

أثر ممارسات ادارة الجودة الشاملة على تقويم الأداء المحاسبي

"دراسة ميدانية"

**Impact of TQM Practices on  
Accounting performance Evaluation**

**"A Field Study "**

إعداد

**دكتور/ علي جابر صالح**

**أستاذ مساعد بقسم المحاسبة**

**كلية التجارة - جامعة طنطا**

أثر ممارسات ادارة الجودة الشاملة علي تقويم الأداء المحاسبي "دراسة ميدانية"  
Impact of TQM Practices on Accounting Performance Evaluation  
"A Field Study"  
ملخص الدراسة

إعداد/ دكتور علي جابر صالح  
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة طنطا

ان تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة المعروفه باسم (TQM) Total Quality Management كاستراتيجية تنافسية يعتبر احد الأسباب الرئيسية لتفوق و تميز الشركات الصناعية الناجحة High Performance Companies علي منافسيها. وقد أدى تطبيق هذه الفلسفة الي إحداث تغييرات جذرية في مفاهيم الجودة و الرقابة بغرض تحسين الأداء التنظيمي الشامل. Sila and Ebrahimpour (2005); Prajogo (2005); Rahman (2004); Coleman and Douglas (2003); Dale (2002). و قد استحدثت فلسفة ادارة الجودة الشاملة مجموعة من المفاهيم أو الممارسات مثل دور القيادة، و التعليم و التدريب المستمر، و التركيز علي العميل، و تحليل معلومات الجودة، و تحديث العملية الصناعية، و مشاركة العمال Empowerment في حل مشاكل جودة الانتاج و أدى ذلك الي زيادة المرونة و منح العمال مزيد من الحرية في اتخاذ القرار، كما أثر ذلك علي المفهوم التقليدي لتفويض السلطة و توزيع المسؤوليات بين المديرين و العمال، مما أدى الي ضرورة تطوير المحاسبة عن الأداء التنظيمي. و يقصد بالمحاسبة عن الأداء التنظيمي محاسبة المسؤولية و تقويم الأداء. و قد ثار الجدل في الفكر المحاسبي حول مدى ملائمة المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء في تحسين الأداء التنظيمي في بيئة ال Flynn, et al (1995); Kaplan & Atkinson TQM (2000); Hoque & James (1998). حيث اعتمد المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء علي مفهوم مراكز المسؤولية و تحديد مجموعة من المقاييس المالية لتقويم أداء المديرين المسؤولين عن تلك المراكز. فمن أهم الانتقادات التي وجهت لهذا المدخل أنه يهدف الي تصحيح الأداء بعد أداء العملية الصناعية و اكتشاف عيوب الجودة. كما يعتبر هذا المدخل غير ملائم في بيئة ال TQM لأن الأخيرة تركز علي تحسين الأداء- و ليس تصحيحه- من خلال مجموعة من الممارسات الوقائية. و تهدف هذه الدراسة إلي تحديد أثر ممارسات الجودة الشاملة علي تقويم الأداء المحاسبي. و تكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة نظرا للتطبيق المقارن بين شركات ال ISO و شركات ال Non-ISO حول تقويم الأداء التنظيمي. و قد استخدم الباحث استمارة الاستبيان في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة علي عينة من الشركات الخليجية لتجميع السيارات و الصناعات المغذية لها (Joint venture)، و أوضحت نتائج الدراسة أن ممارسات ال TQM تؤثر بدرجات متفاوتة في المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي في تلك الشركات. كما أشارت النتائج الي أن الشركات التي لم تطبق ممارسات ال TQM لم تقوم بتطوير نظام تقويم الأداء بها و هي غير راضية عن هذا النظام و أنه يمكن زيادة فعالية الرقابة علي الأداء بها عن طريق تطبيق ممارسات ال TQM.

## المبحث الأول

### مقدمة

أجبرت المنافسة العالمية العديد من الشركات الصناعية علي إحداث تغييرات في نظمها و سياساتها و فلسفتها الإدارية. و لمواجهة هذه المنافسة المتزايدة , اتجهت هذه الشركات إلي تطوير منتجاتها و عملياتها الداخلية و أصبح تركيزها علي محاولة إرضاء عملائها. حيث يتطلب رضا العميل الإمداد بمنتج أو خدمة ذات جودة أعلي و في الوقت المحدد و بسعر تنافسي. فالسعر وحده لم يعد هو الميزة التنافسية الوحيدة خاصة في الأسواق التنافسية و إنما هناك مزايا أخرى مثل القدرة علي تنويع المنتج (أو الخدمة) , و علي تقديمه بجودة أعلي, و علي تسليمه في الوقت المحدد. فلكي تكون الشركة منافس قوي من الطراز العالمي A World-Class Company فإنه يجب أن تكون أفضل من منافسيها في تحقيق هذه المزايا. و قد ساعدت الفلسفات الادارية الحديثة مثل فلسفة ادره الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management علي تحقيق هذه المزايا. و قد انعكس ذلك محاسبيا علي ضرورة تطوير أساليب تقويم الأداء و محاسبة المسؤولية التي يمكن أن تمد بمعلومات توضح مدى تحقيق الشركة لمزايا ال TQM. فلاشك أن الشركات, التي تقوم بتحديث نظم إنتاجها و فلسفتها الإدارية بغرض تحسين إنتاجها و مركزها التنافسي, ترغب في معرفة انعكاسات هذه الفلسفات الحديثة علي تقويم الأداء و محاسبة المسؤولية. ان دراسة أثر ممارسات ال TQM علي تقويم الأداء يعتبر هاما خاصة في الشركات الناجحة التي تطبق فلسفة ال TQM التي ترغب في معرفة مدى ملائمة المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الاداء و محاسبة المسؤولية في بيئة ال TQM. و قد يكون ذلك مفيدا لتشجيع الشركات الأخرى علي تطبيق تلك الفلسفات الحديثة.

### الدراسات السابقة

أصبحت الجودة أحد الأولويات الادارية للشركات الناجحة لمواجهة المنافسة القوية و لتلبية طلبات العملاء و المتمثلة في الحصول علي منتجات و خدمات أفضل (Thiagaragan et al., 2001). و

قد أوضح (1999) Feigenbaum أن أهم ما يميز الـ TQM هو تحول التركيز في مفهوم الجودة من التركيز في الماضي علي خفض الوحدات المعيبة او تقليل الخطأ الي التركيز علي زيادة الوحد السليمة أو الصديحية التي تباع للعميل مما يؤدي الي تحسين ايراد المبيعات. ان فلسفة الـ TQM تؤدي الي تحسين في عوامل مثل التخطيط، و التركيز الداخلي و الخارجي، والتصميم، و تقوية العمليات الضعيفة و حماية المناطق القوية التي تعطي الشركة ميزة تنافسية علي منافسيها. كما أوضح (1994) Spencer أن الـ TQM هي طريقة جديدة للفكر الاداري عن التنظيمات بهدف تحسين الأداء التنظيمي الشامل، فهذه الفلسفة عبارة عن تحول جذري عن الفكر الاداري التقليدي لرقابة الجودة المعروف بـ Management by control. و قد تناولت العديد من الدراسات (2006) Yang; (2005) Sila and Ebrahimpour العلاقة بين ممارسات الـ TQM و الأداء التنظيمي الشامل. من تلك الممارسات: القيادة، التخطيط الاستراتيجي للجودة، مشاركة العمال، العلاقات مع الموردين، التركيز علي العميل، ادارة العملية الصناعية، التحسين المستمر، تحليل المعلومات عن الجودة، و المعرفة و التعلم. و قد توصل (2002) Dale and Wan الي أن تحسين الجودة يؤدي الي خفض التكلفة و زيادة الانتاجية و رضا العميل. و توصل (1994) Zairi et al. الي أن هناك علاقة طردية بين تطبيق ممارسات الـ TQM و المزايا الملموسة لتلك الفلسفة، علي سبيل المثال يعتبر الالتزام بالتحسين المستمر تجاه العملاء أحد مزايا الـ TQM التي لها أثر مباشر علي النتائج المالية. كما توصل (2001) Van der Wiele et al. الي أن هناك أربعة ممارسات أو عوامل لنجاح الـ TQM و التي يمكن أن تؤثر في الأداء التنظيمي الشامل و هي: التزام الادارة العليا بتطبيق تلك الفلسفة، وفهم و معرفة و ادراك الادارة العليا لتلك الفلسفة، و وجود نظم ملائمة لحث و ارشاد و توجيه أنشطة الـ TQM، و مشاركة العمال في اتخاذ القرار لحل المشكلة. و أشار (2007) Jitpaiboon and Rao الي أنه ليس هناك اتفاق حول العلاقة بين ممارسات الـ TQM و الأداء التنظيمي و قد توصل الي أن هناك ارتباط ايجابي بين ممارسات الـ TQM و الأداء الداخلي

الخارجي للشركة. و يعتبر دعم الادارة العليا هو أحد عوامل أو ممارسات ال TQM التي لها تأثير كبير علي كلا النوعين من الأداء. كما أن التخطيط الاستراتيجي للجوده و تحديد رؤية Vision واضحة للتنظيم، و جودة المورد، و تدريب العمال، و أفضل أداء بين الشركات Benchmarking، التركيز علي العميل كانت الممارسات التي لها تأثير متوسط علي الأداء الداخلي بينما مشاركة العمال كلن لها تأثير كبير علي الأداء الداخلي. و يعتبر كلا من أفضل أداء و التركيز علي العميل من الممارسات التي لها تأثير متوسط علي الأداء الخارجي، بينما وجد أن التخطيط الاستراتيجي للجوده، و جودة المورد، و تدريب و مشاركة العمال لها تأثير كبير علي الأداء الخارجي. هذه النتائج توضح أن ممارسات ال TQM تساعد الشركات ليس فقط علي تحسين البيئة الداخلية لكن أيضا علي تحسين البيئة الخارجية للشركة. و توصل كلا من (Siddiqui and Rahman 2007) الي أن تركيز علي العميل و دعم الادارة العليا من العوامل الأساسية التي تؤثر في تحسين الأداء عن طريق تحقيق عدد من المزايا مثل خفض التكلفة، و زيادة الرقابة الادارية، و تحسين جودة المنتجات والخدمات، و تحقيق رضا اكبر للعملاء، و زيادة الانتاجية، و خفض وقت الانتاج، و تعظيم استخدام مرونة العنصر البشري. و أشار (Yang 2006) الي أن تطبيق ممارسات ال TQM يمكن أن لها ر ايجابي علي تحسين الأداء خاصة رضا العميل و رضا المستخدمين و زيادة الوعي بأهمية الجودة ما يؤدي في النهاية الي تحقيق ميزة تنافسية. تلك الممارسات تشمل علي ادارة الجودة، و ادارة عملية الصناعية، و عمل الفريق ومشاركة العمال في اتخاذ القرار، رضا العميل، و وضع اهداف و قياس الجودة، و تعاون الموردين، و تدريب الأفراد علي الجوده. و قام كلا من Sila and Ebrahimpour (2005) بدراسة العلاقة بين تحسين الأداء متمثلا في رضا العميل، و رضا المستخدمين، الفعالية التنظيمية، و الأداء المالي و أداء السوق و بين ممارسات ال TQM متمثلا في القيادة، و التخطيط الاستراتيجي، و التركيز علي العميل، و تحليل المعلومات، و ادارة الموارد البشرية، و ادارة العملية الصناعية، ادارة المورد، و قد وجدت الدراسة أن كلا من القيادة و تحليل

المعلومات عن الجوده من العوامل الأساسية التي تؤثر علي أداء الشركة. حيث ان القيادة لها اثر مباشر و غير مباشر علي أداء الشركة، بينما تحليل المعلومات عن الجوده لها اثر غير مباشر فقط علي الأداء، في حين أن كلا من ادره الموارد البشرية و ادارة العملية الصناعية لهما تأثير متوسط علي الأداء، أما العوامل الأخرى فان لها اثر مباشر علي الأداء. و اختبر (2005) Prajogo ما اذا كان هناك اختلاف بين الشركات الصناعية و الخدمية فيما يتعلق بالعلاقة بين ممارسات ال TQM و أداء الجودة ووجد أنه لا يوجد اختلافات كبيرة بين النوعين من الشركات، كما وجد أن هناك علاقة قوية بين مستوي تطبيق ممارسات TQM و أداء الجودة.

الخلاصة أن الدراسات السابقة تناولت دراسة العلاقة بين ممارسات ال TQM و الأداء التنظيمي و قد وجد أن هناك أوجه شبه و أو أوجه اختلاف بين هذه الدراسات حول طبيعة و درجة تأثير تلك الممارسات علي الأداء. الا أن تلك الدراسات لم تختبر ما اذا كان هناك اختلافات في ممارسات ال TQM بين الشركات التي حصلت علي شهادة ال ISO و الشركات التي لم تحصل عليها، و من ناحية أخرى لم توضح تلك الدراسات أثر التحسين المستمر باستخدام ممارسات ال TQM علي تقويم الأداء المحاسبي بين كلا النوعين من الشركات الصناعية.

#### أهداف البحث

يتمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في تحديد أثر التحسين المستمر من خلال ممارسات الجودة الشاملة علي علي تقويم الأداء المحاسبي في الشركات الصناعية و لتحقيق هذا الهدف فان ذلك يتطلب تحقيق عدة أهداف فرعية أخرى تتمثل فيما يلي:

- دراسة المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء التنظيمي المطبق حالياً
- دراسة فلسفة ادارة الجودة الشاملة و التغييرات التي حدثت
- دراسة مدى ملائمة المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء التنظيمي في بيئة ال TQM
- دراسة أثر فلسفة ادارة الجودة الشاملة علي المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي

فروض الدراسة

الفرض الأول:

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO في تنفيذ

ممارسات ال TQM".

الفرض الثاني:

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO عند تطبيق

ممارسات ال TQM".

الفرض الثالث:

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO عن أثر

ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي"

خطة الدراسة

هذا البحث تم إعداده في خمسة مباحث رئيسية , المبحث الأول عبارته عن مقدمة توضح الدراسات

السابقة و أهداف و فروض و خطة البحث، و المبحث الثاني يتعلق بالمدخل المحاسبي التقليدي لتقويم

الأداء التنظيمي، و المبحث الثالث يتناول فلسفة ادارة الجودة الشاملة TQM, أما المبحث الرابع

فيوضح مدى ملائمة المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء التنظيمي في بيئة ال TQM، و يختص

المبحث الخامس بعرض نتائج الدراسة الميدانية.

## المبحث الثاني

### المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء التنظيمي

تمر عملية تقويم الأداء التنظيمي في دورة الرقابة المحاسبية علي الأداء بثلاث مراحل أساسية: أولاً- تقسيم الشركة الي مراكز مسئولية، ثانياً- قياس الأداء في تلك المراكز، ثالثاً- تقويم أداء المديرين في تلك المراكز. و يتناول هذا المبحث كل مرحلة علي حده.

#### 1/2 تقسيم الشركة الي مراكز المسئولية

تتطلب محاسبة المسئولية Responsibility Accounting تقسيم الشركة الي مراكز مسئولية Responsibility Centers طبقاً للمستويات الادارية المختلفة و مراكز اتخاذ القرار في الشركة. و قد عرف (Drury 1994) مركز المسئولية علي أنه:

“Responsibility accounting is based on the recognition of **individual** areas of responsibility as a specified in a firm’s organization structure. These areas of responsibility are known as responsibility centers. A responsibility center is a segment of an organization where an individual manager is held responsible for the segment’s performance..... performance evaluation process should be based on controllable and non-controllable factors by the manager of the responsibility center. ”

يتضح من التعريف السابق أن محاسبة المسئولية تقوم علي أساس التعرف علي مناطق المسئولية الفردية علي المستويات الادارية المختلفة داخل الشركة، كما أن عملية تقويم الأداء يجب أن تقوم علي أساس العوامل التي يمكن أن يتحكم فيها المدير المسئول عن المركز. و قد استقر الفكر المحاسبي علي تقسيم مراكز المسئولية الي ثلاثة أنواع رئيسية: مراكز انفاق Expenditure Centers، و مراكز ربحية Profit Centers، و مراكز استثمار Investment Centers. في مركز الانفاق يكون المدير مسئولاً فقط عن الانفاق الذي تم في وحدته و الذي يكون تحت رقابته، بينما في مركز الربحية يكون المدير مسئولاً عن الإيرادات و المصروفات في وحدته التي تكون تحت رقابته، أما في مركز الاستثمار فيكون المدير مسئولاً أيضاً عن الاستثمار في وحدته. مع الأخذ في الاعتبار أنه ما لا يمكن التحكم فيه بواسطة مستوي اداري معين، يمكن التحكم فيه بواسطة



مستوي اداري أعلي. علي سبيل المثال فان الادارة العليا لديها السلطة للتخلص من أحد خطوط الإنتاج، كما أن لديها السلطة لزيادة أو تخفيض عدد العمال في قسم ما داخل الشركة. و بالتالي يمكن القول بأن كل العوامل يمكن التحكم فيها بواسطة الادارة العليا، كما أنه ليس كل العوامل يمكن التحكم فيها بواسطة المستويات الادارية الأقل، و هذا يتطلب تبويب العوامل الي يمكن التحكم فيها و لا يمكن التحكم فيها في تقارير الأداء التي تعد علي أساس مراكز المسؤولية، فاذا لم يتم اعداد التقارير طبقا لهذه العوامل فانه من الصعب تقويم أداء المديرين داخل الشركة، بالاضافة الي انه قد لا يكون لدي هؤلاء المديرين الحافز لرقابة و تحسين الاداء اذا تم تقويمهم علي أساس عوامل تقع خارج نطاق رقابتهم. Opt.cit. وقد حددت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (1956) AAA بعض الارشادات لما يمكن أن يقع في نطاق رقابة المدير المسئول عن المركز:

- اذا كان المدير لديه السلطة علي كل من الحصول علي و استخدام الخدمة.
- اذا كان المدير يستطيع التأثير بشكل جوهري من خلال قراراته في قيمة الخدمة.
- حتي اذا كان المدير لا يستطيع التأثير بشكل جوهري و مباشر في قيمة الخدمة، و لكنه يستطيع التأثير بشكل غير مباشر، من خلال قراراته، في الشخص المسئول عنها. حيث أن ادارته ترغب في أن يولي هذا الفرد المؤثر اهتمامه للخدمة فيتحمل بقيمتها في تقارير الأداء.

و قد أوضح كلا من Antony and Dearden (1976) أنه كلما كان هناك درجة أكبر من الرقابة لمدير القسم علي متغيرات الأداء الأساسية، كلما كان من السهل تطوير نظام رقابة فعال. فالصعوبة في قياس أداء مدير القسم ترتبط مباشرة بعدد و نوع متغيرات الأداء التي لا يمكن التحكم فيها كلياً أو جزئياً، فمن الانتقادات التي وجهت لتقارير الأداء أنها تعتمد فقط علي العوامل التي يمكن التحكم فيها، علي سبيل المثال انتقد كلا من Jeffrey and Joshua (1989) محاسبة المسؤولية كما يلي:

“Responsibility accounting is criticized because, frequently, decisions are made by a group of managers rather than an individual manager. Also, data collection and

measurement problems make the application of accurate responsibility accounting impractical."

و قد اتفق كلا من Baiman and Demski (1980b) محاسبة المسؤولية في أن مستوي مجهود المدير قد لا يمكن ملاحظته، كما أن المخرجات الناتجة قد تكون بسبب قرارات اتخذت بواسطة اثنين من المديرين معاً. و يمكن القول أن المدخل التقليدي لتقويم الأداء و محاسبة المسؤولية يقوم على أساس تضيق المسؤولية الفردية و لومت المسؤولية الجماعية أو المشتركة، فأحياناً قد يكون من الصعب تحديد مسؤولية مدير مركز معين لأن المسؤولية تكون مشتركة بين اثنين من المديرين أو أكثر عن بند معين. على سبيل المثال، مدير الإنتاج يكون مسئولاً عن استخدام كمية المواد الخام، لكن حدوث تلف قد يكون بسبب خطأ عمال مناولة المواد أو بسبب الجودة الرديئة للمواد التي تكون مسؤولية مدير المشتريات.

## 2/2 قياس الأداء في مراكز المسؤولية

أوضح Kaplan and Atkinson (1998) أن رقابة الأداء في مراكز المسؤولية باستخدام مقاييس أداء على مستوي تلك المراكز ينطوي على مشاكل عديدة:

أولاً- أن مقياس الأداء القسمي Local performance measures قد لا يتوافق مع الأهداف العامة للشركة ككل. عند استخدام مقياس أداء واحد لمركز المسؤولية، فإن مقياس الأداء يصبح نهاية في حد ذاته و يكون أكثر أهمية من الأداء الاقتصادي الذي يحاول أن يمثله. على سبيل المثال، في مركز الإيراد فإن رجال البيع قد يكونوا محفرين فقط لبيع المنتجات بأعلى الأسعار في محاولة لتعظيم الإيرادات بدلاً من تعظيم فائض المساهمة. فمدير مركز المسؤولية يغير سلوكه تبعاً لمقياس الأداء المستخدم للتعبير عن الأداء الاقتصادي للمركز.

ثانياً- أن أغلب مقاييس الأداء تكون مبنية على الاتجاز الداخلي بدلاً من الفرص الخارجية. فقد يري مدير المركز أن أدائه جيد لأنه حقق أكثر من ما حققه السنة الماضية أو أكثر من ما هو مقدر في الموازنة. ولكن بفحص الأسباب الحقيقية لأدائه الجيد قد يتبين أن السبب هو زيادة غير متوقعة في الطلب على المنتج، و لكن عند مقارنة أدائه مع أداء المنافسين قد يتبين عدم استطاعة مدير المركز

الاحتفاظ بنصيبه من السوق أو الربح. و في هذه الحالة فإن أدائه يعتبر غير ملائم. و لكن من الصعب علي الإدارة العليا أن تحصل علي معلومات عن ظروف السوق لكل قسم علي حده بينما مدير القسم يتوافر لديه هذه المعلومات.

ثالثاً- عند استخدام مقياس واحد لقياس أداء القسم، فإنه قد لا يؤخذ في الاعتبار الآثار الاقتصادية المستقبلية للأنشطة الحالية. بمعنى أن مقاييس الأداء تركز علي نتائج التشغيل في الأجل القصير و تهمل الآثار المتوقعة في الأجل الطويل لصعوبة قياسها. علي سبيل المثال، قد يهمل المزايا غير الملموسة المتوقعة في الأجل الطويل من الاتفاق علي البحوث و التطوير ، الاعلان و الترويج، تنمية الموارد البشرية، و رقابة الجودة، لذلك فإن دافعية المديرين للاتفاق علي هذه البنود تكون أقل مما يؤثر علي قدرة الشركة علي المنافسة في الأجل الطويل.

3/2 قنوات الاتصال من خلال تقارير الأداء في دورة الرقابة المحاسبية

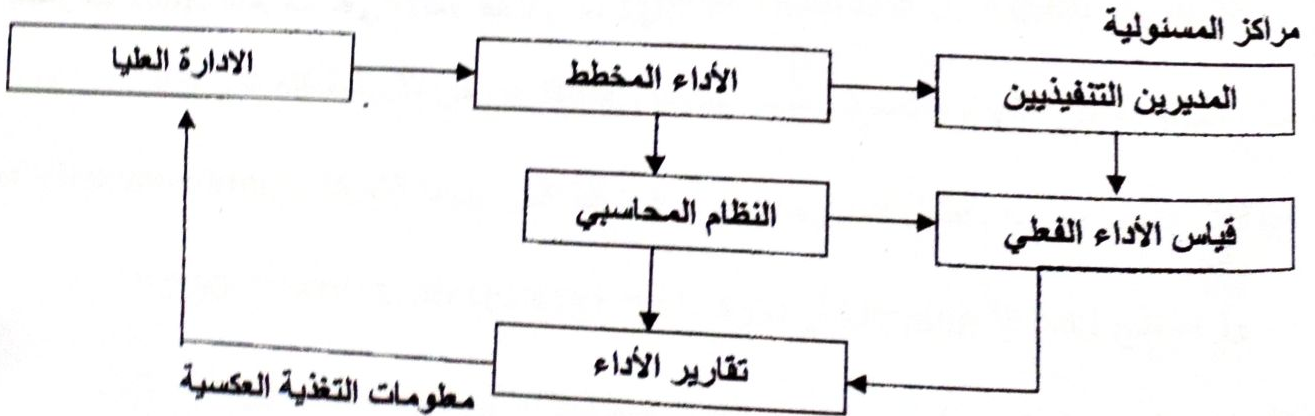
أشار (1994) Drury الي أن:

“The objective of responsibility accounting is to accumulate costs and revenue for each individual responsibility center so that deviations from budgets can be attributed to the person in charge. Responsibility accounting is implemented by issuing performance reports at frequent intervals that inform responsibility center managers of the deviations from the budget for various items of expense.”

يتضح من الفقرة السابقة أن تنفيذ محاسبة المسؤولية يكون من خلال اعداد تقارير الأداء علي فترات

دورية لابلاغ مدير مركز المسؤولية عن أية انحرافات عن الأداء المخطط. و يمثل ذلك نوع من

التغذية العكسية للمعلومات Feedback control لتحقيق الرقابة علي الأداء الفعلي (شكل رقم 1)



شكل رقم (1) قنوات الاتصال في دورة الرقابة المحاسبية

يتضح مما سبق أن الإدارة العليا تهتم بتصحيح - و ليس بتحسين - الأداء من خلال اتخاذ الاجراءات التصحيحية بعد اكتمال دورة رقابية كاملة خلال فترة زمنية طويلة تبدأ بتحديد معايير الأداء المخطط مروراً بالتنفيذ و ابلاغ الإدارة العليا بمعلومات التغذية العكسية من خلال اعداد تقارير أداء دورية علي فترات زمنية معينة و تنتهي هذه الدورة بتصحيح الأداء طبقاً للمسار المخطط له أو بتعديل معايير الأداء للفترة المقبلة. حيث أن طول الفترة الزمنية و عدد و نوع تقارير الأداء من حيث التفصيل أو الاجمال في المعلومات تختلف طبقاً للمستوي الاداري الذي ترفع له هذه التقارير. علي سبيل المثال، يتم اعداد تقارير أداء تفصيلية دورية متكررة للمديرين في المستوى الاداري الأدنى الذين يقومون برقابة العمليات يوم بيوم.

و قد أوضح (Drury 1994) أن تقارير الأداء يجب أن لا تستخدم لالقاء اللوم pinpoint the blame علي المديرين. فاذا استخدمت تقارير الأداء كأداة تأديب للمديرين a punitive post mortem، فان هناك خطر أن يقوم المديرين بتقسيم الأنشطة كمحاولة للحصول علي موازنات فضفاضه over-generous budgets في مرحلة التخطيط بقصد تحقيق أداء أقل للتأكد من أنه يمكن تحقيق الموازنات بسهولة في المستقبل و اظهار أداء أفضل علي غير الحقيقة. و يجب أن تساعد تقارير الأداء في رقابة الأنشطة و التعرف علي تلك البنود التي لا تتفق مع الخطة. و تقارير الأداء لا تعتبر غاية في حد ذاتها و انما تعتبر وسيلة يجب أن يستخدمها المدير المسئول في توضيح أسباب انحراف الأداء الفعلي عن الخطة و اتخاذ الاجراء التصحيحي اللازم. أي أن تقارير الأداء تمد باشارات clues للتعرف علي الانحرافات و أسبابها.

## المبحث الثالث

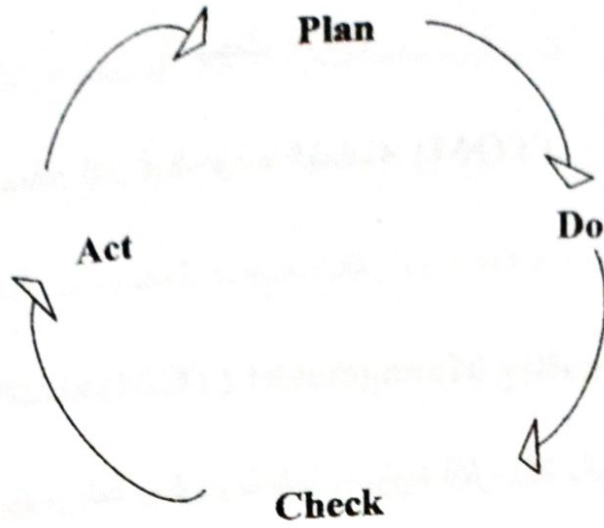
### فلسفة ادارة الجوده الشامله (TQM)

#### 1/3 مفهوم ادارة الجودة الشاملة

يمكن القول أن ادارة الجوده الشامله **Total Quality Management (TQM)** لا تكون مجرد طريقة أو أسلوب **A technique** وإنما يمكن وصفها بصورة أكثر دقة بأنها فلسفة إدارية **A management philosophy** حيث تستلزم تغيير في الفكر الاداري الحالي و القيم السائدة. وقد نشأت تلك الفلسفة منذ الخمسينات و انتشرت و اصبحت معروفة في الثمانينات من القرن التاسع عشر. ويمكن وصفها بأنها ثقافة و توجهات التنظيم لامداد عملائه بالمنتجات و الخدمات بالشكل الذي يحقق رضائهم. هذه الثقافة تتطلب تغلغل الجودة في كل أنشطة و عمليات الشركة بحيث تستبعد العيوب و التالف منها و أداؤها بشكل صحيح من البداية. و قد انتشر تطبيق ال **TQM** ليشمل الشركات الصناعية و غير الصناعية.

"The TQM requires quality in all aspects of the company's operations, with processes being done right the first time every time and defects and waste eradicated from operations. Some of the companies who have implemented TQM include Ford Motor Company, Phillips Semiconductor, SGL Carbon, Motorola and Toyota Motor Company." Gilbert (1992)

و قد أشار كلا من Garrison and Noreen (2003) الي أن فلسفة ادارة الجوده الشامله تعني أيضا التحسين المستمر **Continuous Improvement** حيث أن حل أي مشكلة تحدث خلال الانتاج يتم عن طريق تشكيل فريق عمل **Improvement Team** يتكون من عمال الخطوط الأمامية، و أن هناك مجموعة من الأدوات المحددة مقدما لمساعدة هذا الفريق في حل المشكلة التي تواجهه. و من هذه الأدوات ما يعرف بأفضل الممارسات لحل المشكلة التي تتبعها الشركات **Benchmarking**، كما أن دورة دمنج **Deming Wheel** أو دورة **The plan-do-check-act (PDCA) cycle** من الأدوات الأخرى الهامة لحل المشكلة و تتكون هذه الدورة من أربع مراحل هي:



شكل رقم (2) دورة دمنج للتحسين المستمر (PDCA)

مرحلة الخطة تعني أن فريق العمل يقوم بدراسة الموقف الحالي و بجمع البيانات و تحليلها لمعرفة أسباب المشكلة و يقترح الحل

مرحلة التجربة يعني أن يتم تنفيذ الخطة علي عينة صغيرة ان امكن

مرحلة التقييم يعني تقييم النتائج التي تم تجميعها خلال مرحلة التجربة و معرفة هل حدث التحسين المتوقع؟ أو هل نتائج التجربة ملائمة

مرحلة القرار يعني اذا كانت نتائج التجربة ملائمة أي اذا حدث التحسين المتوقع اجعل هذا التحسين دائم أي تنفيذ الخطة و اذا لم تكن النتائج ملائمة فان الفريق يحاول مرة أخرى بالرجوع للمرحلة الأولى

و يعتبر نموذج دورة دمنج (PDCA) لحل المشكلة و التحسين المستمر أحد الحلول الجيدة للتغلب

علي أوجه القصور في المدخل التقليدي لدورة الرقابة التي استعرضناها في المبحث الثاني. حيث

تعتمد تلك الدورة علي ما يعرف بمعلومات التغذية الأمامية Feed-forward control و هو مفهوم

مختلف عن مفهوم الرقابة التقليدية التي تعتمد علي معلومات التغذية العكسية Feedback control.

ففي ظل مفهوم الرقابة باستخدام معلومات التغذية الأمامية فانه يجب توقع ما ستكون عليه المخرجات

المرغوبة في المستقبل، فاذا كانت تلك التوقعات تختلف عن المخرجات المرغوبة يجب اتخاذ

القرارات التي تقلص الفجوة بين ما هو متوقع و ما هو مرغوب. و أهم ما يميز هذا المفهوم في

الرقابة هو عدم الانتظار فترة طويلة حتى يتم اكتشاف الأخطاء و تصحيحها كما هو الحال في المفهوم التقليدي لرقابة الأداء بالتغذية العكسية feedback الذي يتطلب مقارنة المخرجات المرغوبة بالمخرجات الفعلية، حيث تتحقق الرقابة بعد حدوث مشاكل أو أخطاء أو انحرافات عن المخرجات المرغوبة أي أن الرقابة في ظل المدخل التقليدي تكون بعيدة . بينما نجد أنه في ظل مفهوم الرقابة من خلال التغذية الأمامية تتحقق الرقابة قبل أن تحدث أي انحرافات عن المخرجات المرغوبة أي أن الرقابة على الأداء تكون قبلية حيث أن الأخطاء يمكن توقعها و اتخاذ الخطوات اللازمة لتجنبها من البداية. (Drury 1994)

ان الخاصية الأكثر أهمية لل TQM هي تحسين الانتاجية عن طريق تشجيع استخدام الطريقة العلمية في اتخاذ القرار و عدم تشجيع السلوك الدفاعي المضاد للانتاجية Counter-productive defensive behavior (Karen and Michael, 1994).

ان ادارة الجودة الشاملة تهتم بالتحسين المستمر في كل أشكال العمل علي كل المستويات التنظيمية بداية من التخطيط الاستراتيجي و اتخاذ القرارات ثم تنفيذ الخطة علي أرضية المصنع. و هذا يتطلب الاعتقاد بضرورة تجنب الاخطاء و أن العيوب يمكن تجنبها مما يؤدي الي التحسين المستمر في النتائج في كل أشكال العمل بسبب التحسين المستمر في القدرات و الأفراد و الأنشطة و التكنولوجيا. فالتحسين المستمر يتطلب ليس فقط تحسين النتائج و لكن أيضا تحسين القدرات للحصول علي نتائج أفضل في المستقبل. (Gilbert 1992)

أما الفرق بين ال TQM و نظم معايير الجودة الدولية المعروفه باسم ايزو 9000 فيتمثل في أن الأخيرة (International Organization for Standardization) تم تقديمها عام 1987 بهدف معايرة نظم ادارة الجودة. و قد أوضحت بعض الدراسات العلاقة بين تنفيذ ال TQM ونظم ادارة الجودة و توصلت تلك الدراسات الي أن الأيزو 9001 تعتبر الخطوة الأولى لتطبيق ال TQM، و بالتالي فان الشركة تعتبر علي طريق تنفيذ ال TQM اذا حصلت علي شهادة الأيزو 9001 و

العوامل المشتركة بينهما تتمثل في ادارة العملية الصناعية، و تحليل المعلومات، و استخدام الأدوات الاحصائية. هذه الدراسات اعتبرت أن الحصول علي الأيزو 9001 هو شرط ضروري لتحقيق الاتساق و الاستقرار في عمل الشركة و هو الخطوة الأولى لتطبيق ال TQM التي تحسن الأداء التنظيمي (Magd and Curry (2003).

### 2/3 ممارسات ادارة الجودة الشاملة

ان التطبيق الناجح لفلسفة ادارة الجودة الشاملة يؤدي إلي عدد من المزايا: منها مزايا مالية مباشرة مثل خفض الأستثمار في المخزون، ومزايا مالية غير مباشرة مثل وفورات التكلفة الناتجة من تحسين جودة المنتج و تقليل الضياع و تحسين المرونة و الأنتاجية و وقت دورة التصنيع Cycle Time و تندية المخزون و العلاقة وثيقة الصلة بالموردين و العملاء (Cobb (1993. و لتحقيق هذه المزايا و حتي نضمن نجاح فلسفة ادارة الجودة الشاملة فانه يجب أن تطبق الشركة مجموعة من الممارسات. هذه الممارسات تتطلب تغيير شكل العلاقات سواء داخل الشركة أو خارجها، و من أهم هذه التغييرات ما يلي:

### Worker empowerment مشاركة العمال

يعني مبدأ المشاركة أو تفويض السلطة منح مزيد من الحريات و الصلاحيات للأفراد و العمال في الخطوط الأمامية للإنتاج و تستخدم مصطلحات أخرى تشير الي نفس المفهوم مثل:

“Other terms to describe this empowered approach include ‘participation’, ‘autonomy’, ‘involvement’ and ‘entrepreneurship’.....empowerment is primarily intended to make the organization more responsive to changing consumer needs and/or foster employee-driven innovation” Herbert (1998).

و يهدف هذا المبدأ الي جعل الشركة أكثر استجابة للتغيير في طلبات العملاء و تشجيع العمال علي الابتكار. فهذا المبدأ يعمل علي تمكين العمال من اتخاذ القرارات بسرعة لحل مشاكل الجودة بسرعة في نفس المرحلة التي يكتشف فيها عيوب الإنتاج بدلا من انتقال الوحدات المعيبة الي المراحل التالية علي خط الإنتاج مما يؤدي الي زيادة تكلفة الإنتاج و زيادة المخزون و/أو عدم الاستجابة بسرعة لطلبات العملاء.



“If you do not know where your people are today, that is probably a good sign. It means that they are working beyond functional walls..... TQM encourages participation amongst shop floor workers and managers. (Opt.cit)

و بالتالي فان هذا المبدأ يعمل علي زيادة مرونة التفكير و رد الفعل لدي العمال في العمل الذي يقومون به و كيف يقومون به، فهو لا يقوم فقط علي اعطاء العمال دورا مؤثرا في اتخاذ القرار لكنه بالأحرى يعمل علي زيادة مشاركة الأفراد في الشركة. فالتحسين المستمر في أنشطة و عمليات الشركة يتم عن طريق الاستعانة بخبرة و معرفة العمال.

### جدية و التزام الادارة العليا Commitment by senior management

من الخطوات الأساسية في ادارة التغيير الي فلسفة ادارة الجودة الشاملة هو اقتناع الادارة العليا بأن ال TQM تكون استراتيجية مناسبة للشركة، و أيضا مسئولية الادارة العليا عن الحاجة الي التغيير و عن الالتزام بالتغيير. فالادارة العليا مسئولة عن تحديد المهام و تصميم الهياكل الادارية الضرورية و وضع الاستراتيجيات للالتزام بتلك الفلسفة و تحديد الآليات لتوصيل هذا التغيير و توزيع المسئوليات والموارد. فالادارة يجب أن تتحمل مسئوليتها كقادة بدلا من النظر اليها علي أنها مجرد وظيفة مستقلة داخل الشركة. ان تنفيذ ادارة الجودة الشاملة يتطلب تهيئة البيئة التنظيمية الملائمة و توافق أساليب القيادة و ثقافة التنظيم مع ال TQM (Hill 1991). ان الانتقال الي التطبيق الكامل لل TQM هي استراتيجية طويلة الأجل و تتطلب دعم الادارة العليا و محاسبة الأفراد عن النتائج.

Ishikawa (1985)

The aim of leadership should be to improve the performance of people and machines, to improve quality, to increase output, and simultaneously to bring pride of workmanship to employees. Top management also has a responsibility to improve the system, i.e., to make it possible, on a continuous basis, for everyone to do a better job with greater satisfaction. Management must declare a policy for the future, to stay in business and provide jobs for their employees. Deming (1986).

### التعليم و التدريب المستمر

أحد المتطلبات الأساسية لنجاح ال TQM هو التعليم و التدريب المستمر للأفراد بهدف زيادة المعرفة و المهارات لديهم و تحسين أدائهم مما ينعكس ايجابيا علي الجودة و الكفاءة و الانتاجية. فالتعليم و التدريب المستمر يؤدي الي ابتكار الأفكار لدي هؤلاء الأفراد لحل مشاكل العمل. و يعتبر

التدريب احد وسائل الاتصال التي توصل للأفراد الاستراتيجية الجديدة للشركة و القيم و وطرق اداء العمل الجيدة مما يؤدي الي زيادة التزام ورضا الأفراد.

"Education and training for continual updating and improvement, identifying one source of human motivation at work as intrinsic motivation; more generally, growing, learning, and developing one's self. Employees inherently want to learn and develop." (Opt. cit)

و أوضح (1995) Cherrington أن البرنامج الناجح للتدريب و التعليم المستمر سوف يحقق المزايا التالية: خلق توجهات attitudes أكثر ملائمة للتنظيم، و الولاء للتنظيم، والتعاون، و مساعدة الأفراد علي تنمية مهاراتهم الشخصية.

"Most learning situations are intrinsically reinforcing because of the satisfaction associated with acquiring new knowledge or skills." Cherrington (1995)

### التركيز علي العميل Customer focus

تغيرت النظرة التقليدية للتعامل مع العميل في ظل فلسفة ال TQM فأصبح رضا العميل Customer satisfaction و صوت العميل Customer vote هدف أساسي تسعى الشركات إلي تحقيقه حتي لا تفقد عملائها. فسر المنتج أو الخدمة لم يعد عامل الجذب الوحيد للعملاء الحاليين و المرتقبين ، و إنما أصبحت هناك عوامل أخرى لها أولوية مثل تقديم منتج أو خدمة متميزة و جودة أعلي ، و أيضا سرعة الاستجابة لتلبية احتياجات العملاء و المرونة في تلبية رغبات العملاء من تنويع المنتجات و تحديثها بصورة مستمرة. ان ادارة الجودة الشاملة تتطلب تعاون و تكامل الأنشطة المختلفة في الشركة للتركيز علي مقابالة احتياجات و توقعات العميل.

### إقامة علاقات إستراتيجية مع الموردين

تتطلب فلسفة ال TQM أن يتم إنتاج الوحدات المطلوبة بالكمية المطلوبة بالجودة المطلوبة و في الوقت المحدد. و هذا يتطلب التأكد من مصادر توريد المواد والأجزاء للشركة بالجودة و في الوقت المحدد. و بالتالي فإن نجاح ال TQM يتطلب درجة عالية من الدقة و التنسيق مع الموردين مع بناء علاقات إستراتيجية معهم ، و هذا يعني ان تتعامل الشركة مع عدد قليل من الموردين الموثوق بهم بحيث لا يكون إختيار الموردين علي أساس السعر وحده إنما يكون علي أساس عوامل أخرى أكثر

أهمية مثل الجودة و المصداقية و التسليم في الوقت المحدد. و بالتالي يصبح المورد مسئولاً عن فحص المواد و الأجزاء بدقة قبل انتقالها لمصانع الشركة. علي سبيل المثال:

“Materials and purchased parts are often a major source of quality problems. a firm pursuing long-term relationships with suppliers can benefit from improved quality and process performance and continuous cost reductions... Suppliers can contribute to quality performance in a number of ways. For example, selection of suppliers should be based on product quality rather than price, and suppliers can contribute to the product design process through inclusion in the firm’s product design teams, where the suppliers provide input about the capabilities of prospective materials and parts... Purchased materials and parts are a dominant source of process variability. Therefore, improving supplier quality management will contribute to the improvement of the firm’s product quality.” Flynn et al. (1995).

#### تحليل و تقييم المعلومات المتاحة عن الجودة

يعتبر تحليل و تقييم المعلومات المتاحة عن الجودة أحد الممارسات الأساسية في ادارة الجودة الشاملة التي تؤدي الي تحسين الجودة. و قد أشار Motwani et al., 1994 الي أن وجود معلومات عن الجودة يمكن أن له آثار ايجابية علي جودة المنتج. كما أشار (Ishikawa 1985) الي أن تحليل تكاليف الجودة يمكن أن يستخدم في القاء الضوء علي مناحي وفورات التكلفة المترتبة علي العمل بشكل صحيح منذ الوقت الأول. فاستخدام طرق حديثة في جمع و تخزين و تشغيل و تقييم المعلومات يمكن أن يكون له أثر كبير علي جودة المنتج و ذلك من خلال تحسين عملية اتخاذ القرار.

#### رقابة و تحسين العملية الصناعية

أشار Flynn et al., 1995 الي ان رقابة و تحسين العملية الصناعية تعني التأكد من أن يكون أداء العملية صحيح كما هو متوقع بدون أعطال الآلات، أو ضياع المواد، و الأدوات أو عدم الاستقرار variability. فرقابة العملية الصناعية يمكن أن يجعل العملية الصناعية مستقرة. و تحسين العملية الصناعية تهدف الي خفض المستمر للعشوائية و عدم الاستقرار في العملية الصناعية و التالف و الأخطاء، و الأمر الذي يؤدي في النهاية الي زيادة جودة المنتج.

ان التطبيق الكامل لممارسات ادارة الجودة الشاملة مرة واحدة في أي شركة يعتبر غير ممكن، و بالتالي فإن فلسفة ادارة الجودة الشاملة تعتبر استراتيجية و الوصول إلى التطبيق الكامل لها يعتبر هدف استراتيجي تسعى الشركات الي تحقيقه في الأجل الطويل. لذلك تلجأ الشركات الي التطبيق المرحلي لها ، علي سبيل المثال أوضح (Clode 1993) أن سبب عدم التطبيق الكامل لفلسفة ادارة الجودة الشاملة في بعض الشركات الأمريكية هو الاكتفاء بتطبيق بعض الممارسات مثل ممارسة وجود علاقات استراتيجية مع الموردين و ممارسة التركيز علي العميل، كما أشار الي أنه لكي تستفيد تلك الشركات من مزايا ال TQM فانه يجب أن تلتزم بتنفيذ كل الممارسات وصولاً الي التطبيق الكامل لتلك الفلسفة (Wafa and Yasin, 1998). إن درجة تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة يتوقف علي الممارسات التي تتبناها الشركة أي أنها تتراوح في أبسط الحالات من مجرد تطبيق نوع واحد من تلك الممارسات مثل تغيير العلاقة مع الموردين- الي الحالة المثالية و هي التطبيق الكامل لتلك الممارسات. و بناء عليه فانه يمكن تصنيف الشركات علي أنها شركات TQM حتي لو طبقت نوع واحد من تلك الممارسات.

## المبحث الرابع

### ملائمة المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء التنظيمي

#### فلسفة ادارة الجودة الشاملة

#### 1/4 عدم ملائمة مراكز المسؤولية التقليدية لبيئة ال TQM

أوضح كلا من McNair and Carr أن المدخل التقليدي لمحاسبة المسؤولية يشير الي أن المسؤولية تقع في المقام الأول علي المديرين و أن عليهم رقابة عمال الخطوط الأمامية. أما في ظل المداخل الحديثة مثل TQM فان التركيز يكون علي عمل الفريق، حيث أن الرقابة التقليدية لا يمكن تطبيقها لأن التوجه في محاسبة المسؤولية يجب أن يتحول من مستوي الفرد الي مستوي الفريق. كما أن معيار امكانية الرقابة و التحكم سوف يستخدم عند المستويات الدنيا من التنظيم من خلال مشاركة العمال Empowerment. و هناك وجه آخر لاختلاف محاسبة المسؤولية التقليدية التي تركز علي الرقابة بحسب النتائج عن المداخل الحديثة مثل TQM الذي يركز علي الرقابة بحسب التصرفات أو القرارات علي مستوي العملية الصناعية.

“In companies that are implementing a primary emergent technique (JIT or TQM), accountability will be redefined from the **individual** to the **team level**. In addition, the controllability criterion will be employed lower in the organization through empowerment. Another area where traditional responsibility accounting is different from the emerging techniques is in the area of results-based controls. It seems the control system is shifting from **results** oriented to **action** (process) oriented control at the point of action, decreasing the emphasis on the financially based control measures. Furthermore, **action (process) controls** emerged in response to the empowerment phenomenon. The traditional view believes in “**meeting current standards of performance**” versus the emerging view of **integrated improvement** features that are ongoing and involve all employees. Hence, the final revision of the question: In organizations implementing one or more of the emergent techniques, the control process will focus on supporting learning, or continuous improvement, rather than enforcing the status quo. McNair and Carr (1991)

ان المفهوم التقليدي لمراكز المسؤولية لا يتفق مع مبادئ ال TQM ففي الوقت الذي تركز فيه الأخيرة علي التعاون علي مستوي التنظيم ككل، نجد ان محاسبة المسؤولية من خلال مراكز المسؤولية مثل مركز الربحية- يركز علي التنافس ان لم يكن التضارب مما يضر بمصلحة الشركة ككل.

"Responsibility centers may not meet TQM principles adopted by their organization. For example, while TQM principles often require co-operation across an organization, which in accounting terms translate into cross-subsidization, responsibility centers, such as profit centers create competition. Profit centers may be created to motivate the managers, and to give them autonomy and responsibility for increasing the resources available to the organization by achieving a profit..... Thus, the behavioral effects of the accounting system can negate any co-operation, team building, and matrix management being built at a corporate level." Patricia and Sheila (1995)

ان تقسيم الشركة الي مراكز مسؤولية مثل مراكز الربحية قد يحفز المديرين من خلال اعطائهم

الاستقلالية و المسؤولية- علي زيادة ربحية مركز معين، أي تعظيم الأمتلية الجزئية. الا أن ذلك قد

يؤدي الي التنافس- بل وفي بعض الأحيان الي التناحر- بين مديري المراكز، الأمر الذي قد يؤدي في

النهاية الي تدني ربحية و موارد الشركة ككل. وبالتالي يمكن القول أن تقسيم الشركة الي مراكز

مسؤولية قد لا يتفق مع مبادئ ادارة الجودة الشاملة التي تشجع المديرين علي التعاون فيما بينهم،

فالآثار السلوكية لنظام محاسبة المسؤولية التقليدي يمكن أن تقضي علي أي تعاون بين تلك المراكز. و

لقد انعكس ما استحدث من مفاهيم ادرة الجودة الشاملة مثل empowerment علي مراكز المسؤولية

حيث لم تعد المسؤولية مقتصرة علي المديرين فقط بل امتدت لتشمل السماح أو اعطاء السلطة للعمال

لاتخاذ القرارات التشغيلية لمواجهة المشاكل و من بينها مشاكل الجودة، و بالتالي فان هؤلاء العمال

يكونوا مسئولين عن تلك القرارات. كما أدى هذا المفهوم الي تقصير وقت الاتصال بين الادارة العليا

و المستويات الادارية الدنيا عن طريق تبسيط الهيكل الاداري للتنظيم. كما يمكن للادارة العليا تحويل

المسؤولية دون أن يقابلها زيادة في التكلفة.

"Empowerment is usually accompanied by a flattening of the managerial hierarchy so that the scalar chain, and hence the communication time between the bottom and the top of the organization, is shortened,..... senior managers can use empowerment as a convenient way of shifting responsibility without a commensurate increase in discretion over resources" Adrian (1998).

تتطلب وقت الاتصال بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الدنيا أدى لتقليل الرقابة الإدارية التي كانت مطلوبة في ظل النمط التقليدي لمراكز المسؤولية و هذا انعكس بالضرورة على تقليل عدد التقارير الرقابية و مستوى المعلومات المطلوبة من حيث التفصيل أو الاجمال، ويرجع ذلك الى أن هذه التقارير الرقابية ترفع upward الي عدد قليل من مديري الإدارة العليا Senior managers بدلا من أن تهبط downward الي عدد كبير من المديرين و المشرفين في المستوى الإداري الأول Junior managers، كما أن هناك لامركزية في اتخاذ القرارات، و أصبحت الرقابة ذاتية بين العمال.

“Under an empowered system, decision-making is distributed and the emphasis of control is on self-monitoring by worker” Herbert (1998).

و قد اقترح Rodney (1995) أن المحاسب الإداري يمكن أن يساعد في تفعيل مفهوم ذاتية الرقابة

بين العمال أو فريق العمل عن طريق التأكيد على ما يسمى بالوعي بالموارد resource

“consciousness الذي يتضمن ما يلي:

- مقاييس أكثر مناسبة more timely ، ووسائل اتصال مختلفة، بالإضافة الي مهارات

شخصية مطلوبة للمساعدة في توصيل معلومات الأداء الأساسية لعمال الخطوط الأمامية.

- وجود تهيئات تساعد المسؤولين عن التشغيل في الحصول على و استخدام المعلومات

مباشرة و فورا بدلا من الانتظار الاستجابة لطلب هذه المعلومات.

و قد اقترح Simons (1995) أن المديرين في الإدارة العليا senior managers في الشركات التي

تطبق مبدأ تفويض السلطة empowerment يمكن أن يستخدموا أربع أدوات لتحقيق الرقابة على

الأداء: أولا-نظم الرقابة التفصيلية diagnostic control systems التي تعتمد على بيانات أداء

تشغيلية تفصيلية. ثانيا-نظم الرقابة التفاعلية interactive control systems التي تعتمد على تبادل

لمعلومات. ثالثا-نظم الحدودية boundary control systems التي تقتصر على تفويض السلطة

empowerment. رابعا-نظم المعتقدات belief systems التي تعتمد على القيم/الثقافة.

و يلعب المحاسب الاداري دورا اساسيا في تصميم نظم الرقابة التفصيلية و النظم الحدودية من خلال اعداد الموازنات.

#### 2/4 قصور تقارير الأداء المالية

يقصد بتقارير الأداء المالية تلك التي تشتمل علي مقاييس أداء ماليه فقط، وقد تعرضت تلك المقاييس لانتقادات عديدة منها علي سبيل المثال ما ذكره (Drury 1994):

“There is a danger that if performance reports include only those items which can be expressed in monetary terms, managers will concentrate on only these variables and ignore other important variables that can not easily be quantified in monetary terms.”  
أي أن هناك خطر أن تشتمل تقارير الأداء علي مقاييس الأداء المالية التقليدية لأن هذا له آثار سلوكية سيئة حيث أنه سيدفع المديرين الي التركيز علي تلك مقاييس و تجاهل مقاييس أخرى هامة ليس من السهل قياسها في شكل مالي و التي يكون لها أثر هام علي مستقبل الشركة.

كما انتقد كلا من (Likert and Seashore 1968) التقارير المالية التقليدية حيث ذكرا أن:

“It is always possible to obtain short-term improvements in cost control by hierarchical pressure to cut costs and raise productivity, but this will eventually have negative effects on managerial performance in the form of adverse motivational changes, increased labor turnover and reduced product quality. The problem is that reductions in costs are measured and included in performance reports, but the state of the morale of a department can not easily be measured.”

ففي ظل المدخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء التنظيمي نجد أن تقارير الأداء التي تركز علي المقاييس المالية فقط مثل خفض التكلفة قد يدفع المديرين الي زيادة الانتاج الي أقصى مستوي ممكن لخفض التكاليف الثابتة للانتاج مما يؤدي الي زيادة المخزون، و قد يكون الدافع لزيادة المخزون هو توفير الحماية Buffer لضمان عدم توقف الانتاج بسبب عيوب جودة المواد الخام أو نصف المصنعة في المراحل السابقة للانتاج. و بالتالي فان الاحتفاظ بمخزون زائدا عن الحاجة و الاعتراف بوجود عيوب جودة عند اعداد معايير الأداء يكون مخطئا من البداية.

ومن الانتقادات التي وجهت لتقارير الأداء التقليدية أيضا أنها تشتمل علي مقاييس مالية توضح التحسينات في الأداء المالي في الأجل القصير التي قد تكون ناتجة من ضغوط الادارة العليا لخفض



التكلفة و زيادة الانتاجية مما يكون له آثار سلوكية أو دافعية سيئة على أداء المديرين ممثلاً في خفض تكلفة المنتج مما يهدد بقائها و قدرتها على المنافسة في الأجل الطويل.

و قد أكد (Morrow and Hazell (1992 أن تلك المقاييس المالية تترك آثار سلبية سيئة لحفز الأفراد على تحقيق أهداف الشركة:

"The problem with traditional financial performance measures is that it is often hard for managers and staff to see how, what they do contribute directly to the whole picture of achieving success in financial terms."

كما أن التقارير المالية تعكس وجهة نظر محدودة عن كفاءة و فاعلية العمليات الفعلية. على سبيل المثال قد تظهر تقارير الأداء أن مدير المشتريات كفاء إذا استطاع تدبير احتياجات ادارة الانتاج من المواد بتكلفة أقل، الا أن حقيقة الأمر قد تكون خلاف ذلك إذا أمد المورد هذه المواد بجوده أقل مما يؤثر على جودة المنتج النهائي كما أنه إذا فشل في مقابلة مواعيد التوصيل المتفق عليها فانه سوف يسبب لرباك في جدولة الانتاج مما يؤثر في النهاية على الوفاء بطلبات العملاء و قدرة الشركة على المنافسة في السوق.

و قد أوضح (Drury (1994 ذلك كما يلي:

"Traditional responsibility accounting systems report only details regarding the costs incurred by a department. They do not provide information on the quality or importance of the service it provides."

ومن الانتقادات التي وجهت الي تقارير الأداء التقليدية هو طول الفترة الزمنية اللازمة لاعادها و توصيلها للادارة لمعرفة أسباب عدم ملائمة الأداء و اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة مما يفقدها فائدتها و أهميتها للادارة في رقابة عمليات الانتاج.

### 3/4 خصائص تقارير الأداء في بيئة TQM

حدد (Drury (1994 خصائص تقارير الأداء كما يلي:

"Performance reports should therefore be broadened to incorporate other variables besides costs and revenues. Unfortunately, performance reports based only on costs and revenues do not give a sufficient indication of the future results that can be expected from present actions."

ان تقارير الأداء المالية التقليدية تتضمن متغيرات أو مقاييس مالية فقط مثل التكلفة و الإيراد، و بالتالي فانها لا تعكس بصورة دقيقة التحسينات في الأداء في بيئة ال TQM التي يمكن أن تؤثر في استمرار الشركة و قدرتها علي البقاء في الأجل الطويل. فمن الخصائص الأساسية لتقارير الأداء أن يكون لها القدرة دائما علي توصيل معلومات عن بيئة التشغيل التي تستخدمها الاداره في اتخاذ القرارات التي تؤثر في صياغة و توجيه مستقبل الشركة. وبالتالي فان تقارير الأداء يجب أن لا تركز علي وجهة نظر واحدة فقط -وجهة النظر المالية- لرقابة الأداء مما يحد من فائدتها و أهميتها، وانما يجب أن ينظر لأداء الشركة نظرة تكاملية شاملة بحيث يؤخذ في الاعتبار كافة الجوانب التي يمكن أن تؤثر علي الأداء Multi-measure of performance. إن تقارير الأداء المالية لا تتحقق فيها تلك الخاصية لانها لا تمدنا بمعلومات مثلا عن التغيرات في طلبات العملاء ، و بالتالي فإنها لا تعكس كافة الجوانب التي يمكن أن تؤثر علي الأداء التنظيمي و يمكن أن تؤدي الي قرارات عديدة دون المثالية Sub-optimal. و قد أشار Kaplan, (1983) إلي أن تقارير الأداء التقليدية التي تشمل علي مقاييس المالية لا تعطي صورة واضحة عن أداء الشركات الناجحة في بيئة ال TQM , كما أشار إلي أهمية استخدام مقاييس أخرى غير مالية لرقابة الأداء الصناعي. فالمقاييس المالية وحدها -خاصة التكلفة- لا تكون ملائمة و قد تؤدي إلي ما يعرف بالتدخل الوظيفي Dysfunctional و التحيير Distracting لعمال الخطوط الأمامية خاصة في البيئات التي تتسم بالابتكار و الاستجابة السريعة للعملاء و الجودة العالية.

"What information should a company have to evaluate its power to compete and profit in the long-term? we have already concluded that it is not accounting information about financial results, such as revenue or cost information. Revenues and costs.....provide no insight about customer needs or about the causes of profit"

إن التطبيق الناجح لفلسفة ال TQM يتطلب أحداث تغييرات جذرية في المفاهيم و الثقافة و الطريقة التي يؤدي بها التنظيم عمله، فيجب أن ينظر للجودة نظرة شمولية بحيث تصبح مسئولية كل فرد في الشركة و ليس مستوي اداري معين. فالاحتفاظ بموارد اضافية لتلافي عيوب الجودة الذي كان مخططا له في البيئة التقليدية لم يعد له أهمية في بيئة ال TQM. حيث إن التخلص من الموارد

الزائدة عن الحاجة Slack resources في بيئة ال TQM يجعل المعلومات عن الأداء أكثر أهمية من بيانات أخرى غير ال TQM. هذه التغييرات يجب أن تنعكس علي المعلومات التي يجب ان تمد بها تقارير الأداء. فتقارير الأداء يجب أن تكون أداة لحفز الأفراد علي زيادة الإنتاجية و تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة. فالنجاح في تطبيق فلسفة ال TQM يتوقف علي نوعية المعلومات التي تتضمنها تقارير الأداء المستخدمة في رقابة الأداء الصناعي. و لتحقيق ذلك ينبغي أن تتضمن تقارير الأداء معلومات أخرى غير مالية عن مستويات المخزون و الوقت القيادي و معدلات العيوب و أعطال الآلات و تدريب الأفراد. إن عدم وجود مثل هذه المعلومات يؤدي الي تقييم غير دقيق للأداء. فالشركات التي تتبنى استراتيجيات تركز علي الجودة و المرونة تكون في حاجة إلي مقياس أداء استراتيجي أو غير مالي. ففي إحدى الدراسات علي الشركات اليابانية وجدت ان الشركات التي تتبنى إستراتيجيات مثل عدم وجود عيوب Zero-defects يعتمد فيها المديرين علي تقارير تتضمن معلومات غير مالية بشكل متكرر و ذلك بالمقارنة مع شركات أخرى تتبنى إستراتيجيات تقليدية (Daniel and Reitsperger 1991). كما تناولت دراسات أخرى العلاقة بين ممارسات ال TQM و مقياس الأداء ووجدت أن هناك علاقة إيجابية بين الحصول علي معلومات غير مالية و بين ممارسات ال JIT و ال TQM. إلا ان دراسات أخرى وجدت أن اغلبية الشركات لا تزال تستخدم مقياس الأداء المالية التقليدية. (Mazachek, 1993). و قد أشار كلا من Kaplan and Norton (1996) الي أن مشكلة التعارض في قياس الأداء تنتج من أن التركيز علي تحسين أحد جوانب قياس الأداء يكون علي حساب الجوانب الأخرى. كما أشار الكاتبان إلي المشاكل الناجمة من استخدام مجموعة أكبر أو أقل من مقياس الأداء. و إقترحا نموذج شامل أطلقا عليه نموذج الأداء المتوازن Balanced-scorecard لقياس الأداء الذي يتمثل في صياغة اطار متكامل يضم مجموعة من مقياس الأداء من وجهات نظر مختلفة هي: وجهة النظر المالية , وجهة نظر العميل , وجهة نظر العمليات اداخلية Internal business process , و أخيرا وجهة نظر التعلم و النمو Learning &

Growing. بالنسبة لوجهة النظر الأولى فإنها تصف الآثار الإقتصادية للقرارات التي اتخذت في المناطق الثلاثة الأخرى. أما بالنسبة لوجهة النظر الثانية فتتعلق بتحديد فيالق السوق التي تنافس فيها المنشأة. و تصف و جهة النظر الثالثة العمليات الداخلية المطلوبة لإضافة قيمة للعملاء و الملاك. أما وجهة النظر الأخيرة فتحدد القدرات التي تحتاجها الشركة لخلق تحسن و نمو في الأجل الطويل. و هذه القدرات تتعلق بالأفراد و نظم المعلومات. و تحدد الاستراتيجية العلاقة بين وجهات النظر الأربعة.

و الخلاصة أنه لإدراك مزايا ال TQM فإنه يجب علي الشركات ان تغير تقارير الأداء المالية التقليدية التي تستخدمها لرقابة الأداء نظرا لعدم كفايتها في تقييم تلك المزايا و حفز الأفراد للوصول اليها، فالتركيز فقط علي المقاييس المالية قد يدفع المديرين الي تجاهل مقاييس استراتيجية أخرى أكثر أهمية و تؤثر علي مستقبل الشركة و بقائها في البيئة التنافسية.

## المبحث الخامس

### الدراسة الميدانية

#### 1/5 منهج الدراسة

##### فروض الدراسة

من خلال الدراسة النظرية التي تم استعراضها في المباحث السابقة يمكن تطوير الفروض التالية:

##### الفرض الأول

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO في تنفيذ ممارسات ال TQM".

##### الفرض الثاني:

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO عند تطبيق ممارسات ال TQM".

##### الفرض الثالث:

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO عن أثر ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي".

##### تحديد عينة الدراسة

تم اختبار فروض الدراسة علي عينة من الشركات الخليجية لتجميع السيارات و الصناعات المغذية لها - ماركات عالمية، و هذا النوع من الشركات يعرف ب Joint ventures، و ذلك بتوزيع نفس استمارة الاستبيان علي عينة من المشرفين (الرؤساء المباشرين) و المديرين التنفيذيين (المدير المالي، و مدير تخطيط و مراقبة الإنتاج، و مدير الجودة) في تلك الشركات. و يرجع اختيار هؤلاء المشرفين و المديرين الي أن لديهم الخبرة و المعرفة الكافية ببرامج التطوير و الاستراتيجيات التي تطبقها الشركة، كما أنهم يقومون باعداد تقارير الأداء لرفعها الي المستويات الادارية الأعلى. و قد أجريت الدراسة الميدانية علي شركات تجميع السيارات و الصناعات المغذية لها لوجود ما يسمى بسلسلة

الإمداد Supply chain في تلك الصناعات حيث يوجد اعتمادية أو ارتباط بين شركات إنتاج المواد الخام، و شركات إنتاج الأجزاء و المكونات، و شركات تجميع السيارات. فسلسلة الإمداد تتطلب إقامة علاقات استراتيجية مع الموردين و العملاء، و التأكد من جودة المنتجات. و يمكن تقسيم عينة البحث الي ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى Group 1: شركات تجميع السيارات

المجموعة الثانية Group 2: شركات إنتاج أجزاء و مكونات السيارات التي تورد لها Group 1.

المجموعة الثالثة Group 3: شركات إنتاج المواد الخام مثل الألمونيوم و الحديد التي تورد لها Group 3.

و كانت نسبة الردود الصحيحة من المشرفين و المديرين التنفيذيين في كل مجموعة من الشركات كما هو موضح في الجدول رقم (1-5):

جدول رقم ( 1-5 ) تحليل نسبة الردود الصحيحة

مجموعات الشركات	عدد الاستمارات المرسله	عدد الردود المستلمه	عدد الردود الصحيحة	نسبة الردود الصحيحة
المجموعة الأولى	120	111	93	67.4 %
المجموعة الثانية	50	42	13	09.4 %
المجموعة الثالثة	20	12	32	23.2 %
	190	165	138	100.0 %

و يوضح الجدول رقم (2-5) أنه من خلال تحليل الردود الصحيحة-الجزء الأول من استمارة الاستبيان- اتضح أن نسبة الشركات التي لديها برنامج TQM 55.8% يتم تنفيذه خلال الفترة من 2008-2013 ، بينما 44.2% من هذه الشركات ليس لديها برنامج TQM.

جدول ( 2-5 ) توييب الشركات بحسب برنامج ادارة الجودة الشاملة المطبقة

مجموعات الشركات	TQM	%	Non-TQM	%	Total	%
	77	55.8	61	44.2	138	100.0

### طريقة جمع بيانات الدراسة

ان استمارة الاستبيان هي الأداة الرئيسية المستخدمة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة. و قد تم تصميم استمارة الاستبيان علي مقياس ليكرت المتدرج الخماسي Five-point Likert scale كما هو موضح في الملحق رقم ( 1 ). و تنقسم استمارة الاستبيان الي ستة أجزاء رئيسية تحتوي علي 40 بند كما يلي: الجزء الأول عبارة عن معلومات عامة، و الجزء الثاني يتناول المشاكل التي تواجه الشركة، و الجزء الثالث يختص بتوضيح درجة اقتناع المديرين التنفيذيين بتطبيق فلسفة ال TQM، الجزء الرابع يشمل نوع ممارسات ال TQM التي تكون مطبقة في الشركة، و الجزء الخامس يختص بتحديد أثر استخدام ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء، أما الجزء السادس فيوضح ما هي ممارسات ال TQM التي تساعد في تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء. و من خلال الدراسة الاستطلاعية a pilot study تم اختبار ثبات و صدق استمارة الاستبيان و ذلك بمراجعتها بمعرفة بعض المشرفين و المديرين التنفيذيين في هذه الشركات و بمعرفة بعض الأكاديميين في جامعة البحرين للتأكد من وضوح الأسئلة و صحتها Internal validity في عملية جمع البيانات و أيضا شموليتها لمتغيرات الدراسة و الفروض التي يجري اختبارها. و قد قام الباحث بإعادة النظر في بعض عبارات الاستبانة في ضوء التعديلات المقترحة. و لقياس مدى دقة الاتساق an internal consistency للمقاييس المستخدمة، فقد تم استخدام معادلة

كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) حيث بلغ معامل ألفا (75.5%)، مما يشير إلى وجود علاقة اتساق وترابط جيد بين عبارات الاستبانة، فهذه النسبة تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وبالغلة 60%. (Sekaran (1984).

### المقاييس الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تتمثل المقاييس الإحصائية الملائمة لطبيعة تحليل بيانات الدراسة فيما يلي:

#### أولاً - اختبارات للعينات المستقلة : Independent-Samples T Test

استخدم الباحث اختبار T-test الاحصائي لاختبار صحة الفرض الأول، و يستخدم هذا الاختبار في مقارنة متوسطات متغير عبر مجموعات مستقلة. أي انه يستخدم عندما يكون المتغير يدرس عينات مستقلة ذكر وأنثى ، نعم و لا ، أعزب و متزوج ... وهكذا . ومن ثم يطبق الاختبار الاحصائي لتحديد مثلا ما إذا كانت هناك اختلافات جوهرية بين المجموعات.

#### ثانياً - تحليل التباين ANOVA Analysis

استخدم الباحث تحليل التباين ANOVA لاختبار صحة الفرضين الثاني و الثالث، و التباين هو أحد مقاييس التشتت وأفضلها لقياس مدى تباعد أو تقارب المشاهدات عن وسطها الحسابي مما يوفر إمكانية إجراء المقارنات . و بالتالي يستخدم تحليل التباين لاختبار مدى صحة الفرض العدمي بتساوي المتوسطات الحسابية لظاهرة معينة بين المجموعات. ويعنى بتحليل التباين لمتغير تابع واحد مع متغير مستقل أو أكثر، كما يعنى باختبار التفاعل بين المتغيرات المستقلة وأثر كل منها، وبعد وجود الفروق يمكن تبين مصدرها من خلال الاختبار التتابعي Post Hoc (2004) Norusis.

#### 2/5 اختبار فروض الدراسة و نتائج تحليل البيانات

اختبار قبول أو رفض الفرض الأول

لاختبار صحة الفرض الأول أنه:

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO في تنفيذ ممارسات ال TQM".



قام الباحث أولاً باستخدام تحليل Cross-tabulation analysis لتحديد ما اذا كانت الشركات التي

حصلت علي شهادة الأيزو تخطط لتنفيذ برنامج الجودة الشاملة، و قد اتضح من التحليل ما يلي:

- أن هناك شركات لم تحصل علي شهادة ISO 9001، و ليس لديها برنامج TQM

- أن هناك شركات حصلت علي شهادة ISO 9001 و ليس لديها برنامج ال TQM

- أن هناك شركات لم تحصل علي شهادة ISO 9001، و لديها برنامج TQM

- أن هناك شركات حصلت علي شهادة ISO 9001 و لديها برنامج ال TQM

بالرغم من أن النوعية الأخيرة من الشركات قامت بتنفيذ بعض -وليس كل- ممارسات ال TQM،

فانها تصنف علي أنها شركات TQM. و قد أوضحت نتائج التحليل في الجدول رقم ( 3-5 ) أن

64.5% من الشركات التي حصلت علي ISO 9001 لديها برنامج ال TQM، بينما 74.2% من

الشركات التي لم تحصل علي شهادة ال ISO 9001 ليس لديه هذا البرنامج. كما تشير النتائج الي

أن نسبة الشركات التي حصلت علي شهادة ال ISO 9001 و لديها برنامج ال TQM (64.5%)

تكون أعلي من نسبة الشركات التي لم تحصل علي شهادة ال ISO 9001 و لديها هذا البرنامج

(25.8%).

جدول ( 3-5 ) تبويب الشركات بحسب برنامج ادارة الجودة الشاملة TQM و الأيزو ISO 9000

الاجمالي	ISO	Non-ISO	نوع الشركة
61	38	23	شركات Non-TQM *
100.0	62.3	37.7	
44.2	35.5	74.2	
77	69	8	شركات TQM *
100.0	89.6	10.4	
55.8	64.5	25.8	
138	107	31	الاجمالي
100.0	78.3	21.7	

Cross-tabulation analysis

\*Pearson Chi-Square significant level = 0.000

و لاختبار ما اذا كانت هناك اختلافات بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO في تنفيذ ممارسات ال TQM. تشير نتائج الاختبار الاحصائي T-test في الجدول رقم ( 4-5 ) أن هناك اختلاف قليل بين كلا النوعين من الشركات فيما يتعلق بممارسة التركيز علي العميل و ممارسة اقامة علاقات استراتيجية مع الموردين ، حيث كانت نتائج التحليل الاحصائي 0.271 , 0289 لهذه الممارسات علي التوالي. ،اي أن تنفيذ ممارسات ال TQM تكون أفضل قليلا في شركات ال ISO بالمقارنة لشركات ال Non-ISO. و تفسير ذلك هو أنه بالنسبة لممارسة التركيز علي العميل، نجد أن كلا النوعين من الشركات لديهما خبرة طويلة في التعامل مع العميل خلال سلسلة التوريد أو الامداد Supply chain. ف كلا النوعين من الشركات يستخدم نفس العوامل في تقييم المورد مثل التكلفة و الجودة و التوصيل و الأمان و المرونة. أما بالنسبة لممارسة اقامة علاقات الاستراتيجية مع الموردين فإنه لا يوجد اختلاف كبير بين كلا النوعين من الشركات بسبب طبيعة سلسلة التوريد أو الامداد في صناعة السيارات. حيث يفترض أن العميل يدرك أن أداء المورد يؤثر في كفاءة كل اطراف سلسة التوريد أو الامداد في تلك الصناعة. من ناحية أخرى نجد أن هناك اختلاف كبير بين كلا النوعين من الشركات فيما يتعلق بممارسات القيادة Leadership أي دور الادارة العليا، و مشاركة العمال Empowerment حيث كانت نتائج التحليل الاحصائي 0.403، و يرجع السبب في هذا الي أن تلك الممارستين تعتبر عناصر اساسية في ثقافة الجودة بالنسبة للشركات التي لديها برنامج TQM عن تلك التي ليس لديها هذا البرنامج .

جدول رقم ( 4-5 )

الاختلافات في ممارسات ال TQM بين شركات ISO وشركات Non-ISO

Std. error Difference	Mean difference (Gap)	Sig. (two-tailed)	t	SD	Mean	N	TQM program	TQM ممارسات ال
0.137	0.403	0.005	2.959	0.690	4.131	75	TQM	1- القيادة (جدية و التزام الادارة العليا ال TQM)
0.152	0.340	0.028	2.240	0.855	3.728	54	Non-TQM	2- التعليم و التدريب المستمر
0.128	0.290	0.027	2.253	0.737	4.025	72	TQM	3- التركيز على العميل
0.147	0.324	0.030	2.214	0.970	3.686	55	Non-TQM	4- تحليل المعلومات المتاحة عن الجودة
0.152	0.403	0.010	2.671	0.624	4.077	73	TQM	5- مشاركة العمال
0.146	0.309	0.036	2.129	0.812	3.791	55	Non-TQM	6- رقابية و تحسين العملية الصناعية
0.142	0.272	0.061	1.901	0.930	3.704	73	TQM	7- علاقات استر التوجيهية مع الموردين
				0.765	3.381	55	Non-TQM	
				0.930	3.748	73	TQM	
				0.930	3.346	54	Non-TQM	
				0.708	3.817	72	TQM	
				0.920	3.509	54	Non-TQM	
				0.664	3.637	72	TQM	
				0.922	3.369	54	Non-TQM	

\* Significant predictor variable at a 1/4 0.0; \*\* Significant predictor variable at a 1/4 0.10

## إختبار قبول أو رفض الفرض الثاني

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO عند تطبيق

ممارسات ال TQM"

لاختبار صحة الفرض الثاني قام الباحث بتحليل البيانات الواردة في الأجزاء من الثاني الي الرابع في

استمارة الاستبيان باستخدام تحليل التباين ANOVA لتحديد ما اذا كانت هناك اختلافات جوهرية بين

كلا النوعين من الشركات حول تطبيق ممارسات ال TQM. و تشير نتائج تحليل التباين في جدول

رقم ( 5-5 ) الي أنه لم يكن هناك اختلافات جوهرية بين المجموعة الأولى (Group 1) و

المجموعة الثانية (Group 2) في ستة ممارسات TQM. كما أن المجموعة ذات النسبة الأقل في

سلسلة الامداد تكون الأقل في تنفيذ ممارسات ال TQM. و هناك اختلافات جوهرية بين المجموعة

الأولى (Group 1) و المجموعة الثالثة (Group 3) في كل من ممارسات تحليل المعلومات

المتاحه عن الجوده و مشاركة العمال حيث كانت النتائج 1.301 و 1.342 علي التوالي. كما أن

هناك اختلافات جوهرية بين المجموعة الثانية (Group 2) و المجموعة الثالثة (Group 3) في

كل من ممارسات تحليل المعلومات المتاحة عن الجوده و مشاركة العمال حيث كانت النتائج

0.975، 1.004 علي التوالي. كما لم يكن هناك اختلافات جوهرية بين المجموعة الثانية (Group

2) و المجموعة الثالثة (Group 3) في ادارة العلاقات الاستراتيجية مع الموردين. هذه النتائج

تشير الي نجاح تطبيق ممارسات ال TQM جزئيا في المجموعة الأولى (Group 1) و المجموعة

الثالثة (Group 3) في سلسلة الامداد، كما أن هناك حاجة الي تطبيق ممارسات ال TQM في

المجموعة الثالثة (Group 3) و قد يرجع السبب في ذلك الي أن المجموعة الثالثة قد لا تتعرض

لنفس الضغوط التي تتعرض لها المجموعتين الأولى و الثانية لتطبيق ممارسات ال TQM.

جدول رقم (5-5) الاختلافات بين المجموعات الثلاث حول تطبيق ممارسات ال TQM

95% confidence interval	Upper bound	Lower bound	Sig.	Std error	Mean difference (I - II) (Gap)	(II)	(I)	TQM ال ممارسات ال
-0.133	0.463	0.275	0.151	0.167	Group 2	Group 1	1- القيادة (جدية و التزام الادارة العليا ال TQM)	
1.283	0.271	0.004	0.257	0.778	Group 3	Group 1		
1.155	0.068	0.029	0.276	0.613	Group 3	Group 2	2- التعليم و التدريب المستمر	
0.616	0.013	0.043	0.154	0.315	Group 3	Group 2		
1.438	0.365	0.001	0.273	0.903	Group 3	Group 1		
1.161	0.016	0.045	0.291	0.560	Group 3	Group 1		
0.351	-0.171	0.496	0.133	0.092	Group 3	Group 2	3- التركيز على العميل	
1.166	0.241	0.004	0.235	0.705	Group 2	Group 1		
1.107	0.120	0.016	0.251	0.614	Group 3	Group 1		
0.518	-0.062	0.122	0.147	0.230	Group 3	Group 2	4- تحليل المعلومات المتاحة عن الجودة	
1.716	0.688	0.000	0.261	1.303	Group 3	Group 2		
1.523	0.425	0.001	0.279	0.977	Group 2	Group 1		
0.541	-0.062	0.119	0.153	0.241	Group 3	Group 3	5- مشاركة العميل	
1.773	0.713	0.000	0.269	1.344	Group 3	Group 2		
1.571	0.436	0.001	0.288	1.006	Group 2	Group 1		
0.340	-0.189	0.479	0.149	0.108	Group 3	Group 3		
1.395	0.301	0.004	0.278	0.849	Group 3	Group 2		
1.323	0.162	0.014	0.295	0.743	Group 2	Group 1	6- رقابية و تحسين العملية الصناعية	
0.421	-0.159	0.373	0.147	0.133	Group 3	Group 3		
1.174	0.096	0.023	0.274	0.636	Group 3	Group 2		
1.076	-0.071	0.291	0.291	0.505	Group 3	Group 1	7- علاقات استراتيجية مع المورد	

ANOVA with post hoc test

### إختبار قبول أو رفض الفرض الثالث

"لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين شركات ال ISO وشركات ال Non-ISO عن أثر ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي"

لاختبار صحة الفرض الثالث قام الباحث بتحليل البيانات الواردة في الأجزاء من الخامس الي السادس في استمارة الاستبيان لكل مجموعة من الشركات باستخدام تحليل التباين ANOVA لتحديد ما اذا كانت هناك اختلافات جوهرية بين المجموعات الثلاث حول أثر ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي. و تشير نتائج تحليل التباين في الجدول رقم ( 5-6 )، و الجدول رقم ( 5-7 ) أن هناك اختلافات بين المجموعات الثلاث حول أثر ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي، و يتمثل هذا التحسين فيما يلي:

تحسين ادراك الادرة العليا بأن الاتصال يمكن المديرين من معرفة مستوي أدائهم، و تحسين الهدف من تقارير الأداء و هو أنها تكون أداة حفز و تشجيع و ليس مستند لتحديد المسؤولية فقط بمعنى أنها تهدف الي تحسين أداء المديرين و ليس توجيه اللوم لهم و تتبع أخطائهم لمحاسبتهم فتقارير الأداء يجب أن تستخدم في تقدير الحوافز و المكافآت و الترقيات ، و تحسين تصميم تقارير الاداء لتوضح الانجاز الفعلي للمديرين و العمال مقارنة بمعايير الأداء المحددة مقدما فيجب أن يتم تصميم و تعديل تقارير الأداء طبقا لاحتياجات العمل ، و تحسين نظام الاتصال الذي تطبقه الادارة العليا من خلال تحسين دورية اعداد تقارير الأداء علي فترات قصيرة، و تحسين المعلومات التي تتضمن في تقارير الأداء من حيث نوعيتها -معلومات مالية و غير مالية- و من حيث مستوي التفصيل أو الاجمال فيها. بالاضافة الي تحسين تصميم مراكز المسؤولية من حيث عددها و المستوي الاداري المسئول. الا أن تأثير ممارسات ال TQM علي تحسين الأداء يختلف من مجموعة شركات الي مجموعة أخرى، كما أن تلك الممارسات لا يكون لها نفس التأثير من وجهة نظر المديرين التنفيذيين و الادارة العليا علي تحسين الأداء داخل نفس المجموعة. و تشير النتائج في الجدول رقم (5-6) الي وجود

اختلافات معنوية بين المجموعات الثلاث حول أثر ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي. خاصة ممارسة التركيز علي العميل، و ممارسة تحليل المعلومات المتاحة عن الجوده، و ممارسة مشاركة العمال و يؤكد ذلك أن قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية. و يري الباحث أن هذا الاختلاف يرجع الي الاختلاف بين المجموعات الثلاث في تطبيق/ أو عدم تطبيق برنامج الجودة الشاملة و ما له من أثر علي تحسين المحاسبة عن الأداء التنظيمي. و علي ذلك نقبل الفرض البديل بوجود اختلافات معنوية بين المجموعات الثلاث. و تؤكد صحة التحليل السابق نتائج تحليل المتوسطات، و معامل الاختلاف الموضحة في الجدول رقم (5-7).

جدول رقم ( 5-6 )  
الاختلافات بين المجموعات الثلاث حول أثر ممارسات ال TOM على تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares			
0.145	1.967	4.193	2	8.384	Between Groups	ممارسات ال TOM	
		2.133	135	309.185	Within Groups		
			137	317.569	Total		
0.191	1.681	3.571	2	7.141	Between Groups		2-التعليم و التدريب المستمر
		2.126	135	308.104	Within Groups		
			137	315.245	Total		
0.019	4.133	5.881	2	11.761	Between Groups		3-التركيز على العميل
		1.424	135	206.354	Within Groups		
			137	218.115	Total		
0.028	3.711	6.926	2	13.851	Between Groups	4- تحليل المعلومات المتاحة عن الجودة	
		1.868	135	270.658	Within Groups		
			137	284.509	Total		
0.059	2.922	5.167	2	10.332	Between Groups	5-مشاركة العمال	
		1.769	135	256400	Within Groups		
			137	266.732	Total		
0.901	.106	.187	2	.373	Between Groups	6- رقابية و تحسين العملية الصناعية	
		1.764	135	255.602	Within Groups		
			137	255.975	Total		
0.653	.430	1.163	2	2.324	Between Groups	7-علاقات استراتيجية مع الموردين	
		2.707	135	392.347	Within Groups		
			137	394.671	Total		



جدول (5-7) الاختلافات بين المجموعات الثلاث حول أثر ممارسات ال TQM على تحسين المدخل الحسابي لتقويم الأداء التطبيقي

Maximum	Minimum	95% Confidence Interval		Std. Error	Std. Deviation	Mean	N		TQM ال ممارسات ال	
		Upper Bound	Lower Bound							
5.00	.00	3.4633	2.6796	0.1956	1.4631	3.0715	93	1.00	1- القيادة (جدية و التزام الادارة العليا بال TQM) 2- التعليم و التدريب المستمر 3- التركيز على العميل 4- تحليل المعلومات المتاحة عن الجودة 5- مشاركة العمال 6- رقابة و تحسين العملية الصناعي 7- علاقات استر اتجيهة مع الموردين	
5.00	.00	3.0619	2.3413	0.1806	1.4774	2.7016	13	2.00		
5.00	1.00	3.9004	2.7398	0.2813	1.4060	3.3201	32	3.00		
5.00	.00	3.1848	2.7073	0.1209	1.4699	2.9460	138	Total		
5.00	.00	4.0510	3.1992	0.2126	1.5906	3.6251	93	1.00		
5.00	.00	4.0242	3.3491	0.1692	1.3841	3.6867	13	2.00		
5.00	1.00	4.7898	3.6904	0.2664	1.3318	4.2401	32	3.00		
5.00	.00	3.9947	3.5190	0.1205	1.4645	3.7569	138	Total		
5.00	.00	3.9187	3.1529	0.1912	1.4298	3.5358	93	1.00		
5.00	.00	4.0376	3.4999	0.1347	1.1022	3.7688	13	2.00		
5.00	3.00	4.6727	4.0476	0.1515	.7573	4.3601	32	3.00		
5.00	.00	3.9784	3.5826	0.1002	1.2182	3.7805	138	Total		
5.00	.00	3.3681	2.2929	0.1652	1.2359	4.0001	93	1.00		
5.00	.00	3.0864	2.0481	0.1835	1.5009	3.4628	13	2.00		
5.00	.00	2.7962	1.1240	0.2518	1.2584	4.2001	32	3.00		
5.00	.00	2.9012	2.2274	0.1145	1.3913	3.7906	138	Total		
5.00	.00	3.8313	2.9546	0.1756	1.3132	3.9465	93	1.00		
5.00	.00	3.8884	3.1864	0.1730	1.4150	3.5971	13	2.00		
5.00	.00	4.5839	3.4163	0.2216	1.1076	4.3201	32	3.00		
5.00	.00	3.8074	3.3144	0.1108	1.3471	3.8515	138	Total		
5.00	.00	4.3957	3.6045	0.1975	1.4772	4.0001	93	1.00		
5.00	.00	4.2373	3.6435	0.1488	1.2172	3.9404	13	2.00		
5.00	1.00	4.5984	3.5618	0.2512	1.2558	4.0801	32	3.00		
5.00	.00	4.2009	3.7722	0.1086	1.3197	3.9866	138	Total		
5.00	.00	3.7906	2.8167	0.2431	1.8184	3.3037	93	1.00		
5.00	.00	3.8882	3.1269	0.1908	1.5607	3.5076	13	2.00		
5.00	1.00	4.2345	3.0457	0.2881	1.4400	3.6401	32	3.00		
5.00	.00	3.7190	3.1866	0.1348	1.6386	3.4528	138	Total		

### 3/5 الخلاصة و الاستنتاجات و التوصيات

تناولت هذه الدراسة بحث العلاقة بين ممارسات فلسفة ادارة الجودة الشاملة و تقويم الأداء المحاسبي في الشركات الصناعية. و تهدف هذه الدراسة الي بحث أثر التحسين المستمر باستخدام ممارسات ال TQM علي المدخل المحاسبي لتقويم الأداء و محاسبة المسئولية. و قد تم اختبار فروض الدراسة علي عينة من شركات تجميع السيارات و الصناعات المغذية لها، و أوضحت النتائج أن ممارسات ال TQM تؤثر بدرجات متفاوتة علي المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي بها. كما أشارت النتائج إلي أهمية تطبيق ممارسات ال TQM في رقابة و تحسين الجودة في الشركات. فالشركات التي حصلت علي شهادة ال ISO تكون أكثر تطبيقاً لممارسات ال TQM من الشركات التي لم تحصل عليها. و أن إدارة هذه الشركات التي حصلت علي شهادة ال ISO ولم تقوم بتطوير المدخل المحاسبي لتقويم الأداء بها غير راضية عن استخدام هذا المدخل و أنها مقتنعة أن تطبيق ممارسات ال TQM يمكن أن يزيد فعالية الرقابة علي الأداء. كما أشارت النتائج الي أنه لا يوجد اختلافات جوهرية بين كلا النوعين من الشركات حول ممارسات ادره العلاقات الاستراتيجية مع الموردين، و التركيز علي العميل. و هذا يوضح أن هذه الممارسات تكتسب نفس الأهمية في هذه الشركات. و أن هذه الشركات تدرك أثر هذه الممارسات علي الأداء. و أوضحت الدراسة أن المجموعة الثالثة من الشركات تكون أقل تطبيقاً لممارسات ال TQM مقارنة بالمجموعتين الأولى و الثانية في سلسلة الامداد فالمجموعة الثالثة تحتاج الي تحسين الأداء من خلال تطبيق ممارسات ال TQM. هذه النتائج يمكن أن تشجع الشركات التي لم تحصل علي ال ISO و لم تطبق ال TQM علي بدء تنفيذ أولي خطوات برنامج ال TQM لتحسين الأداء في هذه الشركات. تلك الشركات تحتاج الي أن تكون علي دراية بأن العلاقات الاستراتيجية مع الموردين و العملاء ليست كافية، و أنها يجب أن تتبنى استراتيجية ال TQM و تطبيق ممارساتها، كما أنها يجب أن تكون علي دراية بأثر مزايا ال TQM علي تحسين الأداء. كما أشارت النتائج الي وجود اختلافات معنوية بين المجموعات الثلاث حول أثر ممارسات ال TQM علي تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي خاصة ممارسة التركيز علي العميل، و ممارسة تحليل المعلومات المتاحة عن الجودة، و ممارسة مشاركة العمال، و يرجع ذلك الي الاختلاف بين المجموعات الثلاث في تطبيق/ أو عدم تطبيق برنامج الجودة الشاملة.

ويوصي الباحث بإمكانية إجراء دراسة أخرى مماثلة و ذلك بتوضيح أثر فلسفة ال TQM علي المحاسبه عن تقويم الأداء التنظيمي و لكن مع التطبيق المقارن بين الشركات التي تتمتع بأداء أعلي و بمركز تنافسي متميز High Performance Companies و الشركات ذات الأداء الأقل و تحتل مركز تنافسي متواضع Low Performance Companies .

Adrian, W., 1998, Empowerment theory and practice, *Personnel Review*, Vol. 27, pp. 5-101.

American Accounting Association (AAA), 1956, Report of the Committee on Cost Concepts and Standards, *The Accounting Review*, Vol. 5, p. 189.

Antony and Dearden, 1976, in Jeffrey, L. C and Joshua, L., 1989, Responsibility accounting and Asymmetry of information, *Managerial and Decision Economics*, Vol. 10, pp. 81-84

Baiman, S. and Demski, J., (1980b), Economically optimal performance evaluation and control systems, *Journal of Accounting Research (Supplement 1980b)*, pp. 184-220.

Cherrington, D. J., (1995), *The management of human resources*, 5<sup>th</sup> edition, Englewood cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Clode, D. M., 1993, A survey of UK manufacturing control over the past ten years, *Production, Inventory Management Journal*, Second Quarter, pp. 53-56

Cobb, I., 1993, *JIT and the management accountant: a study of current UK practice*, London: the Chartered Institute of Management Association of Accountants.

Coleman, S. and Douglas, A. (2003), Where next for ISO 9000 companies?, *The TQM Magazine*, Vol. 15, pp. 88-92.

Dale, B.G. (2002), European quality challenges for the new millennium, *Measuring Business Excellence*, Vol. 6, pp. 28-32.

Daniel, S.J. and Reitsperger, W.D., 1991, Linking quality strategy with management control systems: empirical evidence from Japanese industry, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 16, pp. 601-618.

Deming, W.E. (1986), *Out of the Crisis*, Massachusetts Institute of Technology, Centre for Advanced Engineering Study, 3<sup>rd</sup> edition, Cambridge, MA.

Drury, C., 1994, *Costing-an introduction*, 3<sup>rd</sup> edition, International Thomson Business Press.

Feigenbaum, A.V. (1999), *The new quality for the twenty-first century*, *The TQM Magazine*, Vol. 11, pp. 376-83.

Flynn, B. B., Schroeder, R. G. and Sakakibara, S., 1995, The impact of quality management practices on performance and competitive advantage, *Decision Science*, Vol. 26, pp. 659-691.

Garrison, R.H. and Noreen, E. W., 2003, *Managerial accounting*, 10<sup>th</sup> edition, McGraw-Hill-Irwin.

Gilbert, G. (1992). Quality Improvement in a Defense Organization. Public Productivity and Management Review, Vol. 16, pp. 65-75.

Herbert, L., 1998, Management accounting –Performance evaluation, Financial Executives Research Foundation.

Hill S., 1991, Why Quality Circles failed but Total Quality management might succeed, British journal of industrial relations, Vol. 29, pp. 541-568.

Ishikawa, K, 1985, What is Total Quality Control?: The Japanese way. 10<sup>th</sup> edition, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice- Hall.

Jeffrey, L. C and Joshua, L., 1989, Responsibility accounting and Asymmetry of information, Managerial and Decision Economics, Vol. 10, pp. 81-84

Jitpaiboon, T. and Rao, S.S. (2007), A meta-analysis of quality measures in manufacturing system, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 24, pp. 78-102.

Kaplan, R. S., 1983, Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. The Accounting Review, Oct., 686-705

Kaplan, R. S., and Norton, D., 1996, The balanced scorecard: translating strategy into action. 2<sup>nd</sup> edition, Boston, MA: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. and Atkinson, A. (1998), Advanced management accounting, 3<sup>rd</sup> edition, Pentice Hall International, Inc.

Karen, H. W. and Michael, C., 1994, Science, Specific Knowledge, and Total Quality Management, Journal of Accounting and Economics, Vol. 18, pp. 247-287.

Likert, R. and Seashore, S.E., 1968, Making cost control work, in Solomon, D., Studies in cost analysis, 2<sup>nd</sup> edition, Sweet & Maxwell.

Magd, H. and Curry, A. (2003), ISO 9000 and TQM: are they complementary with or contradictory to each other?, The TQM Magazine, Vol. 15, pp. 244-56.

Mazachek, J., 1993, The impact of accounting performance measures on managerial behavior: a model and survey, PhD dissertation, University of Kansas.

Motwani, J.G., Mahmoud, E., Rice, G. (1994), "Quality practices of Indian organizations: an empirical analysis", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 11, pp.38-52.

McNair, C. J. and Carr, L. (1991), Toward value-added management accounting, CMA Magazine, April, pp.26-28.

Morrow, M. & M. Hazell, "Activity Mapping for Business Process Redesign", Management Accounting, Vol. 70/2., 1992, February, pp. 36-38.

Norusis, M. (2004), *SPSS 13.0 Guide to Data Analysis*, 2<sup>nd</sup> edition, Upper-Saddle-River, N. J.: Prentice Hall and Sons.

Patricia E. and Sheila B., 1995, Performance evaluation in the Australian public sector- The role of management and cost accounting control systems, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 8, pp. 30-38.

Prajogo, D.I. and McDermott, C.M. (2005), "The relationship between total quality management practices and organizational culture", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 25, pp. 1101-22.

Rodney, C., 1995, *The role of management accounting in the emerging approach to teamwork*, 3<sup>rd</sup> edition, Pentice Hall International, Inc..

Sekaran, U., (1984), *Research methods for business: A skill – building approach*, USA: John Wiley & Sons Inc.

Siddiqui, J. and Rahman, Z. (2007), TQM principles' application on information systems for empirical goals: A study of Indian organizations, *The TQM Magazine*, Vol. 19, pp. 76-87.

Sila, I. and Ebrahimpour, M. (2005), "Critical linkages among TQM factors and business results", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol 25, pp. 1123-1155.

Simons, R., 1995, Control in an age of empowerment, *Harvard Business Review*, March-April.

Spencer, B.A. (1994), Models of organization and total quality management: a comparison and critical evaluation, *Academy of Management Review*, Vol. 19, pp. 446-71.

Thiagaragan, T., Zairi, M. and Dale, B.G. (2001), A proposed model of TQM implementation based on an empirical study of Malaysian industry, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 18, pp. 289-306.

Van der Wiele, A., Williams, A.R.T., Brown, A. and Dale, B.G. (2001), The ISO 9000 series as a tool for organizational change. Is there a case?, *Business Process Management Journal*, Vol. 7, pp. 323-331.

Wafa, M. A. and Yasin, M. M., 1998, A conceptual framework for effective implementation of JIT: an empirical investigation, *Journal of International*

Yang, C.C. (2006), The impact of human resource management practices on the implementation of total quality management, *The TQM Magazine*, Vol. 18, pp. 162-173.

Zairi, M., Letza, S.R. and Oakland, J.S. (1994), Does TQM impact on bottom-line results, *The TQM Magazine*, Vol. 6, pp. 38-43.

ملحق رقم (1)

استمارة الاستبيان

الأستاذ الفاضل / الفاضلة القائم بالأجابة علي استمارة الاستبيان

بعد التحية...

نتيجة الشركات الصناعية الناجحة High Performance Companies إلى تطبيق فلسفة ادارة الجودة الشاملة المعروفة باسم (TQM) Total Quality Management كهدف استراتيجي في مواجهة المنافسة المتزايدة. وقد ادي تطبيق هذه الفلسفة الي احداث تغييرات جذرية في مفاهيم الجودة و الرقابة بغرض تحسين الأداء التنظيمي الشامل. وقد استحدثت فلسفة ادارة الجودة الشاملة مجموعة من المفاهيم أو العوامل الأساسية مثل نور القيادة، و التعليم و التدريب المستمر، و التركيز علي العميل، و تطويل معلومات الجودة، و تحديث تكنولوجيا التصنيع، و العلاقات الاستراتيجية مع الموردين، و مشاركة العمال Empowerment في حل مشاكل جودة الانتاج و ما يتطلبه ذلك من زيادة المرونة و منح العمال مزيداً من الحرية في اتخاذ القرار، و قد أثر ذلك علي المفهوم التقليدي لتفويض السلطة و توزيع المسؤوليات بين المديرين و ما تطلبه من ضرورة تطوير محاسبة المسؤولية و تقويم الأداء. و قد ثار الجدل في الفكر المحاسبي حول مدى ملائمة المنخل المحاسبي التقليدي لتقويم الأداء التنظيمي في بيئة ال TQM. فقد اعتمد المنخل التقليدي لتقويم الأداء علي مفهوم مراكز المسؤولية و تحديد مجموعة من المقاييس المالية لتقويم أداء المديرين المسؤولين عن تلك المراكز.

و قد وقع الاختيار علي سعادتكم ضمن عينة البحث لاجراء هذه الدراسة الميدانية باعتباركم الادارة التنفيذية صانعي القرار الذين يؤثرون مباشرة في محاسبة المسؤولية و عملية تقويم الأداء للمستويات الادارية الدنيا و اوصول المعلومات عن بيئة التشغيل للادارة العليا. ويسرني أن ألفت عنايتكم إلي أن استمارة الاستبيان هذه أعدت بغية الحصول علي البيانات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة بعنوان:

**أثر ممارسات ادارة الجودة الشاملة علي تقويم الأداء المحاسبي** دراسة ميدانية

كما ألفت عنايتكم إلي أنه ما من شك في أن توخي الدقة في الإجابة سيكون له بالغ الأثر في انجاز البحث و الوصول إلي نتائج أكثر فائدة، كون الإجابات سوف تستخدم للأغراض العلمية فقط. و يسرني أن اشكر حسن تعاونكم مقدماً و الوقت الذي تقضونه في ملئ هذه الاستمارة أملاً في تلقي ردكم في أقرب وقت ممكن. و تجدر الإشارة إلي أن استمارة الاستبيان قد اشتملت علي أسئلة اختيار متعدد عن موضوع البحث الموضح في مقدمة الاستبانة.، مع مراعاة ما يلي:

- 1- يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تراها مناسبة و أكثر دقة.
- 2- كل عبارة بالاستبانة تحتوي علي مقياس رقمي متدرج حسب درجة الموافقة علي تأثير عوامل معينة، و يتمثل هذا المقياس فيما يلي:

أولاً- الرقم (1) هو أنني درجة علي القياس في الاختيار و يعني غير موافق علي الإطلاق.

ثانياً- الرقم (5) فهو اعلي درجة علي القياس في الاختيار و يعني موافق جداً.

ثالثاً- ما بين الرقم (1) و الرقم (5) درجات متفاوتة من الاختيار.

و تفضلوا بقبول فائق التقدير و الاحترام

الباحث/ د. علي جابر صالح

الاسم (اختياري): .....

أولاً- من فضلك حدد الإجابة المناسبة لكل مما يلي:

المؤهلات العلمية:

بكالوريوس ( ) ماجستير ( ) أخرى ( ) من فضلك حدد.....  
الوظيفة:

مدير قطاع ( ) مدير تنفيذي ( ) أخرى ( ) من فضلك حدد.....  
عدد سنوات الخبرة العملية:

5 سنوات ( ) 10 سنوات ( ) أكثر من 10 سنوات ( )  
نوع النشاط الذي تعمل فيه شركتك:

صناعية ( ) تجارية ( ) خدمية ( )  
عدد المستخدمين في شركتك:

250 ( ) 1000 ( ) أكثر من 1000 ( ) من فضلك حدد.....  
المركز التنافسي لشركتك في الصناعة

ضعيف ( ) عادي ( ) قوي ( ) قوي جدا ( )  
تنافس شركتك على أساس الجودة يكون بتطبيق:

ISO /TQM ( ) ISO/Non-TQM ( ) Non-ISO /TQM ( ) Non-ISO / Non-TQM ( )

ثانياً- من فضلك حدد أي المشاكل التالية تواجه شركتك:

الرقم	بنود الاستبانة	غير موافق علي الإطلاق (1)	موافق بدرجة قليلة (2)	موافق الي حد ما (3)	موافق (4)	موافق جدا (5)
1	مشاكل جودة					
2	مشاكل صيانة					
3	مشاكل وقت الإنتاج					
4	مشاكل وقت التسليم					
5	مشاكل مع الموردين					
6	مشاكل مع العملاء					
7	مشاكل مع المنافسين					

ثالثاً- من فضلك حدد إلى أي درجة يكون اقتناع المديرين التنفيذيين بتطبيق فلسفة ال TQM:

8	لدي المديرين التنفيذيين وعي بأهمية تطبيق فلسفة ال TQM					
9	تقوم الشركة بتعريف المديرين والعمال بمزايا ال TQM					
10	تهدف الشركة من تطبيق فلسفة ال TQM الي تحسين أداء المديرين و العمال					
11	توفر الشركة المناخ المناسب للمديرين و العمال لتطبيق فلسفة ال TQM					
12	يوجد التزام جدي من جانب المديرين بتطبيق ال TQM					
13	تشجع الشركة المديرين التنفيذيين و العمال علي المشاركة و بث الثقة و المسؤولية					
14	لدي الشركة للكفاءات البشرية المؤهلة لتطبيق فلسفة ال TQM					
15	تقدر الادارة العليا مقترحات المديرين و آرائهم للتحسين المستمر					

رابعاً- من فضلك حدد أي من ممارسات ال TOM التالية تكون مطبقة في شركتك:

					16 القيادة (جدية و التزام الادارة العليا ب ال TOM)
					17 التعليم و التدريب المستمر
					18 التركيز علي العمل
					19 - تحليل المعلومات المتاحة عن الجوده
					20 مشاركة العمال
					21 رقابة و تحسين العملية الصناعية
					22 علاقات إستراتيجية مع الموردين

خامساً- من فضلك حدد الي أي درجة يؤدي استخدام ال TOM الي تحسين المحاسبة عن الأداء التنظيمي من خلال:

					23 تترك الادارة العليا أن الاتصال يمكن المديرين و العمال من معرفة مستوي أدائهم
					24 تطبق الادارة العليا نظام اتصال فعال من خلال تقارير الاداء
					25 اعداد تقارير الاداء بشكل دوري (سنوي-نصف سنوي- ربع سنوي)
					26 توضح تقارير الاداء الانجاز الفعلي للمديرين مقارنة بأهداف الخطة و الموازنة
					27 تهدف تقارير الاداء الي تحسين اداء المديرين و العمال
					28 تشمل تقارير الاداء علي معلومات مالية فقط
					29 تشمل تقارير الاداء علي معلومات مالية و غير مالية
					30 تستخدم تقارير الاداء في تقدير الحوافز و المكافآت و الترقيات
					31 يتم تصميم و تعديل تقارير الاداء طبقا لاحتياجات العمل
					32 يتم تصميم مراكز المسؤولية طبقا لعمال الخطوط الأمامية و ليس طبقا لخطوط السلطة و المسؤولية التقليدية مما يتيح مشاركة و مسؤولية أكبر لهم
					33 يتم اعداد توقعات الأداء أولا في ضوء المخرجات المرغوبة قبل بدء التنفيذ الفعلي ثم تعديل معايير الأداء بهدف تحسينه

سادساً- من فضلك حدد أي من ممارسات ال TOM التالية تساعد في تحسين المدخل المحاسبي لتقويم الأداء التنظيمي في شركتك:

					34 القيادة (جدية و التزام الادارة العليا ب ال TQM)
					35 التعليم و التدريب المستمر
					36 التركيز علي العمل
					37 -التحليل و المعلومات المتاحة عن الجوده
					38 مشاركة العمال
					39 رقابة و تحسين العملية الصناعية
					40 علاقات إستراتيجية مع الموردين