



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات التجارية
قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



تكاليف الجودة وأثرها في خفض تكاليف الانتاج

دراسة حالة : شركة المصنع الحديث للثلاجات (ليبهر)

The Quality Costs and its Impact in Reducing Production Costs

Case study : Modern Refrigeration Factory Co. (Lipher)
بحث تخرج لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية

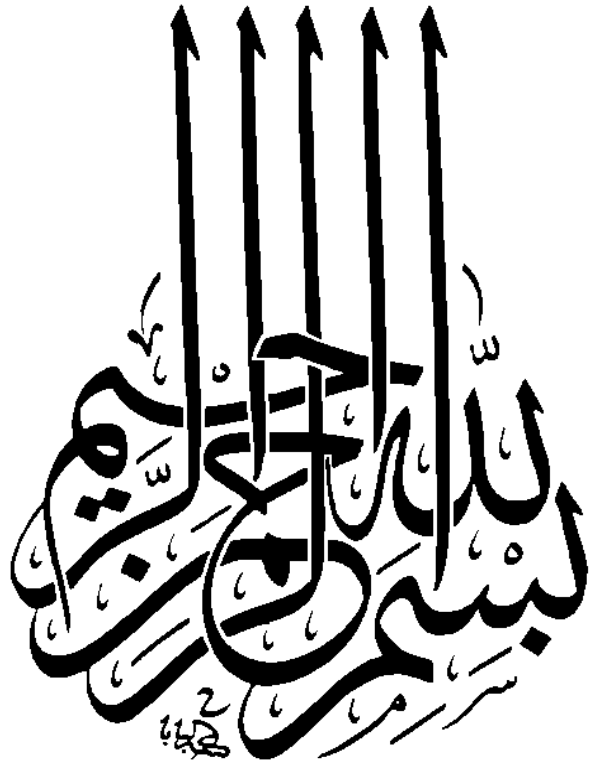
إعداد الطلاب :-

1. عبدالرحمن الطيب عبدالرحمن علي
2. الشاذلي معاوية الشاذلي برير
3. إبراهيم سليمان شريف بشر
4. عمر صديق ادم بشير
5. محي الدين الشريفالتوم

إشراف :

د. محمد عبد الحميد محمود

2018م – 1439هـ



الإِسْتِهْلَال

قَالَ تَعَالَى:

﴿أَقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ﴿١﴾ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ﴿٢﴾ أَقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ﴿٣﴾
الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ﴿٤﴾ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴿٥﴾﴾

صدق الله العظيم

سورة العلق، الآيات: (١ - ٥)

الشكر والعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة ووفقنا لهذا وما كنا له مقرنين ، ونتوجه
بجزيل الشكر والإمتنان لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وكلية الدراسات
التجارية وقسم التكاليف والمحاسبة الإدارية لمنحنا فرصة الإلتحاق بهذا القسم
العريق ، ونتوجه بالشكر للجنة المناقشة التي أسهمت في إكمال هذا العمل ، كما
نخص بالشكر الدكتور **المشرف : محمد عبد الحميد** الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته
ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث بعد الله تعالى .

كما لا يفوتنا في هذه السانحة أن نشكر كل الشركات التي تعاونت معنا ووفرت لنا
المعلومات المطلوبة وشكر لشركة **المصنع الحديث للثلاجات (ليبهر)**، كما نشكر
مكتبة كلية الدراسات التجارية التي وفرت لنا زخيرة من الكتب والمراجع العلمية .

المستخلص

تناولت الدراسة تكاليف الجودة وأثرها في خفض تكاليف الانتاج. وتمثلت مشكلة الدراسة في ان الشركات تتكبد تكاليف مرتفعة من اجل ضمان جودة المنتجات وذلك لتحقيق اهداف منها رضا العميل ، والتمكن من القدرة علي المنافسة في السوق. وهدفت الدراسة الى بيان اثر تكاليف الجودة في تخفيض تكلفة الانتاج، ومعرفة تكاليف الفشل الداخلي اما فرضيات الدراسة التي سعت الدراسة الي اختبار صحتها فهي : وجود علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف المباشرة . وجود علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف غير المباشرة . وجود علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف المباشرة .

واستخدم البحث المنهج الوصفي التحليلي بأستخدام اسلوب دراسة الحالة لمعرفة أثر تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المصنع الحديث للثلاجات ليبهر .

توصلت البحث الى عدة نتائج أهمها يوجد ارتباط بين تكاليف الفشل الداخلي والخارجي على التكاليف المباشرة والغير مباشرة. يوجد ارتباط بين تكاليف الوقاية والتقييم والتكاليف المباشرة والغير مباشرة .ومن أهم توصيات البحث مواكبة التطور التكنولوجي لما له من مزايا تساعد في خفض التكلفة. واتباع المعايير الدولية للصناعات وتطبيق نظام ضبط الجودة في أنظمة الشركة.

Abstract

This study dealt with the cost of quality and their impacts on reducing production costs were addressed. The problem of the study is that companies incur high costs in order to ensure the quality of products in order to achieve the objectives of customer satisfaction, and to be able to compete in the market. The study aimed at explaining the impact of the cost of quality in reducing the cost of production, knowing the costs of internal failure, and indicating the impact of the costs of internal failure on indirect costs. The impact of external failure costs and prevention and knowledge of the impact of costs of prevention on direct costs. Evaluation of direct and indirect costs the study reached several results, the most important of which are there is a correlation between the costs of internal failure and external direct costs and wages directly. There is a correlation between prevention and evaluation costs and direct and indirect costs. One of the most important research recommendations is to keep pace with technological development because of its advantages in helping to reduce cost. And follow the international standards for industries and apply the quality control system in the company's systems

.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	شكر وعرفان
د	مستخلص البحث
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
المقدمة	
2	الاطار المنهجي
3	مشكلة البحث
4	أهداف البحث
4	فروض البحث
6	أهمية البحث

9	الدراسات السابقة
الفصل الأول: مفهوم الجودة وأهميتها	
26	المبحث الأول : مفهوم الجودة وأهميتها
42	المبحث الثاني : مراحل تطور مفهوم الجودة وقياسها
الفصل الثاني: خفض التكاليف	
50	المبحث الأول: مفهوم و أهداف التكاليف
62	المبحث الثاني: تخفيض التكاليف
الفصل الثالث: إجراءات الدراسة الميدانية	
77	المبحث الأول: نبذة عن منطقة الدراسة الميدانية
82	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
108	النتائج
109	التوصيات
111	المصادر والمراجع
118	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	تعريفات تكاليف الجودة	(1/1/1)
44	مرحلة الإدارة الاستراتيجية	(1/2/1)
82	معامل الثبات و الصدق لمحاور البحث	(1/2/3)
84	العمر	(2/2/3)
85	المؤهل العلمي	(3/2/3)
85	التخصص العلمي	(4/2/3)
86	المركز الوظيفي	(5/2/3)
86	سنوات الخبرة	(6/2/3)
87	المحور الاول تكاليف الوقاية	(7/2/3)
88	ملخص أجوبة المحور الاول	(8/2/3)
89	اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الأول	(9/2/3)
89	المحور الثاني: تكاليف التقييم	(10/2/3)
90	ملخص أجوبة المحور الثاني	(11/2/3)

91	اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الثاني	(12/2/3)
91	حصاء الوصفي لعبارات المحور الثالث: تكاليف الداخلية	(13/2/3)
92	ملخص أجوبة المحور الثالث	(14/2/3)
93	اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الثالث	(15/2/3)
93	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الرابع: تكاليف الفشل الخارجي	(16/2/3)
94	ملخص اجابات المحور الرابع	(17/2/3)
95	اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الرابع	(18/2/3)
95	المحور الاول : التكاليف المباشرة	(19/2/3)
96	ملخص أجوبة عبارات محور : التكاليف المباشرة	(20/2/3)
97	اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات التكاليف المباشرة	(21/2/3)
97	المحور الثاني : التكاليف الغير المباشرة	(22/2/3)
98	ملخص اجابات المحور الرابع	(23/2/3)
99	اختبار مربع كاي لعبارات المحور الرابع	(24/2/3)
99	معامل الارتباط في الفرضية الاولى	(25/2/3)
100	جدول تحليل التباين للفرضية الاولى	(26/2/3)

100	معامل الارتباط للفرضية الثانية	(27/2/3)
101	جدول تحليل التباين للفرضية الثانية	(28/2/3)
101	معامل الارتباط للفرضية الثالثة	(29/2/3)
102	جدول تحليل التباين للفرضية الثالثة	(30/2/3)
102	معامل الارتباط للفرضية الرابعة	(31/2/3)
103	جدول تحليل التباين للفرضية الرابعة	(32/2/3)
103	معامل الارتباط للفرضية الخامسة	(33/2/3)
104	جدول تحليل التباين للفرضية الخامسة	(34/2/3)
104	معامل الارتباط للفرضية السادسة	(35/2/3)
105	جدول تحليل التباين للفرضية السادسة	(36/2/3)
105	معامل الارتباط للفرضية السابعة	(37/2/3)
106	جدول تحليل التباين للفرضية السابعة	(38/2/3)
106	معامل الارتباط للفرضية الثامنة	(39/2/3)
107	جدول تحليل التباين للفرضية الثامنة	(40/2/3)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
120	تكاليف الوقاية	1
121	تكاليف التقييم	2
122	تكاليف الفشل الداخلي	3
123	تكاليف الفشل الخارجي	4
124	التكاليف المباشرة	5
124	التكاليف الغير المباشرة	6

المقدمة

تشتمل على الآتي :

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولا : الإطار المنهجي

تمهيد:

لقد حظي نشاط الجودة في سائر منشأة الاعمال علي اختلاف انواعها بما لم يحظ بها أي نشاط اخر ، ومن اهتمام علي المستوي العالمي والمحلي في هذا الايام ، نظرا لاقتران التقدم التكنولوجي الكبير بزياده واتساع نطاق المنافسة مما دفع المنشأة نحو تحسين جودة المنتجات وتوفير الخدمات المميزة للعملاء أولا ، ثم السعي في نفس الوقت لتخفيض التكاليف اللازمة لتحقيق ذلك الاهداف المنشودة ويعد مفهوم ادارة الجودة من المفاهيم الادارية الحديثة التي تقوم علي مجموعة من الافكار والمبادئ التي يمكن لاي مؤسسة أن تطبقها من اجل تحقيق افضل أداء ممكن ، وتحسين الانتاجية ، وخفض تكلفتها و تحسين سمعتها في السوق المحلي والخارجي في ظل الارتقاء الكبير في عدد الشركات التي تتميز بالجودة في منتجاتها وخدماتها ، ولتحقيق هذه الاهداف بصورة جيدة وفعالة باستخدام اقل التكاليف ، والبحث المستمر بجانب تحقيق درجات عالية من الرضاء للعاملين بالمؤسسات والعميل ايضا ، لذا كان لابد من تطبيق الجودة ومفاهيمها وقد حققت هذه المؤسسات الكثير من النجاح والتميز ، ويقوم مفهوم ادارة الجودة علي استخدام نظام او فلسفه إدارية متكاملة تستخدم فيها الادوات التي لم تطور بصورة فعالة لتستخدم في المنشأة وفقا لنظام الجودة

لكن لايمكن جني الفوائد كاملة دون إحداث تغير في أداء وتوجيهات الموظفين تجاه أهمية الجودة ، بجانب إحداث تغير بأساليب الأداء اليومية وأولية ، وتعتبر قدرة المنشآت الصناعية في تحقيق التوازن بين خفض التكاليف المطلوبه وتلبية متطلبات المستهلكين في الجودة المرغوبه تسعي اليها الادارة في عالم يتميز بشدة المنافسة والتطورات التي تحدث في عملية

التصنيع وفي الجودة و تطبيقاتها تحمل المنشآت قدر من التكاليف التي تمثل جزءا من تكلفة الانتاج الاجمالية وانعكاسها علي المبيعات إن دور نظام التكاليف في تحديد وقياس عناصر تكلفة الجودة يدلنا علي العناصر التي يمكن السيطرة عليها وخفضها دون أن يكون لذلك أثر علي الجودة المطلوبة ولا تتم عملية تخطيط الجودة دون تحديد وقياس عناصر تكاليف في الجودة .

مشكلة البحث :

تمثلت مشكلة هذه البحث في ان الشركات تتكبد تكاليف مرتفعة من اجل ضمان جودة المنتجات وذلك لتحقيق اهداف منها : رضا العميل ، تمكن القدرة علي المنافسة في السوق ، وذلك تتبع بعض الشركات مناهج لضبط الجودة من شأنها ان تخفض تكاليف ضمان الجودة وترفع من مستوي الجودة للمنتجات . وتكمن مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي: اثر تكاليف الجودة في تخفيض تكلفة الانتاج وتتفرع منها الاسئلة البحثية التالية:

1. ما مدى اثر تكاليف الفشل الداخلي علي التكاليف المباشرة ؟
2. ما مدى اثر تكاليف الفشل الداخلي علي التكاليف غير المباشرة؟
3. ما مدى اثر تكاليف الفشل الخارجي علي التكاليف المباشرة؟
4. ما مدى اثر تكاليف الفشل الخارجي علي التكاليف غير المباشرة ؟
5. ما مدى اثر تكاليف الوقاية علي التكاليف المباشرة ؟
6. ما مدى اثر تكاليف الوقاية علي التكاليف غير المباشرة؟
7. ما مدى اثر تكاليف التقييم علي التكاليف المباشرة؟
8. ما مدى اثر تكاليف التقييم علي التكاليف غير المباشرة؟

اهداف البحث :

- بيان اثر تكاليف الجودة في تخفيض تكلفة الانتاج .
- معرفة اثر تكاليف الفشل الداخلي علي التكاليف المباشرة.
- بيان مدى اثر تكاليف الفشل الداخلي علي التكاليف غير المباشرة .
- معرفة اثر تكاليف الفشل الخارجي علي التكاليف المباشرة .
- بيان مدى اثر تكاليف الفشل الخارجي علي التكاليف غير المباشرة .
- معرفة اثر تكاليف الوقاية علي التكاليف المباشرة .
- بيان مدى اثر تكاليف الوقاية علي التكاليف غير المباشرة .
- معرفة اثر تكاليف التقييم علي التكاليف المباشرة .
- بيان مدى اثر تكاليف التقييم علي التكاليف غير المباشرة .

فرضيات البحث :

الفرضيه الاساسية توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الجودة وتخفيض تكلفة الانتاج وتتفرع منها الفروض التالية

1. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف المباشرة .
2. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف غير المباشرة .
3. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف المباشرة.

4. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف غير المباشرة .

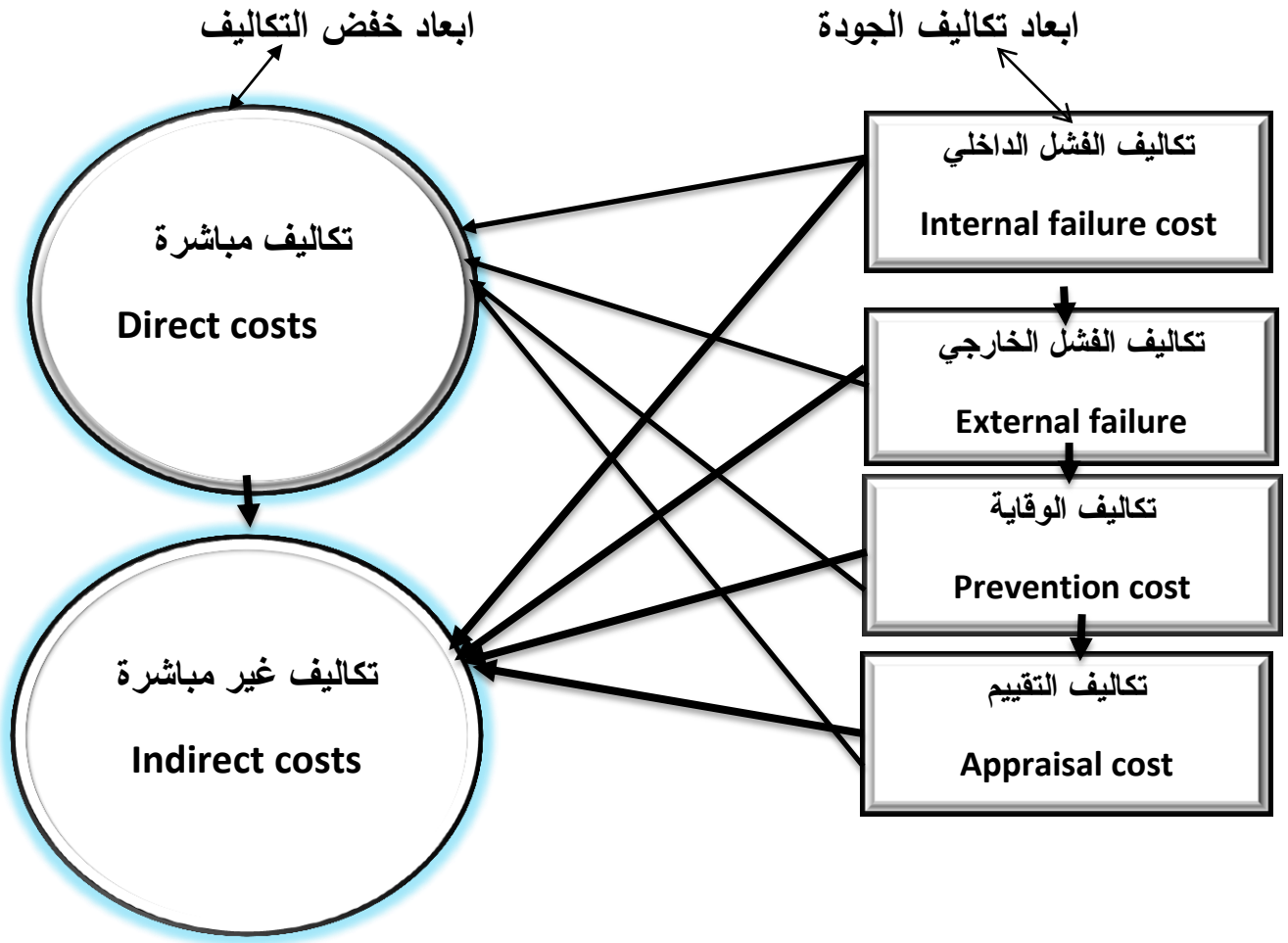
5. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الوقاية والتكاليف المباشرة .

6. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الوقاية والتكاليف غير المباشرة .

7. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف التقييم والتكاليف المباشرة.

8. توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف التقييم والتكاليف غير المباشرة .

نموذج البحث :



اهمية البحث : -

الاهمية العلمية : -

زيادة المعرفة العلمية للباحثين بتكاليف الجودة ويمثل البحث إضافة للمكتبة والباحثين في نفس مجال الدراسة

الاهمية العملية : -

نبعت اهمية الدراسة من الدور الذي تلعبه تكاليف الجودة في التأثير علي خفض تكلفة الانتاج وقدرتها علي المنافسة في السوق وزيادة وعي المدراء بأهمية الجودة .

منهجية البحث :

لتحقيق اهداف البحث يتم استخدام المناهج التالية :

المنهج الاستنباطي : لتحديد ابعاد المشكلة وصياغة الفروض

المنهج التاريخي : في عرض الدراسات السابقة والإطار النظري

المنهج الاستقرائي : لإثبات مدي صحة الفروض

المنهج الوصفي التحليلي : لاسلوب دراسة الحال

أدوات جمع البيانات :

❖ مصادر اولية : تتمثل في بيانات الدراسة الاولية الاستبانة.

❖ مصادر ثانوية : المراجع والدراسات السابقة الكتب والرسائل العلمية والمجالات العلمية

والمؤتمرات العلمية والانترنت.

حدود البحث:

الحدود الزمانية : 2018

الحدود المكانية :

المصنع الحديث للثلاجات (ليبهر)

هيكـل البـحث :

يتكون البحث من مقدمة وثلاث فصول وخاتمة . المقدمة تتكون من الاطار المنهجي و الدراسات السابقة . والفصل الاول بعنوان مفهوم الجودة وأهميتها ويشتمل على مبحثين المبحث الاول مفهوم الجودة وأهميتها، والمبحث الثاني مراحل تطور مفهوم الجودة وقياسها. اما الفصل الثاني بعنوان مفهوم التكاليف وطرق خفضها ويشمل مبحثين ، الاول مفهوم وأهداف التكاليف والثاني خفض التكلفة. والفصل الثالث الدراسة الميدانية وتشمل نبذة عن الصناعات في السودان واجراءات الدراسة الميدانية وختم البحث بالنتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة

(1) دراسة سالم 2005¹

المشكلة التي تناولتها الدراسة تمثلت في كيفية تحديد وقياس تكاليف الجودة في قطاع صناعة الاسماك في جمهورية اليمن . وقد هدفت الدراسة الى تحقيق جملة من الاهداف على النحو التالي : توضيح مفهوم نظام التكاليف وما يتعلق به من جوانب فنية الى جانب توضيح الجودة وما تشتمل عليه من مكونات ، مع التركيز على جانب حساب تكلفة الجودة ، وتوضيح دور نظام محاسبة التكاليف في تحديد و قياس عناصر التكلفة المرتبطة بالجودة لغرض ابراز تلك العناصر وتوفير البيانات المرتبطة بها لترشيد القرارات الادارية . كما ان الدراسة هدفت ايضا الى المساهمة في تزويد المكتبة الاكاديمية بدراسة تطبيقية في احدى المجالات الحيوية التي لم تجد الاهتمام الكافي من قبل الباحثين.

يرى مقدم الدراسة ان اهميتها تتبع من الدور الحيوى الذى تلعبه محاسبة التكاليف ودراسات تحسين الجودة فى زيادة القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية ، خاصة وان هناك موجة عالمية من التنافس الشديد بين منظمات الاعمال.

اما الفرضيات التي سعت الدراسة الى اختبار صحتها فهي : ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تحديد وقياس عناصر تكاليف الجودة وفقا للمستويات والمعايير اللازمة وتحسين

¹ سالم عبدالله صالح بن كليب ، دراسة تكاليف الجودة في تحديد وقياس تكاليف الجودة (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير فى المحاسبة والتمويل غير منشورة) ، 2005م

عملية اتخاذ القرارات ذات الصلة بالجودة . وان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تحديد وقياس عناصر تكاليف الجودة وضعف الوعي التكاليفى بأهمية تلك العناصر .

هذا بالاضافة الى ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام تكاليف يقوم بتحديد وقياس عناصر تكاليف الجودة بشكل منفصل عن بقية عناصر التكاليف الاخرى وارتفاع تكاليف تطبيق ذلك النظام.

اما فيما يتعلق بالنتائج التى توصلت اليها الدراسة فقد تمثلت فى ان برامج تحسين الجودة يمكن ان تؤدى الى تحقيق وفورات هامة وايرادات مرتفعة للشركات المتبنية لتلك البرامج . كما ان الدراسة توصلت ايضا الى ان الانفاق على تكاليف الوقاية يؤدى تقليل تكاليف الكشف والاختبار وتكاليف الفشل وبالتالي تحقيق وفر فى تكاليف الجودة . كما انه اتضح ايضا ان هناك ارتباطا بين تحديد وقياس تكاليف الجودة وتحسين عملية اتخاذ القرارات ذات الصلة بالجودة.

هذه الدراسة تناولت نفس الموضوع وهو قياس تكلفة الجودة ، كما انها سعت الى معرفة تأثير قياس تكلفة الجودة على ترشيد القرارات الادارية ، الا انها تختلف عن الدراسة الحالية من القطاع الذى تناولته الدراسات ، فقد تناولت دراسة (سالم) قطاع الاسماك فى دولة اليمن بينما كان ميدان الدراسة الحالية قطاعات عديدة هى البلاستيك والالكترونيات والاحذية ، كما ان الدراسة الحالية قامت بتحليل وافى لتكاليف الجودة وعلاقتها باتخاذ القرارات الادارية ولم تكتفى بأستعراض تكاليف الجودة بأصنافها المختلفة فقط كما فعلت التى نستعرض الآن معالمها الرئيسية .

ركزت هذه الدراسة علي كيفية تحديد وقياس تكاليف الجودة ، لم تركز هذه الدراسة علي خفض تكاليف الانتاج. توصلت هذه الدراسة الي ان معلومات تكلفة الجودة لها اهمية في الاستخدامات التي تؤدي الي تحقيق ايرادات مرتفعة للشركة .

(2) دراسة سيف 2005¹

تناولت هذه الدراسة الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف واثرها علي قياس تكلفة الانتاج بالتطبيق علي مصنع التوفيق للصابون .

نبتت اهمية هذه الدراسة في انها تهتم وتركز علي بيانات ومعلومات الانتاج في المنشآت الصناعية من اجل تحقيق تكاليف الانتاج مما يحقق ميزة تنافسية نتيجة للانتاج باقل تكاليف ممكنة والتخفيض من تكلفة الانشطة التي لا تضيف قيمة لتحقيق وضع افضل في السوق.

هدفت هذه الدراسة الي اظهار دور واهمية الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف وما يمكن ان تقدمه من معلومات اكثر دقة واهمية علي خطوط الانتاج .

اما مشكلة الدراسة فقد تمثلت في استخدام النظم التقليدية في حساب تكاليف الانتاج والتي تضمنت قصور وعدم دقة في حصر وتحديد تكلفة الانتاج بصورة دقيقة.

وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي في جمع المعلومات من المصادر الأولية والثانوية.

لحل مشكلة الدراسة استعان الباحث بثلاثة فروض والتي ثبتت مدى صحتها وقبولها عن طريق تحليل الاستبانة ونتائج المقابلة والفروض كانت:

¹ سيف النصر التجاني ،الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف واثرها علي قياس الانتاج (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادراية غير منشور)،2005

تصميم المنتج بطريقة تقلل من عدد الاجزاء والتي تدخل في تكوين هذا المنتج تؤدي الي تخفيض التكلفة المحدودة لتحقيق مستوى الجودة الشاملة للمنتج.

الاعتماد علي نظام التكلفة علي اساس النشاط يساعد علي تجنب عيوب التحميل للتكاليف غير المباشرة باستخدام طرق التكاليف التقليدية .

نظام الانتاج بدون مخزون يساعد علي تخفيض او التخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون .

اهم النتائج التي تم استخلاصها من الدراسة:

ان استخدام نظام التكلفة علي اساس النشاط في المنشآت الصناعية والتي تتعدد فيها الانشطة والعمليات يساعد علي التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض تكاليف الانتاج ، وان استخدام الاساليب الحديثة للجودة يؤدي الي تميز المنتج بجودة عالية وتكلفة اقل مما يساعد المنشآت علي تحقيق نسبة جيدة من هامش الربحية وخلق وضع تنافسي افضل.

هذه النتائج قادت الباحث الي استخلاص التوصيات التالية:

استخدام التكاليف الحديثة لمحاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية يساعد علي الاداء الجيد في تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة من اجل اتخاذ القرارات الادارية.

التمييز بين الأنشطة الصناعية ومعرفة مبيعات تكاليفها من اكبر دواعي التمييز بين تكاليفها المباشرة وغير المباشرة الصناعية ومعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف القيمة من اجل اتخاذ القرارات الادارية، اصبح من الضروري لمواكبة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة الاتجاه نحو كيفية تخفيض التكاليف بدلا من زيادة حجم الانتاج والمبيعات .

يرى الباحثون أن هنالك اتفاق بين هذه الدراسة ودراساتهم الحالية باستخدام الأساليب الحديثه للجودة تؤدي إلى تميز جودة المنتج بجودة عالية بتكلفة أقل مما يؤدي إلى تحقيق نسبة جيدة من هامش الربح وخلق وضع تنافسي

(3)دراسة عرفة 2006¹

تتلخص مشكلة الدراسة فى الكيفية التى يمكن ان يتم بها مدى تطبيق نظم وفلسفة ادارة الجودة فى المؤسسات الصناعية تطبيقا صحيحا ومدى تأثير تطبيق نظم وفلسفة ادارة الجودة على رفع الكفاءة والانتاجية وتنمية وتطوير الكوادر البشرية العاملة بتلك المؤسسات.

كما ان الدراسة هدفت الى معرفة استفادة الشركات الصناعية من تطبيق نظم ادارة الجودة فيما يتعلق بتطوير المنتجات حسب رغبة العملاء ، ومعرفة الثقافة التنظيمية المتبعة فى الشركة ، وهل ركزت على العملاء ، بالاضافة الى معرفة عوامل زيادة الانتاجية والربحية و اعداد المواصفات اللازمة للانتاج او اعادة تقييم المواصفات المتعلقة بجودة المنتج . ومعرفة مدى التزام تلك الشركات . بعملية التطوير والتحسين المستمر للجودة وزيادة فعالية الاداء الانتاجى.

وقد جاءت اهمية هذه الدراسة من التطور الملحوظ فى التكنولوجيا والاهتمام العالمى بجودة المنتجات وطبيعة عمل المنشآت الصناعية والتي لا تتأتى الا بتطبيقها لنظام ادارة الجودة . وقد قام الباحث بإختبار العديد من الفرضيات فى دراسته تتمثل هذه الفرضيات فى : ان تطبيق نظم ادارة الجودة بصورة واضحة الاهداف له علاقة ايجابية مع تطور المنشآت الصناعية السودانية ، توجد علاقة عكسية بين عدم التزام المنشأة بمراجعة العقود وتنفيذ سياسة الجودة ، اما الفرضية الثالثة فتتمثل فى ان هنالك علاقة عكسية بين عدم تصميم نظام الجودة وجودة المنتج

¹ عرفة جبريل ابو نصيب موسى ، اثر تطبيق نظم ادارة الجودة على زيادة فعالية الاداء الانتاجى فى المنشآت الصناعية السودانية (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة دكتوراة غير منشورة :)،2006م

التي تقدمها المنشأة للمجموعة المستهدفة ، و اخير درس الباحث فرضية وجود علاقة ايجابية بين مساندة الادارة لنظام الجودة بالمنشأة الصناعية وكفاءة تطبيق نظام الجودة.

كما ان الباحث توصل الى النتائج التالية من خلال هذه الدراسة:

التزام الشركات موضوع الدراسة بعملية التحسين المستمر للمنتجات وذلك من خلال قيامها بإنشاء ادارة مسؤولة عن الجودة ، كما ان الدراسة توصلت الى ان هنالك ايمان من الادارة العليا بتلك الشركات بأهمية التغيير الفعال والاختذ بأسبابه مع وجود قاعدة عريضة متحمسة لذلك ، و ايضا توصلت الدراسة اخذ تلك الشركات باسباب النجاح من خلال اتباعها للاتجاهات الحديثة في الادارة حيث انها تمكنت من بناء علاقات قوية مع العملاء وتوفير مناخ ادارى متفوق يقوم على الفهم السليم لرغبة العملاء.

هذه الدراسة تتناول نفس الموضوع (تكلفة الجودة) كما اتخذت قطاع صناعى سودانى عريض كحالة دراسية وهى تقترب كثيرا من الدراسة التى اجريتها من حيث انها تتناول نفس الموضوع من حيث تنقيبها فى مشاكل القطاع الصناعى السودانى فى تطبيقه لنظام الجودة واعتمدت على نفس المنهج وهو دراسة الحالة ، الا ان استخدام الدراستين لمنهج دراسة الحالة يجعل مكان التطبيق شيئا مميذا ، فمكان اجراء الدراسة واختلافه يجعل الدراستين غير مكررتين كما ان الدراسة التى قمت بها ركزت علاقة قياس تكلفة الجودة بترشيد القرارات الادارية وهو ما لم يحدث فى الدراسة اعلاه .

(4) دراسة ايمان 2006¹

¹ ايمان عوض احمد الجاز ، اثر نظم التكاليف الحديثة علي ضبط الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2006)

تناولت الدراسة اثر نظم التكاليف علي ضبط الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية وذلك حسب الأهتمام الذي وجده المصطلح في هذا الوقت.

تتبع من خلال ان عملية الرقابة والقياس والأداء لا تتم عن طريق التركيز علي البيانات والقوائم المالية فقط كما ان المنشآت امامها عدة طرق واسباب تكاليفية ولكن ليس هنالك افضل من الأخرى ويتم الأختيار حسب الظروف .

وهل يمكن الأعتقاد علي انظمة التكاليف الحديثة كأداة لضبط الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية؟

وضعت الباحثة اربعة فروض لحل تلك المشاكل تنص علي الأتي :

- الأ تهتم الادارة بنشر مفاهيم نظم التكاليف الحديثة كأداة لضبط الجودة الشاملة .
- ونص الغرض الثاني علي انه يعتبر تطبيق نظم التكاليف الحديثة من اهم اركان وادوات ضبط الجودة.
- ان نظم تطبيق التكاليف الحديثة يزيد من الأنتاج والكفاية الأنتاجية .
- يتم التحقيق من تطبيق الجودة الشاملة عن طريق قياس العائد علي الأستثمار لدى المنظمات .

اتجهت الباحثة نحو المنهج الأحصائي بأسلوبية الأستقرائي والأستنباطي كما استخدم استمارة الاستبانة وأسلوب دراسة الحالة واستخدم نظام التحليل الأحصائي حتى يتمكن من اختبار فرضياته.

ان اساليب نظم التكاليف الشاملة الحديثة تعد ادارة اساسية من ادوات ضبط الجودة الشاملة وان ادارة مطاحن سيقا للغلال توصلت الباحثة الي عدة نتائج اهمها : تطبق الجودة الشاملة بصورة ممتازة حيث ينبغي ارساء ثقافة لمفهوم الجودة الشاملة.

وتوص الباحثة بقيام هيئات اقليمية ومحلية لمتابعة ضبط الجودة الشاملة ونشرها لثقافتها المختلفة ، ان توصل شركة مطاحن سيقا للغلال في نفس الاتجاه مع ضرورة مقارنة نتائج قياس الاداء ، ان تجري دراسات مستقبلية في هذا الاتجاه.

تميزت دراسه الباحثة ببيان مساهمة تكاليف الرقابة علي الجودة في خفض إجمالي التكلفة الكلية وكذلك أثر تكاليف الرقابة علي الجودة في تسويق المنتجات الصناعية السودانية جيد للسيارات

(5) دراسة انتصار 2007¹

شملت مشكلة الدراسة الأتي:

ايجاد الكيفية التي يمكن ان يتم بها تقديم الدواء للمواطن السوداني بأقل تكلفة واكبر قدر ممكن من الجودة مع التعرف علي العوامل التي تشجع الاستثمار في التصنيع المحلي للدواء.

هدفت الدراسة الي الاتي :

تسليط الضوء علي طق حساب التكلفة في حالة الاستيراد ، بيان حساب التكلفة في حالة التصنيع ، امكانية تحقيق الرقابة علي الجودة ، العوامل التي تشجع الاستثمار في الدواء.

¹ انتصار قاسم محمد احمد ، اثر التصنيع المحلي علي تكلفة وجود الأدوية السودانية (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، 2007)

استخدمت الدراسة المناهج التالية :

المنهج الأستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض والمنهج الأستقرائي لأختبار الفروض والمنهج الوصفي بأستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة أثر التصنيع المحلي للدواء علي تكلفة وجود الأدوية في الهيئة العامة للأمدادات الطبية.

اُختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات تتمثل في الاتي:

الفرضية الاولى يؤثر التحول من الأستيراد الي التصنيع علي تكلفة الانتاج.

الفرضية الثانية يؤثر التصنيع محليا علي تحقيق الرقابة علي الجودة.

الفرضية الثالثة تساعد بيئة الأستثمار في السودان علي تشجيع الأستثمار في الدواء .

اهم نتائج الدراسة : ان الصنيع المحلي للدواء يؤثر علي تكلفة الادوية تأثرا ايجابيا وذلك بتخفيض تكلفة الوحدة ، الطريقة التي تتبعها الهيئة العامة للأمدادات الطبية (الشراء عن طريق العطاء) تساعد الإدارة علي تقديم الأدوية للمواطن السوداني بأقل تكلفة ، التصنيع المحلي يساعد علي تحقيق الرقابة علي الجودة وعلي عملية ضبط الجودة في الأدوية.

وتمثلت توصيات الدراسة في الاتي:

ضرورة دعم الصناعة المحلية للأدوية وذلك لأن التصنيع يعتبر حيز الزاوية في التنمية الأقتصادية ، توجيه الأستثمار في التصنيع الدوائي من أجل الانتاج ، انشاء المزيد من المعامل القومية لفحص الادوية وضمان لسلامة وجودة الأدوية المقدمة للمواطن السوداني .

ركزت هذه الدراسة علي طرق حساب التكلفة في حالة الاستيراد وبيان حساب التكلفة في حالة التصنيع وامكانية تحقيق الرقابة علي الجودة والعوامل التي تشجع الأستثمار في الدواء ، لم

تركز هذه الدراسة علي دعم الصناعة المحلية للأدوية وذلك لأن التصنيع يعتبر حجز الزاوية في التنمية الأقتصادية ، توصلت الدراسة الي ان التصنيع المحلي للدواء يؤثر علي تكلفة الأدوية تأثيرا ايجابياً وذلك بتخفيض تكلفة الوحدة.

(6)دراسة نهى 2007¹

تمثلت مشكلة البحث في هذه الدراسة في ان هناك فهما خاطئاً بأن تطبيق مفهوم الجودة الشاملة يؤدي الى ارتفاع التكاليف دون النظر الى العيوب التي تنجم من عدم تطبيقها . وقد رمت الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية : . دراسة اثر تطبيق ادارة الجودة الشاملة على ترشيد التكاليف المباشرة وغير المباشرة في حدود تقليل التالف وضبط المصروفات ،كما هدفت الدراسة الى نشر مفهوم الجودة حتى يكون سلوكا لدى كل فرد في اى موقع في المنشأة بدءا من الادارة العليا وحتى ادنى مستوى في التنظيم و تسعى الدراسة الى التعرف على المعوقات الاساسية التي تحول بين تطبيق هذه الادارة الحديثة في المؤسسات وتقديم تصور لمعالجة القصور الذي يؤثر في ارتفاع التكاليف.

وقد ذكرت الباحثة التي قامت بالدراسة ان اهمية هذه الدراسة تتمثل في دور ادارة الجودة الشاملة في تقليل التكاليف وتحسين النوعية كما انها تمثل اداة رقابية تساعد في ترقية الاداء بالمنشآت.

وقد ناقشت الدراسة الفرضيات التالية : .

¹ نهى بدوى الطاهر احمد ، ، ادارة الجودة الشاملة وأثره في ترشيد التكاليف (الخرطوم ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور) 2007

تطبيق سياسة الجودة الشاملة يزيد الانتاجية والمقدرة التسويقية ، ويحسن النوعية . كما ان التطبيق الدقيق للجودة الشاملة يؤدي الى تقليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة ومن ثم يزيد ارباح الشركة.

وتتمثل النتائج التي توصلت اليها الباحثة في : تطبيق سياسة الجودة في الشركة يحقق تحسين للنوعية والاداء وزيادة الانتاجية وتقوية المركز التنافسي وكسب رضا العميل وزيادة الارباح وتوصلت الباحثة ايضا الى انه يوجد قصور في تطبيق مفهوم ادارة الجودة الشاملة مما أدى الى تقليل الفوائد التي تجتهد الشركة ، يساعد نظام الجودة الشاملة على التحسين المستمر لضرورة مواكبة التطور العالمي

ركزت الدراسة اعلاه على تطبيق مفهوم الجودة و دور نظم الجودة في زيادة الارباح ولذلك فهي تتفق مع الدراسة التي بين ايدينا في تناولها لنفس الموضوع لكن تتميز الدراسة التي باجريتها عن هذه الدراسة في دراستها لتكلفة الجودة بصورة خاصة ، وعلاقة هذه التكلفة بترشيد القرارات الادارية بصورة اخص .

(7)دراسة ايهاب 2007¹

كانت مشكلة الدراسة لهذا البحث هي : كيفية تحديد وقياس جودة الانتاج في مجموعة شركة بيطار .

هدفت الدراسة الى :

معرفة العلاقة بين نظام التكاليف والجودة ، التعرف على الجودة وتطبيقاتها، هذا بالاضافة الى

¹ ايهاب احمد محمود محمد ، قياس تكاليف جودة الانتاج واثره على تقويم اداء القطاع الصناعي في السودان (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور)، 2007م

التعرف على العلاقة بين تطبيق تكاليف الجودة وتخفيض تكاليف المنتجات ، كما هدفت الى دراسة تكاليف الجودة للوصول الى منتجات خالية من العيوب و شرح الدور المهم لنظام التكاليف كأداة للرقابة والتنظيم والتنسيق ورفع كفاءة الأداء وضبط الجودة.

وتمحورت اهمية هذه الدراسة كما بينها الباحث الذى قام بها فى امكانية اقتراح السبل التى تمكن من التحكم وضبط الانتاج وفق ما هو مخطط وتحقيق مزايا تنافسية مما يساعد على بقاء المنشآت. كما ان الدراسة قامت باختبار الفرضيات الاتية : .

الفرضية الاولى تكاليف جودة الانتاج تؤثر على تكاليف الانتاج فى القطاع الصناعى و تطبيق مفاهيم الجودة يؤدي الى تخفيض التكاليف، تحسين الجودة يؤدي الى الاقلال من الفاقد فى الانتاج.

بينما توصلت الدراسة الى النتائج الاتية : .

ان عملية حساب تكلفة الجودة جزء تكاملى لبرامج تحسين الجودة فى اي منشأة أعمال ، وان العالمية لتقليل التكاليف وزيادة الارباح ، برامج تحسين الجودة تمكن من ايرادات مرتفعة للشركات المتبعة لتلك البرامج .

هذه الدراسة اتفقت مع دراسة الباحث فى قياس تكاليف الجودة الانتاجية مما يؤدي الي فقدان ايرادات مرتفعة للشركات التى تتبع مفهوم الجودة.

(8) دراسة عزت 2008¹

¹ عزت كمال عبدالله ، دور تكاليف الجودة فى اتخاذ القرارات الاستثمارية (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور) 2008م

تتمثل المشكلة التي عالجتها هذه الدراسة في تكاليف الجودة وطرق قياسها وتحليلها والرقابة عليها، وقد هدفت هذه الدراسة الى تحقيق الآتى : .

تعريف وتوضيح مفهوم تكاليف الجودة وطرق قياسها وتحليلها والرقابة عليها و بيان اثر تكاليف الجودة على المنشأة كما ان الدراسة هدفت الى بيان اتخاذ القرارات الادارية فى ظل عدم التأكد.

وقد نتجت اهمية هذه الدراسة من التطورات التكنولوجية فى بيئة التصنيع وشدة المنافسة حيث اظهرت هذه التطورات دور الادارة فى تقديم الجودة.

اما الفرضيات التى قام الباحث بإختبارها فهى:

التحسين المستمر للجودة من الرقابة ومتابعة وضبط العمليات الانتاجية يؤثر على مقدرة المنشأة التنافسية ، اعتبار تكاليف المنتج والتقييم تكاليف راسمالية سيقبل من الطاقة الانتاجية وسيؤثر على مدى صحة القرارات الاستثمارية، تحديد وقياس تكاليف الجودة يؤثر على تكاليف المنتج و قيام القرارات الاستثمارية على مقدرة المنشأة فى تحديد صافى الارباح المحققة وهذا يتوقف على مقاييس الاداء المحققة . أهم النتائج التى توصلت اليها الدراسة : التطبيق السليم لنظام الجودة يمكن المنشأة من تحقيق الفائدة وذلك من خلال التحسين المستمر فى تكاليف وجودة المنتج كما ان الدراسة توصلت الى ان المقاييس المالية طريقة فعالة لتوفير المعلومات التى تساعد فى مراقبة برامج تحسين وتطوير الجودة و الاهتمام بالتكاليف المستترة والتى لا تؤثر فى على تكاليف المنتج ولا تظهر فى نظام المحاسبة.

تتفق الدراسة السابقة مع التى نجريها فى ان كليها يتناول موضوع تكلفة الجودة الا ان الدراسة اعلاه تركز على اثر دراسة التكلفة على الربحية وتكلفة المنتج بينما الدراسة التى نجريها تركز على تكاليف الجودة اثرها فى خفض تكلفة الانتاج.

(9)دراسة برعي 2008¹

تمثلت المشكلة التي عملت الدراسة على بحثها في : العقبات التي تعترض تطبيق نظم ادارة الجودة فى الحالة الدراسية التي تناولتها الدراسة ، وكيفية الوصول الى الجودة ، والفائدة المرجوة من الحصول على شهادة الجودة.

معرفة نظم توكيد الجودة بمركز التدريب النفطى و المحافظة على النظام المتبع بمركز التدريب النفطى هذا بالاضافة الى ضرورة تنمية الفعالية التنظيمية بمركز التدريب النفطى ورأت الدراسة ان تقوم تلك الشركة بمعرفة اسباب تحسين الانتاجية والربحية واخيرا متابعة احتياجات العملاء وتلبية رغباتهم.

وتكمن اهمية هذه الدراسة فى اقتراح كيفية الوصول بالمنظمة الى مستوى يؤهلها لتحسين جودة الخدمات المقدمة للعملاء ، والمحافظة على استمرارية جودة الخدمات وتلبية رغبات العملاء واكتساب فرصة اوفر للمنافسة.

اما الفرضيات التي تمت دراستها فى هذا البحث فهى : .

كما ان اهداف البحث كانت على النحو التالى : .

ان هناك علاقة طردية بين رضاء العملاء وتطور خدمات مركز التدريب النفطى وايضا هناك علاقة عكسية بين تدنى خدمات مركز التدريب النفطى وتزمر العملاء من الخدمة المقدمة لهم ، بالاضافة الى ان هناك علاقة ايجابية بين تنمية الفعالية التنظيمية وتحقيق اهداف مركز التدريب النفطى.

¹ برعى بابكر محمود ، اثر تطبيق نظم ادارة الجودة فى رفع مستوى الاداء الادارى بمركز التدريب النفطى (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،بحث تكميلى لنيل درجة الماجستير، غير منشور)،2008

وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية : -

ان تطبيق نظام ادارة الجودة بالمركز ادى الى اشباع حاجات العملاء ورضاهم التام ، اضافة الى ان تطبيق نظام الجودة الشاملة أدى الى تطوير الخدمات المقدمة من قبل المركز الى عملائه ، كما ان تطبيق نظام الجودة ادى الى تقليل التكلفة ، وبالتالي الى اكتساب فرص المنافسة ، هذا كما ان ضعف الامكانيات التقنية بالمركز اثر على سياسات التدريب داخليا وخارجيا.

تم التركيز فى الدراسة اعلاه على دراسة اثر تطبيق الجودة على ارضاء العملاء وهو موضوع فى غاية الاهمية اذ ان معايير الجودة بالضرورة تأتى من العميل ولذلك من المهم دراسة رغبات العميل لاستخلاص المعايير الواجب مراعاتها ، وبالتالي فالدراسة تتناول موضوع الجودة ولكنها تركز الحلقة الاخيرة من سلسلة القيمة وهى العميل بينما تتناول هذه الدراسة موضوع الجودة وأثره علي خفض تكاليف الانتاج . وبذلك فإن هذه الدراسة متميزة عن الدراسة السابقة في خفض كلفة المنتج .

(10)دراسة عمر 2009¹

هل يوجد الاهتمام الكافى فى المستشفيات العامة بتكاليف الجودة وقياسها للارتقاء بمستوى الخدمات الطبية.

¹ عمر احمد بابكر شنيبو ، قياس جودة التكاليف للخدمات الطبية فى مستشفيات القطاع العام (الخرطوم ،جامعة السودان

للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل الماجستير، غير منشور) 2009

وقد هدفت الدراسة الى توضيح اهمية قياس تكاليف الجودة فى مجال الخدمات الطبية وذلك لرفع مستوى الخدمات المقدمة للمرضى ولتوفير المعلومات الملائمة ولتقليل الأخطاء الطبية بالمستشفيات العامة.

وقد نبعت اهمية هذه الدراسة كما ذكر الباحث من اهمية الجودة فى مجال الخدمات الطبية لقطاع حيوى يعنى بحياة الانسان وصحته ، وكذلك ما يترتب على فقدان الرعاية الصحية من اعباء على الدولة وتعطيل العملية الانتاجية . وقد عملت الدراسة على اختبار الفرضيات الاتية تطبيق قياس تكاليف الجودة فى الخدمات الطبية يودى الى تحسين الخدمة و تطبيق قياس تكاليف الجودة فى الخدمات الطبية يودى الى تقليل الاخطاء الطبية كما ان تطبيق قياس تكاليف الجودة فى الخدمات الطبية يوجد نوع من الرقابة الوقائية ويقلل من حدوث الاخطاء الطبية.

وقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية : .

لا يوجد وعى كافى لدى العاملين بالمستشفيات بالجودة ونظم تطبيقها مما ادى الى اهدار الموارد البشرية والمادية وانعدام التنسيق بين الاقسام المختلفة وانعكاس ذلك على مستوى الجودة ، كما ان القصور فى التركيز على تكاليف الجودة بالمستشفيات لعدم فصل التكاليف الخاصة بالجودة ادى لتدنى مستوى الخدمات الطبية مما زاد التكلفة على المواطن والدولة.

وتوصل الباحث ايضا الى ان عدم التركيز على تكاليف الجودة ، انعكس على عدم قدرتها على قياس تكاليف الجودة ، للاستفادة منها فى توفير المعلومات الملائمة عن الجودة فى كل مستوى من المستويات المختلفة لمساعدتها فى عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

تتناول هذه الدراسة نفس الموضوع (تكلفة الجودة) الا انها تدرسه فى قطاع الخدمات بينما الدراسة التى بين ايدينا تتناول تكاليف الجودة واثرها فى خفض تكلفة الانتاج.

الفصل الأول

مفهوم الجودة وأهميتها :

يشمل علي الآتي:

المبحث الأول : مفهوم الجودة وأهميتها

المبحث الثاني : مراحل تطور مفهوم الجودة وقياسها

المبحث الأول

مفهوم الجودة وأهميتها

أولاً : تعريف مفهوم الجودة:

مفهوم الجودة يتسم بثلاث مداخل أساسية لتعريفه حيث أن الجودة تعتبر انعكاساً للمنفعة المتحققة لطرف ما من هذه الأطراف الثلاثة وهي ، المنتج producer ، المستهلك و المجتمع .

فالمنفعة الحقيقية للمنتج تتجلى في التصميم ومدى تلبية لرغبة المستهلك وأثره في الطلب على منتجاته كما تتجلى في مطابقة المنتج للمواصفات لتأثيرها في كفاءة وترشيد استغلال الموارد .
أما المستهلك فإنه ينظر للجودة كقيمة ، أي كيف يمكن للمنتج الجيد أن يحقق له الغرض المقصود وبالتكلفة المقبولة فالجودة هنا تعني الامتياز الذي يمكن للمستهلك أو المنتج تحمله .
يهدف هذا المدخل من خلال تحديد عناصر السعر ، أما من ناحية المجتمع فالمناقص المتحققة للمنتج و المستهلك لا تمثل عائداً للمجتمع إذا ألحقت به الأضرار وهنا تتمثل الجودة في إبعاد الضرر عن المجتمع .¹

2 (تكاليف الجودة:

تكاليف الجودة هي تلك التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة ، أو هي تلك التكاليف التي تحدث نتيجة لحدوث الجودة المنخفضة

¹ تشارلز هورنجرن، فوستر، وداتار، محاسبة التكاليف مدخل إداري (الرياض دار المريخ ، 1996)، ص 1213

تكاليف الجودة هي التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، أو هي تلك التكاليف التي تحدث نتيجة حدوث الجودة المنخفضة.¹

لا يختلف إعداد حساب تكاليف الجودة عن حساب التكاليف الأخرى. ويعبر مصطلح تكاليف الجودة عن جميع التكاليف التي تتحملها المنظمة لتحقيق مستوى الجودة المطلوب للمنتجاتها.

تعريفات تكاليف الجودة:

جدول رقم (1/1/1)

ت	إسم المؤلف	تعريف تكاليف الجودة
1	Horengren at- Al.2003:655	التكاليف التي تحدث لمنع تكاليف الجودة المنخفضة الناشئة عن إنتاج منتجات بجودة منخفضة
2	محسن والنجار 479:2006	النفقات اللازمة لتثبيت مستوى لجودة المنتج في المنشأة
3	بابكر مبارك عثمان ص20	أن تحسين الجودة يؤدي الي ارتفاع خفض التكاليف الكلية ورفع الإنتاجية
4	الفضل و محمد 346:2006	التكاليف المرتبطة أو المتعلقة بعدم الحصول علي المنتجات أو الخدمات المطابقة بطريقة صحيحة منذ المرة الأولى
5	العلي ومحجوب 92:1990	التكاليف المرتبطة بها ينبغي ان ينفق الوصول علي مستوى جودة معين
6	الحري والكحلوت 2004	جمع التكاليف التي يتم إنفاقها في أي منشأة إنتاجية أو خدمة لضمان تقديم المنتج إلي الزبائن متوائمة مع متطلبات الزبون

المصدر تشارلز هورنجر - جورج فوستر - سريكانت المرجع السابق ص 1221

¹ أروى عبدالحميد محمد نور ، إدارة الجودة الشاملة (الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملة ، 2008) ص 4

هنالك من يصنف تكاليف الجودة الي مجموعتين هما تكاليف تأكيد الجودة و تكاليف الفشل وهنالك من يصنفها الي أربعة اصناف هي تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي . في جميع التصنيفات السابقة يوجد اتفاق علي الأنواع الأربعة الأخيرة.

و هي ايضا حسب المواصفات البريطانية BS6143 هي التكلفة من اجل تأكيد و ضمان الجودة بالاضافة الي الفقدان و الخسارة الحاصلة عند عدم انجاز او الحصول علي الجودة¹.

- هي التكاليف المرتبطة بما ينبغي ان ينفق للحصول علي مستوي جودة معين
 - هي التكاليف المرتبطة او المتعلقة بعدم الحصول علي المنتجات او الخدمات المطابقة للمواصفات بطريقة صحيحة منذ المرة الاولى
 - اي كلفة سوف لن تتحملها المنشأة اذا كانت جودة منتجاتها او خدماتها مثالية ، فهي ذلك الجزء من التكاليف التشغيلية الذي يرافق توفير منتج او خدمة لا تتطابق مع معايير الاداء و تكاليف الجودة وهي ايضا الكلف المرتبطة بمنع الجودة الرديئة .
- يلاحظ الباحثين من خلال التعاريف السابقة للتكلفة الجودة ، ان تكاليف الجودة عبارة عن التكاليف المرتبطة بالحصول علي مستوي معين من جودة الانتاج او الخدمات.

ثانيا : أهمية الجودة:-

أصبحت الجودة احدي اهم مبادئ الإدارة في الوقت الحاضر، اذا كانت الادارة بالماضي تعتقد بأن النجاح المنشأة يعن يتصنيع منتجات وتقديم خدمات بشكل اسرع وارخص، ثم السعي لتصريفها في الاسواق ، وتقديم خدمات لتلك المنتجات بعد بيعها من اجل تصليح العيوب الظاهرة فيها.²

ويري ان نجاح المنشأة يعتمد علي دقة ملاحظتها لتوقعات الزبون وقدرتها علي ملئ الفجوة بين هذه التوقعات وقدرتها التشغيلية، اذ يفكر الزبائن بالجودة في الوقت الحاضر اكثر مما كانوا في الماضي.

¹ نزار عبدالمجيد البروراري - الحسن ، ادارة الجودة مدخل للتميز والريادة (الاردن ،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، 2011 م) ، ص427 .

² جوزيف كيلادا ، تكامل اعادة الهندسة مع ادارة الجودة الشاملة (الرياض ، دار المريخ للنشر) 2004م ، ص47-48.

وقد درس معهد التخطيط الإستراتيجي في كامبردج العلاقة بين الجودة والربحية والحصة السوقية بشكل متعمق، اذا اعتمد بيانات 3000 منشأ وتبين ان هناك عاملاً واحداً يعلو العوامل الأخرى هو الجودة Quality يوجه الحصة السوقية، وعندما تحقق الجودة الفائقة والحصة السوقية الواسعة فإن الربحية تكون مضمونه فعلياً.

ويرى Render & Haizer ان اهمية الجودة بالنسبة للمنشأة تظهر باربعه اوجه:

1. التكاليف والحصة السوقية:-

فالجودة المضمونه يمكن ان تقود الي زيادة الحصة السوقية وتوفير التكاليف وكلاهما يؤثران في الربحية وبذات الطريقة فإن تحسين الموثوقيه والمطابقة للمواصفات يعني الحد من العيوب وتقليص التكاليف الخدمية.

2. سمعه المنشأة :-

3. اذا يمكن ان تتوقع المنشاه سمعتها من ناحية الجودة " جيدة ام سيئة " و تقوم بمتابعتها علي وفق ذلك ، فالجودة تتضح عن طريق الملاحظات عن منتجات المنشاه الجديدة ، و ممارسات العاملين ، العلاقات مع المجهزين .

4. المسؤولية القانونية للمنتج :-

تحمل المحاكم المنتشات التي تقوم بتصميم و انتاج و توزيع منتجات غير جيدة المسؤولية القانونية للاضرار الناجمة عن هذه المنتجات عند استعمالها .

4. النتائج الدولية :-

في ظل التطور التكنولوجي الذي يشهده العالم فان الجودة اصبحت شأناً عالمياً فكل من المنشأة و البلد التي تدوم المنافسة بشكل فاعل في الاقتصاد العالمي ينبغي ان تستوفي في منتجاتها الجودة و السعر المتوقعين .

ثالثاً : طبيعة تكاليف الجودة و انواعها

يمكن تعريف تكاليف الجودة علي انها التكاليف المتعلقة بمنع إنتاج المنتجات المعيبة أو إكتشاف وتصحيح المنتجات المعيبة .

تعتبر التكاليف بمثابة مقاييس حقيقة لجهود الجودة وذات تأثير إيجابي علي المنظمة في المدى الطويل ويمثل تحليل تكاليف الجودة أداة مهمة للمنظمة تزودها بما يلي :

1- أسلوب لتقييم مدى فعالية إدارة الجودة

2- وسيلة لتحديد مجالات المشاكل وفرص التحسين وأولية الإجراءات الواجب اتخاذها

لا يختلف إعداد حسابات تكاليف الجودة عن حساب التكاليف الاخرى . ويعبر مصطلح تكلفة الجودة عن جميع التكاليف التي تتحملها المنظمة لتحقيق مستوي الجودة المطلوب في منتجاتها . هنالك من يصنف تكاليف الجودة الي مجموعتين هما تكاليف تأكيد الجودة وتكاليف الفشل . وهنالك من يصنفها الي أربعة أصناف هي تكاليف الوقاية ، تكاليف التقييم ، تكاليف الفشل الداخلي ، تكاليف الفشل الخارجي . في جميع التصنيفات السابقة يوجد هنالك اتفاق علي الأنواع الأربعة الأخيرة

رابعا : يمكن تقسيم تكاليف الجودة الي أربعة أنواع رئيسية :

1. الفشل الوقاية :

وتتضمن تكاليف الوقاية تكاليف التصميم ، تكاليف الفشل الداخلي و الخارجي وتكاليف زيادة وتلبية احتياجات العملاء إضافةً إلي تكاليف الفرص البديلة لتأمين المطابقة بمستويات اقتصادية معقولة . تمثل تكلفة عدم توفير الجودة ما بين 20 الي 30% من قيمة المبيعات في المنظمات الصناعية ويمكن أن تصل إيرادات المنظمة في قطاع الصناعة إلي 40% من تكاليف التشغيل وحوالي 50% من حجم الإيرادات في قطاع الخدمات .

2. تكاليف التقييم:

هي تكاليف خاص بتحديد المطابقة مع متطلبات الجودة .

3. تكاليف الفشل الداخلي:

هي تلك التكاليف الناتجة عن فشل المنتجات أوالمكونات أو المواد في تلبية احتياجات الجودة قبل تسليمها للمستهلك ، ومن أمثلتها :

أ- العادم / الخردة: تكاليف العمالة والمواد التي تحمل علي المنتجات التي بها عيوب والتي لايمكن إصلاحها بطريقة عادية .⁷

ب- إعادة العمل :

التكاليف المتعلقة بالمواد والعمالة والمصاريف الأخرى التي تدفع بسبب اصلاح المنتجات المعيبة .

ت- إعادة الفحص :

تكاليف إعادة الفحص للمنتجات التي تم إعادة العمل عليها وتشمل تكاليف تشغيل معدات واجهزة الفحص بالإضافة إلي تكاليف الوقت المقضي علي الفحص

ث- تحليل الفشل :

المقصود بذلك هو تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي وذلك لاجل تجنب هذه الاسباب مستقبلا والقضاء علي أي معوقات تصحبها .

ج-تكاليف الفشل الخارجي:

هي التكاليف الناجمة عن فشل المنتجات في تلبية متطلبات الجودة بعد تسليمها للمستهلك ، ومن أمثلتها .

1- شكاوي العملاء:

⁷ أروي عبدالحميد محمد نور، المرجع السابق ص ص44، 46

إن إستلام أو الإستماع إليها والتحقق فيها وحدها يحتاج الي وقت وجهد ويتم التركيز علي الشكاوي العملاء بسبب تدني مستوي الجودة عن الحد المطلوب .

2- الكفالة:

تكلفة استبدال أو اصلاح المنتجات المباعة إلي العملاء أثناء الفترة التي تغطيها الكفالة.

3- المردودات:

معالجة واصلاح العيوب في المنتجات المباعة التي قام العملاء بإرجاعها إلي الشركة بسبب عيوب في التصميم او التشغيل .

4- فقدان السمعة:

حتى لو قامت الشركة بإستبدال المنتج أو اصلاحه وإرجاعه الي العميل إلا أن الشركة لا شك أنها تفقد جزء من سمعتها بين المستهلكين والعملاء وكذلك الموزعين

يحدد هذا الجدول العلاقة بين التكاليف و الجودة في الشركات وأيهما يؤثر علي الآخر وهناك عدة حالات لهما تتبين في الجدول

مسؤولية الجودة :

الأقسام المسؤولة :

الجودة لست مسؤولية شخص واحد أو قسم واحد ، فهي عمل كل واحد .
وتشمل عامل خط التجمع ، والناسخ علي الالة الكاتبة ، ووكيل المشتريات ، ورئيس المنشأة .
وتبدأ مسؤولية الجودة عندما يحدد التسويق متطلبات العميل من الجودة وتستمر حتي يلتقي العميل بالمنتج .¹

وتنسب مسؤولية الجودة الي أقسام مختلفة مع السلطة لاتخاذ قرارات الجودة . بالإضافة الي ذلك ، تشمل طرق للعد ، مثل التكلفة ، أو معدل الخطأ ، أو الوحدات غير المطابقة ، مع

¹ دال بسترفلويد ، الرقابة علي الجودة (القاهرة ، المكتبة الأكاديمية ، 1995) ص 30

المسئولية والسلطة . والأقسام المسؤولة عن مراقبة الجودة هي التسويق ، هندسة المنتج ، المشتريات ، وهندسة التشغيل ، والتشغيل ، والفحص والاختبار ، والتعبئة والشحن ، وخدمة المنتج . وجود العميل في القمة و الأقسام في التسلسل المناسب في الدورة . وحيث أن توكيد الجودة ليس مسئولية مباشرة عن الجودة ، فهو ليس مشمولاً في الدورة المغلقة .

يري الباحث ان المعلومات في هذا القسم تخص العناصر المصنعة ، إلا أن المفاهيم يمكن ان تطبق علي الخدمات

العلاقة بين تكاليف الجودة **1: Quality Costs Interrelations**

العلاقة بين تكاليف الجودة هي تعبير عن العلاقة بين تكاليف الوقاية ، التقييم وال فشل بالإضافة للإدراك المتزايد بأهمية الجودة والتحسين المستمر في المنظمة . يلاحظ من بين تكاليف الجودة ارتفاع التكاليف المترابطة بالجودة عندما يقل الوعي و الاهتمام بالجودة وتصبح نسبة تكاليف الفشل هي السائدة . و تزداد تكاليف التقييم عندما يرتفع وعي القائمين علي أمر المنظمة بتكاليف الفشل نتيجةً للاستثمار في التدريب . وتقود الزيادة في التقييم إلي زيادة الحاجة إلي مزيد من الاستثمار في الوقاية لتحسين ملامح التصميم و الأنظمة و العمليات ومن ثم تنخفض تكاليف الفشل والتصميم والتي بدورها تؤدي إلي خفض التكاليف الكلية عند ظهور الآثار الإيجابية للإجراءات الوقائية

طريقة الاستخدام :

1. إبراز التحديد الكامل للعملية .
2. باستخدام تحديد العملية ، قم بعملية إثارة للأفكار والأنشطة الرئيسية المتعلقة بتحويل المدخلات ، أي استخدام الموارد و القيود ، للحصول علي المخرجات .

¹ د/عبدالرحمن توفيق ، الجودة الشاملة الدليل المتكامل للمفاهيم والأدوات 2(مصر، مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2005)

3. بالنسبة لكل رئيسي ، يجب الأخذ في الحسبان أي العناصر تعتبر تكاليف للمطابقة و أي التكاليف تعتبر تكاليفاً لعدم المطابقة .

وتشير التكاليف المطابقة إلي التكاليف التي تتحملها المنظمة لإنجاز جميع المتطلبات المحددة (الصريحة والضمنية) لجميع العملاء ولجميع العمليات والهياكل الموجودة .
اما تكاليف عدم المطابقة فهي التكاليف التي تتحملها المنظمة عندما تفشل في إنجاز المتطلبات المحددة للعملاء .

4. تتكون تكاليف المطابقة وتكاليف عدم المطابقة من ثلاثة عناصر للتكاليف هي :

✓ تكلفة العمل - مباشرة وغير مباشرة.

✓ تكلفة المواد.

✓ التكاليف الإضافية - متغيرة وثابتة .

5. حدد قائمة بتكاليف العملية ، وحدد الأنشطة والعناصر الخاصة بتكاليف المطابقة وتكاليف عدم المطابقة وتعريفاتها ومصادر البيانات . إن عناصر كل من تكاليف المطابقة وتكاليف عدم المطابقة يمكن أن تكون فعلية أو مركبة وتتكون العناصر المركبة من عناصر التكاليف المقدره .

6. وزع تقريراً بتكلفة العملية علي جميع الأطراف للتعليق عليها .

إستخدام خريطة باريتو لإعداد جدول الأعمال لتحسين الجودة.¹

The main principles that pertain المبادئ الرئيسية التي تتعلق بتكلفة الجودة
:to the cost of quality

¹ عبدالرحمن توفيق ، المرجع السابق ، ص 386

1-المسئولية : إن الأفراد العاملين والمديرين للعملية يجب أن تتوفر لديهم البيانات . ولاشك أن الطريق الوحيد لتحمل المسئولية يكون خلال المشاركة .إن فرق التحسين يمكن أن تزود بهذه البيانات .

الملاءمة : يجب أن تكون البيانات وثيقة الصلة بالعملية المراد تحسينها .

1-الأولية : يجب أن تمكن البيانات من تحديد الدقيق للأولية بإستخدام مبادئ باريتو .
2-البساطة : أن المحافظة علي بساطة التكاليف ليس امراً سهلاً حيث يتطلب الأمر أن يعرف الفرد متي يكون التقريب مقبولاً .و كقاعدة عامة فإن البساطة أكثر أهمية من الدقة المطلقة .

المرونة : يجب أن تكون طرق التكاليف مرنة وليس جامدة لأنه لا توجد عملية ، منظمة أو قطاع في صناعة معينة متشابه تماماً ¹.

الأساليب المستخدمة في تحليل كلف الجودة : Quality cost analysis in using styles

يمكن الإستفادة من الأساليب الآتية لغرض عرض كلف الجودة لأي منظمة صناعية كانت أم خدمية وتحليلها :

1-تحليل الاتجاه الزمني : Analysis Direction Times

يعد هذا الأسلوب من الأشكال البسيطة وشائعة الاستخدام في مجال الجودة بشكل عام وفي عرض كلف الجودة وتحليلها بشكل خاص ولغرض استخدامه يجب توفير البيانات

¹ يوسف حبيب الطائي ، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية (عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر 2009)

المرتبطة بهذه الكلف ولمدة زمنية ماضية ، ويمكن أن يوضح هذا الأسلوب لإدارة المنظمة الأوقات التي ترتفع بها تلك الكلف بشكل غير طبيعي ومن ثم تحفيز الإدارة لغرض التحري عن أسباب ذلك الارتفاع وتجاوزه مستقبلاً فيما لو كان الارتفاع غير صالح المنظمة .

2-مخططات باي Pie Diagram :

تعد مخططات باي من الأساليب الإحصائية شائعة الاستخدام في مجال إدارة الإنتاج والعمليات ، وأول من استخدمها في مجال إدارة الجودة الشاملة هو إذا استخدمت لغرض التعريف إلي مكونات أي نشاط معين وتحديد الأهمية النسبية لكل منهما من أجل التحليل و المقارنة والتطوير ، إن فكرة مخططات باي مبنية علي أساس النشاط أو العمل يمكن أن يمثل علي شكل دائري قياساتة وان مكونات هذا النشاط أو العمل هي التي تشكل بمجموعة قياس تلك الدائرة ،ويتم تحديد كل مكون أو جزء منه علي وفق القياس الدائري وحسب المعادلة.¹

أهمية تكاليف الجودة والمنافع المتحقق من قياسها :

يمكن اختصار أهمية تكاليف الجودة في الأمور التالية :

1-تعد الجودة أداة ضرورية في نجاح الشركات او فشلها لما لها دور في ايجاد مركز تنافسي للشركة في السوق وذلك من خلال عدة نقاط يمكن توضيح أهمية الجودة (كسب ثقة الزبون ، وحصّة سوقية أعلى ، ولاء العاملين ،وخفض التكاليف) فقد اكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكيين IMA في دراسة له ان المنظمات التي تهتم بإدارة تكاليف الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات

¹ يوسف حليم الطائي ، المرجع السابق ،ص 91

- 2-تتضمن علي عنصري (التكلفة والجودة) اللذان يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الرابعة (التكلفة ،الجودة ، الوقت ، والابتكار) للمنظمة تساعد علي تحسين نقاط الضعف ولتحديد الوسائل اللازمة لتحسين مستوي الجودة ، وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للشركة وتحقيق معدلات ربح أكبر¹
- 3-تساعد في تحديد الفاقد علي مستوي العمليات الإنتاجية بشكل فعال وبالتالي تساعد في تسريع حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل الشركة .
- 4-تقلل الخسائر المالية من خلال الحلولة دون فقدان العملاء الناجم عن مشكلات الجودة ، وتقليل الفاقد ،والحد من إنخفاض الكفاءة في أداء الأعمال
- 5-أشارت العديد من الدراسات التي تضمها الفكر المحاسبي إلي أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة ، خاصة للمنشآت التي ترغب بالتميز عن المستوي العالمي ،وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الإمبركيين (IMA) في دراسة له أن الشركات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لربحها ميزة تنافسية عن غيرها من الشركات.
- 6-يمكن استعمال معلومات تكاليف الجودة لتقرير اي المشاريع ستحقق عائد استثمار أعظم ، وأيهما كان أكثر فعالية لتحقيق كلف الفشل وكلف التقويم . فنظام قياس تكاليف الجودة ينبغي ان يستعمل هذه التكاليف كأداة للمساعدة علي تبرير اجراءات التحسين
- 7-تفيد عملية تكاليف قياس التحسينات في أداء الجودة فتكاليف الجودة الكلية ينبغي أن تتحقق عند تبني ادارة الجودة الشاملة (TQM) واذا لم يحصل ذلك علي المنشأة إعادة تخصيص عمليات إدارة الجودة الشاملة.

¹ حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا (عمان ، دار البانوري العلمية للنشر 2010م) ص ص 78،79

8- وعن طريق تحديد كلف الجودة فإن الأفراد العاملين علي إنتاج منتج أو تقديم خدمة ما جميعهم يفهمون ما ستكون عليه الكلفة اذا كانت الجودة رديئة لتشخيص تكاليف الجودة وقياسها منفعتان متضاعفتان هما :

أ - تحديد الكلفة وتحسين الجودة .

ب - بتحسين جودة أداء المنشأة تحسن تكاليف الجودة أيضاً¹.

ادارة الجودة الشاملة :-

ماهيه الجودة الشامله :

بات من الواضح ان تحقيق معايير الجودة الشامله لم يعد ترفاً فكرياً بل اصبح واقع عملياً لا بد من تطبيقه في مختلف منشآت الاعمال والان يكاد لا تمضي دقيقه من الوقت الا و نسمع كلمه الجودة وحسن الاداء من شعارات و اهداف وتراءانه ولا غرابه في ذلك حيث ان التقدم الصناعي والتقني و التنافسي الشديد قدم للمنشآت الاعمال و الافراد الى ذلك وذلك بفضل اطلاق بني البشر على العالم ببسر وسهوله بفضل تقنيات الاتصال عبر الاقمار الصناعيه و القنوات الفضائيه فأصبح لدي الانسان من الدرايه ما يؤهله لمعرفة الصناعات وانواعها و مزاياها وكل مايولد جديداً من الاسواق يعتبر صنعه من خلال الدعايه و الاعلان و الاخبار ولذلك فيقال ان العالم عباره عن "بيتا واحد صغير"²

مفهوم الجوده الشامله³ :

لايوجد تعريف متفق عليه ونو قبول عام لدي المفكرين والباحثين الا ان هنالك بعض التعاريف التي أظهرت تصور عام لمفهوم TQM فمثلاً كانت اول محاوله لوض تعريف لمفهوم اداره الجودة الشامله من قبل OA B "منظمه الجودة البريطانيه " حيث عرض TQM علي انها

¹ حيدر علي المسعودي ، مرجع سابق ، ص 78. 79

² محمود عبدالفتاح رضوان ، ادارة الجودة الشاملة (الاردن ، دار اليازوري العلميه للنشر و التوزيع ، 2008م) ص 81

³ د. عمر احمد عثمان ، إدارة الجودة الشاملة (الخرطوم، مطابع السودان للعملة، 2006م) ص45

" الفلسفه الاداريه للمؤسسـه التي تدرك من خلالها تحقيق كلا من احتياجات المستهلك وكذلك اهداف المشروع معا .

*بينما عرفها العالم جون اوكلاند "علي انها الوسيـله التي تدار بها المنظمه لتطور فاعليتها ومرونتها ووضعتها التنافسي علي نطاق العمل ككل .

*اما من وجه نظر امريكـيه فان تعريفها " هي فلسفه وخطوط عريضه و مبادئ تدل وترشد المنظمه لتحقيق تطور مستمر وهي اساليب كميـه بلاضافه الى الموارد البشريه التي تحسن استخدام الموارد المتاحه وكذلك الخدمات بحيث ان كافة العمليات داخل المنظمه تسعي الى ان تحقق اشباع حاجات المستهلكين و المرتغبين .

علما بان هنالك تواجـهات فكريه يتبناها مفكرين امثال "كروسي و جايلوتسكي و بروكاوبروكا " تركز علي النتائج النهائيه التي يمكن تحقيقها من خلال ادارـه الجوده الشامله و التي يمكن تلخصها في انها "الفلسفه الاداريه و ممارسات المنظمه العمليه التي تسعي لان تضع كل من مواردها البشريه وكذلك مواردها الخام لان تكون اكثر فعاليه وكفاء لتحقيق اهداف المنشآء " .

ويري الباحثين ان ادارـه الجوده الشامله :

هي فلسفه اداريه تسعي الا الاستغلال الامثل للموارد الماديه والبشريه من اجل تلبية رغبات و احتياجات و توقعات المستهلكين الحاليين والمرتقبين و زياده الربحيه و تحقيق الثبات والاستقرار للمنظمه .

ادارة الجوده الشامله هي عمليه مستمره لتحسين جودة المنتج والخدمه من خلال :

1/ اشراك الموظفين في العمل و المسؤليه .

2/ استخدام فرق العمل باختلاف الوظائف في المنظمه لحل اي مشكله تطرا علي العمل .

3/ الاقتداء بالنماذج "اي المنشآت المميزه " وذلك من خلال دراسته ممارسه المنافسين وغير

المنافسين .

4/ معلومات مرتده عن الاداء بصفه مستمره وهى اساس برنامج التحسين المستمر في الاداء و الجودة.

لماذا الاهتمام باداره الجودة الشامله .

نظام الجودة الشامله يؤدي الى تخفيض التكلفة وزيادة الربحيه؟¹

1- ان نظام الجودة الشامله يمكن الاداره من دراسة احتياجات العملاء و الوفاء بتلك الاحتياجات .

2- في ظل الظروف التنافسية التي تعيشها مؤسسات الاعمال يساهم مدخل ادارة الجودة الشامله في تحقيق ميزة تنافسية .

3- ان تطبيق مدخل ادارة الجودة الشامله اصبح امرا ضروريا للحصول علي بعض الشهادات الدولية مثل ISO 9000 .

4- المساهمة في اتخاذ القرارات وحل المشكلات بسهولة و يسر .

5- تدعيم الطرابط و التنسيق بين ادارات المنشاة ككل .

متطلبات تطبيق ادارة الجودة الشامله

1- ضرورة ايمان الادارة العليا باهمية مدخل ادارة الجودة الشامله.

2- ضرورة وجود اهداف محددة تسعى المنشاة الي تحقيقها باعتبار ان تحديد الاهداف هو المدخل الاولي في ادارة الجودة الشامله .

3- ان الاهداف التي تسعى الادارة الي تحقيقها يجب ان تكون موجهة باحتياجات و رغبات المستهلك في الاجل الطويل دون التركيز بدرجة اساسية علي تحقيق الربح.

4- التاكيد علي تعاون كافة الاقسام بالمنشاة في تبني فلسفة ادارة الجودة الشامله .

توفيق محمد عبدالمحسن ، مراقبة الجودة ، دار الفكر العربي (القاهرة ، مكتبة النهضة المصرية ، 2002م) ، ص ص 120-130.

5- ضرورة اذخال التحسينات و التطورات علي اساليب و نماذج حل مشكلات الجودة مع ضرورة تدريب المدربين و العاملين علي كيفية استخدام هذه الاساليب و النماذج.¹

عقبات تطبيق ادارة الجودة الشاملة

اهم العقبات التي تحول دون تطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة قد يكون من المناسب التعرض الي اهم الامراض المنتشرة و التي لا تحقق الجودة في المنظمات بصفه عامة باعتبارها اساسية و مترابطها مع هذه العقبات .

اولا- انعدام التساوي في الهدف و الغرض

ثانيا - التركيز علي الارباح قصيرة الاجل

ثالثا - ادارة الشركة بالارقام و الزيادات الهامشية

رابعا- زيادة التكاليف الباهظة للاعلاج الطبي للموظفين

خامسا - اعدم استقرار الادارة و تغييرها الدائم .

¹ توفيق محمد عبدالمحسن المرجع السابق ، ص130

المبحث الثاني

مراحل تطور مفهوم الجودة و قياسها

أولاً : مراحل تطور مفهوم الجودة¹ :

أدى الاهتمام المتنامي بالجودة و تعدد مفاهيمها إلى حدوث سلسلة من التطوير المتلاحق و المستمر للجودة وقد قادت هذه السلسلة من التطور في مفهوم الجودة إلى تحسين جودة السلع و الخدمات و يبين جارفن أربعة مراحل تاريخية لهذا التطور.

1. مرحلة تخطيط الجودة : Quality planning stage :

امتدت هذه المرحلة من القرن التاسع عشر و حتى أوائل القرن العشرين في الغرب . فقد كانت النظرة السائدة في هذه المرحلة تذهب إلى أنها مشكلة يجب حلها لضمان تماثل المنتجات و كان التركيز ينصب على تحديد مواصفات المنتج بالإضافة إلى تحديد الخطوات اللازمة لتصنيعه و كما التفتيش هو وسيلة القياس للتمييز بين المنتجات الجيدة و الرديئة .

2. مرحلة ضبط الجودة:

¹ د. قاسم نايف علوان المحياوي ، إدارة الجودة في الخدمات (عمان : دار النشر 2006) ص30،29

امتدت هذه المرحلة من عشرينيات و حتى خمسينيات القرن العشرين وفيها انصب التركيز على احتياجات المستهلك و تحديدها من خلال مواصفات جودة المصمم و المطابقة كما ركزت هذه المرحلة على عمليات الفحص و الرقابة لتحسن الجودة و للوصول بالمنتج إلى درجة المطابقة بين ما تم تصميمه و ما يرغب فيه المستهلك في حدود التكلفة المناسبة¹.

3. مرحلة تأكيد الجودة:

امتدت هذه المرحلة من خمسينيات و حتى ستينات القرن العشرين مع استمرار النظرة للجودة على أنها مشكلة تتطلب حلا إلا التوجه أخذ بعدا أكثر قدرة على المبادأة كما مسؤولية تحقيق الجودة أصبحت لا تقتصر على إدارة واحدة بل شملت كل المنظمة فصارت الجودة جزء لا يتجزأ من خطط من خطط المنظمة وأصبح تنسيق الجودة بين الأقسام و العاملين على رأس أولويات المنظمة .

4. مرحلة الإدارة الاستراتيجية:

تعتمد من ستينات القرن العشرين وحتى الوقت الراهن و فيها يتم التركيز على إشباع احتياجات و تلبية رغبات المستهلك الحالية و المستقبل ينصب التوجه في هذه المرحلة بالنظر للجودة ليس فقط من وجهة نظر المنظمة من منظور المستهلك كمنتقي نهائي للسلعة أو الخدمة .

¹ قاسم علوان المرجع السابق ص ،ص 27-28

جدول رقم (1/2/1)

مرحلة الإدارة الاستراتيجية

المرحلة	المفهوم السائد	المدى الزمني	الهدف	الوسيلة
الأولى	تخطيط الجودة	من القرن التاسع عشر حتى أوائل القرن العشرين	التحديد الواضح لمواصفات المنتج الخطوات اللازمة لصنع المنتج .	التفتيش هو وسيلة للتمييز بين المنتجات الجيدة و الرديئة
الثانية	ضبط الجودة	من عشرينيات حتى خمسينيات القرن العشرين	التركيز على احتياجات المستهلك و تحديدها من خلال الأبعاد المتمثلة في جودة المطابقة	الفحص و الوقاية للوصول إلى درجة المطابقة بين ما تم تصميمه و ما يرغب فيه المستهلك من خلال استخدام نظم وأساليب إحصائية
الثالثة	تأكيد أو ضمان	امتدت من خمسينيات القرن العشرين	*التركيز على المبادأة فبدلاً من انتظار المشاكل و البحث عن حل لها يتم وضع الحلول للمشاكل المتوقعة * تحسين و تطور الجودة من خلال التركيز على جميع عمليات التصميم و العمليات الإنتاجية و العاملين وبيئة العمل	الجودة كأولوية وجزء لا يتجزأ منت خطط المنظمة و تنسيق الجودة بين الأقسام و المجموعات المختلفة من خلال برامج و نظم شاملة .
الرابعة	الإدارة الاستراتيجية	تمتد من ستينيات القرن العشرين و حتى الوقت الراهن	التركيز على اشبع احتياجات و تلبية رغبا المستهلك المتوقعة	التحسن المستمر و النظر للجودة ليس فقط من وجهة نظر المنظمة بل أولاً و أخيراً من منظور المستهلك المتلقي للخدمة أو السلعة

المصدر: د. قاسم نايف علوان المحياوي ، إدارة الجودة في الخدمات عمان :دار النشر

2006 ص 29،30

ثانيا :مراحل التطور التاريخي لمفهوم الجوده :

1. قياس كلف الجوده ضمن منظور الجوده¹ :

مع حدة المنافسة التي تشهدها منظمات الأعمال في عصرنا الحالي والتي تتزايد يوما بعد يوم فان الجودة تحتل أهمية خاصة كأحد العوامل الفاعلة و المساهمة في تحقيق النجاح للمنظمات و هذا يعني أن نستخدم الجودة كسلاح تنافسي رئيسي في مجال الأعمال لتحقيق المزايا التنافسية التي المنظمات العمال جاهدة للحصول عليها . وبذلك فقد أصبح لإدارة الجودة مكانا متميزا في الممارسة الإدارية داخل منظمات الأعمال . كافة كأحد مجالات الاهتمام ، في هذا الخصوص تبرز أهمية الرقابة على جودة المنتجات ، اذا طبقا لمفهوم المعاصر لإدارة الجودة فهناك عدة مستويات أو مجالات ينبغي أن تمارس عليها الرقابة على الجودة داخل المنظمة الأعمال فهي تبدأ بدراسة السوق و تستمر خلال جميع مراحل عملية الإنتاجية و تنتهي بوصول المنتج إلى المستهلك و لكي يتحقق ذلك فان المنظمة تتحمل مجموعة من التكاليف من ضمنها تكاليف الجودة اذا تستطيع أن تعفي نفسها تحمل من تلك التكاليف اذا قررت عدم القيام بأي رقابة على الجودة ألا أن المنظمة بمثل هذا التصرف تكون قد وضعت نفسها بموقف حرج له تكلفته أيضا ، وهي تلك الناتجة عن وصول المنتج إلى المستهلك دون المستوى المطلوب ، بحيث هذه التكاليف أكبر بكثير من التكاليف الناتجة عن القيام بعملية الرقابة على المنتج ،لذا التخطيط السليم لجودة يتطلب اختيار تصميم المنتج و أساليب أنتاجه بحيث يساهم في ارتفاع الطلب عليه بأقل تكلف ممكنة للحصول على اكبر ربح ممكن إضافة لمنافع تعزيز مكانتها في السوق و كذا المحافظة على ثقة المستهلكلقد ظهرت العديد من محاولات تطور أساليب قياس التكاليف الجودة بهدف تقليل الفاقد و الضياع بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الاستثمار الأمثل للموارد المتاحة . و كان الحافز

¹ نزار عبدالمجيد البراوي ، الحسن عبدالله با شيوه ادارة الجودة مدخل للتميز و الريادة مفاهيم و اسس و تطبيقات عمان

مؤسسة البراق للنشر و التوزيع 2010م ص 424-426

لدفع المحاسبين سواء في المجال البحثي أو التطبيق العلمي . إلى تطور محاولتهم في هذا الاتجاه ظهور محاولات موازية إدارية و هندسة لبلورة و تحقيق الجودة الشاملة منها مدخل الإدارة وفقا للنشاط ABM، و إعادة هندسة عمليات المنظمة BPR كنتيجة حتمية لضغوط المنافسة الدولية الناشئة عن التكتلات الاقتصادية و الاتجاه إلى تحرير التجارة الدولية.

أن مصطلح تكلفة له معنى سلبي فلا بد من التركيز على التكاليف الناتجة من عدم تحقق الجودة سواء في المنتج أو الخدمة لتضح مفهوم التكاليف الجودة بصورة أكبر و انها في النهاية تكون ذا أثر ايجابي على أداء المنظمة سواء كانت ربحية أو غير ربحية .

يرى الباحث إن تطبيق الجودة يترتب عليها من التكاليف إضافية في المنظمات غير الربحية بطبيعتها كالجهاز الحكومية (و التي لها صفة احتكارية في الغالب بالنظر لكونها الجهة الوحيدة المقدمة للخدمة) الجمعيات الخيرية الغير هادفة للربح . ويتم تجاهل ما يترتب عليه تطبيق الجودة من تقليل الخطأ و الحاجة لإعادة العمل و تقديم الخدمات و المنتجات المتفقة مع احتياجات العملاء و المستفيدين و ما يترتب على ذلك من زيادة كفاءة العمل و تقليل التكاليف بصورة مباشرة و غير مباشرة.

ويرى الباحث أن جودة الخدمة تقاس بمدى تلبية الخدمة لتوقعات الزبون ، ففعالية الخدمة تقدم أثناء وجود الزبون و هذا يعني أن أدراك الخدمة لا يتأثر فقط بنتائج الخدمة المجهزة للزائن و لكن بعملية الخدمة إليهم .

اهميه تكاليف الجوده والمنافع المتحققه من قياسها¹:

مع تطور الفكر الاداري و ظهور مفاهيم جديده في اداره العمليات والمحاسبه الاداريه تطور مفهوم تكاليف الجودة في عام 1951 استعمل (j. juran) في مؤلفه مراقبة الجودة المثال

¹ حيدر علي المسعودي المرجع السابق ، ص 78

المشهور "ذهب في المنجم" دلالة ع تكاليف الجودة ، اذا اقترح أن المستوى الامثل للجودة يمكن ان يتحقق عندما تكون الخسائر المتحققة نتيجة العيوب مساوية لكلفه الرقابة على الجودة. ثم توالى الدراسات و البحوث على مستوى الباحثين و المختصين و الجمعيات المتخصصة ومنها الجمعية الامريكية لمراقبة الجودة (ASQC) بسبب اثر هذه التكاليف واهميتها في نشاط المنشآت .

قياس كلف الجودة ضمن منظور الجودة¹ :

مع حدة المنافسة التي تشهدها منظمات الأعمال في عصرنا الحالي والتي تتزايد يوماً بعد يوم فان الجودة تحتل أهمية خاصة كأحد العوامل الفاعلة و المساهمة في تحقيق النجاح للمنظمات و هذا يعني أن نستخدم الجودة كسلاح تنافسي رئيسي في مجال الأعمال لتحقيق المزايا التنافسية التي المنظمات العمال جاهدة للحصول عليها . وبذلك فقد أصبح لإدارة الجودة مكانا متميزا في الممارسة الإدارية داخل منظمات الأعمال كافة كأحد مجالات الاهتمام ، في هذا الخصوص تبرز أهمية الرقابة على جودة المنتجات ، اذا طبقا لمفهوم المعاصر لإدارة الجودة فهناك عدة مستويات أو مجالات ينبغي أن تمارس عليها الرقابة على الجودة داخل المنظمة الأعمال فهي تبدأ بدراسة السوق و تستمر خلال جميع مراحل عملية الإنتاجية و تنتهي بوصول المنتج إلى المستهلك .

و لكي يتحقق ذلك فان المنظمة تتحمل مجموعة من التكاليف من ضمنها تكاليف الجودة اذا تستطيع أن تعفي نفسها تحمل من تلك التكاليف اذا قررت عدم القيام بأي رقابة على الجودة ألا أن المنظمة بمنزلة هذا التصرف تكون قد وضعت نفسها بموقف حرج له تكلفته أيضا ، وهي تلك الناتجة عن وصول المنتج إلى المستهلك دون المستوى المطلوب ، بحيث هذه التكاليف أكبر بكثير من التكاليف الناتجة عن القيام بعملية الرقابة على المنتج ،لذا التخطيط السليم لجودة يتطلب اختيار تصميم المنتج و أساليب إنتاجه بحيث يساهم في ارتفاع الطلب عليه بأقل تكلف ممكنة للحصول على اكبر ربح ممكن إضافة لمنافع تعزيز مكانتها في السوق و كذا المحافظة على ثقة المستهلك

مراحل تطبيق ادارة الجودة الشاملة²

¹ د/رعد عبدالله الطائي – عيسى قعادة ، ادارة الجودة الشاملة (الاردن ،دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، 2008م) ص42
² د. محمد صالح علي ، ادارة الجودة الشاملة (عمان ، دار الصفاء للنشر والتوزيع 2010 م) ص 42

تمر عملية تطبيق ادارة الجودة الشاملة بخمسه مراحل اساسية.

اولا: مرحلة اقتناع و تبني الادارة فلسفة ادارة الجودة .

ثانيا : مرحلة التخطيط .

ثالثا : مرحلة التقويم .

رابعا : مرحلة التنفيذ.

خامسا : مرحلة تبادل و نشر الخ

الفصل الثاني

مفهوم التكاليف وطرق خفضها :

ويشمل علي :-

المبحث الأول : مفهوم التكاليف

المبحث الثاني : خفض التكلفة

المبحث الأول

أولاً: مفهوم و أهداف التكاليف

1. مفهوم التكلفة بصفة عامة¹ :

أية تضحية إختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة إقتصادية ، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة او مستقبلية، يتحتم ان لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية.

فالتكلفة تنطوي على تضحية إختيارية بشئ ذا قيمة إقتصادية ،والتضحية بالشئ تعنى التنازل عنه أو إفقاده أو لإرضائه هادفا ورشيدا وبمحض الإختيار الحر للقائم بالتضحية ومتوافقا مع تفضيلاته الذاتية ومحققا لرغباته المستهدفة ، أما ان يفقد المضحي الشئ أو يضيع منه رغما عن إرادته ودون إختياره فإن قيمة المفقود أو الضائع لا تعتبر تكلفة ذلك لأن المفقود او الضائع في هذه الحالة لن يترتب عليه الحصول على منفعة من وجهة نظر من تكبر التضحية رغم إرادته وبالتالي تتوافر الأختيار الحد عند تمام التضحية أو عدم توافره يعتبر أهم معايير التميز بين التكلفة والخسارة والتحويل دون مقابل ، فالخسارة هي تضحية إضرارية دون الحصول على مقابل وتتجم عادة عن عوامل المخاطرة وعدم التأكد الممزوجة بقصر النظر من قبل متحمل عبئ التضحية.

فلو قام احد الأفراد مثلا بالتضحية بقطعة أرض زراعية مملوكة له في سبيل شراء (عمارة) فإن قيمة الأرض المضحي بها تعتبر هي تكلفة العمارة وقت إتمام الصفقة فإذا إنهارت (العمارة) بعد تمام الصفقة بايام نتيجة هذه أرض عنيفة فغن فقد (العمارة في هذه الحالة لا يعتبر تضحية إختيارية لظروف عدم التأكد أما إذا إنهارت (العمارة) نتيجة

¹ د. زينات محرم ، في محاسبة التكاليف (القاهرة ، الدار الجامعية للطباعة و النشر 1985م) ص 5

سوء التأسيس وإنعدام الضمير في التسليح فإن الخسارة تكون ناجمة عن مزيج من تقصير المضحى في الاستقصاء عن سلامة (العمارة) قبل إتمام الصفقة وعوامل عدم التأكد. ومن الواضح أن الخسارة تتمثل في التضحية بشئ دون مقابل ودون إختبار في الوقت الذي يكون قد سبق التضحية في سبيل الحصول على هذا الشئ بمحض الإرادة والإختيار. كما قد ترجع التضحية الإضرائية دون مقابل على عوامل بخلاف المخاطر وعدم التأكد وقصر النظر ، مثال ذلك: ان تفرض الحكومة ضرائب غير مباشرة على الإستهلاك وفي هذه الحالة تعتبر الضريبة غير المباشرة تضحية إجبارية دون مقابل وتسمى تحويلاً دون مقابل.

ويلزم أن يكون الشئ المضحى به قيمة إقتصادية من وجهة نظر القائم بالتضحية والمستفيد منها في ذات الوقت ذلك بالضرورة إن لم يكن للتضحية قيمة إقتصادية فإنها لا تكون صالحة للتبادل مقابل المنفعة المرعوبة ولا شك أن القيمة الإقتصادية تتوقف على ندرته النسبية ومحددات القيمة الإقتصادية¹.

ثانياً : أهداف و أغراض محاسبة التكاليف² :-

ظهر لمحاسبة التكاليف أغراض متعددة نتيجة لتقدم الزمن و نمو المشروعات (راسياً - افقياً) وتعدد عمليات التصنيع و إمتداد نطاق استخدام محاسبة التكاليف في المجالات و الأنشطة الأخرى غير الصناعية و تأثرها بالتطورات التكنولوجية و إستخدام الحاسبات الإلكترونية و إستخدامها للنظريات العلمية في العلوم الأخرى المتقدمة كالرياضة ، الإحصاء ، بحوث العمليات ، ... وغيرها .

¹ د. زينات محرم المرجع السابق ، ص 6

² د. سامي محمد الوقاد ، الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري و التطبيقي (عمان ، دار

الإعصار العلمي ، 2011م) ص ، 158

أصبح من الضروري و اللازم استخدام نظام محاسبة التكاليف إلى جانب نظام المحاسبة المالية في المنشآت التي تسعى الى تحقيق التقدم و الأهداف بطريقة موضوعية بيسر وسهولة و مما لا شك فية أن من أهم متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة و هو ضرورة الموازنة بين تكلفة الحصول على البيانات و تشغيلها بالإضافة إلى تكلفة إعداد التقارير الخاصة بالمعلومات المحاسبية من ناحية ، و بين المزايا التي يمكن الحصول عليها من تلك المعلومات من ناحية أخرى ، و تواجد نظام محاسبة التكاليف في أي منشأة مهما كانت طبيعة نشاطها يحقق الأهداف العامة التالية :-

أ- أحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج و استخدام عوامل الإنتاج ، بمتابعتها على مستوى الإشراف و المسؤولية .

ب- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام ، و الإنتاج غير التام و الأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية و ذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية .

ت- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية ، طبقاً لمراكز المسؤولية و مراكز التكلفة .

ث- المساعدة على رسم السياسات و إتخاذ القرارات ، على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الإقتصادية الى المستوى القومي .

يرى الباحث في هذا المجال أن محاسبة التكاليف في السنوات الأخيرة تضافرت مع المحاسبة الإدارية و أصبحت عملية التفرقة بينهما تفرقة واهية ، وصلنا الى نقطة لا يوجد خط واضح فاصل بينهما ، و إن وجدت إختلافات بينهما فإنها مجرد إختلافات في التركيز (النسب)

فتركز محاسبة على¹ التكاليف ، بينما تركز المحاسبة الإدارية على إستخدام بيانات التكاليف في التخطيط و الرقاية و اتخاذ القرارات ، وهذه العلاقات متداخلة .

ثالثا :المبادئ العملية الواجب توفرها لنظام محاسبة التكاليف :-

يعتمد نظام محاسبة التكاليف على مبادئ علمية ثبت صحتها و الاعتراف بها ، حتى يتمكن من تحقيق أهداف بيسر و سهولة ، أهم هذه المبادئ :-

i. مبدأ التكلفة التاريخية

ii. مبدأ التحليل الحدي للتكاليف

iii. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

iv. مبدأ معايرة التكاليف

v. مبدأ تغطية التكاليف

1-الأركان الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف :-

أركان محاسبة التكاليف تتكون في الجوانب الثلاثة

أ- دليل مراكز التكاليف

ب- دليل وحدات التكلفة

ت- دليل عناصر التكاليف

¹د.ناصر نورالدين عبداللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف (القاهرة ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2013م) ص ص 38 ، 40 .

رابعاً : وظائف محاسبة التكاليف:-

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي المستخلصة من تعريف محاسبة التكاليف:

2. **الوظيفة التسجيلية:** الاثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي والتي

نستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الاثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.

3. **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لاستخلاص

النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر

الانفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج

أو المبيعات.

4. **الوظيفة التفسيرية والابخارية:**

القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل قوائم وتقارير، توضح

أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتفسر لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع.

خامساً : - علاقة إدارة محاسبة التكاليف بالإدارات الأخرى في المشروع:

أن محاسبة التكاليف بكافة مراحلها وتطبيقاتها هي جزء من تنظيمات المشروع واعداده وبنفس

الوقت فهي تعطي الفوائد من حيث منحها وسائل لمعرفة تكاليف مراحل الإنتاج، وللتفريق بين

الأوجه المختلفة للمشروع وتبسيط المشاكل الإدارية ومراقبتها.

ونستنتج من ذلك أن إدارة محاسبة التكاليف ضرورية لباقي الإدارات، كما أن باقي الإدارات في

المشروع تسهل عمل إدارة محاسبة التكاليف. هذه العلاقة بين إدارة محاسبة التكاليف والإدارات

الأخرى، تتلخص كما يلي: (1)

1- **علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المشتريات:**

تحصل إدارة التكاليف من إدارة المشتريات على نسخ من أوامر التوريد التي أرسلت إلى

الموردين، كما أنها تحدها بيانات عن كمية المخزون والحد الأقصى والحد الأدنى له.

2- **علاقة إدارة محاسبة التكاليف بإدارة المبيعات:**

(1) د. عطا الله خليل، صالح الرزاق، مبادئ محاسبة التكاليف (النشر، دار زهران الايداع 2011م) ص10.

تحصل إدارة التكاليف من إدارة المبيعات على أوامر العملاء المطلوب تشغيلها، وعن أسعار التوريد المتفق عليها، كما أنها تمتد إدارة المبيعات ببيانات عن تكاليف هذه الأوامر لتحديد سعر البيع.

أهمية التكاليف المعيارية:

أوضح النظام المحاسبي الموحد حاجة الوحدة الاقتصادية إلى استخدام نظام للتكاليف- بجانب نظام المحاسبة المالية- من أجل تحقيق الأهداف الآتية:

1- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج التام وغير التام، وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية.

2- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية. وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الإقتصادية القومية.

3- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسئولية ومراكز التكلفة.

4- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي.

ولاشك أن نظام التكاليف الفعلية يعمل على تحقيق الهدف الثاني الذي يتمثل في توفير البيانات عن تكاليف الإنتاج التام وغير التام بما يمكن من تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، ويتم ذلك عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالإيرادات الفعلية المتعلقة بنفس الفترة وتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة ففي حالة زيادة الإيرادات الفعلية عن التكاليف الفعلية فإن نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية تكون عبارة عن صافي⁽¹⁾ الربح الذي يعبر عن العائد على

(1) د. جمال صلاح الدين عوض، أمال محمد كمال، دراسات تطبيقية في التكاليف-(القاهرة، كلية التجارة جامعة) ص211.

الأموال المستثمرة فيها. أما في حالة نقص الإيرادات الفعلية عن التكاليف الفعلية فإن نتيجة الأعمال تكون عبارة عن صافي الخسارة المحققة.

وعلى ذلك تهتم التكاليف الفعلية بحصر عناصر التكاليف بعد اتمام الإنتاج في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى عدم تحقيق أهداف نظام التكاليف الأخرى بكفاية وذلك يرجع إلى الأسباب الآتية:

1- التأخر في إعداد البيانات نتيجة للانتظار حتى إنتهاء الفترة الإنتاجية حتى يمكن حصر عناصر التكاليف وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة.

مصطلحات التكاليف والأقسام الرئيسية لها:

تعني كلمة تكلفة تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل، ولكن لفظ تكاليف بمفرده لا يعني كثيراً ويجب أن يضاف إليه صفة توضح طبيعته أو المقصود به، ويوجد صفات عديدة لهذا اللفظ كل منها يستخدم للدلالة على نوع معين من التكاليف، وستعرض هنا لأهم المصطلحات المستخدمة والتي تعتبر مقبولة بين المحاسبين وذلك في مجال تسجيل وتقرير بيانات التكاليف، وكذا سنوضح باختصار المصطلحات المستخدمة في مجال التخطيط وتلك المستخدمة في مجال الرقابة.

تصنيف التكاليف:

يمكن تصنيف التكاليف من عدة زوايا مختلفة لعل أهمها:

1- من ناحية وحدة القياس:

أ- التكلفة الكلية

ب- تكلفة الوحدة.

2- من ناحية العلاقة بحجم الإنتاج:⁽¹⁾

(1) د: أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية-(مصر، عميد كلية التجارة- جامعة الإسكندرية 1993م) ص37-38.

أ- تكاليف متغيرة.

ب- تكاليف ثابتة.

3- من الناحية الوظيفية:

أ- تكاليف صناعية.

ب- تكاليف بيعية

ج- تكاليف إدارية.

4- من ناحية امكانية تتبعها:

أ- تكاليف مباشرة.

ب- تكاليف غير مباشرة.

وهذه النظرة تتوقف على الهدف من التكاليف وصعوبة التخصيص، فعلى سبيل المثال نجد أن مرتب رئيس لبقسم يعتبر تكلفة مباشرة بالنسبة للقسم وذلك في حالة تحليل التكاليف على أساس الاقسام، ولكنة غير مباشر بالنسبة للمنتجات وذلك إذا كان التحليل على أساس المنتجات على نحو ماسترى بعد قليل.

5- من ناحية توقيت تحميلها على الإيرادات:

أ- تكلفة الإنتاج

ب- تكلفة الفترة.

6- من ناحية وقت حسابها أو طبيعة البيانات التي تشمل عليها:

أ- تكاليف تاريخية.

ب- تكاليف مقدرة مقدماً.⁽¹⁾

(1) د: كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف- (مصر ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، دار الجامعية للطباعة والنشر) ص18.

الرقابة على تكاليف المواد

مقدمة:

تشكل المواد الأولية نسبة عالية من تكلفة الكثير من المنتجات (قد تصل إلى نسبة تعادل 53% إلى 58% طبقاً لبعض الدراسات).

وتعكس الوفورات في تكاليف المواد على الأرباح التي تتحقق من المنتج وإذا كان ربح منتج ما 10 جنيه وتكلفة 50 جنيه فإن تخفيضنا بنسبة 5% في تكلفة المواد يؤدي لزيادة الربح بنسبة 35% وتستثمر المنشآت الصناعية مبالغ كبيرة في مخزون المواد لضمان تدفق الإنتاج للاعتبارات الاقتصادية الأخرى.

تعتبر الرقابة المحكمة على المواد وتكلفتها ضرورية ولا تفترض هذه الضرورة حمايتها فقط، ولكن أيضاً لتخفيض الضياع إلى أدنى حد ممكن ويمكن تحقيق استغلال أفضل للموارد نتيجة تخفيض - أو القضاء على - احتمالات الأحداث التالية:

الاحتفاظ بمخزون أكثر من اللازم، الاسراف في عدد الأوامر، تحلل المواد أو تلفها أو تقادمها وهناك متطلبات معينة تعتبر ضرورية لأي نظام رقابي فعال على المواد.

- 1- أن تتاح المواد بالجودة المطلوبة وفي وقت الحاجة إليها.
- 2- تشتري المواد عند الحاجة إليها فقط، وبالكمية الاقتصادية.
- 3- شراء المواد الأولية بأفضل الأسعار المتاحة، وبما يضمن الحصول على الخصوم.
- 4- أن يكون تدفق المعلومات والمستندات خلال نظام شراء المواد.
- 5- أن تتم المحافظة على المواد الأولية حتى لا تتعرض المنشأة لخسارة، وذلك للرقابة على كميات المخزون وتداوله بأسلوب صحيح وملائم.⁽¹⁾

(1) د: هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (كلية التجارة جامعة عين شمس - الدار الجامعية للنشر) ص 24.

6- تصرف المواد وفقاً لإجراءات محددة وبناء على اعتماد الشخص المسئول، كما تتم المحاسبة عنها وفقاً لمتطلبات نظام محاسبة التكاليف المطبق.

7- يجب أن تكون جميع المواد وفي جميع الاوقات، وفي إطار مسئوليات أفراد معيننا.

أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة¹:

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق النشطة ، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

- قياس تكلفة المنتج بشكل اكثر دقة ، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة ، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية اكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة مثل :

* قرارات التسعير

* قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة

* تحديد مستويات الإنتاج

* اختيار قنوات التسويق والتوزيع

* قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق اكثر كفاءة.

* إعادة تصميم عمليات المنشأة ، وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة.

* إعادة تصميم المنتج النهائي

¹ د: محمود على الجبالي، قصى السامرائي، محاسبة التكاليف (عمان ، دار النشر ، دار وائل للنشر، 2000م)، ص ص 10-11

- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل:

* إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.

ثانياً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف وأهدافه¹:

لكل منشأة اقتصادية نظام للمحاسبة المالية يستخدم في تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية وفي إعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال (كشف الدخل) والمركز المالي خلال فترة معينة. حيث يرتبط نظام التكاليف عند اختياره وتصميمه بتحقيق أهداف محاسبة التكاليف والتي تتلخص في:

أ- القياس.

ب- الرقابة.

ولكن هذه الكشوفات والتقارير لا توفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي بالمنشأة على حده، بل تظهر نتيجة جميع الأنشطة بصورة موحده وذلك ما لا يخدم الإدارة في عمليات اتخاذ القرار، حيث ان متخذ القرار بحاجة إلى بيانات أكثر تفصيلاً وأكثر دقة عن كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية والتعرف على المصاريف ومصادر ظهورها وكيفية تخفيضها في المستقبل.

بيانات تفصيلية عن كل نشاط من أنشطة المنشأة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار بصورة أكثر كفاءة وأكثر فاعلية لغرض تحقيق أهداف المنشأة. بتحليل عناصر التكلفة بالإضافة إلى الحصر والتسجيل في المجموعة المستندية والدفترية لاستخدامها في التقارير الدورية. ولا تقتصر أهمية محاسبة التكاليف على المنشآت الصناعية فقط بل تمتد لتشمل التجارية والصناعية والخدمية أيضاً.

¹ د: محمود على الجبالي، قصى السامرائي، المرجع السابق ص ص 10-11

لأن محاسبة التكاليف وجدت لخدمة الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتسعير المخزون السلعي.

الأهداف التي تحققها محاسبة التكاليف إلى الإدارة هي:

- تحديد الربح الدوري وتقييم المخزون السلعي (آخر المدة).

مجمّل الربح = المبيعات - كلفة البضاعة المباعة

كلفة البضاعة المباعة = المشتريات + مخزون أول المدة - مخزون آخر المدة

- نظام محاسبة المسؤولية هو فرع من الكلفة يقوم بتخفيض الكلفة إلى أدنى مستوى

وهو (العامل) (1).

(1) د: محمود على الجبالي، قصى السامرائي المرجع السابق ص ص 10-11 .

المبحث الثانى:

تخفيض التكاليف:

أولاً : تعريف خفض التكاليف .

يعرف تخفيض التكاليف بأنه (تحريك مستويات التكلفة القائمة إلى مستويات أخرى أقل ، أو انتاج نفس المخرجات باستخدام مدخلات أقل)⁽¹⁾ وكذلك يعرف بأنه (الأنتقال من مستوى التكاليف الحالى إلى مستوى الحالات التي يجوز فيها إجراء الحجز التحفظياً أقل منه ، ويتطلب ذلك تغير الظروف التي تحسب على أساسها التكاليف بحيث يتمكن المشروع من إنتاج نفس المنهج بتكاليف أقل) كما يعرف بأنه تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بتخفيض تكاليف الإنتاج فى ضوء حجم معين من النشاط.

تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بزيادة حجم الإنتاجية فى ضوء حجم نفقات معينة. أيضاً عرف بأنه (تحقيق خفض طبيعى ودائم تكلفة نشاط المنشأة أة تكلفة الوحدة المنتجة دون التأثير على جودة أو وظائفه، ويتضمن ذلك تحقيق وفورات حقيقية فى تكلفة أداء نواحى النشاط المختلفة فى المنشأة سواء إنتاج أو تسويقها أو الإدارة بنا على دراسات وواقعية لطرق ووسائل أداء هذه الأنشطة لمحاولة تجيد المناطق أو المجالات التي يمكن باتباع وسائل مناسبة تحقيق خفض فى تكلفة أدائها).

مما سبق يستنتج الباحث مايلى:

1. إن عملية تخفيض التكاليف تعنى تخفيض حقيقى ودائم فى تكاليف النشاط بالمنشأة أو تكلفة الوحدة المنتجة، ويشمل هذا التخفيض تحقيق وفورات فى تكاليف نشاطات المنشأة المختلفة.

¹ خطاب محمد سعد وداعة الله ، محاسبة المتوالية فى تخفيض تكاليف الإنتاج فى المنشآت الصناعية (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ص52 رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشور .

2. لا يحدث التخفيض بصورة فجائية بل يجب أن تتم عملية التخفيض بناءً على دراسات علمية دقيقة لمجالات النشاط في المنشأة بحيث يمكن تحديد المجالات والمناطق التي يمكن باتباع وسائل معينة تحقق خفض تكاليفها.

3. أن عملية تخفيض التكاليف تعنى الانتقال بمستوى التكاليف الحالى إلى مستوى أقل منه والانتقال بمستوى التكاليف الحالى للمنشأة أو الوحدة المنتجة فيها إلى مستوى أقل منه مرتبط بالمحافظة على جودة المنتج والوظائف المطلوبة منه.

4. تحقيق تخفيض التكاليف ، يتمن خلال دراسة لمية ودقيقة للمناطق والمجالات التي تحدث فيها تكاليف، كما ان هذه الدراسة تساعد على إقتراح أساليب التخفيض التي تناسب كل مجال على حدة مما يساعد على تحقيق التخفيض المنشود.

بناءً على الإستنتاج اعلاه يعرف الباحث تخفيض التكاليف بأنه:-

ذلك الإسلوب الذى يعمل على الإنتقال بمستوى التكاليف الحالى الى مستوى أقل منه دون التأثير على جودة المنتج ووظائفه ، ويتم ذلك بناءً على دراسة علمية دقيقة لمجالات ومناطق التكاليف وذلك بغرض إقتراح أساليب التخفيض في تكلفة الوحدة المنتجة أو تكاليف نشاط المنشأة ككل والتي تتناسب مع طبيعة كل مجال وقد يختلف الإسلوب من مجال لآخر.

ثانياً : مبادئ التخفيض:-

حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية لابد من مراعاة بعض المبادئ والأسس التالية :

(أ) التركيز الأول على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل

المجهودات مقارنة مع العناصر الأخرى.

(ب) يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من

التخفيض في التكاليف.

(ت) يجب ألا يودى التخفيض في التكاليف الى تخفيض الجودة ما يؤثر على إجمالى

الإيرادات.

- (ث) يجب الأ يؤدي تخفيض التكاليف إلى إتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالإستفتاء على أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.
- (ج) يجب الأ يؤدي تخفيض التكاليف إلى ضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر على الإنتاجية.

كذلك يتم تحقيق الوفرة في التكاليف بالوسائل الآتية:

- (أ) العمل على تحقيق الحجم الأمثل للإنتاج بأقل تكلفة ممكنة والتوسع في إدخال وإستحداث المواد البديلة لأقل تكلفة من المواد المستخدمة فعلاً في الإنتاج.
- (ب) إدخال أساليب فنية (تكتيكية) جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الإنتاجية محاولة تطبيق الميكنة الشاملة في العمليات الإنتاجية للحصول على الوفرة التي يحققها التقدم التقنى الحديث.
- (ت) العمل على رفع مستوى الكفاية الإنتاجية للعاملين عن طريق رفع مستوى المهارات الفنية للعاملين بالتدريب المستمر على إستخدام الآلات الحديثة. وكذلك تحسين وترشيد إستخدام الإصول الثابتة والمتداولة في عمليات الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة العمل الإنتاجي للإصول.
- (ث) الصيانة الدورية لوسائل الإنتاج لضمان عدم تعطيل الإنتاج وتقليل الخسائر والضياع الناشئ عن التعطيل.⁽¹⁾

ثالثاً : الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف

سيتناول الباحثون بعض الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة:

مفهوم وأهداف ومبادئ وخصائص وقياس أسلوب التكلفة المستهدفة
يتناول هذا المبحث مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة والمفاهيم الأساسية له والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها والمبادئ التي يقوم عليها وخصائصه بالإضافة إلى طرق قياسه والعوامل التي تؤثر على قياسه وتطبيقه ، وذلك على النحو التالي :

¹المرجع السابق، ص ص 54-55

أولاً : مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:

تناول الكتاب في العديد من المؤلفات تعريف التكلفة المستهدفة والمفاهيم الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب ، فيما يلي يستعرض الباحث بعضاً من هذه التعريفات والمفاهيم وذلك على النحو التالي - :

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها (هي التحديد المقدم لتكلفة المنتج خلال مرحلة تصميمه بالقدر الذي يعمل على تحقيق هدف التصميم في حدود تكلفة معينة ، والوصول بالتكلفة إلى أدنى تكلفة ممكنة .¹)
يتضح من هذا التعريف أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب لتحديد تكلفة الإنتاج بالتركيز على تصميم المنتج بحيث تكون تكلفته أدنى ما يمكن.
يرى الباحث أن هذا التعريف ركز على تخفيض التكاليف والوصول بها إلى أدنى حد ممكن ولم يهتم بجودة ومواصفات المنتج.

كما عرفت التكلفة المستهدفة على أنها (النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة ، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء ،من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند م ا ر حل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة² .)
يتبين من هذا التعريف أن التكلفة المستهدفة عملية تهدف إلى خفض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد وليس فقط في مرحلة التصميم وإنما يمتد ليشمل مرحلة البحوث والتطوير ، كما يتبين أن التكلفة المستهدفة تهتم بجودة ومواصفات المنتج التي تلبى رغبات المستهلكين.
يرى الباحث أن هذا التعريف أشمل من سابقه ، حيث أنه يركز على تخفيض التكاليف خلال دورة حياته المنتج مع المحافظة على الجودة التي تلبى أذواق ورغبات العملاء.
كذلك عرف أحد الكتاب التكاليف المستهدفة على أنها (هي طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة ودورة الحياة القصيرة نسبياً وطريقة التكلفة المستخدمة تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج)³

¹ د .محمد صالح هاشم ، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة ، مجلة (البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، مركز البحوث والمعلومات ، السنة الحادية والعشرون ، 2003 م ، ص 22

² د . أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2002 - 2003 م) ص 94

³ د .محمد الفيومي محمد ، د .ياسر سعيد قنديل ، د .يسري محمد بلتاجي ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2011 م)، ص 43

يتضح من التعريف السابق أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو منهج لتقدير التكلفة تركز على نوعية محددة من المنتجات وهي المنتجات التي تكون عمليات تشغيلها خاصة ودورة حياتها قصيرة نسبياً ويستخدم هذا المنهج في المرحلة الأولى أي مرحلة البحث والتطوير وهندسة المنتج وليس في عمليات الإنتاج.

يرى الباحث أن هذا التعريف ركز على أن أسلوب التكلفة المستهدفة تطبق على منتجات معينة وهي التي تكون عمليات تشغيلها خاصة ودورة حياتها قصيرة ، مما يعني أن هذا الأسلوب لا يطبق على المنتجات التي تكون دورة حياتها طويلة ولا على أي منتج.

أيضاً تعرف التكلفة المستهدفة على أنها (خطة إستراتيجية ونظام لإدارة التكلفة يركز على تخفيض تكاليف التطوير والإنتاج وتوزيع المنتجات الجديدة بدون التضحية بجودة السلع التامة الصنع¹)

يلاحظ من التعريف السابق أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو عملية تخطيط إستراتيجي ونظام متكامل لإدارة التكلفة يقوم على تخفيض تكلفة المنتجات في مراحل التصميم والإنتاج والتوزيع دون الإخلال بجودة هذه المنتجات.

يرى الباحث من هذا التعريف أن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتخفيض التكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة تصميمه وأثناء مرحلة الإنتاج وحتى عملية توزيعه للمستهلك النهائي مع المحافظة في نفس الوقت على الجودة الحالية أن التكلفة المستهدفة Target Cost تشير إلى تصميم المنتج والعمليات المستعملة في إنتاجه، للوصول إلى منتج يمكن أن يصنع في النهاية بكلفة تمكن المنشأة من تحقيق الربح عند بيع هذا المنتج بسعر السوق المتوقع.

ويعرفها بأنها طريقة تخطيط الربح إدارة الكلفة التي تركز المنتجات ذات عمليات التصنيع المنفصلة وتهدف إلى تصميم تكاليف المنتجات في أثناء مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حيايم المنج ، بدلاً من محاولة تخفيض التكاليف في أثناء مرحلة التصنيع.

¹ Rifat Yilmaz , Gokhon , "Target Costing as a Strategic Cost Management Tool for Success of balanced

Scorecard System , Mar , VOL 9, No.3, 2010, P 39

حساب التكاليف المستهدفة ليست تقنية، فهي أكثر من كونها فلسفة أو مدخل لتسعير وإدارة الكلفة، وتعكس الاعتقاد بان الكلف يديرها متخذو القرارات بشكل أفضل في أثناء تطوير مرحلة المنتج.

الكلفة المستهدفة هي مجموعة طرق الحساب وأساليب الإدارة المبنية حول صيغة رئيسية هي تحسين تصميم المنتج وعملية تخطيطه للوصول إلى تساوى الكلفة المقدره مع الكلفة المستهدفة، وتوفير كلفة مستهدفة على أساس السوق للمنتجات المستقبلية ونشرها على الوظائف والمكونات والأجزاء بالطرق التحليلية¹.

وير الباحث أن الكلفة المستهدفة Target Costing هي عملية إدارة تصميم المنتج والعملية للوصول إلى الكلفة التي تمكن المنشأة من تحقيق الربح المطلوب وديمومة المنافسة في الأسواق عن طريق التخطيط لتقديم منتج أو خدمة تتمتع بقيمة عالية لدى الزبائن.

كما عرف معيار " التكلفة المستهدفة " أحد معايير المحاسبة الإدارية الصادرة عن جمعية المحاسبين الإداريين الكندية ، التكلفة المستهدفة بأنها (أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تستخدم معلومات التكلفة المتوقعة أو المقدره أثناء مراحل تصميم المنتج والعمليات لتخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وأضاف المعيار أن التكلفة المستهدفة تعد أداة للرقابة والتخطيط الشامل التي تركز على السوق وموجهة إلى مرحلة التصميم²)

من التعريف السابق يتضح أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف إلى تخفيض دورة حياة المنتج عن طريق تقدير تكلفة المنتج أثناء مرحلة تصميمه وإنتاجه وأنها أداة للإدارة الإستراتيجية والرقابة والتخطيط في مرحلة التصميم.

¹ حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا (عمان ،دار البيازي العلمية للنشر 2010) ص 157
² د. جمال عبد الحميد عبد العزيز علي ، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة باستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، الجزء الأول ، ص187

يرى الباحث أن هذا التعريف حدد الهدف الأساسي لهذا المدخل أو الأسلوب والتمثل في تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج ، كما حدد المرحلة التي يتم الإهتمام بها أكثر بغية تخفيض التكلفة وهي مرحلة التصميم .

المفاهيم الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المفاهيم التي تستخدم في المراحل المختلفة المكونة للإطار العام لأسلوب التكلفة المستهدفة وتتمثل أهم هذه المفاهيم في الآتي¹:-

1. التكلفة المقدرة للتصميم الأولي - :

هي تلك التكاليف التي يتم تقديرها بناء على خصائص ومواصفات المنتج الجديد أو المنتج المراد تطويره وذلك من وجهة نظر الإمكانيات والظروف الداخلية للمنشأة في ضوء الأنشطة والعمليات الجزئية اللازمة بدءاً من مرحلة التخطيط والتصميم حتى الإنتهاء من الإنتاج ، ولا ترتبط تلك التكلفة المقدرة بتكلفة المنافسين ، كما أنها لا ترتبط بالأسعار المستهدفة وإنما تقدر فنياً وهندسياً من خلال التفاعل بين كل من إدارة التكاليف وإدارة تخطيط وتصميم المنتج وتطويره والخبرات الفنية لإدارة الإنتاج ، ويلاحظ أن تلك التكاليف لا يقصد بها التكلفة المعيارية التقليدية وإنما هي التكاليف المهندسة في ضوء تحليل الأنشطة والعمليات والإمكانيات والمدخلات المتاحة.

2. التكلفة المسموح بها :

تعبر عن أقصى تكلفة متوقعة ترغب إدارة المنشأة في تحملها لإنتاج منتج معين بمستوى جودة معين ووفقاً لخصائص ومواصفات تمثل رغبات واحتياجات العملاء بعد دراسة السوق ، مع الأخذ في الاعتبار تبني الإدارة لمستوى مستهدف من العائد على الإستثمار والذي لا يمكن التنازل عنه ، وبذلك تختلف التكلفة المسموح بها عن التكلفة المقدرة للتصميم في أن التكلفة المسموح بها هي تلك التكاليف التي تمثل أقصى تكلفة متاحة للإنتاج بحيث يفضل عدم الإنتاج في حالة زيادة التكلفة عن حدودها ، لأن ذلك سيكون على حساب إما خفض معدلات الربحية

¹ د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكاليف كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، المجلة العلمية لكلية التجارة بجامعة أسيوط ، (العدد الثامن والعشرون ، السنة التاسعة عشر ، يونيو 2000 م) ص ص 24-26

المستهدفة أو زيادة أسعار البيع عن الأسعار المستهدفة ، وفي ضوء هذا المفهوم يمكن تحديد التكلفة المسموح بها وفقاً للمعادلة التالية:-

التكلفة المستهدفة = أسعار البيع المستهدفة - معدلات الربحية المستهدفة.

حيث تتحدد التكلفة في هذه الحالة في ضوء أسعار البيع التي يرغبها العملاء والأرباح التي ترغب الإدارة في تحقيقها ، ولا تعتبر تلك التكلفة هي التكلفة المستهدفة كما يرى الكثيرون عند تطبيق هذه المعادلة .

3. التكلفة المستهدفة :

هي أدنى تكلفة للمنتج تحقق التوافق بين التكلفة المقدرة للتصميم الأولي وبين التكلفة المسموح بها وفي ضوء إعادة هندسة القيمة للتكلفة المقدرة لتقريبها من أجل الوصول بها إلى التكلفة المسموح بها ، بمعنى أن التكلفة المقدرة غالباً ما تكون أعلى بكثير من التكلفة المسموح بها بحيث لا يمكن التسليم بها والإنتاج في حدودها ، كما أن التكلفة المسموح بها غالباً ما تكون عند أدنى حد للتكلفة يصعب إختراقية في الأجل القصير والإنتاج بأقل من مستواها وفي مرحلة هندسة القيمة يتم خفض التكلفة المقدرة كلما أمكن لتقريبها إلى مستوى التكاليف المسموح بها وعند أدنى تكلفة مهندسة يطلق على التكلفة في هذه الحالة " التكاليف المستهدفة. "

4. التكلفة التنافسية: -

تمثل التكلفة المخططة للمنتج في ضوء تكلفة نفس المنتج لدى منافسين أو منتجين آخرين وبشرط أن تتساوى على الأقل مع تكلفة المنافسين أو تقل عنها ما أمكن ، وبذلك يتم بداية تحديد وتحليل تكلفة المنافسين ثم محاولة تسخير إمكانيات المنشأة الداخلية وتحليل الأنشطة والعمليات للإنتاج بنفس مستوى التكلفة مع إعادة هندسة القيمة لمحاولة الإنتاج بمستوى أقل ، وبذلك يمكن القول أن التكلفة التنافسية هي تكلفة يحكم تخطيطها ظروف إمكانيات المنافسين ، وهي تختلف بذلك عن التكلفة المستهدفة التي تحدد في ضوء أسعار البيع المقبولة وتكلفة المنافسين وإمكانيات المنشأة الداخلية ، فالتكلفة المستهدفة أكثر واقعية وتعبير عن التكلفة الحقيقية التي تسعى إلى خفض التكلفة.

5. المعايير المستهدفة :

يقصد بها معايير العمليات والتكاليف التي تحدد لكل نشاط جزئي وتكلفته في ضوء التكلفة المستهدفة النهائية بعد تحديدها ، وهي تختلف عن معايير التكاليف التقليدية التي يتم تحديدها فنياً

وهندسياً في ضوء الإمكانيات الداخلية المتاحة والظروف المتوقع أن تسود خلال فترة التطبيق لتلك المعايير ، بمعنى أن المعايير المستهدفة هي معايير تحدد في ضوء الإعتبارات الداخلية والخارجية معا ، كما أنها ليست معايير ثابتة وإنما هي معايير متغيرة دائماً مع متغيرات تؤثر على التكلفة المستهدفة ، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن مدخل التكلفة المستهدفة ليس بديلاً لنظام التكاليف المعيارية كما يرى الكثيرون ، وإنما هو منهج لتهديب وتطوير وتدعيم نظام التكاليف المعيارية.

يرى الباحث أن التعرف على المفاهيم الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة والتفرقة بينها من شأنه أن يساعد في تطبيق هذا الأسلوب بالصورة المثلى والمتمثلة في الخفض المستمر للتكلفة لتحقيق الأرباح المستهدفة التي تخطط إدارت المنشآت لتحقيقها ، مع الحفاظ على الجودة التي تلبى رغبات ومتطلبات المستهلكين ، فبدون التعرف على هذه المفاهيم يصعب التحديد الدقيق للتكلفة المستهدفة .

ثانياً : أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة :

يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الأهداف التالية¹ :

1. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق ، بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسين التصميم ، فإنه سيؤدي إلى ضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة أنشطتهم بدءاً من تطوير مفهوم المنتج وإنهاءً بخدمات ما بعد البيع ، بما يؤدي إلى الإستغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للعملاء والمساهمين بل أيضاً على مستوى الإقتصاد الكلي.

¹ د. محمد عبد الفتاح العثماني ، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث (عمان : دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع 2011م) ، ص ص 335 - 337

- II. إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة ، وليس وفقاً للتكلفة.
- III. توسيع دور المعلومات المحاسبية بدءاً من مرحلة التصميم ، وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الإنتظار لحين وقوع الحدث أي تصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث فمثلاً في مشاركته في مراحل التصميم والإنتاج بتوفيره للمعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في إطارها.
- IV. العمل على خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لأعلى تكلفة في دورة حياة المنتج.
- V. العمل على تحقيق وعد القدرة التنافسية للمنظمة كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية .
- VI. المساعدة في تفسير العلاقة بين تكلفة الإنتاج وتكلفة المنافسين.
- VII. المساعدة في خلق مستقبل تنافسي للمنظمة نظراً لتركيزه على الإدارة الموجهة بالسوق والعملاء.
- VIII. تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها بدءاً بتخطيط المنتج وإنهاءً بالتخلص منه ، وأيضاً بكافة العوامل المؤثرة فيها والمتمثلة في الأداء الداخلي والخارجي معاً.
- IX. دعم روح الفريق في تحقيق النتائج المرجوة وذلك من خلال إيجاد نوعاً من التعاون بين أعضاء سلسلة القيمة المتكاملة في تحقيق التحسين والتطوير والإبتكار والإبداع المستمر .
- X. المساعدة في تحقيق الربح للمنظمة وأيضاً في تحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج¹.
- XI. يعمل على إشباع رغبات وإحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات الجديدة في توقيت ملائم.

¹ د. محمود حسن قاقيش ، إيهاب يوسف طوالية ، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدى الفنادق الأردنية المصنفة نجوم ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية ، جامعة أربد - الأردن ، كلية - الإقتصاد والعلوم الإدارية ، قسم المحاسبة وقسم العلوم المالية والمصرفية ، 28 - 29 ابريل 2010 ، ص 640

XII. العمل على حفز الموظفين في المنشأة للوصول إلى الربح المستهدف وذلك من خلال تصميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة في كافة أطراف المنشأة .

يرى الباحث إن تحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة لهذه الأهداف ، يساعد المنشأة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية المتمثلة في تحقيق الأرباح على المدى الطويل وتعظيم ثروة الملاك والنمو والبقاء وضمان الإستمرار مع زيادة شدة المنافسة في السوق من قبل المنشآت الأخرى.

ثالثاً : مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة¹ :

إختلف الكتاب في تحديد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن معظمهم إتفقوا على عناصر ومقومات محددة يمكن حصرها فيما يلي:-

1. تحديد التكلفة المبني على سعر البيع:

يعني أن التكلفة المستهدفة يتم قياسها بناءً على تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح هامش ربح الشركة منه ويتضح ذلك من المعادلة التالية:-

$$ت = ع - ر$$

حيث:

ت : التكلفة المستهدفة ، ع : سعر البيع التنافسي ، ر : هامش الربح المستهدف.

ففي حالة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نجد أن سعر البيع هو المتغير المستقل في حين أن تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها كتكاليف مستهدفة هي المتغيرات التابعة.

2. إعداد فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات:

يتم تشكيل فريق متكامل يضم مختلف التخصصات بحيث يكون مسئولاً عن المنتج منذ بداية نشأة الفكرة وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية إستخدامه ويضم هذا الفريق تخصصات لبحوث والتطوير ، الهندسة الصناعية ، التسويق والمبيعات ، إدارة الموارد ، إدارة

¹ د. حسين محمد أحمد عيسى ، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة (المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 2001 م ، ص ص 510 - 513

التكلفة ، إدارة الصيانة وخدمات ما بعد البيع ، ممثلي العملاء ، ممثلي الموردين ، ممثلي الموزعين وتجار الجملة ، ممثلي شركات تدوير المخلفات.

3. تكلفة دورة حياة المنتج:

تكلفة دورة حياة المنتج تشمل جميع عناصر التكاليف الخاصة بملكية المنتج طوال حياته وذلك مثل سعر الشراء وتكاليف التشغيل وتكاليف الإصلاح والصيانة وكذلك تكاليف التخلص من المنتج ، ويلاحظ أن الهدف هنا هو خفض تكلفة ملكية العميل للمنتج وكمثال على ذلك نجد أنه إذا قام العميل

بشراء ثلاجة فإنه يقوم بسداد مبالغ نقدية أكبر من مجرد ثمن الشراء فهو يسدد قيمة إستهلاك الطاقة الكهربائية تكاليف التشغيل وكذلك تكلفة الصيانة والإصلاح وصولاً إلى تكلفة التخلص من الثلاجة في نهاية العمر الإنتاجي ، ومن وجهة نظر الشركة المنتجة فإن تتبع تكاليف دورة حياة المنتج تعني تصميم المنتجات التي تخفض جميع عناصر التكاليف بداية من البحوث والتطوير بداية حياة المنتج وحتى عمليات التخلص من المنتج وإعادة تدويره ، وفي حالة إنتاج الثلاجة نجد أن الشركة المنتجة تحاول تصميم المنتج بشكل يتيح استخدام مكونات ذات وزن أقل وبحيث يسهل الوصول أثناء عمليات الصيانة والإصلاح وكذلك محاولة استخدام مواد في الصناعة تساعد على خفض تكاليف التسليم والتكريب والإصلاح والتخلص من المنتج.

4. التصميم:

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتيح إمكانية خفض التكاليف أثناء عمليات التصميم والتصنيع والتسويق ، فمن خلال تطبيق هذا النظام يمكن إتمام عمليات تصنيع المنتج وتسليم المنتج للعميل

، (Concurrent Engineering) بشكل متزامن ومتصل وهو ما يطلق عليه الهندسة المتزامن فالملاحظ أن الطرق التقليدية لخفض التكلفة تركز على عوامل الكفاية الإنتاجية مثل خفض التالف والرقابة على ساعات العمل الفعلية وكذلك الشراء بكميات كبيرة للاستفادة من خصم الكمية ، ولكن هذه الطرق لا تمثل الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة والذي يركز على مرحلة تصميم المنتج وذلك لأن حوالي 70 % إلى 80 % من التكاليف يتم الإلتزام بها

خلال مرحلة التصميم في حين أن التكلفة الفعلية خلال هذه المرحلة لا تتعدى من 10 % إلى 20 % من إجمالي تكلفة المنتج.

5. التركيز على المستهلك:

لما كان المستهلك هو هدف مدخل التكلفة المستهدفة فإن تحليل التكاليف يتم في إطار متطلبات

ورغبات هذا المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت إنتاج وتقديم المنتج هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يجب أن تتم دراسة العناصر الثلاثة هذه في ضوء سعر البيع التنافسي الذي يقبله هذا المستهلك الذي يحقق إشباعه ورغباته وإحتياجاته مع بذل الجهود في تدنية هذا السعر عن أسعار المنافسين بالسوق اعتماداً على إعادة النظر بجهود مستمرة في مواصفات ومكونات وأجزاء المنتج وطرق تشغيله وتدقيق عناصر تكلفته باستخدام هندسة القيمة والتكلفة¹ .

ربعا : خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة² :

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص ، أهمها ما يلي :-

(a) هو نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية ، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها.

(2) إنه يشجع على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية ، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة ، مما يساعد ذلك كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع ، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.

¹ د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، مرجع سابق ، ص 34

² ميساء محمد محمود راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، (الرياض ، الملك عبدالعزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة كلية الدراسات العليا ص ، ص 11-12 رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة

3) يشرح ويصف هيكل أو خطة التطوير مع الأخذ في الإعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.

4) يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج.

5) ينمي روح التعاون والإبتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة.

6) يستخدم في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية على حد سواء مع وجود بعض الإختلاف في الطريقة المتبعة لتحديد تكلفة المنتج في كلا من المشروعين عن بعضها البعض ،

بحيث يتم تحديد تكلفة المنتج في المشروعات الصناعية على أساس أن المنتج لا يزال تحت الدراسة أو مواد خام أو أجزاء تجميعية ، أما في المشروعات الخدمية فيعتبر المنتج جاهز صناعياً فقط يتم الإستعداد لشرائه وترويجه وبيعه.

7) هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها.

8) يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة ، حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج ، أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلا لفترة محاسبية واحدة.

9) يستخدم كأداة جيدة للرقابة ، ويتميز بكونه أداة رقابية مانعة أو وقائية ، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج ، وهو بذلك يختلف عن التكاليف

المعيارية التي تقوم بالرقابة في مرحلتي الإنتاج والبيع.

10) يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة بمثابة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة وهذا يساعد في صنع القرارات الإستثمارية حول الإستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عنه.

الفصل الثالث

إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الاول

اولاً : نبذة عن القطاع الصناعي في السودان :-

يعتبر قطاع الصناعة في السودان صغيراً نسبياً، حيث إن الصناعات التحويلية والتعدين يساهمان معاً بأقل من ثلث الناتج المحلي للبلاد، كما يستخدم فيهما نسبة قليلة جداً من الأيدي العاملة، أما الصناعات السائد في البلاد فهي إنتاج بعض الأغذية والمشروبات، وتكرير السكر، وإنتاج الزيوت النباتية، وصناعة الصابون، والمنسوجات القطنية، كما ينتج السودان الأحذية والأسمدة الكيماوية والإسمنت، ويدخل تكرير النفط أيضاً ضمن النشاط الصناعي في السودان، والجدير بالذكر أن أغلب المصانع في السودان تعمل بأقل من طاقتها بكثير، ويبلغ معدل نمو إنتاج القطاع الصناعي في السودان وفقاً لإحصائيات عام 2017م بنسبة 2.5% فقط، ويمكن القول إن إسهام قطاع الصناعة في اقتصاد البلاد تبلغ نسبته 2.6% فقط، حيث يساهم قطاع الزراعة بما نسبته 39.6%، أما قطاع الخدمات فتكون له الحصة الأكبر، فهو يساهم بما نسبته 57.8%. ويأتي أكثر من نصف إجمالي الإيراد المالي للسودان من تصديرها للنفط، وهناك بعض الصادرات الأخرى تعد من الصادرات الرئيسية للسودان، وهي المواشي، والقطن، والصمغ العربي، والسهم والذرة الرفيعة، أما ما تستورده الحكومة السودانية فيتمثل في الآلات والمعدات والسلع المصنعة بالإضافة إلى السيارات والقمح، وتعتبر الصين الشريك التجاري الأكبر للسودان، بالإضافة إلى دول أخرى كاليابان، ومصر والمملكة العربية السعودية، وتنتج السودان الطاقة الكهرومائية بشكل كبير، وتجري في الدولة العديد من الدراسات الخاصة بالمشاريع التي تهتم بتطوير توليد الكهرباء من الطاقة المائية.

إنتاج السكر تُعد السودان ثالث أكبر دولة في قارة إفريقيا من حيث إنتاج السكر وتصنيعه، ويعتبر إنتاج السكر من الصناعات الرئيسية في البلاد، وقد شاركت الحكومة السودانية بدورها

في تعزيز إنتاج السكر من خلال تمويل عدة مشاريع هدفها توسيع حقول السكر بالقرب من النيل، وكان من أهم مشاريع إنتاج السكر مشروع شركة سكر كنانة السودانية، والمشاركة بين الحكومة والمستثمرين من القطاع الخاص. اقتصاد السودان بالرغم من امتلاك السودان لموارد هائلة وإمكانيات اقتصادية كبيرة جداً، إلا أنها تعد من دول العالم الأقل نمواً من الناحية الاقتصادية، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم توفر الأموال اللازمة لاستثمار الموارد التي تمتلكها الدولة، وتعتمد دولة السودان في اقتصادها على استيراد السلع المصنعة من الخارج وتصدير السلع الأولية، وتعتمد دولة السودان في استهلاكها من الوقود على استيراده من الخارج أيضاً بالرغم من إنتاج الطاقة الكهرومائية من خلال استغلال خزان الروصيرص الموجود على نهر النيل، وقد عانت دولة السودان عجزاً في الميزانية فترات طويلة، الأمر الذي أدى إلى ضعف الاقتصاد فيها. وقد كان لضعف البنية التحتية في السودان وشبكات النقل دوراً كبيراً في ضعف إنتاجيته، كما عانت دولة السودان من عجز في إنتاج الطاقة والماء النقي، ولم تكن هناك إمكانية لتقديم الخدمات الصحية والتعليمية للشعب السوداني بالشكل المطلوب، حيث إن هذه الخدمات لم تكن تتناسب مع أعداد السكان، ونتيجة لضعف الخدمة الصحية انتشرت الأمراض البيئية والأوبئة، كما تأثر السكان من سوء التغذية، الأمر الذي جعل ذلك أحد معوقات العملية التنموية. ومما ساهم في اقتصاد دولة السودان بشكل إيجابي امتلاكها لقدر كبير من الثروة الحيوانية، كالمواشي التي تشتمل على الأغنام، والماعز، والأبقار، والإبل، والدجاج، بالإضافة إلى وفرة في الثروة السمكية أيضاً، ولوسائل النقل والمواصلات أهمية كبيرة في التنمية الاقتصادية في البلاد، حيث إنها تساعد على الانتقال بين مراكز الاستهلاك والتصدير، ومن أهم الوسائل المستخدمة في النقل السكك الحديدية، ووسائل النقل النهري والبحري، والجوي.¹

¹ موقع ويكيبيديا الموسوعة الحرة www.wiki.com

ثانيا : المصنع الحديث للثلاجات (ليبهر) :-

موقع المصنع:

تم إنشاء المصنع في العام 1982م بالتعاون مع شركة ليبهر الألمانية ويقع المصنع الحديث للثلاجات في مدينة أمدرمان المنطقة الصناعية الجديدة غرب كلية التقانة بشارع الشنقيطى . يتكون المصنع من ثلاث خطوط أنتاج أحدهما لإنتاج الثلاجات بالباب الواحد موديل **KD** و **KT** بالإضافة لخط إنتاج الثلاجات بابين موديل **KD** وأخيراً خط لإنتاج الفريزرات وثلاجات العرض ، يقوم المصنع بإنتاج أكثر من 14 مقاساً من الثلاجات وفريزرات العرض.

يقدم لكم المصنع الحديث للثلاجات بالتعاون مع شركة ليبهر الألمانية أحدث ماتوصلت إليه التكنولوجيا الألمانية في صناعة الثلاجات والفريزرات وثلاجات العرض بمقاسات وأحجام وألوان متنوعة لكي يرضى كل ما يحتاجه المستهلك وقد صممت ثلاجات وفريزرات ليبهر بمواصفات وجودة عالية لتلاءم طبيعة جو السودان الحار وتحمل منتجات المصنع درجات الحرارة العالية وتذبذب التيار الكهربائى . وتستخدم مادة الفوم كمادة عازلة في كل منتجات ليبهر لمنع الصدأ والتآكل والإحتفاظ بالبرودة لأطول فترة زمنية الشئ الذى يزيد في إطالة عمر المنتج . وقد تم اختبار جميع منتجاتنا على أسوأ ظروف الإستعمال للتأكد من مطابقتها للمواصفات العالمية وذلك بواسطة الخبراء الألمان. وفي نهاية العام 2003 بدأ المصنع بتطبيق نظام الجودة العالمى.¹

¹ دليل المصنع الحديث للثلاجات (ليبهر)

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل من الدراسة وصفاً دقيقاً ومفصلاً للمنهجية والإجراءات التي تم أتباعها في تنفيذ هذه الدراسة الميدانية بشركة ليبر لزيادة إلى تحليل نتائج الدراسة ، ويهدف إلى التعرف على تكاليف الجودة وأثرها على جودة التكاليف.

أولاً : - منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث يتناسب مع طبيعة الدراسة ويمتاز هذا المنهج بأنه يقوم بوصف دقيق ومُفصل للمشكلة موضوع الدراسة من خلال جمع البيانات والمعلومات وتحليلها وتفسيرها وذلك من أجل الحصول على نتائج علمية والخروج بتوصيات يستفاد منها في المستقبل ، بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة والذي يعتمد على الدراسة الميدانية للحالة حيث تم استخدام الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات الأولية عن المشكلة موضوع الدراسة .

ثانياً : - مجتمع الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من كافة المستويات التنظيمية بشركة ليبر حيث يمثلون مدراء ورؤساء الأقسام والمحاسبين والمراجعين الداخليين والذين لهم صلة بموضوع الدراسة، ويبلغ عدد أفراد مجتمع الدراسة (67) موظف يشغلون وظائف إدارية وفنية وتطبيقية وذلك حسب سجلات الإدارة العامة للموارد البشرية بالشركة، قام الباحثون باختيار عينة الدراسة عن طريق الحصر الشامل لقلّة مجتمع الدراسة حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (67) استبانته على جميع المستهدفين وتم استرداد عدد (51) استبانته فقط. والتي خضعت للتحليل

الإحصائي (50) وهناك استبانة غير قابلة للتحويل. بلغت نسبة تجاوب بلغت (75%) وهي نسبة عالية ومقبولة.

ثالثاً :- أداة الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على طريقة الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة حيث للاستبانة عدة مزايا منها:

1- يمكن تطبيقها للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

2- قلة تكلفتها وسهولة تطبيقها.

3- سهولة وضع أسئلة الاستبانة وترسيم ألفاظها وعباراتها.

4- توفر الاستبانة وقت المستجيب وتعطيه فرصة للتفكير.

احتوت الاستبانة على قسمين رئيسيين:

القسم الأول: يحتوي على بيانات الخصائص الديمغرافية لأفراد مجتمع الدراسة حيث يشمل هذا الجزء على: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وسنوات الخبرة .

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (35) عبارة موزعة على خمسة محاور، طُلب من أفراد مجتمع الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وتأخذ الأوزان (1، 2، 3، 4، 5) وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربعة.

الصدق الظاهري للأداة :

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وصلاحيه عباراتها من حيث الصياغة والوضوح وتغطية فقراتها للمفاهيم المراد قياسها تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين من الأساتذة الأكاديميين وأصحاب الاختصاص من ذوي الخبرة والعلاقة بمجال الدراسة كما في الملحق رقم () ، وبعد استعادة الاستبانة من المحكمين تم إجراء التعديلات التي تم اقتراحها عليها.

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، وقام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لعبارات محاور الاستبيان إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي وهي :

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبانة عن طريق معادلة ألفا-كرونباخ لكل محور من محاور الفرضيات وليبياتات المحاور مجتمعة وفق الجدول التالي:-

جدول (1/2/3) معامل الثبات و الصدق لمحاور البحث

المحاور	معامل الثبات	الصدق
المحور الاول	0.691	%83.1
المحور الثاني	0.668	%81.7
المحور الثالث	0.833	%91.2
المحور الرابع	0.798	%89.3

بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبانة عن طريق معادلة ألفا- كرونباخ لكل محور من المحاور ولييات المحاور مجتمعة وفق الجدول التالي:-

معامل الثبات و الصدق لمحاور البحث

المحاور	معامل الثبات	الصدق
المحور الاول	0.691	%83.1
المحور الثاني	0.668	%81.7
المحور الثالث	0.833	%91.2
المحور الرابع	0.798	%89.3
المحور الخامس	0.795	%89.1
المحور السادس	0.464	%68.1
جميع المحاور	0.860	%92.7

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح معامل الثبات و الصدق لمحاور البحث، و اتضحت من النتيجة ان معامل الثبات (0.860) و الصدق (92.7) و هذا يدل على ان محاور هذا البحث يتمتع بثبات و صدق عالية مما يعطي نتائج ايجابية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان تم استخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** و الذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical Package for Social Sciences** ومن مميزاته أنه يساعد على إجراء التحليل الإحصائي للبيانات بسهولة وسرعة وهو من البرامج الشائعة التي تستخدم في تحليل البيانات المتعلقة بالأبحاث والدراسات الإنسانية لما يتمتع به من قدرات في معالجة البيانات وإن كان حجمها كبيراً ولتحقيق أهداف الدراسة تم أيضاً استخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

1- التوزيع التكراري للإجابات.

2- النسب المئوية.

3- المنوال.

4- الانحراف المعياري

5- اختبار (ت) الاحادية لمقارنة بين المحاور

6- قياس الثبات و الصدق باستخدام معامل الفا كرنباخ

7- اختبار مربع كاي

تنفيذ أداة الدراسة:

قام الباحثون بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبانة بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة المستهدفين وهم (50) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثون لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات النوعية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق بشدة، لا أوافق) إلى متغيرات كمية (1، 2، 3، 4، 5) وبعد ذلك تم استخدام اختبار (ت) الاحادية لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد مجتمع الدراسة على عبارات كل محور.

تحليل بيانات الدراسة

أولاً: البيانات الشخصية

جدول (2/2/3): العمر

النسبة	التكرار	
16.0	8	اقل من 25 سنة
38.0	19	من 25 - 35 سنة
36.0	18	من 36 - 45 سنة
10.0	5	اكثر من 45 سنة
100.0	50	المجموعة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح توزيع افراد عينة البحث وفقاً للعمر ، و تبين ان معظم افراد العينة اعمارهم في الفئة العمرية 25 - 35 سنة بنسبة (38%) و 36 - 45 سنة بنسبة (36%)، و يليهم فئتي اقل من 25 سنة (16%) و اخرى اكثر من 45 سنة (10%). ويشير هذا التحليل الوصفي الي أن إدارة شركات القطاع الصناعي تعتمد على كوادرات شابة تقوم بمساندتها ودعمها كوادرات من ذوي الخبرة .

جدول ((3/2/3)): المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	
8.0	4	دبلوم وسيط
70.0	35	بكالوريوس
4.0	2	دبلون فوق الجامعي
16.0	8	ماجستير
2.0	1	دكتوراه
100.0	50	المجموعة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح توزيع افراد وفقاً للمؤهل العلمي، و تبين ان معظم افراد العينة حاملون بكالوريوس و بنسبة (70%)، يليهم ملجستير (16%) ، دبلوم وسيط (8%)، و اخرى دبلوم فوق الجامعي (4%) و دكتوراه (2%). ويشير هذا التحليل الوصفي الي أن إدارة شركات القطاع الصناعي معظم كوادرها حاملي البكالوريوس و ماجستير.

جدول (4/2/3): التخصص العلمي

النسبة	التكرار	
58.0	29	محاسبة مالية
12.0	6	محاسبة تكاليف
2.0	1	محاسبة ادارية
8.0	4	اقتصاد
20.0	10	ادارة اعمال
100.0	50	المجموعة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح توزيع افراد وفقاً للتخصص العلمي ، و تبين ان معظم افراد العينة محاسبون مالية (58%)، و يليهم ادارة اعمال (20%) ، محاسبين تكاليف (12%)، اقتصاد (8%) و محاسبة ادارية (2%). ويشير هذا التحليل الوصفي الي أن إدارة شركات القطاع الصناعي معظم كوادرها حاملي البكالوريوس و ماجستير. ويشير هذا التحليل الوصفي الي أن إدارة شركات القطاع الصناعي تعتمد اكثر على تخصص محاسبة مالية و ادارة الاعمال.

جدول (5/2/3): المركز الوظيفي

النسبة	التكرار	
62.0	31	محاسب مالي
14.0	7	مراجع داخلي
4.0	2	مراجع خارجي
10.0	5	محاسب تكاليف
6.0	3	مدير مالي
4.0	2	مدير مبيعات
100.0	50	المجموعة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح توزيع افراد وفقاً للمركز الوظيفي، و تبين ان معظم افراد العينة محاسبين مالي (62%)، و يليه مراجع داخلي (14%) ، محاسبين تكاليف (10%)، مدراء مالي (6%) ، مدير مبيعات (4%) و مراجع خارجي (4%). ويشير هذا التحليل الوصفي الي أن محاسب مالي هو اكثر مراكز يشغلها موظفي إدارة شركات القطاع الصناعي.

جدول (6/2/3): سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	
34.0	17	اقل من 5 سنة
36.0	18	من 5 – 10 سنة
14.0	7	من 11 – 15 سنة
4.0	2	16 – 20 سنة
12.0	6	اكثر من 20 سنة
100.0	50	المجموعة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح توزيع افراد وفقاً لسنوات الخبرة، و تبين ان معظم افراد العينة لديهم 5 - 15 سنوات خبرة (36%) و اقل من 5 سنوات (34%) و يليهما 11 - 15 سنوات (14%) ، اكثر من 20 سنوات (12%) و 16 - 20 سنوات (4%).

ثانياً: عبارة الاستبانة

جدول (7/2/3)

المحور الاول: تكاليف الوقاية

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا وافق بشدة		لا وافق		محايد		وافق		وافق بشدة		
2.00	.88063	2.4000	0.0	0	0.0	0	8.0	4	32.0	16	58.0	29	تهتم الشركة بتكاليف صيانة و معايير اجهزة الرقابة (القياس و الاختبار) بشكل دوري للحفاظ على دقتها
2.00	.91718	2.3400	2.0	1	2.0	1	8.0	4	30.0	15	58.0	29	تهتم الشركة بتكاليف جمع و تحليل التقرير عن بيانات الجودة
1.00	1.65369	2.2000	0.0	0	0.0	0	16.0	8	38.0	19	46.0	23	تقوم الشركة بوضع نظم الجودة و تطويرها و مراجعة فعاليتها
1.00	1.51132	1.9600	0.0	0	2.0	1	20.0	10	26.0	13	52.0	26	تعي الشركة اهمية تكاليف تحفيز و تنفيذ برامج التدريب المتعلقة بالجودة
2.00	1.30243	2.2400	0.0	0	4.0	2	16.0	8	20.0	10	60.0	30	تعطي الشركة اهمية لتكاليف دوائر و هندسة الجودة
1.00	.78246	1.6000	2.0	1	0.0	0	6.0	3	40.0	20	52.0	26	تهتم الشركة بمراجعة فعالية نظم الجودة و التقرير عن الجودة بشكل مستمر لتجنب حدوث الاخطاء
											100.0	50	المجموعة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح محور التكاليف الوقاية و نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (2) ويدل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور . وللتحقق من صحة المحور بصورة إجمالية ، حيث

تتكون المحور من عدد (6) عبارات ولكل منها هنالك عدد (50) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (300) إجابة ويمكن تلخيص إجابات أفراد مجتمع الدراسة على جميع عبارات المحور الاول في الجدول أدناه :

جدول رقم (8/2/3): ملخص أجوبة المحور الأول

النسبة المئوية	التكرار	الإجابة
54.7%	164	أوافق بشدة
31%	93	أوافق
12.3%	37	محايد
1.3%	4	لا أوافق
0.7%	2	لا أوافق بشدة
100%	300	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

يتضح من الالجدول أن عدد إجابات الموافقين بشدة من أفراد مجتمع الدراسة بلغ عدد (164) إجابة بنسبة 54.7%، والموافقون جاءوا بنسبة (31%) وعدددهم (93) والمحايدون عدد (37) بنسبة 12.3%، وغير الموافقين عدد (4) إجابة بنسبة 1.3% أما لا اوافق بشدة عدد (2) بنسبة 0.7%.
يتبين مما سبق كانت أوافق وأوافق بشدة تمثل النسب الأعلى من المجموع الكلي للإجابات ويشير هذا التحليل الوصفي لجميع إجابات أفراد مجتمع البحث إلى وجود اتجاهات ايجابية نحو العلاقة ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور.

النتائج أعلاه كما موضحة في الالجدول لا تعنى أن جميع الباحثين متفقون على ذلك، و لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات المحور الاول، الجدول ادناه يلخص نتائج الاختبار لجميع عبارات المحور الاول.

جدول رقم (9/2/3) اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الأول

عبارات المحور الاول	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	20.840	10	.022	معنوية

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

من الالجدول يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات المحور الاولى بلغت (20.840)، وبقية احتمالية قدرها (0.022) وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات محور .

جدول رقم (10/2/3)المحور الثاني: تكاليف التقييم

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا وافق بشدة		لا وافق		محايد		وافق		وافق بشدة		
1.00	.78246	1.6000	0.0	0	0.0	0	2.0	1	36.0	18	62.0	31	تهتم الشركة بفحص و اختبار المواد الاولية الداخلة في العملية الانتاجية لضمان مطابقتها للمواصفات
1.00	.89807	1.7000	0.0	0	0.0	0	10.0	5	40.0	20	50.0	25	تقوم الشركة بفحص عينات من المنتجات تحت التصنيع او التشغيل اثناء العملية الانتاجية
1.00	.85809	1.7200	0.0	0	2.0	1	12.0	6	38.0	19	48.0	24	تقوم الشركة بفحص و اختبار المنتجات في نهاية العملية الانتاجية
1.00	.73540	1.6400	0.0	0	8.0	4	24.0	12	38.0	19	30.0	15	تجري الشركة فحوصات مخبرية قبل الانتقال من مرحلة الى اخرى في العملية الانتاجية و اخذ العينات بعد الانتهاء والتغليف
1.00	.88063	1.6000	0.0	0	8.0	4	18.0	9	24.0	12	50.0	25	تقوم الشركة بتحديد تكاليف الفحص النهائي للمنتجات قبل القيام بعملية توزيعها
1.00	.53452	1.4000	0.0	0	8.0	4	16.0	8	36.0	18	40.0	20	تهتم الشركة بحساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الاطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة
1.00	1.48461	1.8000	2.0	1	4.0	2	12.0	6	32.0	16	50.0	25	تعمل الشركة على وضع معايير محددة لتصنيف المنتجات الجيدة او المعيبة او النافذة عند مستوى معين من الجودة

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح محور تكاليف التقييم و نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (1) ويدلل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور . وللتحقق من صحة المحور بصورة إجمالية ، حيث تتكون المحور من عدد (7) عبارات ولكل منها هنالك عدد (50) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (350) إجابة ويمكن تلخيص إجابات أفراد مجتمع الدراسة على جميع عبارات المحور الاول في الجدول أدناه:

جدول رقم (11/2/3): ملخص أجوبة المحور الثاني

الإجابة	التكرار	النسبة المئوية
أوافق بشدة	165	47.1%
أوافق	122	34.8%
محايد	47	13.4%
لا أوافق	15	4.2%
لا أوافق بشدة	1	0.5%
المجموع	350	100%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

يتضح من الالجدول أن عدد إجابات الموافقين بشدة من أفراد مجتمع الدراسة بلغ عدد (165) إجابة بنسبة 47.1%، والموافقون جاءوا بنسبة 34.8% وعددهم (122) والمحايدون عدد (47) بنسبة 13.4%، وغير الموافقين عدد (15) إجابة بنسبة 4.2% أما لا اوافق بشدة عدد(1) بنسبة 0.5%.

يتبين مما سبق كانت أوافق وأوافق بشدة تمثل النسب الأعلى من المجموع الكلي للإجابات ويشير هذا التحليل الوصفي لجميع إجابات أفراد مجتمع البحث إلى وجود اتجاهات ايجابية نحو العلاقة ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور .

النتائج أعلاه كما موضحة في الجدولاعلاها تعنى أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا

أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات المحور الاول، الجدول ادناه يلخص نتائج الاختبار لجميع عبارات المحور الاول.

جدول رقم (12/2/3) اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الثاني

عبارات المحور الثاني	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	17.080	12	.000	معنوية

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

من الالجدول يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات المحور بلغت (17.080)، وبقيمة احتمالية قدرها (0.147) وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أنهنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات محور.

جدول رقم الإ(13/2/3)حصاء الوصفي لعبارات المحور الثالث: تكاليف الداخلية

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		اوافق		اوافق بشدة								
			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10	11	12	13	14	15
1.00	.76772	1.6800	0.0	0	6.0	3	10.0	5	50.0	25	34.0	17	تعمل الشركة على تقدير عدد الوحدات النالفة و التي لا تتمكن من معالجتها و تحديد كلفتها						
1.00	.93131	2.1000	2.0	1	0.0	0	24.0	12	44.0	22	30.0	15	تقوم الشركة بتقدير عدد الوحدات المعيبة و التي تمت اعادة تصنيعها						
1.00	.99714	1.8400	6.0	3	4.0	2	18.0	9	52.0	26	20.0	10	تعمل الشركة على تقدير تكلفة المنتجات بسعر اقل نتيجة لوجود عيوب في النتج						
1.00	.94415	1.9200	2.0	1	6.0	3	16.0	8	46.0	23	30.0	15	تعمل الشركة على تقدير تكلفة المواد المهذرة (تكلفة الفاقد)						
1.00	.95959	1.7600	0.0	0	8.0	4	22.0	11	44.0	22	26.0	13	تجري الشركة تقدير لتكلفة تخزين المواد الخام التي اصبحت اعدم						
2.00	.82413	1.8800	4.0	2	8.0	4	10.0	5	40.0	20	38.0	19	تهتم الشركة بتقدير تكاليف صيانة الاعطال و توقف العملية الانتاجية و تكاليف الوقت						
2.00	.85714	2.0000	6.0	3	4.0	2	14.0	7	40.0	20	36.0	18	تهتم الشركة بفحص و اختبار المنتجات المعاد تشغيلها						

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح محور تكاليف الداخلي و نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (1) ويدلل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور . وللتحقق من صحة المحور بصورة إجمالية ، حيث تتكون المحور من عدد (7) عبارات ولكل منها هنالك عدد (50) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (350) إجابة ويمكن تلخيص إجابات أفراد مجتمع الدراسة على جميع عبارات المحور الثالث في الجدول أدناه :

جدول رقم: (14/2/3) ملخص أجوبة المحور الثالث

النسبة المئوية	التكرار	الإجابة
30.6%	107	أوافق بشدة
45.2%	158	أوافق
16.3%	57	محايد
5.1%	18	لا أوافق
2.8%	10	لا أوافق بشدة
100%	350	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

يتضح من الجدول أن عدد إجابات الموافقين بشدة من أفراد مجتمع الدراسة بلغ عدد (107) إجابة بنسبة 30.6%، والموافقون جاءوا بنسبة 45.2% وعددهم (158) والمحايدون عدد (57) بنسبة 16.3%، وغير الموافقين عدد (18) إجابة بنسبة 5.1% أما لا اوافق بشدة عدد (10) بنسبة 2.8%.

يتبين مما سبق كانت أوافق وأوافق بشدة تمثل النسب الأعلى من المجموع الكلي للإجابات ويشير هذا التحليل الوصفي لجميع إجابات أفراد مجتمع البحث إلى وجود اتجاهات ايجابية نحو العلاقة ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور .

النتائج موضحة في الجدول لا تعنى أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، و لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات المحور الثالث، الجدول ادناه يلخص نتائج الاختبار لجميع عبارات المحور الثالث.

جدول رقم (15/2/3) اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الثالث

عبارات المحور الثالث	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	40.440	16	.001	معنوية

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

من الجدول يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات المحو بلغت (40.440)، وبقية احتمالية قدرها (0.001) وهي اصغر من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور .

جدول رقم (16/2/3) الإحصاء الوصف لعبارات المحور الرابع: تكاليف الفشل الخارجي

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا وافق بشدة		لا وافق		محايد		وافق		وافق بشدة		
			8.0	4	6.0	3	18.0	9	36.0	18	32.0	16	
2.00	1.02140	2.2400	8.0	4	6.0	3	18.0	9	36.0	18	32.0	16	تلتزم الشركة بتحمل تكاليف استقبال و تبديل المنتجات المعيبة المرجعة من الزبائن و العمل خلال فترة الضمان
2.00	.94675	2.0400	4.0	2	10.0	5	14.0	7	42.0	21	30.0	15	تتحمل الشركة تكاليف الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للعملاء
2.00	.89534	2.1200	4.0	2	6.0	3	14.0	7	32.0	16	44.0	22	تقوم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل العملاء بسبب وجود عيوب فيها
2.00	1.08797	2.0000	0.0	0	2.0	1	12.0	6	52.0	26	34.0	17	تتبع الشركة سياسة تجنبها الخسارة الناتجة عن عدم رضا الزبون جودة المنتج
2.00	1.10583	2.0400	2.0	1	0.0	0	18.0	9	38.0	19	42.0	21	تعمل الشركة على فحص المنتجات قبل خروجها للسوق للتأكد من خلوها من العيوب مطابقتها للمواصفات
2.00	1.20017	2.2200	2.0	1	2.0	1	18.0	9	32.0	16	46.0	23	تتحمل الشركة تكاليف لتعويضات و المصروفات التي تمنحها للعملاء

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح محور تكاليف الداخلي و نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (2) ويدلل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور . وللتحقق من صحة المحور بصورة إجمالية ، حيث تتكون المحور من عدد (6) عبارات ولكل منها هنالك عدد (50) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (300) إجابة ويمكن تلخيص إجابات أفراد مجتمع الدراسة على جميع عبارات المحور الرابع في الجدول أدناه :

جدول رقم(17/2/3) ملخص اجابات المحور الرابع

النسبة المئوية	التكرار	الإجابة
38%	114	أوافق بشدة
38.7	116	أوافق
15.7	47	محايد
4.3	13	لا أوافق
3.3	10	لا أوافق بشدة
100%	300	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

يتضح من الالجدول أن عدد إجابات الموافقين بشدة من أفراد مجتمع الدراسة بلغ عدد (114) إجابة بنسبة 38%، والموافقون جاءوا بنسبة 38.7% وعدد هم (116) والمحايدون عدد (47) بنسبة 15.7%، وغير الموافقين عدد (13) إجابة بنسبة 4.3% أما لا اوافق بشدة عدد(10) بنسبة 3.3%. يتبين مما سبق كانت أوافق وأوافق بشدة تمثل النسب الأعلى من المجموع الكلي للإجابات ويشير هذا التحليل الوصفي لجميع إجابات أفراد مجتمع البحث إلى وجود اتجاهات ايجابية نحو العلاقة ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور .

النتائج موضحة في الجدول لا تعنى أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، و لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)

للتنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات المحور الاول،
الجدول ادناه يلخص نتائج الاختبار لجميع عبارات المحور .

جدول رقم(18/2/3) اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات المحور الرابع

عبارات المحور الرابع	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	28.080	15	.021	غير معنوية

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

من الالجدول يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات المحور الاولى بلغت (28.080)، وبقية احتمالية قدرها (0.021) وهي اصغر من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور.

المتغير التابع : خفض تكاليف الانتاج

جدول رقم(19/2/3)المحور الاول : التكاليف المباشرة

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا وافق بشدة		لا وافق		محايد		وافق		وافق بشدة		
			1	2	0	1	0	1	0	1	2		
2.00	1.09470	2.1600	1	2.0	0	0	14.0	7	30.0	15	54.0	27	لدى الشركة الاستعداد لضبط المواد المباشرة
1.00	1.09563	1.9400	0	0.0	2.0	1	14.0	7	38.0	19	46.0	23	تلتزم الشركة بتحمل تكاليف الاجور المباشرة على تكاليف الانتاج
2.00	.71969	1.8200	1	2.0	0.0	0	22.0	11	28.0	14	48.0	24	يوجد لدى الشركة الامكانية المالية لاستخدام برامج التكاليف لضبط الاجور المباشرة
1.00	.87342	1.8200	1	2.0	2.0	1	6.0	3	30.0	15	60.0	30	تقوم الشركة بتحمل المصروفات المباشرة على الانتاج

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح محور التكاليفالمباشرة نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (2) ويدل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في

الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور . وللتحقق من صحة المحور بصورة إجمالية ، حيث تتكون المحور من عدد (4) عبارات ولكل منها هنالك عدد (50) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (200) إجابة ويمكن تلخيص إجابات أفراد مجتمع الدراسة على جميع عبارات المحور في الجدول أدناه :

جدول رقم (20/2/3) ملخص أجوبة عبارات محور: التكاليف المباشرة

النسبة المئوية	التكرار	الإجابة
52%	104	أوافق بشدة
31.5%	63	أوافق
14%	28	محايد
1%	2	لا أوافق
1.5%	3	لا أوافق بشدة
100%	200	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

يتضح من الجدول أن عدد إجابات الموافقين بشدة من أفراد مجتمع الدراسة بلغ عدد (104) إجابة بنسبة 52%، والموافقون جاءوا بنسبة 31.5% وعددهم (63) والمحايدون عدد (28) بنسبة 14%، وغير الموافقين عدد (2) إجابة بنسبة 1% أما لا أوافق بشدة عدد (3) بنسبة 1.5% .
يتبين مما سبق كانت أوافق وأوافق بشدة تمثل النسب الأعلى من المجموع الكلي للإجابات ويشير هذا التحليل الوصفي لجميع إجابات أفراد مجتمع البحث إلى وجود اتجاهات ايجابية نحو العلاقة ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور .

النتائج موضحة في الجدول لا تعنى أن جميع الباحثين متفقون على ذلك، واختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات المحور ، الجدول ادناه يلخص نتائج الاختبار :

جدول رقم (21/2/3) اختبار مربع كاي للدلالة للفروق الاحصائية لعبارات التكاليف المباشرة

عبارات المحور الخامس	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	44.160	10	.000	معنوية

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

من الجدول يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات المحور الاولى بلغت (44.160)، وبقية احتمالية قدرها (0.000) وهي اصغر من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات محور .

جدول رقم (22/2/3)المحور الثاني : التكاليف الغير المباشرة

المنوال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا وافق بشدة		لا وافق		محايد		وافق		وافق بشدة		
			0	0.0	2	4.0	5	10.0	20	40.0	21	42.0	
1.00	.94091	1.8200	0	0.0	2	4.0	5	10.0	22	44.0	21	42.0	تقوم الشركة بتحمل التكاليف غير مباشرة الصناعية على تكاليف الانتاج
1.00	.87155	1.6600	1	2.0	2	4.0	12	24.0	20	40.0	15	30.0	تقوم الشركة بقياس و تخفيض المصروفات غير المباشرة الصناعية بصورة جيدة
1.00	.78350	1.7200	1	2.0	1	2.0	10	20.0	17	34.0	21	42.0	تعمل الشركة على قياس و تخفيض المصروفات الادارية بصورة دقيقة
1.00	.92811	1.8163	2	4.0	4	8.0	12	24.0	13	26.0	19	38.0	تقيس و تخصص الشركة المصروفات السوقية بكفاءة عالية
1.00	2.98465	1.9000	0	0.0	2	4.0	6	12.0	21	42.0	21	42.0	تعمل الشركة على تحميل المصروفات الادارية عند الصنع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

الجدول يوضح محور التكاليف الغير المباشرة و نجد ان الوسط الحسابي يساوي تقريبا (2) وكذلك المنوال يساوي (1) ويدلل ذلك على ان جميع عبارات المحور تقع في إطار الموافقة مما يشير ذلك لإتجاهات ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور . وللتحقق من صحة المحور بصورة إجمالية ، حيث تتكون المحور من عدد (5) عبارات ولكل منها هنالك عدد (50) إجابة هذا يعني أن إجمالي الإجابات لكل العبارات بلغ (250) إجابة ويمكن تلخيص إجابات أفراد مجتمع الدراسة على جميع عبارات المحور الاول في الجدول أدناه :

جدول (23/2/3)

ملخص اجابات المحور الرابع

النسبة المئوية	التكرار	الإجابة
38.8%	97	أوافق بشدة
37.2%	93	أوافق
18%	45	محايد
4.4%	11	لا أوافق
1.6%	4	لا أوافق بشدة
100.0	250	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م .

يتضح من الجدول أن عدد إجابات الموافقين بشدة من أفراد مجتمع الدراسة بلغ عدد (97) إجابة بنسبة 38.8%، والموافقون جاءوا بنسبة 37.2% وعددهم (93) والمحايدون عدد (45) بنسبة 18%، وغير الموافقين عدد (11) إجابة بنسبة 4.4% أما لا اوافق بشدة عدد (4) بنسبة 1.6%. يتبين مما سبق كانت أوافق وأوافق بشدة تمثل النسب الأعلى من المجموع الكلي للإجابات ويشير هذا التحليل الوصفي لجميع إجابات أفراد مجتمع البحث إلى وجود اتجاهات ايجابية نحو العلاقة ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات المحور.

النتائج موضحة في الجدول لا تعنى أن جميع المبحوثين متفقون على ذلك، و لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)

للنتائج أعلاه تم استخدام مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات المحور الرابع، الجدول ادناه يلخص نتائج الاختبار لجميع عبارات المحور الاول.

جدول رقم (24/2/3)

اختبار مربع كاي لعبارات المحور الرابع

عبارات المحور السادس	قيمة كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	تفسير النتيجة
	30.080	12	.003	معنوية

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018 م .

من الجدول يُلاحظ أن قيمة مربع كاي لجميع عبارات المحور الاولى بلغت (30.080)، وبقية احتمالية قدرها (0.003) وهي اصغر من مستوى المعنوية 0,05 وعند مستوى دلالة (5%) مما يدل على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ايجابية نحو الفروق في الدلالة الإحصائية بين عبارات محور .

اختبار الفرضيات

الفرضية الاولى

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف المباشرة .

ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (25/2/3)

معامل الارتباط في الفرضية الاولى

Model	R	R Square	Sig
1	.820	.673	0.000

جدول (26/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية الاولى				
Model	Sum of Squares	Df	F	Sig.
Regression	.297	4	.9870	0.000
Residual	7.662	45		
Total	7.959	48		

يلاحظ من الجدولين (25/2/3)، (26/2/3) أن قيمة الارتباط 0.673 والقيمة الاحتمالية له 0.000 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة $F = 0.987$ بقيمة احتمالية 0.000 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف المباشرة).

الفرضية الثانية

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف غير المباشرة .
ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (27/2/3)

معامل الارتباط للفرضية الثانية

Model	R	R Square	Sig
1	.633	.401	0.020

جدول (28/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية الثانية				
Model	Sum of Squares	Df	F	Sig.
Regression	.190	4	.5811	0.000
Residual	9.611	45		
Total	7.801	48		

يلاحظ من الجدولين (27/2/3)، (28/2/3) أن قيمة الارتباط 0.401 والقيمة الاحتمالية له 0.020 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة $F = 0.5811$ بقيمة احتمالية 0.020 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف غير المباشرة)

الفرضية الثالثة

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف المباشرة .
ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (29/2/3)

معامل الارتباط للفرضية الثالثة

Model	R	R Square	sig
1	.671	.450	0.000

جدول (30/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية الثالثة				
Model	Sum of Squares	Df	F	Sig.
Regression	.089	4	.127	0.009
Residual	6.000	45		
Total	6.089	48		

يلاحظ من الجدولين (29/2/3)، (30/2/3) أن قيمة الارتباط 0.450 والقيمة الاحتمالية له 0.000 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة ف = 0.127 بقيمة احتمالية 0.009 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف المباشرة)

الفرضية الرابعة

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف غير المباشرة . ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (31/2/3)

معامل الارتباط للفرضية الرابعة

Model	R	R Square	Sig
1	.607	.369	0.000

جدول (32/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية الرابعة				
Model	Sum of Squares	df	F	Sig.
Regression	.112	4	.548	0.016
Residual	7.324	45		
Total	7.436	48		

يلاحظ من الجدولين (31/2/3)، (32/2/3) أن قيمة الارتباط 0.369 والقيمة الاحتمالية له 0.000 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة $F = 0.548$ بقيمة احتمالية 0.016 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف غير المباشرة).

الفرضية الخامسة

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الوقاية والتكاليف المباشرة .

ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (33/2/3)

معامل الارتباط للفرضية الخامسة

Model	R	R Square	sig
1	.539	.290	0.003

جدول (34/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية الخامسة				
Model	Sum of Squares	df	F	Sig.
Regression	.352	4	.418	0.028
Residual	7.444	45		
Total	7.796	48		

يلاحظ من الجدولين (33/2/3)، (34/2/3) أن قيمة الارتباط 0.290 والقيمة الاحتمالية له 0.003 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة ف = 0.418 بقيمة احتمالية 0.028 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الوقاية والتكاليف المباشرة).

الفرضية السادسة

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الوقاية والتكاليف غير المباشرة. ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (35/2/3)

معامل الارتباط للفرضية السادسة

Model	R	R Square	sig
1	.820	.673	0.000

جدول (36/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية السادسة				
Model	Sum of Squares	df	F	Sig.
Regression	.297	4	.9870	0.000
Residual	7.662	45		
Total	7.959	48		

يلاحظ من الجدولين (35/2/3)، (36/2/3) أن قيمة الارتباط 0.673 والقيمة الاحتمالية له 0.000 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة $F = 0.987$ بقيمة احتمالية 0.000 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف الوقاية والتكاليف غير المباشرة).

الفرضية السابعة

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف التقييم والتكاليف المباشرة.

ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (37/2/3)

معامل الارتباط للفرضية السابعة

Model	R	R Square	sig
1	.837	.701	0.000

جدول (38/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية السابعة				
Model	Sum of Squares	df	F	Sig.
Regression	.333	4	.9348	0.000
Residual	7.662	45		
Total	7.599	48		

يلاحظ من الجدولين (37/2/3)، (38/2/3) أن قيمة الارتباط 0.701 والقيمة الاحتمالية له 0.000 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة $F = 0.9348$ بقيمة احتمالية 0.000 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف التقييم والتكاليف المباشرة).

الفرضية الثامنة

توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف التقييم والتكاليف غير المباشرة. ولإختبار الفرضية يتم ذلك عن طريق تحليل الانحدار الخطي لإيجاد العلاقة بين المتغيرات وفق التالي:

جدول (39/2/3)

معامل الارتباط للفرضية الثامنة

Model	R	R Square	sig
1	.680	.462	0.010

جدول (40/2/3)

جدول تحليل التباين للفرضية الثامنة				
Model	Sum of Squares	df	F	Sig.
Regression	.568	4	.1969	0.040
Residual	7.251	45		
Total	7.819	48		

يلاحظ من الجدولين (39/2/3)، (40/2/3) أن قيمة الارتباط 0.462 والقيمة الاحتمالية له 0.010 وهذا يشير الى وجود ارتباط قوي موجب ودال إحصائياً. وكذلك نجد أن قيمة $F = 0.1969$ بقيمة احتمالية 0.040 وهذا يشير الى ايجابية الدلالة الاحصائية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية التي نصها: (توجد علاقة ترابطية ذات دلالة احصائية بين تكاليف التقييم والتكاليف غير المباشرة).

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة الى عدة نتائج يمكن تفصيلها كالآتي:-

1. يوجد ارتباط بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف المباشرة .
2. يوجد ارتباط بين تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف غير المباشرة .
3. يوجد ارتباط بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف المباشرة .
4. يوجد ارتباط بين تكاليف الفشل الخارجي والتكاليف غير المباشرة .
5. يوجد ارتباط بين تكاليف الوقاية والتكاليف المباشرة .
6. يوجد ارتباط بين تكاليف الوقاية والتكاليف غير المباشرة .
7. يوجد ارتباط بين تكاليف التقييم والتكاليف المباشرة.
8. يوجد ارتباط بين تكاليف التقييم والتكاليف غير المباشرة
9. توجد استراتيجيات لتحجيم تكاليف الفشل الداخلي
10. تتحمل الشركة تكاليف الشكاوي بسبب وجود عيوب فى المنتجات التي تم بيعها للعملاء.
11. تتبع الشركة سياسة تجنبها الخسارة الناتجة عن عدم رضا الزبون جودة المنتج.
12. توجد استراتيجية لضبط التكاليف المباشرة.
13. تتبع الشركة سياسة تخفيض التكاليف الغير مباشرة

ثانياً: التوصيات

1. مواكبة التطور التكنولوجي لما له من مزايا تساعد في خفض التكلفة.
2. اتباع المعايير الدولية للصناعات وتطبيق نظام ضبط الجودة في أنظمة الشركة.
3. ضبط تحديد وقياس تكاليف الجودة:
4. عمل دورات تدريبية للعمال تحتوى على أسلوب تكاليف الجودة وكيفية تطبيقها.
5. قيام هيئات مهنية بتقديم سماعات وندوات تعريفية للإدارات في المنشآت المختلفة عن دور تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

ثالثاً: توصيات ببحوث مستقبلية.

1. دور تطبيق تكاليف الجودة وأثرها على ربحية المنشأة.
2. أثر تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية.
3. القيام بتحليل وقياس تكاليف الجودة يساعد في تحديد مناطق الفشل الداخلى ويقلل من إحتمالى.

المصادر والمراجع

المصدر والمراجع

أولاً : القرآن الكريم

ثانياً : الكتب والمراجع

1. أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ،(الإسكندرية :الدار الجامعية ،2002 - 2003 م)
2. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية- (مصر، عميد كلية التجارة- جامعة الإسكندرية 1993م).
3. أروى عبدالحميد محمد نور ، إدارة الجودة الشاملة (الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملة ، 2008).
4. تشارلز هورنجر- جورج فوستر - سريكانت داتار ، محاسبة التكاليف - مدخل إداري- (الرياض ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية 1996 م).
5. توفيق محمد عبدالمحسن ، مراقبة الجودة ،دار الفكر العربي (القاهرة ، مكتبة النهضة المصرية ، 2002م) .
6. جمال صلاح الدين عوض، أمال محمد كمال، دراسات تطبيقية في التكاليف- (القاهرة ، كلية التجارة جامعة) .
7. جوزيف كيلادا ، تكامل إعادة الهندسة مع ادارة الجودة الشاملة (الرياض ، دار المريخ للنشر) 2004م
8. حيدر علي المسعودي ، ادارة تكاليف الجودة استراتيجيا (عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر 2010م)
9. دال بسترفيد ، الرقابة علي الجودة (القاهرة ، المكتبة الأكاديمية
10. رعد عبدالله الطائي - عيسى قعادة ، ادارة الجودة الشاملة (الاردن ،دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، 2008م)
11. زينبات محرم ، في محاسبة التكاليف (القاهرة ، الدار الجامعية للطباعة و النشر 1985م)
12. سامي محمد الوقاد ، الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري و التطبيقي (عمان ، دار الإعصار العلمي ، 2011م).

13. عبدالرحمن توفيق ،الجودة الشاملة الدليل المتكامل للمفاهيم والأدوات
ط2(مصر،مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2005)
- 14.عطا الله خليل، صالح الرزاق، مبادئ محاسبة التكاليف (النشر، دار زهران
الإيداع 2011م) .
15. عمر احمد عثمان، إدارة الجودة الشاملة (الخرطوم، مطابع السودان
للعلمة، 2006م)
16. قاسم نايف علوان المحياوي ، إدارة الجودة في الخدمات (عمان :دار
النشر 2006) .
17. كمال خليفة أبوزيد، الرقابة على عناصر التكاليف- (مصر ، كلية التجارة
جامعة الإسكندرية ، دار الجامعية للطباعة والنشر)
- 18.محمد الفيومي محمد ، د .ياسر سعيد قنديل ، د .يسري محمد بلتاجي ،
المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ،
2011م).
- 19.محمد صالح علي ، إدارة الجودة الشاملة (عمان ، دار الصفاء للنشر
والتوزيع 2010 م)
20. محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف – المنظورين التقليدي
والحديث (عمان : دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع 2011 م)
21. محمود عبدالفتاح رضوان ، ادارة الجودة الشاملة (الاردن ، دار
اليازوري العلمي للنشر و التوزيع ، 2008م) .
22. محمود على الجبالي، قصى السامرائي، محاسبة التكاليف (عمان ، دار
النشر ، دار وائل للنشر، 2000م
23. ناصر نورالدين عبداللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف (القاهرة ، الدار
الجامعية الاسكندرية ، 2013م)
- 24.نزار عبدالمجيد البراوي ، الحسن عبدالله با شيوة ادارة الجودة مدخل للتميز و
الريادة مفاهيم و اسس و تطبيقات عمان مؤسسة البراق للنشر و التوزيع
2010 م .
- 25.هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (كلية التجارة
جامعة عين شمس – الدار الجامعية للنشر)

26. يوسف حجيم الطاني ، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية

والخدمية (عمان ، دار اليازوري العلمية للنشر 2009)

ثالثا : الرسائل الجامعية

- 1.انتصار قاسم محمد احمد ،اثر التصنيع الحلي علي تكلفة وجود الأدوية السودانية (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ،2007)
- 2.ايمان أحمد عوض الجاز،اثر نظم التكاليف الحديثة علي ضبط الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية(جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،2006)
- 3.ايهاب أحمد محمود، قياس تكاليف جودة الانتاج واثره علي تقويم اداء القطاع الصناعي في السودان (بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2007م)
- 4.خطاب محمد سعد وداعة الله ، محاسبة المتوالية في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية (الخرطوم،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الدراسات العليا) رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية
- 5.سالم عبد الله سالم بن كليب ، دور نظام التكاليف في تحديد وقياس تكاليف الجودة في قطاع صناعة الاسماك (رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة) : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م
- 6.سيف آل نصر التجاني،الاتجاهات المعاصرة لمحاسبة التكاليف واثرها علي قياس الانتاج (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادراية غير منشور)،2005
- 7.عرفة جبريل ابونصيب موسي، اثر تطبيق نظم ادارة الجودة علي زيادة فعالية الاداء الانتاجي في المنشآت الصناعية السودانية (رسالة دكتوراة غير منشورة : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا)،2006م

8. عزت كمال عبدالله ، دور تكاليف الجودة في اتخاذ القرارات الاستثمارية (بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2008م
9. عمر احمد بابكر ، قياس جودة التكاليف للخدمات الطبية في مستشفيات القطاع العام (بحث تكميلي غير منشور لنيل الماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2009
10. ميساء محمد محمود راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، (الرياض ، الملك عبدالعزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة برعى بابكر محمود ، اثر تطبيق نظم ادارة الجودة في رفع مستوى الاداء الادارى بمركز التدريب النفطى (الخرطوم بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2008،
11. نهى بدوي الطاهر احمد ، ادارة الجودة الشاملة وأثره في ترشيد التكاليف (بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007

رابعاً : المجالات العلمية :

1. جمال عبد الحميد عبد العزيز علي ، إطار مقترح للتسعير المستهدف والتكلفة المستهدفة بإستخدام تحليل الحساسية ونظم الخبرة الضبابية ،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، الجزء الأول .
2. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكاليف كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، المجلة العلمية لكلية التجارة بجامعة أسيوط ، (العدد الثامن والعشرون ، السنة التاسعة عشر ، يونيو 2000 م) .
3. محمد صالح هاشم ، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة ، مجلة .(البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، مركز البحوث والمعلومات ، السنة الحادية والعشرون ، 2003 م

4. حسين محمد أحمد عيسى ، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة (المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، 2001 م .

خامساً: المراجع باللغة الانجليزية

1. Rifat Yilmaz , Gokhon , "Target Costing as a Strategic Cost Management Tool for Success of balanced Scorecard System , Mar , VOL 9, No.3, 2010.

سادساً : أخرى :

2. دليل المصنع الحديث للثلاجات (ليبهر)
3. محمود حسن قاقيش ، إى هاب يوسف طوالية ، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدى الفنادق الأردنية المصنفة نجوم ، المؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية ، جامعة أربد – الأردن ، كلية – الإقتصاد والعلوم الإدارية ، قسم المحاسبة وقسم العلوم المالية والمصرفية ، 28 - 29 ابريل 2010
4. ويكيبيديا الموسوعة الحرة www.wiki.com

الملاحق

ملحق رقم (1)

الإستبيان



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



السيد/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: إستبانة

تمثل هذه الإستبانة جزء من دراسة ميدانية يجريها الباحثون لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية، بعنوان: **تكاليف الجودة وأثرها في خفض تكاليف الإنتاج** ، دراسة ميدانية علي شركات القطاع الصناعي السوداني \ الفئة المستهدفة الموظفين والمديرين / ادارة الجودة.

نظراً لما تتمتعون به من دراية علمية وخبرة عملية بحكم موقعكم في المنشأة التي تعملون بها نرجو من سيادتكم التكرم بملء إستمارة الإستبانة المرفقة وذلك بالإجابة علي العبارات في الإستمارة ونؤكد لكم ان البيانات التي تدلون بها تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلو بقبول فائق الشكر والتقدير

الباحثون: -

1. عبد الرحمن الطيب عبدالرحمن علي
2. الشاذلي معاوية الشاذلي برير
3. إبراهيم سليمان شريف بشر
4. محي الدين الشريف التوم احمد
5. عمر الصديق دم بشير

ت - 0915803211 - 0916060848

أولاً: البيانات الشخصية: -

نرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي تراها مناسبة:

1. العمر: -

أقل من 25 سنة () من 25-35 سنة () من 36-45 سنة ()
أكثر من 45 سنة ().

2. المؤهل العلمي: -

دبلوم وسيط () بكالوريوس () دبلوم فوق الجامعي () ماجستير ()
دكتوراة ().

3. التخصص العلمي: -

محاسبة مالية () محاسبة تكاليف () محاسبة إدارية ()
إقتصاد () إدارة أعمال ().

4. المركز الوظيفي: -

محاسب مالي () مراجع داخلي () مراجع خارجي ()
محاسب تكاليف () مدير مالي () مدير مبيعات ().

5. سنوات الخبرة: -

أقل من 5 سنة () من 5-10 سنة () من 11-15 سنة () 16-20 سنة ()
() أكثر من 20 سنة ().

ثانياً: عبارة الإستبانة: -

نرجو التكرم بوضع علامة (√) امام ما تراها مناسباً.

المتغير المستقل: تكاليف الجودة: -

تكاليف الجودة هي مجموعة من التكاليف التي يتم إنفاقها في المنشأة او المنظمة الإنتاجية لضمان تقديم المنتج الى المستهلك حسب متطلباته ورغباته

المحور الأول: تكاليف الوقاية:

هي التكاليف التي تصرف لمنع حدوث عيوب في المنتج ومنع الوقاية من عدم مطابقة المنتجات مع المواصفات

م	العبارات	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تهتم الشركة بتكاليف صيانة ومعايير اجهزة الرقابة (القياس والاختبار) بشكل دوري للحفاظ على دقتها.					
2	تهتم الشركة بتكاليف جمع وتحليل التقرير عن بيانات الجودة.					
3	تقوم الشركة بوضع نظم الجودة وتطويرها ومراجعة فعاليتها.					
4	تعي الشركة اهمية تكاليف تحفيز وتنفيذ برامج التدريب المتعلقة بالجودة.					
5	تعطي الشركة اهمية لتكاليف دوائر وهندسة الجودة.					
6	تهتم الشركة بمراجعة فعالية نظم الجودة والتقرير عن الجودة بشكل مستمر لتجنب حدوث الأخطاء.					

المحور الثاني: تكاليف التقييم:

تكاليف التقييم هي التكاليف التي تصرف على عمليات الإختبار والفحص لتقييم مستوى جودة المنتج وتحديد المشاكل الموجودة في العملية الإنتاجية.

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تهتم الشركة بفحص واختبار المواد الأولية الداخلة في العملية الإنتاجية لضمان مطابقتها للمواصفات.					
2	تقوم الشركة بفحص عينات من المنتجات تحت التصنيع أو التشغيل اثناء العملية الإنتاجية .					
3	تقوم الشركة بفحص واختبار المنتجات في نهاية العملية الإنتاجية.					
4	تجري الشركة فحوصات مخبرية قبل الانتقال من مرحلة الى اخرى في العملية الإنتاجية وأخذ العينات بعد الإنتهاء والتغليف .					
5	تقوم الشركة بتحديد تكاليف الفحص النهائي للمنتجات قبل القيام بعملية توزيعها.					
6	تهتم الشركة بحساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الإطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة.					
7	تعمل الشركة على وضع معايير محددة لتصنيف المنتجات الجيدة او المعيبة او التالفة عند مستوي معين من الجودة.					

المحور الثالث: تكاليف الفشل الداخلي :

تكاليف الفشل الداخلي هي جميع التكاليف المرتبطة بالمنتج الذي أخفق إنتاجه في مطابقة مواصفات الجودة وتم اكتشافها في المنشأة قبل خروجها للمستهلك.

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعمل الشركة علي تقدير عدد الوحدات التالفة والتي لا تتمكن من معالجتها وتحديد تكلفتها.					
2	تقوم الشركة بتقدير عدد الوحدات المعيبة والتي تمت اعادة تصنيعها.					
3	تعمل الشركة علي تقدير تكلفة المنتجات بسعر أقل نتيجة لوجود عيوب في المنتج.					
4	تعمل الشركة على تقدير تكلفة المواد المهذرة (تكلفة الفاقد).					
5	تجري الشركة تقدير لتكلفة تخزين المواد الخام التي أصبحت عادم.					
6	تهتم الشركة بتقدير تكاليف صيانة الأعطال وتوقف العملية الإنتاجية وتكاليف الوقت الضائع نتيجة مشكلات الجودة.					
7	تهتم الشركة بفحص واختبار المنتجات المعاد تشغيلها.					

المحور الرابع: تكاليف الفشل الخارجي :-

تكاليف الفشل الخارجي هي مجموعة تكاليف المنتج المعين الذي يتم اكتشافها بعد التسليم للعميل او المستهلك.

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تلتزم الشركة بتحمل تكاليف استقبال وتبديل المنتجات المعيبة المرجعة من الزبائن والعمل خلال فترة الضمان.					
2	تتحمل الشركة تكاليف الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للعملاء.					
3	تقوم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل العملاء بسبب وجود عيوب فيها.					
4	تتبع الشركة سياسة تجنبها الخسارة الناتجة عن عدم رضا الزبون جودة المنتج.					
5	تعمل الشركة على فحص المنتجات قبل خروجها للسوق للتأكد من خلوها من العيوب مطابقتها للمواصفات.					
6	تتحمل الشركة تكاليف التعويضات والمصروفات التي تمنحها للعملاء.					

المتغير التابع: خفض تكاليف الإنتاج: - هي خفض الرقم الإجمالي للتكاليف بمقياس العملة اي النقد المستخدم

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	لدي الشركة الإستعداد لضبط المواد المباشرة.					
2	تلتزم الشركة بتحمل تكاليف الأجور المباشرة على تكاليف الإنتاج.					
3	يوجد لدي الشركة الإمكانية المالية لإستخدام برامج التكاليف لضبط الأجور المباشرة.					
4	تقوم الشركة بتحمل المصروفات المباشرة على الإنتاج.					

المحور الأول: التكاليف المباشرة:

التكاليف المباشرة هي جميع النفقات التي تصرف خصيصاً من اجل وحدة المنتج النهائي .

المحور الثاني: التكاليف الغير مباشرة:

التكاليف الغير مباشرة هي جميع النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي.

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم الشركة بتحمل التكاليف غير المباشرة الصناعية على تكاليف الإنتاج .					
2	تقوم الشركة بقياس وتخفيض المصروفات غير المباشرة الصناعية بصورة جيدة.					
3	تعمل الشركة على قياس					

					وتخفيض المصروفات الإدارية بصورة دقيقة.	
					تقيس وتخصص الشركة المصروفات السوقية بكفاءة عالية.	4
					تعمل الشركة على تحميل المصروفات الإدارية عند الصنع.	5

ملحق رقم (2)

اسماء محكمو الاستنانه

العنوان	الرتبة التعليمية	الاسم	رقم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مساعد	د.ابوبكر احمد الهادي	1
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مساعد	د. اسماعيل محمد نجيب	2
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مساعد	د.هدى سراج الدين محمد	3