

## تأثير الادارة البيئية للتكلفة على ادارة الجودة الشاملة ببعض الشركات الاقتصادية الكويتية

عثمان الخرافي<sup>١</sup> - ماجدة رفعت<sup>٢</sup> - هشام سيد سلمان<sup>٣</sup>

١- باحث دراسات عليا - معهد الدراسات والبحوث البيئية

٢- معهد الدراسات والبحوث البيئية- جامعة مدينة السادات

٣- أستاذ إدارة الأعمال كلية التجارة - جامعة القاهرة

### الملخص

يهدف البحث تهدف الدراسة الحالية إلى تحقيق ما يلي: توضيح علاقات الارتباط بين تبنى الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة ومختلف تقنيات الميزة التنافسية المستدامة الاستراتيجية على مستوى العمليات، تصميم المنتج، الموردين. إبراز دور تطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة الاستراتيجية في تحقيق اهداف فلسفة إدارة الجودة الشاملة. تحديد ماهية اثر أثر تبنى الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة على تطبيق التقنيات المختلفة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

منهج البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الارتباطي وذلك لأنه أكثر ملاءمة لأهداف الدراسة الحالية ويساعد على اكتشاف علاقات الارتباط بين المتغيرات موضع الدراسة.

وكانت اهم نتائج البحث خلص الباحث الى عدد من النتائج النظرية في الشق النظري من الدراسة والتي قام باختبارها والتحقق من صحتها في الجانب التطبيقي وتمثلت اهم النتائج فيما يلي:

يؤدى التوجه بالعملاء كأهم محددات النجاح الى قيام الشركات بتبنى التقنيات الحديثة لتحقيق الجودة والميزة التنافسية المستدامة. يوفر تبنى الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة البيئة الخصبة لتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة.

كما يؤدى تطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة الى تحقيق التكامل لأنشطة ومهام إدارة الجودة الشاملة.

وتوصى البحث يجب على الشركات بذل المزيد من الجهد على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث تشير النتائج بأنه الاقل تطبيقاً، وذلك بهدف الحفاظ على القدرة التنافسية

**الكلمات الدالة :** الادارة البيئية للتكلفة، ادارة الجودة الشاملة

### ABSTRACT

The research aims to achieve the following: To clarify the correlations between the companies' adoption of the philosophy of total quality management and various techniques of sustainable competitive advantage, strategic at the level of operations, product design, suppliers. Highlight the role of applying sustainable competitive strategic advantage techniques in achieving the objectives of the philosophy of total quality management. To determine the impact of the adoption of the philosophy of total quality management on the application of different technologies for strategic cost management.

Research Methodology The descriptive and analytical correlative approach was used because it is more relevant to the objectives of the present study and helps to discover the correlation relationships between the variables studied.

The most important results of the researcher reached a number of theoretical results in the theoretical part of the study, which he tested and validated in the applied side. The most important results were as follows:

Customer orientation as the most important determinants of success leads companies to adopt modern technologies to achieve quality and sustainable competitive advantage. Corporate adoption of the TQM philosophy provides a fertile environment for applying sustainable competitive advantage technologies.

The application of sustainable competitive advantage techniques also leads to the integration of TQM activities and tasks.

The research recommends that companies should do more to apply the target cost approach where the results indicate that it is the least applied, in order to maintain competitiveness

**key word:** Inter-management, Total Quality Management

## مقدمة الدراسة :

لقد شهدت العقود الماضية العديد من التغييرات فى بيئة الأعمال، حيث أدت التطورات التكنولوجية فى مجال الأعمال إلى قصر دورة حياة المنتجات، هذا بالإضافة إلى ثورة التكنولوجيا المعلوماتية التى جعلت من العالم قرية صغيرة وأدى ذلك إلى زيادة شدة المنافسة بين الشركات، ولم يعد لدى الشركات إمكانية بناء ميزة تنافسية مستدامة إلا من خلال التوجه نحو تحقيق رضا العميل من خلال التركيز على عوامل النجاح الرئيسية (وهى: الابتكار، الجودة، الوقت، التكلفة)، وبالتالي يجب على الشركات- فى كل الصناعات- العمل باستمرار على تحسين عمليات الإنتاج وتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة التى تضمن تقديم منتج ذات جودة وسعر تنافسي (بلال فريد سالم، ٢٠١٤: ٥).

ويقترح (Porter, 1980) وجود ثلاث استراتيجيات تنافسية تتمثل فى (١) استراتيجية التميز التى تهدف إلى إنشاء منتج يراه العملاء على أنه فريد. تقوم الشركة التى تتبنى هذه الاستراتيجية باختيار واحد أو أكثر من السمات أو الخصائص التى يعتبرها العملاء مهمة، وتضع نفسها بشكل فريد للتميز فى تلك السمات التى تؤدي إلى سعر متميز. (٢) استراتيجية قيادة التكلفة وتقوم الاستراتيجية على تقديم منتجات ذات اسعار منخفضة مقارنة بباقي المنافسين مع الاحتفاظ بمستوى متوسط نسبيا من التميز. (٣) استراتيجية التركيز والتى تقوم على تحديد وخدمة قطاع سوقى مستهدف وقد اتبعتها عدد من الشركات العالمية. وقد مثلت دراسات بورتر نقطة تحول على المستوى العملى فى توجهات الشركات وعلى المستوى الأكاديمي، فظهرت مفاهيم وتقنيات إدارية ومحاسبية تهدف إلى تبنى وتحقيق مركز تنافسي منها إدارة الجودة الشاملة، والإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وربط تلك الفلسفات والتقنيات بإستراتيجية الشركات.

ومن منظور الدراسات التى تناولت الجودة الشاملة، يفترض (Belohlav, 1993) أن تحقيق مستوى عالٍ من الجودة يخلق إمكانات للسعي وراء استراتيجية التميز والقيادة فى التكاليف داخل السوق. وهناك دلالة قوية حول العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة (متمثلاً فى مدخل التوجه بالعمليات وفقاً للمدخل الياباني للتحسين) واستراتيجية قيادة التكلفة فى إطار عملهم حول المقاربات الإستراتيجية للابتكار، فإنهم يصفون إدارة الجودة الشاملة باعتبارها رائدة فى القيمة حيث أنها تركز أكثر على الابتكار فى العمليات من الابتكار فى المنتجات.

ومن منظور المحاسبة الإدارية والتكاليف، انعكست سمات بيئة الأعمال الحديثة وما تتميز به الأسواق من ارتفاع درجات المنافسة وقصر دورة حياة المنتجات، فى ضرورة الميزة التنافسية المستدامة لتقديم منتجات للعملاء تشبع احتياجاتهم بأقل تكلفة ممكنة، حيث تعد عملية خفض التكلفة أحد العوامل الهامة لبقاء الشركات، وأن المنظور التقليدي لخفض التكاليف لم يعد كافياً بل يجب الميزة التنافسية المستدامة من منظور استراتيجي والذي يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة (Strategic Cost Management)

( Monden & Hamada, 1991; Cooper & Slagmulder 1998: & Kumar, 2011 )

وتركز الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على: الربط بين عملية الميزة التنافسية المستدامة ومراحل الإدارة الاستراتيجية بدءاً من مرحلة صياغة الاستراتيجيات ثم تحويلها إلى أهداف طويلة الأجل ثم خطط قصيرة الأجل يجب تنفيذها مع توفير نظم الرقابة لمتابعة نجاح الأهداف وبما يساهم فى خلق القيمة للمنشأة من خلال التركيز على جميع مراحل دورة حياة المنتج بحيث تتسع لتشمل الموردين والعملاء، ويتطلب تطبيق الميزة التنافسية المستدامة الاستراتيجية توافر دعم من الإدارة العليا، والعاملين، فضلاً عن توافر نظم تكنولوجيا المعلومات كأدوات تمكين،

فضلا عن دراسة هيكل وسلوك التكلفة سواء المتعلقة بالمنتجات والعمليات او الموارد (Kumar & Kumar, 2011).

ويعرف (Hilton, 2005:8) الادارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها "فلسفة، واتجاه، ومجموعة من الأساليب التي تساهم في تشكيل مستقبل الشركة" ووفقا للتعريف:

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كفلسفة: حيث تعد فلسفة لتحسين التكلفة والإيراد، فهي ليست فقط إدارة للتكلفة، ولكن أيضاً إدارة للإيراد، ولذلك فهي تهدف الى تحسين الإنتاجية وتعظيم الربح وتحسين رضا العملاء. وتلعب هذه الفلسفة دوراً حيوياً في تحديد مستقبل الشركة لأنها تتبنى فكرة البحث المستمر عن الطرق لمساعدة الشركات في اتخاذ القرارات الصحيحة لتقديم قيمة أعلى للعميل بأقل تكلفة (Kumar & Kumar, 2011).

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كاتجاه: تمثل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة اتجاهاً مبادراً بالفعل، حيث أن جميع تكاليف المنتجات والخدمات تحدث نتيجة لقرارات الإدارة داخل الشركة، ومع العملاء والموردين (اياد سليم زلمط، ٢٠١٣).

الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كمجموعة من الأساليب: حيث أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هي عبارة عن مجموعة من الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها. فقد تستخدم هذه الأساليب أو الأدوات بمفردها لتدعيم هدف محدد أو تستخدم معاً لخدمة الأهداف العامة للشركة. وتتمثل الادارة الاستراتيجية للتكلفة في مجموعة أساليب الميزة التنافسية المستدامة التي تستخدم معاً لتدعيم أو خدمة أهداف ونشاطات الشركة. ويشير (Kumar & Kumar, 2011) ان الادارة الاستراتيجية للتكلفة تمتد لتشمل:-

المورد: مثل تحديد مسببات التكلفة التي ترتبط بالمورد، والانشطة، وقياس تكلفة وأداء المورد، والميزة التنافسية المستدامة المتعلقة بنشاط المناولة مع الموردين، ويمكن للشركات تحقيق ذلك من خلال تطبيق التقنيات مثل: التكلفة الاجمالية للملكية، اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، الادارة البيئية للتكلفة.

#### العمليات:

وتطبق الادارة الاستراتيجية للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف التشغيل من خلال تحقيق الكفاءة للأنشطة المضيئة للقيمة والتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة، وتحديد العمليات التي تخلق القيمة للعملاء متمثلة في ابعاد الجودة والتكلفة، ويمكن للشركات تحقيق ذلك من خلال تطبيق التقنيات مثل: نظام الانتاج في الوقت المحدد، نظام التكاليف على اساس الأنشطة، نظرية القيود، ومدخل التحسين المستمر.

#### المنتجات:

وتهدف الادارة الاستراتيجية للتكلفة، تخفيض والميزة التنافسية المستدامة بشكل متلائم في جميع مراحل دورة حياة المنتج مع التركيز على مرحلة التصميم، ويمكن للشركات تحقيق ذلك من خلال تطبيق التقنيات مثل: اسلوب هندسة القيمة، تقنية التكلفة المستهدفة.

#### العملاء:

وتهدف الادارة الاستراتيجية الى تخفيض تكاليف خدمة العملاء، وتعظيم القيمة المضافة للعملاء عند شراء المنتج. ويمكن للشركات تطبيق تقنية تحليل ربحية العملاء، مدخل ABC لتحليل ربحية العملاء.

#### المنافسون:

وتهدف الادارة الاستراتيجية للتكلفة الى تحليل تكاليف المنافسون واسعار المنافسين ومقارنات الجودة، ويمكن للشركة تطبيق تقنيات مقارنات الاداء المرجعي Benchmarking.

وقد تناولت العديد من الدراسات الترابط بين ادارة الجودة الشاملة وتقنيات الميزة التنافسية المستدامة مثل التكلفة المستهدفة Target Cost، الانتاج في الوقت المناسب Just in Time، بطاقات الاداء المتوازن Balnce Score، التحسين المستمر Continuous improvement-Kizen، مدخل الانحرافات الستة لتحقيق الجودة Six Card، نظام التكاليف على اساس الأنشطة Activity Based Costing، نظرية القيود Theory of Constraints، هندسة القيمة Value Chain Analysis، تحليلات سلسلة القيمة Value Engineering، مقارنات الاداء المرجعي Benchmarks. وأن هناك سمة عدم وجود دراسات حالية تدرس العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة وممارسات الادارة الاستراتيجية للتكلفة عبر سلسلة التوريد خلال عمليات ادارة سلاسل التوريد.

#### مشكلة البحث

كان للثورة التقنية وبيئة التصنيع الحديثة أثرها البالغ على تطور محاسبة التكاليف متمثلاً بالمستجدات الحديثة في محاسبة التكاليف وخصوصاً ما يتعلق بتقنيات الميزة التنافسية المستدامة (كنظام الإنتاج في الوقت المحدد، نظام الومضة المرتدة، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة والإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، التحسين المستمر، التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، المقارنة المرجعية، نظرية القيود وبطاقة الأداء المتوازنة). حيث تم توظيف هذه الأساليب لخدمة الشركات خاصة بعد انتشار استخدام الميكنة المتطورة والمسيطر عليها إلكترونياً واستخدام نظم تصنيعية مرنة ومتكاملة، إلا أنه في ظل التغيرات التكنولوجية السريعة في بيئة التصنيع واجهت مؤسسات الأعمال صعوبة في إدارة هذه الأولويات المتضاربة الأمر الذي أدى إلى زيادة استخدام نظم الإنتاج في الوقت المحدد (just in time) وإدارة الجودة الشاملة (Total quality management) لمساعدة المؤسسات في تصنيع العديد من المنتجات المتنوعة في المدى القصير من خلال تحسين العمليات التشغيلية وتقليص وقت تحويل المواد التشغيلية من خط تشغيلي لآخر وما ينتج عنها من تقليل زمن دورة التصنيع والتسليم في الوقت المحدد للعملاء وتقليل الفاقد مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين جودة المنتج وزيادة رضا العملاء (Mleczo & Dulina, 2014).

تعد إدارة الجودة الشاملة بمثابة مجموعة من النشاطات التي تستهدف التحسين المستمر من خلال مشاركة جميع الأفراد في المنظمة بشكل متكامل بهدف تحسين الأداء في كافة المستويات الإدارية (Goattsch & Pavis, 1997). ويشير (طارق الشلبي، ومأمون الدرادكة، ٢٠١٠) أن الشركات كانت مدفوعة بالعديد من الضغوطات نحو تبني وتطبيق إدارة الجودة الشاملة من تلك الأسباب زيادة حدة المنافسة بين المنظمات، عولمة الأسواق. كما يحقق تبني إدارة الجودة الشاملة تخفيض معدلات التلف وفاقده زمن التشغيل، كما يساهم في تحقيق مواصفات عالية الجودة وينعكس ذلك على الشركة في بصورة مباشرة من خلال تحسين الأداء وانخفاض التكاليف، ولذلك انعكست تلك الفلسفة من الناحية العملية والنظرية في عدد من تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلى تحقيق الجودة وخفض ورقابة التكلفة أهمها وفقاً للدراسات السابقة التكلفة المستهدفة وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد ونظام تكاليف الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.

ونج عن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومبدأ علاقات المنفعة المتبادلة مع الموردين لإدارة الجودة الشاملة إعادة النظر في العلاقات مع الموردين من كونها علاقة صفيرية أو مباراة Win-Lose game إلى اعتبارها علاقة تحالف استراتيجي أو شراكة في إطار Win-Win game، وبالتالي يعد المورد شريك أساسي ومحدد هام في تطبيق آليات إدارة الجودة الشاملة، وتمخض عن تلك العلاقات مجموعة من تقنيات المحاسبة الإدارية التي تهدف إلى زيادة تنسيق الجهود نحو تحقيق الجودة والميزة التنافسية المستدامة منها أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة Open Book Accounting، الإدارة البيئية للتكلفة (Inter-Organizational Cost Management). وتتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة الأسئلة الآتية:-

هل يوجد علاقة بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة على مستوى علاقات سلسلة التوريد (الإدارة البيئية للتكلفة، أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة)؟  
هل يوجد علاقة بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة على مستوى تصميم المنتج (مدخل التكلفة المستهدفة)؟  
هل يوجد علاقة بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة على مستوى العمليات (نظام الإنتاج في الوقت المحدد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة)؟

### فروض البحث

الفرض الرئيس: توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة على مستوى علاقات سلسلة التوريد (أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، الإدارة البيئية للتكلفة).

### اهمية البحث

نتيجة لندرة الدراسات التي تناولت موضوع الربط بين إدارة الجودة الشاملة والمنظور المتكامل للإدارة الاستراتيجية للتكلفة، فإن هذه الدراسة تأتي أهميتها من كونها تتناول الفجوة البحثية للعلاقة بين أحد أهم الفلسفات الإدارية منذ النصف الثاني من القرن الماضي وتقنيات الميزة التنافسية المستدامة الاستراتيجية في شكل مجموعات على مستوى (الموردين، المنتج، والعمليات)، مع القاء المزيد من الضوء على تقنيات الميزة التنافسية المستدامة عبر

سلسلة التوريد، والتي ما زالت محل جدل فيما بين الباحثين وفي الممارسة العملية. وعلى ذلك تتمثل الاضافة العلمية للدراسة الحالية أنها تضيف بعداً جديداً. حيث يقوم على تحليل نظري للروابط بين تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة وكلا من أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والادارة البيئية للتكلفة من خلال تجميع للأدب المحاسبي، ودراسة مدى الارتباط من الناحية التطبيقية، بالاضافة الى مجموعات تقنيات الميزة التنافسية المستدامة (تصميم المنتج، والعمليات).

#### حدود البحث

تركز الدراسة بصفة اساسية على دراسة واختبار العلاقة بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة على تطبيق تقنيتين من تقنيات الادارة الاستراتيجية للتكلفة على مستوى علاقات سلسلة التوريد (أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والادارة البيئية للتكلفة)، على مستوى تصميم المنتج (مدخل التكلفة المستهدفة)، وعلى مستوى العمليات التشغيلية (نظام تكاليف الأنشطة، ونظام الانتاج في الوقت المحدد). ونظراً لتعدد اساليب وتقنيات الميزة التنافسية المستدامة، فإن باقي تقنيات الميزة التنافسية المستدامة خارج حدود الدراسة الحالية.

#### تحديد مصطلحات البحث

##### ١- الادارة البيئية للتكلفة

IOCM إدارة التكلفة البيئية (IOCM) عبارة عن الجهود المنسقة والمتكاملة للمشتريين والمجهزين من اجل تخفيض التكاليف، وقد دعي العديد من الباحثين عدة مصطلحات على إدارة التكلفة البيئية بانها عوامل التأثير، التسهيل والتوسيط والتنسيق والحوكمة ومراقبة النتائج والتعاون بين مجموعة الشركات، وان البعد النظري لإدارة التكلفة البيئية مرتبطة حسب رأي مجموعة من الباحثين بنظريات متعددة مثل نظرية الوكالة واقتصاديات كلفة المعاملات ونظرية فاعل الشبكات والنظرية الاحتمالية والشبكات الصناعية ونظرية (Sabella et al.,2014)

##### ٢- ادارة الجودة الشاملة

يعد مفهوم الجودة من المفاهيم القديمة التي يرجع أصولها الى عصور الحضارة الفرعونية القديمة، وقد ظلت الدراسات السابقة لفترة طويلة تركز في مفهوم الجودة على منظور جودة المنتج وذلك سيراً على درب مؤسسي فكر الجودة (Crosby ، Juran). حيث يتفق كلا من Crosby ، Juran على مفهوم الجودة، حيث يعرف Juran الجودة بأنها مدى الملائمة للاستخدام أو الغرض، بينما يشير Crosby الى مفهوم الجودة باعتباره التوافق مع متطلبات التصميم (Evans, 1997: 55).

#### ادوات البحث

تشتمل أدوات الدراسة الحالية علي مجموعة من الأدوات لقياس الابعاد المختلفة لمتغيرات الدراسة وتشمل:

- مقياس لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الكويتية.
- مقياس لتطبيق الإدارة البيئية للتكلفة.
- مقياس لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.
- مقياس لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- مقياس لتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد.
- مقياس لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

#### اجراءات البحث

##### بناء ادوات البحث

وقد يلى وصف للإجراءات التي قام بها الباحث لإعداد أدوات الدراسة والتحقق من مدى صلاحيتها لقياس متغيرات الدراسة.

##### مقياس إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الكويتية:

قام الباحث بإعداد مقياس إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الكويتية. وفقاً لعدد من الخطوات يمكن إيجازها فيما يلي:

**تحديد الهدف من المقياس:** يهدف هذا المقياس إلي تقدير درجة تطبيق الشركات لمبادئ وقواعد إدارة الجودة الشاملة.

**مراجعة الأدبيات والمقاييس السابقة في مجال إدارة الجودة الشاملة:** حيث قام الباحث بالاطلاع على عدد من المقاييس والقوائم السابقة والتي تقيس إدارة الجودة الشاملة مثل: قائمة قياس إدارة الجودة الشاملة مثل: ( Masudin & Kamara, 2018 )، ( عبد الناصر نور، عبدالعزيز الشرباتي، محمد النحوي، ٢٠١٦ ).

**صياغة مفردات المقياس:** قام الباحث بصياغة (٢٠) مفردة في ضوء عدة اعتبارات هي: وضوح ودقة الألفاظ المستخدمة في صياغة المواقف وخلوها من عوامل التعقيد. أن تتناسب وطبيعة عينة الدراسة.

**مراجعة مفردات المقياس في ضوء آراء المحكمين:** للتأكد من أن العبارات التي تمت صياغتها تصلح كأداة دقيقة لقياس مدى التطبيق لفلسفة إدارة الجودة الشاملة، تم عرض هذه المفردات علي مجموعة من المحكمين المتخصصين للحصول على وجهات نظرهم حول صدق المفردات الواردة في المقياس، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء الرأي بشأن هذه العبارات وكتابة ملاحظاتهم ومقترحاتهم. وذلك من حيث: سلامة صياغة العبارات.

مدى مناسبة العبارات لقياس إدارة الجودة الشاملة.

**وقد أسفرت نتيجة التحكيم عما يلي:**

تعديل الصياغة اللغوية لبعض العبارات.

إلغاء بعض العبارات لأنها تحمل معاني مزدوجة أو أكثر من معنى

وقد يلتزم الباحث بتعليمات المحكمين في مراعاة السهولة والوضوح.

**أولاً: التحقق من صلاحية الاداة لقياس إدارة الجودة الشاملة:**

قام الباحث بالتحقق من صلاحية المقياس للاستخدام في ضوء الصدق والثبات والاتساق الداخلي للمقياس كما يلي:

**( أ ) صدق المحكمين:**

للتحقق من صدق المحتوى قام الباحث بعرض المقياس على (١٠) من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة الادارية والتكاليف مرفقاً به التعريف الاجرائي للمقياس، والمقاييس التي اعتمد عليها الباحث في اعداد المقياس من الدراسات السابقة، وقد اعتمد الباحث علي حساب معامل اتفاق المحكمين والأخذ بالمعيار الموضح في جدول (١)، وكانت نسب اتفاق المحكمين على مفردات المقياس كما في جدول (٢).

**جدول (١)**

**معيار الحكم علي مفردات المقاييس وفقاً لرأي المحكمين**

نسبة الاتفاق بين المحكمين	الحكم علي المفردة
٩٠% إلي ١٠٠%	مقبولة
٨٠% إلي أقل من ٩٠%	تعديل
أقل من ٨٠%	تحذف

**جدول (٢)**

**نسب اتفاق المحكمين على مفردات إدارة الجودة الشاملة**

رقم المفردة	النسبة المئوية	رقم المفردة	النسبة المئوية
١	٧٠%	١٢	٨٠%
٢	١٠٠%	١٣	٨٠%
٣	٩٠%	١٤	٨٠%
٤	١٠٠%	١٥	٨٠%
٥	٩٠%	١٦	٨٠%
٦	١٠٠%	١٧	١٠٠%
٧	٩٠%	١٨	٨٠%
٨	٨٠%	١٩	١٠٠%
٩	١٠٠%	٢٠	١٠٠%

		١٠٠%	١٠
		١٠٠%	١١

### اجراءات التطبيق

### مجتمع وعينة لبحث

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف والمديرين الماليين ومديري أقسام المشتريات والمبيعات فى المؤسسات الحكومية الكبرى فى الكويت وتم توجيه قائمة استقصاء لعينة من هذا المجتمع بغرض التعرف على مدى تأثير تبنى الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة على تطبيق تقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة النتائج

### الدراسات السابقة

### ١- دراسة (Masudin & Kamara, 2018) بعنوان

### Impact Of Just-In-Time, Total Quality Management & Supply Chain Management On Organizational Performance: A Review Perspective."

هدفت الدراسة الى مراجعة الفكر المحاسبى لتحديد وفحص العلاقة فى اطار الأدبيات السابقة بين الانتاج والشراء فى الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) وإدارة سلسلة التوريد (SCM) على الشركات وتأثيراتها على الأداء التشغيلي، والتأثير التنظيمية. اعتمد الباحث على اجراء مسح للادبيات المتعلقة بالتقنيات الثلاثة (JIT، TQM، و SCM) من المجالات والمقالات المختلفة استناداً إلى مسح الباحثين المختلفين. مصدر المقالات المستخدمة في هذه الدراسة هو قواعد بيانات المجالات ( Google scholar, EBSCO Host, science direct, Emerald, Springer Link & Scopus)، وأظهرت النتائج أن ممارسات JIT، TQM و SCM في كل من الصناعة التحويلية وصناعة الخدمات بشكل فردي ومتكامل تؤثر ايجابيا على الأداء التنظيمي (المالى، والتشغيلي، والتسويق) وان هناك سمة ترابط يتوجب على الباحثين فى البحوث المستقبلية تناولها بالدراسة.

### ٢- دراسة (عبد الناصر نور، وآخرون، ٢٠١٦) بعنوان: "أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات الميزة التنافسية المستدامة في تحسين الاداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية".

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، ورضا العملاء) وتقنيات الميزة التنافسية المستدامة (نظام الانتاج فى الوقت المحدد، نظام التكاليف على اساس الانشطة، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة، ونظرية القيود، وبطاقة الاداء المتوازن) في تحسين الأداء في الشركات الصناعية العامة الأردنية، وتحقيقاً لهدف البحث قام الباحث بإعداد استبيان استهدف المحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف والمديرين العاملين فى الشركات الصناعية المساهمة فى الاردن، وبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الاحصائى ٧٠ فرداً. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لعناصر إدارة الجودة الشاملة (تحسين الجودة، تخفيض التكاليف، رضا العملاء) على تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ووجود أثر لعناصر تقنيات الميزة التنافسية المستدامة على تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ووجود أثر للتكامل بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة مع استخدام تقنيات الميزة التنافسية المستدامة على تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

### نتائج ومناقشتها

### ينص الفرض الأول على أنه:

"توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبنى الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة على مستوى علاقات سلسلة التوريد".

يسعى الباحث في هذا الجزء إلى التحقق من العلاقة بين تبنى فلسفة إدارة الجودة الشاملة (كمتغير مستقل) على تطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة الاستراتيجية عبر سلسلة التوريد (كمتغير تابع) من خلال استخدام أسلوب تحليل الارتباط وتحليل الانحدار، ولقد ساعد هذين الأسلوبين في تحديد نوع وقوة العلاقة وكذلك الأهمية النسبية

لتبنى فلسفة إدارة الجودة الشاملة في التنبؤ بمدى تطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة عبر سلسلة التوريد وذلك على النحو التالي:

نوع وقوة العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والميزة التنافسية المستدامة مع الموردين:

اعتمد الباحث على معامل الارتباط البسيط ( بيرسون Person ) للتعرف على قوة واتجاه الارتباط بين تبني فلسفة إدارة الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة الاستراتيجية عبر سلسلة التوريد وتقنياتها وكما هو موضح في الجدول (٣).

### جدول (٣)

معاملات الارتباط بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات SCM على مستوى الموردين

الإدارة البيئية للتكلفة	الادارة البيئية للتكلفة	اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة	فلسفة إدارة الجودة الشاملة
1	0.626**	0.626**	0.707**
0.626**	1	0.825**	0.825**
0.707**	0.825**	1	1

دال إحصائياً عند مستوى ٠,٠١

ويتضح من معاملات الارتباط الموضحة بجدول (٣) ما يلي :

يوجد ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين إدارة الجودة الشاملة والادارة البيئية للتكلفة.

يوجد ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين إدارة الجودة الشاملة وممارسات اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

يوجد ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين الادارة البيئية للتكلفة وممارسات اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

تشير معاملات الارتباط بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (  $R=0.707$  )، أنه أكبر من معامل الارتباط بين إدارة الجودة الشاملة والادارة البيئية للتكلفة (  $R=0.707$  )، أن تبني الشركات التي تمثل عينة الدراسة لإدارة الجودة الشاملة يؤثر بشكل أكبر على ممارسات تبادل المعلومات مقارنة بالادارة البيئية للتكلفة.

الأثر النسبي لإدارة الجودة الشاملة في التنبؤ بالادارة البيئية للتكلفة، وممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة: تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي لتحديد الأهمية النسبية لإدارة الجودة الشاملة في التنبؤ بالادارة البيئية للتكلفة كما يتضح من جدول (٤)، (٥)، (٦).

### جدول (٤)

نتائج تحليل الانحدار الخطي للادارة البيئية للتكلفة على ادارة الجودة الشاملة

ملخص نموذج الإنحدار					
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير	
	R Square	Adjusted R Square			
.707 <sup>a</sup>	.500	.494	6.23855		
تحليل التباين					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
الانحدار	3273.988	1	3273.988	84.122	.000 <sup>a</sup>
البواقي	3269.233	84	38.919		
المجموع	6543.221	85			
مصدر الانحدار	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	معامل بيتا $\beta$	قيمة (ت)	مستوى الدلالة

ثابت الانحدار	3.065	4.909	.624	.534
إدارة الجودة الشاملة	.502	.055	9.172	.000

يتضح من جدول (٣٥) وجود تأثير موجب دال إحصائياً عند مستوى (٠,٠١) لإدارة الجودة الشاملة على الإدارة البيئية للتكلفة، وقد بلغ قيمة معامل التحديد ( $R^2=0.500$ )، ومعامل التحديد المعدل ( $Adjusted R^2 = 0.494$ ) مما يعد مؤشراً على قدرة (تبنى إدارة الجودة الشاملة) على تفسير (٤٩,٤%) من التباين الكلي في تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة. ومن ثم يمكن وضع معادلة التنبؤ بالإدارة البيئية للتكلفة كما يلي:

$$\text{تطبيق (IOCM)} = (0,502) \times \text{إدارة الجودة الشاملة}$$

وكما يتضح من جدول (٢) عدم معنوية ثابت الانحدار بما يشير الى أن تبني فلسفة إدارة الجودة الشاملة يعد المحدد الرئيسي في تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة، ويتفق ذلك مع ما أشارت اليه الدراسات السابقة بضرورة بناء علاقات قائمة على المنافع المشتركة مع الموردين وذلك وفق مراجعة دراسة (Masudin & Kamara, 2018).

### جدول (٥)

#### نتائج تحليل الانحدار الخطي لـ (OBA) على إدارة الجودة الشاملة

ملخص نموذج الانحدار					
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير		
R Square	Adjusted R Square				
.825 <sup>a</sup>	.681	.678	2.35919		
تحليل التباين					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
الانحدار	999.965	1	999.965	179.664	.000 <sup>a</sup>
البواقي	467.524	84	5.566		
المجموع	1467.488	85			
مصدر الانحدار	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	معامل بيتا $\beta$	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
ثابت الانحدار	5.865	1.856		3.159	.002
إدارة الجودة الشاملة	.277	.021	.825	13.404	.000

يتضح من جدول (٣) وجود تأثير موجب دال إحصائياً عند مستوى (٠,٠١) لإدارة الجودة الشاملة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. وقد بلغ قيمة معامل التحديد ( $R^2=0.681$ )، ومعامل التحديد المعدل ( $Adjusted R^2 = 0.678$ ) مما يعد مؤشراً على قدرة تبني الشركات لإدارة الجودة الشاملة على تفسير (٦٧,٨%) من التباين الكلي في ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، ويشير ذلك ان ابعاد إدارة الجودة الشاملة تفسر نسبة كبيرة من ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. ومن ثم يمكن وضع معادلة التنبؤ بممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كما يلي:

$$\text{ممارسات (OBA)} = +0,865 + (0,227) \times \text{إدارة الجودة الشاملة}$$

ويتضح أيضاً من الجدول (٣) معنوية ثابت الانحدار بما يشير الى وجود أسباب أخرى بخلاف تبنى فلسفة إدارة الجودة الشاملة تؤثر في ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ، ويتفق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة حيث أشار (Masudin & Kamara, 2018) أن تطبيق ممارسات (OBA) دالة في العوامل الداخلية والعوامل الخارجية وعوامل المرتبطة بالعلاقات البنينة بين شركتي المورد- المشتري.

### جدول (٦)

نتائج تحليل الانحدار الخطى البسيط للميزة التنافسية المستدامة مع الموردين على ادارة الجودة الشاملة

ملخص نموذج الانحدار					
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير	
	R Square	Adjusted R Square			
.815 <sup>a</sup>	.664	.660		6.90036	
تحليل التباين					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
الانحدار	7892.721	1	7892.721	165.761	.000 <sup>a</sup>
البواقي	3999.663	84	47.615		
المجموع	11892.38	85			
مصدر الانحدار	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	معامل بيتا β	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
ثابت الانحدار	8.930	5.430		1.645	.104
تبنى (TQM)	.779	.061	.815	12.875	.000

### تفسير النتائج ومناقشتها

ويتضح من جدول (٤) معنوية نموذج الانحدار الخطى عند مستوى معنوية (٠,٠١). وقد بلغ قيمة معامل التحديد ( $R^2=0.664$ )، ومعامل التحديد المعدل ( $Adjusted R^2 = 0.660$ ) مما يعد مؤشراً على قدرة إدارة الجودة الشاملة على تفسير (٦٦%) من التباين الكلي في ممارسات الميزة التنافسية المستدامة على مستوى سلسلة التوريد (مع الموردين)، كما يتضح من معادلة التنبؤ التالية:

$$(SCM). With Suppliers = (0.779) * (TQM)$$

ووفقاً لنتائج تحليل الارتباط والانحدار الخطى يمكن استنتاج ما يلي:

وجود علاقة ارتباط بين تبنى الشركات لـ (TQM)، وتطبيق ممارسات (OBA). كما يشير الجدول (٣٥) الى معنوية نموذج الانحدار عند مستوى معنوية (٠,٠١)، وتشير القوة التفسيرية للنموذج أن مدى تبنى الشركات لـ (TQM) يفسر (٤٩,٤%) من التباين في ممارسات (OBA)، وبالتالي يتم قبول الفرض (H1a): "يؤثر درجة تبنى الشركات لإدارة الجودة الشاملة في مدى ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

وجود علاقة ارتباط بين تبنى الشركات لـ (TQM)، وتطبيق ممارسات (IOCM). كما يشير الجدول (٣٦) الى معنوية نموذج الانحدار عند مستوى معنوية (٠,٠١) وتشير القوة التفسيرية للنموذج أن مدى تبنى الشركات لـ (TQM) يفسر (٦٧,٨%) من التباين في تطبيق تقنيات (IOCM)، وبالتالي يتم قبول الفرض (H1b): "يؤثر درجة تبنى الشركات لإدارة الجودة الشاملة في مدى تطبيق الشركات للإدارة البنينة للتكلفة".

في ضوء نتائج تحليل انحدار (SCM. With Suppliers) على تبنى الشركات لـ (TQM) كما في الجدول (٣٧) والذي يشير أن تبنى الشركات لـ (TQM) يفسر (٦٦%) من التباين في ممارسات الميزة التنافسية المستدامة على مستوى علاقات التوريد. وبالتالي يتم قبول الفرض الاول (H1): "يؤثر مدى تبنى الشركات لتطبيق إدارة الجودة الشاملة على تطبيق الشركات لتقنيات الميزة التنافسية المستدامة الاستراتيجية على مستوى علاقات التوريد".

وكانت اهم نتائج البحث خلص الباحث الى عدد من النتائج النظرية فى الشق النظرى من الدراسة والتي قام باختبارها والتحقق من صحتها فى الجانب التطبيقي وتمثلت اهم النتائج فيما يلى:  
يؤدى التوجه بالعملاء كأهم محددات النجاح الى قيام الشركات بتبنى التقنيات الحديثة لتحقيق الجودة والميزة التنافسية المستدامة.

يوفر تبنى الشركات لفلسفة إدارة الجودة الشاملة البيئة الخصبة لتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة.  
كما يؤدى تطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة الى تحقيق التكامل لأنشطه ومهام إدارة الجودة الشاملة.

#### التوصيات

يمكن فى إطار الدراسة الحالية تقديم عدد من التوصيات الهامة على المستوى العملى كما يلى:  
رغم نفعية التقنيات المختلفة للميزة التنافسية المستدامة إلا انها تتضمن عمليات متداخلة ومتشابكة وتتطلب بناء اطر متكاملة كآلية للتطبيق لتخفيض ازواج الجهد كما تتطلب بناء نظم معلومات متكاملة  
يجب على الشركات بذل المزيد من الجهد على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث تشير النتائج بأنه الاقل تطبيقاً، وذلك بهدف الحفاظ على القدرة التنافسية  
رغم حصول بعض شركات عينة الدراسة على شهادات الجودة العالمية الأيزو إلا انها تركز على السوق المحلى والخليجي والعربي ويعد ذلك منظورا قاصرا على التوجه بالعملاء.

#### المقترحات

فى إطار الدراسة الحالية هناك العديد من مجالات البحث التى يجب ان تشملها البحوث المستقبلية  
١- دراسة مدى فعالية نظم معلومات المحاسبة الادارية عند تبنى الشركات لنظام الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة.  
٢- دراسة العلاقة بين تطبيق تقنيات الميزة التنافسية المستدامة لاسراتيجية ونظم المعلومات المتكاملة مثل "نظم إدارة موارد المشروع ERP".

#### قائمة المراجع

١. اياد سليم زلمط، (٢٠١٣)، بعنوان "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الانتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية جامعة الازهر، فلسطين.
٢. بلال فريد سالم، (٢٠١٤)، اثر الثقة والالتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كاحد ادوات الادارة البيئية للتكلفة ، دراسة تطبيقية فى بيئة الاعمال المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الاسكندرية
٣. طارق الشلبى، ومأمون الدرادكة، (٢٠١٠) ، إدارة الجودة الشاملة في الشركات المتميزة، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان.٦
٤. عبد الناصر نور، وأخرون، (٢٠١٦) أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات الميزة التنافسية المستدامة في تحسين الاداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية".
٥. محمد النحوي، (٢٠١٣)، أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الاردن.

6. Belohlav, J. A. (1993). Quality, strategy, & competitiveness. *California management review*, 35(3), 55-67
  7. Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). interorganizational costing, part 1, *Journal of cost Management*, Vol. 17, No. 5, pp.14-21.
  8. Evans, J. R. (1997). *Production & Operations Management: Quality, Performance, and Value*, 5<sup>th</sup> ed, West-Hill
  9. Goetsch, D. L., & Davis. S. (1997). *Introduction to total quality management for production, processing and services*, prentice – Hall, N.J.
  10. Hilton.W. (2005). *Managerial accounting creating value in a dynamic business environment*, 5<sup>th</sup> ed, New York, McGraw-hill.
  11. Kumar, A. , & Kumar, S. (2011). Strategic Cost Management - Suggested Framework for 21<sup>st</sup>Century", *Journal of Business & Retail Management Research*, Vol. 5, No. 2, pp.118-130.
  12. Masudin, I., & Kamara, M. (2018). Impact Of Just-In-Time, Total Quality Management & Supply Chain Management On Organizational Performance: A Review Perspective. *Jurnal Teknik Industri*, 19(1), 11-20.
  13. Mleczko,J. & Dulina,L. (2014). Manufacturing Documentation For The High-Variety Products . *Management & Production Engineering Review*, Vol. 5, No. 3, pp. 53-61.
  14. Monden, Y. & Hamada, K. (1991).target Costing & Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research*, (Fall):16-34.
  15. Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries & competitors* (Vol. 980). New York: Free Press
- Sabella, A., Kashou, R., & Omran, O. (2014). Quality management practices and their relationship to organizational performance. *International Journal of Operations & Production Management*, 34(12), 1487-1505