية على مجموعة من العوامل:(38)

- إشتراك مديري الإدارات ورؤساء الأقسام وغيرهم من المسؤولين بالمنشأة في وضع تقديرات الموازنة بما يكفل التأكد من أن التقديرات الموضوعة تمثل أهدافاً قابلة للتحقيق في ضوء الإمكانيات المتاحة لكل من هذه الإدارات أو الأقسام ، فضلاً عن الإشتراك الفعلي للأفراد المسؤولين عن تنفيذ الموازنة يعتبر التزاماً من جانبهم ببذل الجهود لتحقيق الأهداف الموضوعة.
- تحديد مسؤوليات كل من الإدارات أو الأقسام التي تشملها المنشأة عن النتائج التي يجب أن تحققها والتكلفة التي ترتبط بها ولذلك تشمل الموازنة على بيان البرامج التي تقع في اختصاص مراكز الخدمات الفنية وتحديد ما يتطلبه تنفيذ كل برنامج من عناصر التكلفة التي تخضع للرقابة بكل مركز على حدة وبذلك تؤدي الموازنات التقديرية وظيفتها كأداة لتحديد برامج الإنتاج والخدمات وتحديد المسؤولية عن تنفيذ هذه البرامج.
- إعداد تقديرات الموازنة على أساس دراسة إقتصادية دقيقة مع استخدام الأساليب الإحصائية الصحيحة لاسيما فيما يتعلق بالتنبؤ بالمتغيرات الأساسية كمستويات الأسعار وحجم المبيعات بكل مناطق التوزيع.
- إعداد مجموعة متكاملة من التقارير لمتابعة تنفيذ الموازنة في فترات دورية منتظمة وفقاً لنفس المفاهيم التي أعدت على أساسها تقديرات الموازنة.

إجراءات إعداد الموازنة:

يتم إعداد الموازنات تبعاً للخطوات التالية (39)

- تحديد وإعتماد الهدف الذي ترغب المنشأة في تحقيقه.
- تقوم لجنة الموازنة بتجميع المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة وهي:
- كميات وأنواع المنتجات المراد تسويقها للزبائن.
- كميات وأنواع الإنتاج الذي تلبى احتياجات السوق.

(37) د. يوحنا ال آدم ، د. صالح الرزق ، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة. (عمان ، دار المحامد للنشر والتوزيع ، 2000م) ص ص 183-185.

(38) أ.د.حسين شرف وجمال عوض ، مرجع سابق ، ص ص 6-8

(39) د. مصطفى يوسف كافي ، مرجع سابق ، ص 224

- كميات وأنواع المواد الأولية اللازمة لإنتاج وحدة المنتج من كل نوع من أنواع المنتجات.
- العمليات الإنتاجية التي تمر عليها وحدة المنتج من كل نوع من أنواع المنتجات والوقت اللازم لتصنيفها في كل مرحلة أو عملية حسب نوع العامل ودرجة مهاراته.
- سعر شراء الوحدة من كل نوع من المواد الأولية.
- المخزون من الإنتاج التام وغير التام والمواد الخام.
- معدل أجر الساعة حسب نوع العامل ودرجة مهارته.
- تقوم لجنة الموازنة الفرعية في كل قسم أو مركز مسؤولة بإعداد موازنة القسم أو المركز في ضوء الهدف المعتد والمحدد له وإرسالها إلى لجنة الموازنة المركزية.
- تقوم لجنة الموازنة المركزية بمراجعة الموازنات الفرعية التي تلقتها من إدارات الأقسام المختلفة طبقاً للخطوة الثالثة وذلك في ضوء المعلومات التي قامت بتجميعها في الخطة الثانية كما تقوم بالتنسيق بين تلك الموازنات الفرعية وإعداد مشروع الموازنة الشاملة للمنشأة وإرسالها إلى مجلس الإدارة الذي يقوم بدروه بدراسة المشروع ومناقشته مع لجنة الموازنة وإجراء التعديلات في ضوء ما يسفر عنه النقاش ، ثم اعتمادها كأساس للتنفيذ وتحقيق الأهداف.(40)

أركان الموازنات التخطيطية:

- من الممكن تحديد أركان الموازنات التخطيطية كما يلي:(41)
- أنها تقديرات كمية وقيمة لبرامج وأنشطة المنشأة ، بمعنى أنها تترجم أهداف الوحدة الاقتصادية إلى قيمة مالية.
- أنها خطة شاملة ومنسقة تتعلق بفترة مستقبلية ، وتعتمد على التنبؤات والتقديرات التي تترجم أهداف الإدارة إلى أرقام شاملة لكل الأنشطة.
- أنها تعتمد على إرتباط المسؤولين وهذا لا يتأتى إلا بمشاركتهم في وضع الخطة .
- أنها تمكن الإدارة من إتخاذ القرارات الصحيحة المناسبة.
- أنها تهدف في النهاية إلى تحقيق الكفاية القصوى.

مزايا الموازنات التخطيطية:

- مزايا الموازنات التخطيطية تتمثل في الآتي:(42)
- تستخدمها الإدارة كأسلوب لتخطيط أنشطة المنشأة.
- تمكن الإدارة العليا من إشترك الإدارات في وضع خطط المنشأة.
- تساعد المنشأة على تحديد الأهداف ورسم السياسات العامة والتفصيلية.
- تستخدمها الإدارة كوسيلة للتنسيق بين أنشطة المنشأة وبين إداراتها وأقسامها.
- تستخدمها الإدارة كأداة رقابية على كافة أنشطة المنشأة.
- تساعد على تحديد المسؤوليات وتفويض السلطات في المنشأة.
- تعمل على إستقرار أنشطة المنشأة بحل مشاكل التغيرات الدورية والموسمية قبل حدوثها.
- تنمي وتحسن الإتصال داخل المنشأة.
- تساعد الإدارة في مجال تقييم السياسات الحالية ورسم السياسات المستقبلية.

(40) المرجع السابق ، ص ص ، 224-225.

(41) يوحنا آل آدم ، د. صالح الرزق ، مرجع سابق ، ص ص 183-185

(42) د. حسين شرف ، ود. جمال عوض ، مرجع سابق ، ص ص 14-15

- توفر معياراً لتقييم الأداء.
- تعتبر أداة للتعليم التنظيمي.
- تجبر المنشأة على فحص نفسها.
- تقلل احتمالات عدم التأكد.

عيوب استخدام الموازنات التخطيطية:

- إن تحقيق المزايا السابقة لا ينفى وجود عيوب لاستخدام الموازنات التخطيطية تتمثل بالآتي:(43)
- إن الموازنة يتم إعدادها بناء على توقعات مستقبلية ، فإذا كانت هذه التوقعات بعيدة عن الواقع فإن ذلك يعني عدم دقة الموازنة وصعوبة إعتماها كأداة تخطيط ورقابة.
- يتطلب إعداد الموازنة وتنفيذها ومتابعتها جهداً ووقتاً ومالاً وكذلك توافر إمكانيات ومهارات إدارية لازمة ، وهنا يثار السؤال عند الجدوى الإقتصادية من تكلفة إعداد وتنفيذ الموازنة.
- إن وجود الموازنة والدعوة للإلتزام ببرامجها قد يؤدي إلى تعارض مع وظيفة المديرين ويدفعهم إلى التخلص من هذه الخطط لما قد يشعرون بأن الموازنة لم تترك لهم شيئاً لفعله.
- قد يخلق تنفيذ الموازنة معارضة بعض المستويات الإدارية التي لم تشارك بصورة فعالة في صياغتها والعمل على إنشائها لم قد ترى على انه ضغط موجه عليهم .

(43) د. أحمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية (الإسكندرية : مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية ، 1987م)، ص314.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول الباحثون في هذا الفصل نبذة تعريفية عن عينة الدراسة وتحليل البيانات وتحليل الفرضيات وذلك من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن عينة البحث

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن البنك الزراعي

لمحة تاريخية : (44)

جاء انشاء البنك الزراعي السوداني كأول بنك وطني بالبلاد عندما كانت كل البنوك العاملة حينها فروع أجنبية .

صدر قانون انشاء البنك في 1957/6/17 وياشر نشاطه الفعلي في عام 1959م ، وقد تطور عمل البنك منذ ذلك التاريخ وحتى الآن (نحو 57 عاما) حتى أصبح مؤسسة مصرفية شاملة ، وأحد أهم أعمدة القطاع المصرفي التي تسهم بفاعلية في دفع عجلة التنمية الزراعية ونمو الناتج المحلي الاجمالي .

البنك مملوك بالكامل للدولة ، وهو عضو في صندوق ضمان الودائع المصرفية ورأس ماله مساهمة ما بين وزارة المالية الاتحادية وبنك السودان .

رأس المال المصرح به 5000.000.000 جنيه سوداني .

رأس المال المدفوع 8580000000 جنيه سوداني .

الهدف الاستراتيجي:

النهوض بالاقتصاد القومي المتعمد علي الزراعة بشقيها النباتي والحيواني بما في ذلك التصنيع الزراعي .

الأهداف العامة :

تقديم التسهيلات اللازمة للنصهوض بالقطاع الزراعي بالسودان وتطويره وكل أوجه النشاط الأخرى سواء كانت طارئة أو اضافية أو ثانوية أو فرعية ، وذلك بتقديم التمويل (عينا أو نقداً) والخدمات والارشاد والتدريب والتسويق والتخزين للأشخاص المعتمدين الممولين بواسطة البنك الذين يشغلون بالقطاع الزراعي والنشاط الأخرى بالبلاد وزيادة معدلات الإنتاج وتحقيق التنمية الريفية .

توفير مخزون استراتيجي من السلع لتحقيق الأمن الغذائي من خلال جمع المعلومات واعداد الدراسات واجراء البحوث وتوفير التمويل وزيادة الأوعية التخزينية بالبلاد

(44) . البنك الزراعي السوداني .

والمساعدة في انشاء مشاريع نموذجية رائدة لزيادة الانتاج في قطاع الزراعي والصناعي وفق التقانات الحديثة بالتنسيق مع الجهات المختصة .

التسهيلات التي يقدمها البنك :

يتيح البنك التمويل في مجالات انتاجية متعددة تتضمن تمويل عمليات الإنتاج الزراعي النباتي (المحاصيل الحقلية والبستانية) والحيواني (تسمن ، البان ، دواجن واسماك) .

ويشجع البنك الاستثمار في مجالات التصنيع الزراعي النباتي والحيواني بتقديم التمويل الراسمالي والتشغيلي عبر الاستثمارات المشتركة مع إعطاء اهتمام خاص اهتمام للصناعات الزراعية والحيوانية الريفية .

يمول البنك مستلزمات ومدخلات الإنتاج (الاليات الزراعية وملحقات ، الأسمدة ، المبيدات، التقاوي المحسنة ، قوارب الصيد السلالات المحسنة من الحيوانات ، بالإضافة الي الخدمات البيطرية .

يقدم البنك خدمات الأوعية التخزينية المختلفة (تخزين جميع أنواع المحاصيل) ويتيح تمويل إنشاء الأوعية التخزينية المبردة لحفظ المنتجات البستانية والحيواني ، كما يحقق الغذائي الداخلي من خلال المخزون الاستراتيجي .

يتيح البنك خدمات التسويق الداخلي والخارجي للعملاء وتصدير المحاصيل .

يقدم البنك كل الخدمات المصرفية التقليدية والالكترونية في مجال (الودائع الجارية ، والاستثمارية ، التحويل الفورية ، خدمات الصراف الالي ، المحافظ الالكترونية ، نقاط البيع ، الدفع بالموبايل في المعاملات ، خطابات الضمان والاعتمادات المستندية) عبر شبكة واسعة من الفروع المحلية وشبكة مراسلين عالية عبر سويفت (SWIFT) .

يعمل البنك علي استقطاب القروض والمنح والتسهيلات من سوق المال المحلي والاقليمي والعالمي ، مما يمكن البنك من تنفيذ العديد من مشاريع التنمية الزراعية والريفية الشاملة .

البنيات التحتية يمتلك البنك بنية واصول مهمة وهي لازمة وضرورية لتسهيل أداء مهام البنك منها :

المقر الرئيسي : ملك للبنك ويتكون مع عمارة من سبعة طوابق تقع في قلب العاصمة الخرطوم بمنطقة المقرن / ش الجمهورية .

عدد 106 فرعاً و 13 مكتباً تغطي كل ولايات السودان .

عدد خمس صوامع غلال بكل من بورتسودان والقضارف وربك والدبيبات طاقتها التخزينية 295,000 طن .

مخازن إستراتيجية وريفية بكل أنحاء البلاد طاقتها التخزينية الاجمالية 340,8458 طن.

المطبعة وتقوم بطباعة المستندات التي تخص البنك وتعمل وفق أسس تجارية وتقدم خدماتها في مجال الطباعة للجميع .

مركز الاستشعار عن بعد ونظم المعلومات الجغرافية GIS الهدف من إنشائه متابعة عمليات التمويل الزراعي الذي يقدمه البنك مما يقلل المخاطر ، وعمل تقديرات للأنتاج مما يسهم في توفير المعلومات مبكراً ومن ثم تحقيق الأمن الغذائي ووضع خطط للتخزين والتسويق والتصدير بناء علي الانتاج المتوقع ، كما سيسهم في توفير المعلومات للجهات الأخرى ذات الصلة كشركات التأمين (المركز ما زال مشروعاً في مرحلة الإنشاء وجمع المعلومات) . (45)

(45) . البنك الزراعي السوداني .

المبحث الثاني

تحليل البيانات

إجراءات الدراسة الميدانية

تناولت الباحثون في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي اتبعوها في تنفيذ هذه الدراسة ، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته ، وطريقة اعداد اداتها ، والاجراءات التي اتخذت للتأكيد من صدقها وثباتها ، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها ، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج ، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة .

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثون أن يعمموا عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ، يتكون مجتمع الدراسة الاصيلي من جميع الموظفين في الجهات الاتية : البنك الزراعي بالإضافة الي بعض الأساتذة الجامعيين من الإختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث .

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (40) استمارة استبيان علي المستهدفين من بعض الجهات ، وقد استجاب (40) فرداً حيث أعادوا الاستبيان بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة اي ما نسبته تقريباً (100%) من المستهدفين .

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحثون علي تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها علي الآتي :

- 1- الافراد من مختلف الفئات العمرية (من 30 سنة فأقل ، من 30 سنة – 40 سنة ، من 40 سنة – 50 سنة ، أكثر من 50 سنة) .
- 2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (دبلوم وسيت ، بكالوريوس ، دبلوم عالي ، ماجستير) .
- 3- الأفراد من مختلف التخصصات العملية (محاسبة ، تكاليف ومحاسبة ادارية ، ادارة اعمال ، اقتصاد ، دراسات مصرفية) .
- 4- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة بريطانية ، زمالة امريكية ، زمالة عربية ، زمالة سودانية ، لاتوجد زمالة) .
- 5- الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مدير عام ، مدير مالي ، مدير اداري ، مراجع خارجي ، مراجع داخلي ، محاسب) .
- 6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل ، من 6 – 10 سنوات ، من 11 -15 سنة ، من 16 -20 سنة ، اكثر من 20 سنة) .

جدول رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30	2	5.0 %
من 30 الي 40 سنة	9	22.5 %
من 40 الي 50 سنة	12	30.0 %
أكثر من 50 سنة	17	42.5 %
المجموع	40	100 %

المصدر : اعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ، 2017م .

يبين الجدول رقم (1/2/3) ان غالبية عينة الدراسة هم من الفئة العمرية اكثر من (50) سنة ، حيث بلغ عددهم (17) فرد ويمثلون ما نسبة (42,5)% من العينة الكلية ، ثم يليهم بالعدد افراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (40 - 50) سنة ، اذا بلغ عددهم (12) فرداً وبنسبة (30) % ، ثم يلهم بالعدد افراد عينة الدراسة من الفئة العمرية (30 - 40) سنة ، اذا بلغ عددهم 9 افراد وبنسبة (22,5) % من العينة الكلية ، واخيراً الفئة العمرية أقل من (30) سنة والبالغ عددها فردين بنسبة 5% من العينة الكلية .

وتعتبر هذه النسب مؤشراً علي نضج افراد عينة البحث والذي بدوره يؤثر بصورة جيدة علي دقة اجابتهم من خلال الاستبانة حيث بلغت نسبة الأفراد الذين تزيد أعمارهم عن ال 30 (95%) .

جدول رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغير المؤهل الاكاديمي .

المؤهل الأكاديمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم وسيت	6	15.0 %
بكالوريوس	19	47.5 %
دبلوم عالي	6	15.0 %
ماجستير	8	20.0 %
دكتورة	1	2.5 %
المجموع	40	100 %

المصدر : اعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ، 2017م .

يوضح الجدول رقم (2/2/3) ان غالبية عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل الاكاديمي البكالوريوس حيث بلغ عددهم (19) فرد وبنسبة (47,5)% ، وتتضمن العينة علي فرد واحد وبنسبة (2,5) % ومن ذوي المؤهل الاكاديمي دكتوراه ، كما تضمنت العينة علي (8) افراد وبنسبة (20)% لهم المؤهل الاكاديمية ماجستير ، وتضمنت العينة علي (6) افراد وبنسبة (15)% لهم المؤهل الاكاديمي دبلوم عالي ، كما تضمنت العينة علي (6) افراد وبنسبة (15)% لهم المؤهل الاكاديمي دبلوم وسيط .

يعتبر ذلك مؤشراً جيداً يدعم النتائج المتوصل اليها اذا ان النسب تشير الي التاهيل العلمي بمختلف مستوياته لافراد عينة الدراسة .

جدول رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي .

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة مالية	14	35.0 %
ادارة اعمال	10	25.0 %
اقتصاد	4	10.0 %
دراسات مصرفية	3	7.5 %
تكاليف ومحاسبة ادارية	5	12.5 %
اخرى	4	10.0 %
المجموع	40	100.0 %

المصدر : اعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ، 2017م .

الجدول رقم (3/2/3) يوضح ان التخصص العلمي لغالبية افراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية حيث بلغ عدد افراد العينة المخصصين في المحاسبة المالية (14) فرداً بنسبة (35)% ، وكما تضمنت هذه الدراسة (10) افراد بنسبة (25) من المتخصصين من ادارة الاعمال ، كما تضمنت العينة (4) افراد بنسبة (10)% من ذوي التخصصات العملية الاخرى ، وتضمنت العينة (5) افراد بنسبة (12,5)% من المتخصصين في التكاليف والمحاسبة الادارية ، تضمنت العينة علي 3 افراد بنسبة (7,5)% من المتخصصين في الدراسات المصرفية ، وتضمنت العينة علي (4) افراد بنسبة (10)% من المتخصصين في الاقتصاد .

تشير النسب الي ان (72,5)% من افراد عينة البحث من التخصصات المحاسبة المالية والادارة والتكاليف وهي تخصصات ذات درايه وافيه بتكاليف الجودة والاداة المالي وهذا يعتبر مؤشراً ايجابياً يدعم واقعية ايجابات الاستبانة وبالتالي يدعم النتائج المتوصل اليها .

جدول رقم (4/2/3)

جدول التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني .

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
10.0 %	4	زمالة بريطانية
2.5 %	1	زمالة عربية
7.5 %	3	زمالة سودانية
80.0 %	32	لا توجد زمالة
100.0 %	40	المجموع

المصدر : اعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ، 2017م .

جدول رقم (4/2/3) يوضح ان غالبية افراد عينة الدارسة لا توجد لديهم زمالة مهنية حيث بلغ عددهم (32) فرداً بنسبة (80)% ، وتضمنت العينة علي (3) افراد بنسبة (7,5) % لديهم المؤهل المهني الزمالة السودانية ، وتتضمن العينة علي فرد واحد وبنسبة (2,5) % لديهم المؤهل المهني الزمالة العربية ، وتضمن العينة علي (4) افراد بنسبة (10) % لديهم المؤهل المهني الزمالة البريطانية .

يظهر الشبه تنوع امتلاك افراد عينة البحث المؤهلات المهنية الامر الذي يدعم مصدقية اجاباتهم.

جدول رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي .

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
7.5 %	3	مدير مالي
12.5 %	5	مدير اداري
10.0 %	4	مراجع داخلي
52.5 %	21	محاسب مالي
17.5 %	7	اخرى
100.0 %	40	المجموع

المصدر : اعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ، 2017م .

يوضح جدول رقم (6/2/3) ان غالبية افراد عينة الدراسة يشغلون وظائف محاسب مالي ، اذا بلغ عددهم في العينة (21) فرد وبنسبة (52,5)% ، ثم يلي في المرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظائف اخرى حيق بلغ عددهم (7) فراداً وبنسبة (17,5)% و (5) افراد مدير اداري بنسبة (12,5)% و(4) مراجع داخلي بنسبة (10)% ، و(3) مدير مالي وبنسبة (7,5)% .

جدول رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة .

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
12.5 %	5	سنوات 6 - 10
22.5 %	9	سنوات 11 - 15
47.5 %	19	سنوات 16 - 20
17.5 %	7	سنوات + 20
100.0 %	40	المجموع

المصدر : اعداد الباحثون من الدراسة الميدانية ، 2017م .

يوضح جدول رقم (6/2/3) ان غالبية عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (16-20) سنة حيث بلغ عددهم (19) فرد وبنسبة (47,5)% ، ثم ياتي في المرتبة الثانية من حيث العدد افراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبره من (11- 15) سنة حيث بلغ عددهم (9) وبنسبة (22,5) % ثم افراد عينة الدراسة الذين لهم خبره اكبر من (20) سنة حيث بلغ عددهم (7) افراد وبنسبة (17)% ، ثم افراد الدراسة الذين لديهم سنوات خبره من (6- 10) سنة بلغ عددهم (5) سنوات وبنسبة (12,5)% .

بلغ نسبة الافراد الاقل من (20) سنة (82)% واكثر من (20) سنة (17,5) % وهذا يرجع الي جدول توزيع الاعمار الذي يدل علي صدق اجابات عينة البحث فيما يخص سنوات الخبرة الامر الذي يدعم واقعية النتائج المتوصل اليها.

جدول رقم (7/2/3)

الفرضية الاولى: تؤثر تكاليف الجودة على كفاءة الاداء المالي

النسبة					العبارات	
لا او بشدة وافق	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشد		
0	0	2	28	10	1	تساعد التكاليف في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا
%0	%0	%5	%75	%25		
0	0	4	30	6	2	يساعد تحسين مستوى الجوده على تخفيض تكاليف الفشل الداخلي
%0	%0	%10	%75	%15		
0	1	3	29	7	3	تعمل تكاليف الوقايه على التاكيد من الالتزام بعايير الجوده
%0	%2.5	%7.5	%72.5	%17.5		
0	6	11	17	6	4	تكاليف الفشل الخارجي تؤثر على سمعة المنشأة وينعكس ذلك على الاداء المالي
%0	%15	%27	%42	%15		
0	0	2	24	14	5	تعمل تكاليف الفحص والتقييم على اكتشاف الوحدات التالفه في كل المراحل الصناعيه مما يؤدي الي تحسين جوده الخدمة او المنتج
0%	0%	5%	60%	35%		

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسات الميدانية 2017:

من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الأولى 25% ووافق بنسبة 75% ومحايد بنسبة 5% والذين لا يوافقون 0% والذين لا يوافقون 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وأيضاً من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 15% وأوافق نسبة 75% ومحايد نسبة 10% ولا أوافق نسبة 0% ولا أوافق بشدة نسبة 0% مما يرجح

القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما النسبة للعبارة الثالثة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثالثة بلغت 17.5% والذين يوافقون 72.5% ومحايد 7.5% ولا أوافق 2.5% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 15% والذين يوافقون بنسبة 42% ومحايد 27% ولا أوافق 15% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة بلغت 35% ونسبة الذين يوافقون بلغت 60% ومحايد 5% ولا أوافق 0% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

الفرضية الثانية: تؤثر تكاليف الجودة على حساب النسب المالية

جدول رقم (8/2/3)

النسبة					العبارات	
لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة		
0	2	10	16	12	تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي	1
0%	5%	25%	40%	30%		
0	0	5	27	8	تشير نسب الربحية الي حالة الاداء التشغيلي للشركة	2
0%	0%	12.5%	67.5%	20%		
0	1	7	26	6	تعبّر نسب النشاط على العلاقة بين انواع تكاليف الجودة	3
0%	2.5%	17.5%	65%	15%		
0	3	5	21	11	تقيس نسبة السيولة مقدرة الشركة على الوفاء بالالتزاماتها الخاصة بتكاليف الجودة	4
0%	7.5%	12.5%	52.5%	27.5%		

0	0	8	25	7	تعمل نسبة الانتاج المعيب الى كمية الانتاج الكلي والتي هي من نسب الانتاج الى ملاحظة التطور في نوعية وجودة المنتج او الخدمة	5
0	0	20%	62.5%	17.5%		

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسات الميدانية 2017:

من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الأولى 30% ووافق بنسبة 40% ومحايد بنسبة 25% والذين لا يوافقون 0% والذين لا يوافقون 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وأيضاً من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 20% وأوافق نسبة 67.5% ومحايد نسبة 12.5% ولا أوافق نسبة 0% ولا أوافق بشدة نسبة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما النسبة للعبارة الثالثة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثالثة بلغت 15% والذين يوافقون 65% ومحايد 17.5% ولا أوافق 2.5% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 27.5% والذين يوافقون بنسبة 52.5% ومحايد 12.5% ولا أوافق 7.5% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .أما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون بشدة بلغت 17.5% ونسبة الذين يوافقون بلغت 62.5% ومحايد 20% ولا أوافق 0% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

جدول رقم (9/2/3)

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الافصاح عن تكاليف الجودة والتدفقات النقدية

النسبة					العبارات
لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	
0	0	3	24	13	1 ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة
0%	0%	7.5%	60%	32.5%	
0	0	2	26	12	2 تعمل التدفقات النقدية على ترشيد قرارات الادارة المتعلقة بتكاليف الجودة
0%	0%	5%	65%	30%	
0	0	1	29	10	3 تحدد التدفقات النقدية كفاءة الشركة في ادارة استثماراتها الحالية والمستقبلية
0%	0%	2.5%	72.5%	25%	
0	0	2	26	12	4 تساعد التدفقات النقدية في معرفة المدفوعات من تكاليف الجودة المستخدمة في تحسين جودة المنتج
0%	0%	5%	65%	30%	
0	1	5	26	8	5 تعمل قائمة التدفقات على تقييم الاثر النقدي لكافة النشاطات المتعلقة بالجودة بما في ذلك تكاليف الجودة
0	2.5%	12.5%	65%	20%	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسات الميدانية 2017:

من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الأولى 32.5% ووافق بنسبة 60% ومحايد بنسبة 7.5% والذين لا يوافقون 0% والذين لا يوافقون 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وأيضاً من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 30% ووافق بنسبة 65% ومحايد بنسبة 5% ولا أوافق بنسبة 0% ولا أوافق بشدة بنسبة 0% مما

يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما النسبة للعبارة الثالثة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثالثة بلغت 25% والذين يوافقون 72.5% ومحايد 2.5% ولا أوافق 0% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 30% والذين يوافقون بنسبة 65% ومحايد 5% ولا أوافق 0% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة بلغت 20% ونسبة الذين يوافقون بلغت 65% ومحايد 12.5% ولا أوافق 2.5% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

جدول رقم (10/2/3)

الفرضية الرابعة : يساعد الإفصاح عن تكاليف الجودة على دقة الموازنات التخطيطية

النسبة					العبارات
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
0	0	3	21	16	1 تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها .
0%	0%	7.5%	52.5%	40%	
0	1	3	30	6	2 تشمل الموازنة التخطيطية جميع أنواع تكاليف الجودة .
0%	2.5%	7.5%	75%	15%	
0	0	2	33	5	3 تترجم الموازنة السياسات واهداف المشروع التي تسعى الى تحسين الجودة عن طريق تكاليف الجودة الى " ارقام ، كميات عينيه ، مبالغ مالية"
0%	0%	5%	82.5%	12.5%	
2	2	5	18	13	4 الموازنة اداة للرقابة والتخطيط بواسطة المقارنة بين تكاليف الجودة والجودة .
5%	5%	12.5%	45%	32.5%	

		%			
1	3	1	24	11	5 الموازنة التخطيطية تعمل على توزيع مراكز المسؤولية على كل ادارة من ادارات تكاليف الجودة .
2.5%	7.5%	2.5 %	60%	27.5%	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسات الميدانية 2017:

من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الأولى 40% ووافق بنسبة 52.5% ومحايد بنسبة 7.5% والذين لا يوافقون 0% والذين لا يوافقون 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة . وأيضاً من الجدول يلاحظ أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثانية من عينة الدراسة بلغت 15% ووافق بنسبة 75% ومحايد بنسبة 7.5% ولا أوافق بنسبة 2.5% ولا أوافق بشدة بنسبة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. اما النسبة للعبارة الثالثة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الثالثة بلغت 12.5% والذين يوافقون 82.5% ومحايد 5% ولا أوافق 0% ولا أوافق بشدة 0% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة. أما بالنسبة للعبارة الرابعة فنجد أن نسبة الذين يوافقون بشدة على العبارة الرابعة من عينة الدراسة بلغت 32.5% والذين يوافقون بنسبة 45% ومحايد 12.5% ولا أوافق 5% ولا أوافق بشدة 5% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة .أما بالنسبة للعبارة الخامسة فنجد ان نسبة الذين يوافقون بشدة بلغت 27.5% ونسبة الذين يوافقون بلغت 60% ومحايد 2.5% ولا أوافق 7.5% ولا أوافق بشدة 2.5% مما يرجح القرار الإحصائي بقبول فرضية الدراسة ورفض فرضية العدم في حدود العبارة المذكورة.

المبحث الثالث

إختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الإستبان التي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص أثر تكاليف الجودة على كفاءة الأداء المالي ، حيث تم إعطاء الدرجة (1) كوزن لكل إجابة "وافق بشدة" ، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "وافق" ، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد" ، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "لا أوافق" ، والدرجة (5) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة" . ان كل ما سبق ذكره على حسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الإسمية إلى متغيرات كمية ، وبعد ذلك يتم إستخدام مربع كاي وإختبار المصدقية لكل إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية .

جدول رقم (1/3/3)

مربع كاي والمتوسط والوسيط وإختبار المصدقية لإجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

العبارة	مربع كاي	المتوسط	الوسيط	درجة الحرية	إختبار المصدقية
تساعد تكاليف في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا	13.810	1.8	2	4	0.03
يساعد تحسين مستوي الجودة علي تخفيض مكاليف الفشل الداخلي	21.4356	1.95	2	6	0.003
تعمل تكاليف الوقاية علي التأكد من الالتزام بمعايير الجودة	5.37	1.95	2	3	0.061

0.431	6	2	2.42	40.06	تكاليف الفشل الخارجي تؤثر سمعة المنشأة وينعكس ذلك علي الاداء المالي
0.03	4	2	1.75	13.809	تعمل تكاليف الفحص والتقييم على اكتشاف الوحدات التالفة في كافة المراحل الصناعية مما يؤدي الى تحسين جودة الخدمة او المنتج وينعكس ذلك ايجابا على الاداء المالي للمنشأة

المصدر : إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية ، 2017م

مربع كاي:

- بما أن قيمة مربع كاي هي 13.810 عند درجة حرية (4) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير تساعد تكاليف في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا والمتغير يساعد تحسين مستوي الجودة علي تخفيض مكاليف الفشل الداخلي لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 21.4356 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير تساعد تكاليف في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا والمتغير يساعد تحسين مستوي الجودة علي تخفيض مكاليف الفشل الداخلي لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.

- بما أن قيمة مربع كاي هي 5.37 عند درجة حرية (3) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير تساعد تكاليف في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا والمتغير يساعد تحسين مستوي الجودة علي تخفيض مكاليف الفشل الداخلي لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 40.06 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير تساعد تكاليف في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا والمتغير يساعد تحسين مستوي الجودة علي تخفيض مكاليف الفشل الداخلي لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 13.809 عند درجة حرية (4) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير تساعد تكاليف في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا والمتغير يساعد تحسين مستوي الجودة علي تخفيض تكاليف الفشل الداخلي لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.

الوسيط:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تكاليف الجودة تساعد في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تحسين مستوي الجودة يساعد علي تخفيض مكاليف الفشل الداخلي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تكاليف الوقاية تعمل علي التاكيد من الالتزام بمعايير الجودة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تكاليف الفشل الخارجي تؤثر سمعة المنشأة وينعكس ذلك علي الاداء المالي.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تكاليف الفحص والتقييم تعمل على اكتشاف الوحدات التالفة في كافة المراحل الصناعية مما يؤدي الى تحسين جودة الخدمة او المنتج وينعكس ذلك ايجابا على الاداء المالي للمنشأة.

جدول رقم (2/3/3)

مربع كاي والمتوسط والوسيط وإختبار المصدقية لإجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

العبارة	مربع كاي	المتوسط	الوسيط	درجة الحرية	اختبار المصدقية
تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي	0.179	2.05	2	6	0.079
تشير نسب الربحية الي حالة الاداء التشغيلي للشركة	0.00	1.925	2	9	.001
تعبر نسب النشاط على العلاقة بين انواع تكاليف الجودة	0.004	2.07	2	9	0.000
تقيس نسبة السيولة مقدرة الشركة على الوفاء بالالتزاماتها الخاصة بتكاليف الجودة	0.236	2.00	2	6	0.133
تعمل نسبة الانتاج المعيب الي كمية الانتاج الكلي والتي هي من نسب الانتاج الي ملاحظة التطور في نوعية وجودة المنتج او الخدمة	0.179	2.02	2	6	0.079

المصدر : إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية ، 2017م

مربع كاي:

- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.179 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية (بين المتغير تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي) والمتغير (تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.00 عند درجة حرية (9) عند الإختبار فهي إذن أصغر من 0.05 وهذا يؤكد وجود علاقة إحصائية جوهريّة بين المتغير (تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي) والمتغير (تشير نسب الربحية الي حالة الاداء التشغيلي للشركة) لذا نرفض فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.004 عند درجة حرية (9) عند الإختبار فهي إذن أصغر من 0.05 وهذا يؤكد وجود علاقة إحصائية جوهريّة بين المتغير (تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي) والمتغير (تعتبر نسب النشاط على العلاقة بين انواع تكاليف الجودة) لذا نرفض فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.236 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي) والمتغير (تقيس نسبة السيولة مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها الخاصة بتكاليف الجودة) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.179 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي) والمتغير (تعمل نسبة الانتاج المعيب الى كمية الانتاج الكلي والتي هي من نسب الانتاج الى ملاحظة التطور في نوعية وجودة المنتج او الخدمة) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.

الوسيط:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن النسب المالية تعتبر افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن نسب الربحية تشير الي حالة الاداء التشغيلي للشركة .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على تعبر نسب النشاط على العلاقة بين انواع تكاليف الجودة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تقيس نسبة السيولة مقدرة الشركة على الوفاة بالتزاماتها الخاصة بتكاليف الجودة .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تعمل نسبة الانتاج المعيب الي كمية الانتاج الكلي والتي هي من نسب الانتاج الي ملاحظة التطور في نوعية وجودة المنتج او الخدمة.

جدول رقم (3/3/3)

مربع كاي والمتوسط والوسيط وإختبار المصادقية لإجابات افراد عينة الدراسة
على عبارات الفرضية الثالثة

العبارة	مربع كاي	المتوسط	الوسيط	درجة الحرية	اختبار المصادقية
ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للادارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة	0.074	1.75	2	4	0.016
تعلم التدفقات النقدية على تقييم قرارات الادارة	0.005	1.75	2	6	0.001
تحدد التدفقات النقدية كفاءة الشركة في ادارة استثماراتها الحالية والمستقبلية	0.101	1.77	2	6	0.120
تساعد التدفقات النقدية في معرفة المدفوعات من تكاليف الجودة المستخدمة في تحسين جودة المنتج	0.756	1.8	2	6	0.435
تعلم قائمة التدفقات على تقييم الاثر النقدي لكافة النشاطات المتعلقة بالجودة بما في ذلك تكاليف الجودة	0.074	1.97	2	4	0.016

إعداد : الباحثين من الدراسة الميدانية ، 2017م

مربع كاي:

- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.074 عند درجة حرية (4) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين (ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة) والمتغير (ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.005 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة) والمتغير (تعمل التدفقات النقدية على تقييم قرارات الإدارة) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.101 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة) والمتغير (تحدد التدفقات النقدية كفاءة الشركة في ادارة استثماراتها الحالية والمستقبلية) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.756 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة) والمتغير (تساعد التدفقات النقدية في معرفة المدفوعات من تكاليف الجودة المستخدمة في تحسين جودة المنتج) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.074 عند درجة حرية (4) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين (ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة) والمتغير (تعمل قائمة التدفقات على تقييم الاثر النقدي

لكافة النشاطات المتعلقة بالجودة بما في ذلك تكاليف الجودة) لذا نقبل فرض
العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.

الوسيط:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن التدفقات النقدية تعمل على تقييم قرارات الإدارة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن تكاليف الوقاية تعمل تحدد التدفقات النقدية كفاءة الشركة في إدارة استثماراتها الحالية والمستقبلية .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن التدفقات النقدية تساعد في معرفة المدفوعات من تكاليف الجودة المستخدمة في تحسين جودة المنتج.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن قائمة التدفقات تعمل على تقييم الاثر النقدي لكافة النشاطات المتعلقة بالجودة بما في ذلك تكاليف الجودة.

جدول رقم (4/3/3)

مربع كاي والمتوسط والوسيط وإختبار المصدقية لإجابات افراد عينة الدراسة
على عبارات الفرضية الرابعة

اختبار المصدقية	درجة الحرية	الوسيط	المتوسط	مربع كاي	العبارة
0.012	8	2	1.675	0.075	تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها .
0.098	6	2	1.975	0.4410	تشمل الموازنة التخطيطية جميع انواع تكاليف الجودة .
0.058	4	2	1.925	0.245	تترجم الموازنة السياسات واهداف المشروع التي تسعى الى تحسين الجودة عن طريق تكاليف الجودة الى " ارقام ، كميات عينية ، مبالغ مالية"
0.000	8	2	2.05	0.002	الموازنة اداة للرقابة والتخطيط بواسطة المقارنة بين تكاليف الجودة والجودة .
0.012	8	2	1.975	0.075	الموازنة التخطيطية تعمل على توزيع مراكز المسؤولية على كل ادارة من ادارات تكاليف الجودة .

إعداد : الباحثين من الدراسة الميدانية ، 2017م

مربع كاي:

- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.075 عند درجة حرية (8) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين (تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها) والمتغير (تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها). لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.4410 عند درجة حرية (6) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها). والمتغير (تشمل الموازنة التخطيطية جميع انواع تكاليف الجودة) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.245 عند درجة حرية (4) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها). والمتغير (تترجم الموازنة السياسات واهداف المشروع التي تسعى الى تحسين الجودة عن طريق تكاليف الجودة الى " ارقام ، كميات عينية ، مبالغ مالية") لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.002 عند درجة حرية (8) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين المتغير (تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها) والمتغير (الموازنة اداة للرقابة والتخطيط بواسطة المقارنة بين تكاليف الجودة والجودة) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.
- بما أن قيمة مربع كاي هي 0.075 عند درجة حرية (8) عند الإختبار فهي إذن أكبر من 0.05 وهذا يؤكد عدم وجود علاقة إحصائية بين (تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها) والمتغير (الموازنة التخطيطية تعمل على توزيع مراكز المسؤولية على كل ادارة من ادارات تكاليف الجودة) لذا نقبل فرض العدم القائل بعدم وجود علاقة بين المتغيرات.

الوسيط:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنات التخطيطية تساعد في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنة التخطيطية تشمل جميع انواع تكاليف الجودة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنة تترجم السياسات واهداف المشروع التي تسعى الى تحسين الجودة عن طريق تكاليف الجودة الى " ارقام ، كميات عينية ، مبالغ مالية".
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنة اداة للرقابة والتخطيط بواسطة المقارنة بين تكاليف الجودة والجودة .
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (2) وتعني هذه القيمة أن أغلبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنة التخطيطية تعمل على توزيع مراكز المسؤولية على كل ادارة من ادارات تكاليف الجودة .

الخاتمة

يعرض الباحثون في هذا الجزء النتائج التي توصل اليها من تحليل بيانات الدراسة الميدانية والتوصيات المقدمة بناء عليها .

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً : النتائج :

توصل الباحثون الي النتائج التالية :

1. تطبيق تكاليف الجودة بصورة جيدة يرفع من كفاءة الاداء المالي .
2. استخدام تكاليف الجودة يرفع من جودة المنتج والخدمة الخاص بالمنشأة مما يجعل المنتج والخدمة مطلوبين من قبل الجمهور وينعكس ذلك ايجاباً علي اداء الشركة المالي عن طريق تحقيق الارباح نظراً لجودة منتجاتها وخدماتها .
3. يعمل تحسين مستوي الجودة علي تخفيض تكاليف الفشل الداخلي .
4. التطبيق السليم بتكاليف الوقاية علي التأكد من ان معايير الجودة يتم الالتزام بها .
5. التطبيق السليم لتكاليف الفحص والتقييم يساعد علي اكتشاف الوحدات التالفه في كافة المراحل الصناعية مما يؤدي الي تحسين الجودة .
6. استخدام تكاليف الفشل الخارجي يؤثر ذلك علي سمعة المنشأة وينعكس ذلك علي الاداء المالي.
7. تستخدم تكاليف الجودة عند حساب النسب المالية .
8. تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي .
9. استخدام نسب النشاط يظهر العلاقة بين أنواع تكاليف الجودة .
10. تستخدم نسب السيولة لقياس مقدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات تكاليف الجودة.
11. تطبيق نسب الإنتاج المعيب الي كمية الانتاج الكلي يساعد في ملاحظة التطور في نوعية وجودة المنتج أو الخدمة .
12. استخدام نسب الربحية للإشارة الي حالة الاداء التشغيلي للشركة المتعلقة لتكاليف الجودة.
13. هنالك دلالة إحصائية بين الإفصاح عن تكاليف الجودة والتدفقات النقدية.
14. تطبيق قائمة التدفقات النقدية يساعد في معرفة المدفوعات من تكاليف الجودة.
15. استخدام قائمة التدفقات النقدية يعمل على تقييم الأثر النقدي لكافة الأنشطة المتعلقة بالجودة بما في ذلك تكاليف الجودة .
16. إعداد قائمة التدفقات النقدية يساعد في ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بتكاليف الجودة.
17. المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مفيدة للإدارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة .
18. التطبيق السليم لقائمة التدفقات النقدية يساعد في إدارة إستثمارات المنشأة الحالية والمستقبلية .
19. تعتمد دقة الموازنات التخطيطية على الإفصاح الجيد عن تكاليف الجودة.
20. تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الإنحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.
21. استخدم الموازنات التخطيطية للتعبير عن جميع أنواع تكاليف الجودة.

22. استخدام الموزنات التخطيطية يساعد علي ترجمة جميع أهداف وسياسات المشروع التي تسعى الي تحسين الجودة عن طريقة تكاليف الجودة .
23. التطبيق الجيد للموازنات التخطيطية يعمل على توزيع مراكز المسؤولية بين إدارات تكاليف الجودة .
24. التطبيق الجيد للموازنات التخطيطية يجعل منها أداة للرقابة والتخطيط على تكاليف الجودة.

ثانيا :التوصيات :

من خلال نتائج الدراسة يوصي الباحثون بالآتي :

1. ضرورة تطبيق تكاليف الجودة لتساعد على رفع كفاءة الأداء المالي .
2. ضرورة التطبيق السليم لتكاليف الفحص والتقييم يساعد اكتشاف الوحدات التالفه في كافة المراحل الصناعية مما يؤدي الي تحسين الجودة .
3. ضرورة التطبيق السليم لتكاليف الوقاية يساعد علي التأكد من ان معايير الجودة يتم الالتزام بها.
4. ضرورة إستخدام تكاليف الجودة عند حساب النسب المالية .
5. ضرورة إستخدام نسب النشاط لأنها تظهر العلاقة بين أنواع تكاليف الجودة .
6. ضرورة إستخدام نسب السيولة لقياس مقدرة الشركة على الوفاء بإلتزامات تكاليف الجودة .
7. ضرورة تطبيق نسب الإنتاج المعيب الي كمية الإنتاج الكلي ليساعد في ملاحظة التطور في نوعية وجودة المنتج أو الخدمة .
8. ضرورة استخدام نسب الربحية يعمل علي الاشارة الي حالة الاداء التشغيلي للشركة المتعلقة لتكاليف الجودة .
9. ضرورة إستخدام المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية لكونها مفيدة للإدارة عند إستخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة .
10. ضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية لتساعد في ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بتكاليف الجودة.
11. ضرورة تطبيق قائمة التدفقات النقدية لتساعد في معرفة المدفوعات من تكاليف الجودة .
12. ضرورة استخدام قائمة التدفقات النقدية يعمل على تقييم الأثر النقدي لكافة الأنشطة المتعلقة بالجودة بما في ذلك تكاليف الجودة .
13. ضرورة التطبيق السليم لقائمة التدفقات النقدية لتساعد في إدارة إستثمارات الشركة الحالية والمستقبلية .
14. ضرورة التطبيق الجيد للموازنات التخطيطية يعمل على توزيع مراكز المسؤولية بين إدارات تكاليف الجودة .
15. ضرورة استخدام الموازنات التخطيطية للتعبير عن جميع أنواع تكاليف الجودة.
16. ضرورة إستخدام الموازنات التخطيطية لكونها تعبر عن جميع أهداف وسياسات المشروع التي تسعى إلى تحسين الجودة ، كما تعبر عن جميع أنواع تكاليف الجودة .
17. ضرورة التطبيق الجيد للموازنات التخطيطية يجعل منها أداة للرقابة والتخطيط على تكاليف الجودة.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً المصادر:

- القرآن الكريم

ثانياً : المراجع باللغة العربية:

- احمد موسى : رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة القاهرة.
- المنظمة العربية للتنمية الادارية ، قياس وتقييم الاداء كمدخل لتحسين جودة الاداء المؤسس ، (الشارقة : 2009).
- السعيد فرحات : الاداء المالي لمنظمات الاعمال ، (الرياض : دار المريح للنشر 2002).
- إياد رمضان و. محمود الخزيلة ، التحليل والتخطيط المالي ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات).
- أحمد نور وأ؛مد رجب عبد العال ، المحاسبة الإدارية مدخل كمي ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة 1993م).
- أحمد رجب عبد العال ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية (الإسكندرية : مركز الإسكندرية للمطبوعات الجامعية ، 1987م).
- بدر الحي مرعي ، المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات في إتخاذ القرارات (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م).
- توفيق محمد عبد الرحمن : تقويم الاداء المالي ، (الاسكندرية : دار الفكر العربي ، 2004).
- توفيق محمد عبد المحسن : تقييم الاداء المالي ، (عمان : دار الفكر العربي 2000م).
- جبران مسعود : الرائد معجم لغوي عربي ، (بيروت : دار المعلم للملايين 1995).
- د. جبريل جوزيف كحالة وروان حلوة حنان ، المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء) ، (عمان ، مكتبة دار الثقافة، 2002م) .
- حسين شرف وجمال عوض ، الموازنات التخطيطية ، (القاهرة ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1995م).
- حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة ، (عمان : دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع 2010).

- حامد احمد رمضان : ادارة الموارد البشرية ، (القاهرة ، جامعة دار النهضة العربية 1994) .
- خالد عبد الرحيم الهيثر : ادارة الموارد البشرية ، (عمان : داروائل للنشر والتوزيع 2003).
- دونالدو كيسو وجيري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، ترجمة أحمد حامد حجاج (الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1995م).
- روية حسن: ادارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعة 2004).
- سعد صالح الرويتع : رقابة الاداء في الوحدات الحكومية ، (الرياض ، مجلة المحاسبة العدد السابع , 1995).
- الدكتور شعيب شنوف ، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، 2011م) .
- صافي فلوح ، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات ، (دمشق ، مطبعة خالد من الوليد ، 1993م).
- صادق الحسيني ، التحليل المحاسبي دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها ، (عمان ، دار مجدلاوي للنشر ، 1998م).
- صلاح بابكر عيسي : دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء المالي والاداري ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة السودان - كلية الدراسات التجارية.
- صافي لفوح ، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات ،(دمشق ،مطبعة خالد بن الوليد ، 1993م).
- عبد النور مدن واخرون : دراسة تطبيقية للوضع المالية والاقتصادية للمؤسسة ، (الجزائر 2005) .
- عقيل الجاسم عبد الله : مدخل في تقييم المشروعات والجدوي الفنية والاقتصادية وتقييم الاداء (عمان : دار الحامد للنشر 1999).
- طارق عبد العال حماد ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار بمنح الائتمان (الإسكندرية ، الدارة الجامعية ، 2006م) .
- مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الإدارية (عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2012م) .
- د. مصطفى نجم البشاري ، المحاسبة الإدارية ، (السودان ، فهرست المكتبة الوطنية ، 2007م) .
- محمد علي الطويل : محدد كفاءة المحازن (القاهرة ، دار عصمت للنشر)
- محمد مطر : التحليل المالي الاتمائي ، (عمان : داروائل للنشر ، 2000) .

- محمد سعيد سلطان : ادارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، 2003).
 - مدحت محمد ابو النصر ، الاداء الاداري المتميز ، (القاهرة : المجموعة العربية للتدريب والنشر 2012).
 - محمد عبد الغني : مهارات الافراد (القاهرة : مركز تطوير الداء والتنمية ، 1996).
 - مؤيد راضي خنفر ، د. عثمان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية ، مدخل نظري وتطبيقي ، (عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2006 م).
 - مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، (عمان ، دار المسيرة للنشر والطباعة ، 2002م).
 - يوسف حجيم الطائي وآخرون ، نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية و الخدمية (عمان : دار البازوردي العلمية للنشر والتوزيع 2009).
 - د. يوحنا ال آدم ، د. صالح الرزق ، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة. (عمان ، دار المحامد للنشر والتوزيع ، 2000م).
- ثالثاً: الرسائل العلمية:**
- الصادق محمد محمود علي ، دور وظائف الإدارة المالية في رفع كفاءة الأداء المالي لتحقيق أهداف منظمات الأعمال، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، (2016م).
 - الزاكي الطاهر فضل الله مردوس وآخرون، دور المراجعة الداخلية في مراقبة وتحسين الأداء المالي، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة) ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية،(2016م).
 - .إنعام محمد زويلق، أستاذ مشارك ، أهمية تقرير نظم المعلومات المحاسبية عن تكاليف الجودة ، (جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، 2005م).
 - خالد سامي حمودة، واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية ، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة الماجستير ، الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2014م).
 - سري كريم روشان الحديثي ، دور الرقابة الداخلية على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية ، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة الماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، 2010م).

- عدان الشيخ صالح : دور محاسبة المسؤولية في تقويم اداء المصارف السودانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

- غازي علي محمد حرير، أثر التخطيط المالي في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في الوحدات الخدمية ، (بحث تكميلي، غير منشورة لنيل درجة الماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2003م) - صلاح عبد القادر احمد ، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء الاداري ، دراسة حالة شركة البنك للتنمية المحدودة (1955م-1999م) ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002م).

- محمد فرح عباس فرح، قياس تكاليف الجودة الشاملة وأثرها في دعم الميزة التنافسية، (بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2016م).

- نبيل وجبار ، أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها في القوائم المالية، (جامعة بغداد كلية الدراسات العليا 2005م).

المجلات:

- مجلة التقني، دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة، العدد 2 ، 2007م.

درباعاً : المواقع الالكترونية :

- www.cetunivsetif.dscoursenligneahml
- <https://hrdscussion.com/hr108152/html>
- <http://infotechaccountants.com/forums/topic>.

الملاحق

ملحق رقم (1) : خطاب المبحوثين

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم المحاسبة والتمويل

السيد /.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته....

الموضوع استمارة استبانة

يقوم الباحثون باعداد بحث تكميلي للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل بعنوان: اثر تكاليف الجودة على كفاءة الاداء المالي لذا نامل الاستفادة من خبراتكم من خلال ابداء اراءكم حول عبارات الاستبانة سعيا لتحقيق الهدف من هذا البحث علما بان البيانات ستحظى بالسرية التامة لاغراض البحث.

شاكرين لكم حسن تعاونكم لاتمام هذا البحث....

الباحثون :

1. اسماعيل ابراهيم حسن حامد
2. الخير تاج السر الخير علي
3. صلاح طارق علي سر الختم
4. فاطمة فضل السيد عوض مالك
5. لمياء جمال الدين احمد موسى

ملحق رقم (2) استمارة الاستبانة

القسم الأول:

البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

1. العمر:

- | | | | |
|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | من 30 – 40 سنة | <input type="checkbox"/> | من 30 سنة وأقل |
| <input type="checkbox"/> | أكثر من 50 سنة | <input type="checkbox"/> | من 41 – 50 سنة |

2. المؤهل العلمي:

- | | | | | | |
|--------------------------|------------|--------------------------|-----------|--------------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | دبلوم وسيت | <input type="checkbox"/> | بكالوريوس | <input type="checkbox"/> | دبلوم عالي |
| <input type="checkbox"/> | ماجستير | <input type="checkbox"/> | دكتورة | <input type="checkbox"/> | |

3. التخصص العلمي :

- | | | | |
|--------------------------|--------------|--------------------------|---------------|
| <input type="checkbox"/> | محاسبة مالية | <input type="checkbox"/> | إدارة أعمال |
| <input type="checkbox"/> | إقتصاد | <input type="checkbox"/> | دراسات مصرفية |
| <input type="checkbox"/> | أخرى | <input type="checkbox"/> | |

4. المؤهل المهني :

- | | | | | | |
|--------------------------|---------------|--------------------------|----------------|--------------------------|-------------|
| <input type="checkbox"/> | زمالة أمريكية | <input type="checkbox"/> | زمالة بريطانية | <input type="checkbox"/> | زمالة عربية |
| <input type="checkbox"/> | زمالة سودانية | <input type="checkbox"/> | لا توجد زمالة | <input type="checkbox"/> | |

5. الوظيفة :

- | | | | | | |
|--------------------------|-------------|--------------------------|------------|--------------------------|--------------|
| <input type="checkbox"/> | مدير عام | <input type="checkbox"/> | مدير مالي | <input type="checkbox"/> | مدير إداري |
| <input type="checkbox"/> | مراجع داخلي | <input type="checkbox"/> | محاسب مالي | <input type="checkbox"/> | محاسب تكاليف |
| <input type="checkbox"/> | أخرى | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | |

6. سنوات الخبرة :

- | | | | |
|--------------------------|-----------------|--------------------------|-----------------|
| <input type="checkbox"/> | من 5 سنوات فأقل | <input type="checkbox"/> | من 6 – 10 سنوات |
| <input type="checkbox"/> | من 11 – 15 سنة | <input type="checkbox"/> | من 16 – 20 سنة |
| <input type="checkbox"/> | أكثر من 20 سنة | <input type="checkbox"/> | |

القسم الثاني عبارات الفرضيات

الرجاء وضع علامة (√) امام مستوى الموافقة المناسب

الفرضية الاولى: تؤثر تكاليف الجودة على كفاءة الاداء المالي

لا وافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	العبارات
					تساعد تكاليف الجودة في تحسين او رفع كفاءة المؤسسة ماليا
					يساعد تحسين مستوى الجودة على تخفيض تكاليف الفشل الداخلي
					تعمل تكاليف الوقاية علي التاكيد من الالتزام بمعايير الجودة
					تكاليف الفشل الخارجي تؤثر على سمعة المنشأة وينعكس ذلك على الاداء المالي
					تعمل تكاليف الفحص والتقييم على اكتشاف الوحدات التالفة في كافة المراحل الصناعية مما يؤدي الى تحسين جودة الخدمة او المنتج .

الفرضية الثاني : تؤثر تكاليف الجودة على حساب النسب المالية

العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة
تعتبر النسب المالية افضل الادوات المستخدمة في التحليل المالي				
تشير نسب الربحية الي حالة الاداء التشغيلي للشركة المتعلق بتكاليف الجودة .				
تعبّر نسب النشاط عن العلاقة بين انواع تكاليف الجودة				
تقيس نسبة السيولة مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها الخاصة بتكاليف الجودة.				
تعبّر نسبة الانتاج المعيب الى كمية الانتاج الكلي والتي هي من نسب الانتاج الى ملاحظة التطور في نوعية وجودة المنتج او الخدمة				

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الافصاح عن تكاليف الجودة والتدفقات النقدية

العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة
ان المعلومات التي تحتويها قائمة التدفقات النقدية مهمة ومفيدة للادارة عند استخدام تكاليف الجودة لتحسين الجودة				
تساعد معلومات التدفقات النقدية على ترشيد قرارات الادارة المتعلقة بتكاليف الجودة .				
تحدد التدفقات النقدية كفاءة الشركة في ادارة استثماراتها المستقبلية .				
تساعد التدفقات النقدية في معرفة المدفوعات من تكاليف الجودة المستخدمة في تحسين جودة المنتج				
تعمل قائمة التدفقات النقدية على تقويم الاثر النقدي لكافة النشاطات المتعلقة بالجودة بما في ذلك تكاليف الجودة				

الفرضية الرابعة :يساعد الافصاح عن تكاليف الجودة على دقة الموازنات التخطيطية

لا او افق بشدة	لا او افق	محايد	او افق	او افق بشدة	العبارت
					تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها .
					تشمل الموازنة التخطيطية جميع انواع تكاليف الجودة .
					تترجم الموازنة التخطيطية السياسات واهداف المشروع التي تسعى الى تحسين الجودة عن طريق تكاليف الجودة الى " ارقام ، كميات عينية ، مبالغ مالية"
					الموازنة التخطيطية اداة للرقابة والتخطيط بواسطة المقارنة بين تكاليف الجودة والجودة .
					الموازنة التخطيطية تعمل على توزيع مراكز المسؤولية على كل ادارة من ادارات الجودة .

ملحق رقم (3) محكمو الإستبانة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية ، قسم المحاسبة والتمويل	ا.مشارك	د. بابكر إبراهيم الصديق
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية ، قسم المحاسبة والتمويل	د. مساعد	د. تماضر الصديق
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية ، قسم التكاليف	د. مساعد	د. فارس الطيب