

Title: Research Title .*The Role of Control on Industrial Quality costs in Improving the Financial Performance of Jordanian Pharmaceutical Companies*

Year: 2012

Journal name / volume: Gulf University Journal,(ISSN-1985-9562),A scientific Refereed Journal Published by Gulf University, Kingdom of Bahrain, Vol, (4),No,(4),(2012),PP607-656.

Keywords: *Control, Quality costs, Improving the Financial Performance, Jordanian Pharmaceutical Companies*

دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية

إعداد

أ. سرى كريشان الحديثي

أ.د عبد الناصر ابراهيم نور

عميد كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

2011

Copy Rights

دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية

الملخص باللغة العربية:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الهاشمية. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثين بتصميم استبانتين، الأولى موجهة لمديري الإنتاج والجودة وشملت (29) فقرة. الثانية خصصت لمديري المالية والمحاسبين وشملت (14) فقرة وذلك لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة. وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. تكونت عينة الدراسة من (75) من المديرين الماليين والمحاسبين، أما عينة الدراسة من مديري الإنتاج والجودة فقد بلغت (50). وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضيات توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها: أن مستوى جودة تكاليف الوقاية والفشل الداخلي والخارجي في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية مرتفعاً، ومتوسطاً في مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية متوسطاً. وأن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية المالي من حيث العائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية ومجمل الربح في السنوات الثلاث الأخيرة (2006، 2007، 2008) مرتفعاً، ومتوسطاً من حيث هامش الربح من العمليات. وبينت النتائج وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع المتضمنة تكاليف الوقاية والفشل الداخلي والخارجي والتقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05).

الكلمات الدالة : الرقابة , تكاليف جودة التصنيع , الأداء المالي , شركات الأدوية الأردنية .

Abstract:

The study aimed to investigate the Role of Control on Industrial Quality Costs; Costs (Preventive Costs, Appraisal Costs, Internal Failure Costs and External Failure Costs) in Improving Financial Performance for Jordanian Pharmaceutical Companies.

In order to achieve the objectives of the study, the researcher designed two questionnaire, the first distributed to quality and production managers consisting of (29) paragraphs, the second distributed to financial Managers consisting of (14) paragraphs to gather the primary information from study sample. The statistical package for social sciences (SPSS) program was used to analyze and examine the hypotheses. The study sample consists of (75) from financial managers and (50) quality production managers.

The study used many statistical methods. After executing the analysis to study hypotheses; the study concluded that:

The Preventive Costs; Internal Failure Costs and External Failure Costs level in Jordanian Pharmaceutical Companies were high; and medium in Appraisal Costs level.

The Jordanian Pharmaceutical Companies Financial Performance in terms of ROI; ROE and total profit in past three years was high; and medium from the profit margin from operations.

The results show there is a role of Industrial Quality Costs Contained Preventive Costs; Internal Failure; External Failure and Appraisal Costs in Improving Financial Performance for Jordanian Pharmaceutical Companies at level ($\alpha \leq 0.05$).

Key words : Controlling , Industrial Quality Costs , Financial , Performance, Jordanian pharmaceutical Companies .

المقدمة:

على الرغم من التطور المحاسبي وتقدمه إلا أنه ما زال يعاني من القصور وعدم الاكتمال لجميع جوانبه، ولعل من أهم نواحي القصور وعدم تقديمه لإجابات وافية لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب ومن أهمها كيفية قياس تكلفة الجودة. لذا تعد تكاليف الجودة أحد الاتجاهات المحاسبية الحديثة التي ينصب الاهتمام عليها في الوقت الحاضر، وأن مفهوم تكاليف الجودة تطور حتى أصبح يشكل جانباً مهماً وأحد المؤشرات الرئيسة في التأثير في تكاليف الانتاج مما ينعكس على مستويات الربحية وقدرة الشركات في مواجهة الظروف الطارئة.

ويمكن توفير معلومات عن تكاليف الجودة العاملين من وصف الأنشطة الأساسية ذات العلاقة بجودة المنتجات ومن ثم ربطها مع طبيعة الأنشطة التي يقوم بها الأفراد العاملون داخل الشركة، وإن ذلك يؤدي إلى قياس تكاليف الجودة للمنتجات من خلال السيطرة على كل الأنشطة المتعلقة بالمدخلات ذات العلاقة بالجودة وكل الأنشطة المتعلقة بالمرجات ذات العلاقة بالجودة، فضلاً عن ذلك كل التكاليف ذات العلاقة بتلك الأنشطة واحتساب تأثيرها في الوحدات المنتجة وفي تكاليف الانتاج بشكل عام، ومن هنا تبرز أهمية المعلومات عن تكاليف جودة المنتجات لكل الأقسام ابتداءً من السيطرة على الجودة والذي يشكل أهمية بالغة في الهيكل الإداري للشركات وإنهاء بأقسام التسويق والمبيعات (السيد، 2009: 64).

من هنا تأتي هذه الدراسة للتعرف على تكاليف الجودة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية وأثرها على الأداء المالي لهذه الشركات.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

- هل لتكاليف جودة التصنيع دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية:
أولاً: هل لتكاليف الوقاية دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟
ثانياً: هل لتكاليف التقييم دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟
ثالثاً: هل لتكاليف الفشل الداخلي دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟
رابعاً: هل لتكاليف الفشل الخارجي دور في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية؟

فرضيات الدراسة:

إستناداً إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية الرئيسية؛ التي سيجرى إختبارها، وإستخلاص النتائج والتوصيات:

الفرضية الرئيسية الاولى:

"لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية". يشق منها الفرضيات الفرعية التالية:

HO1-1: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

HO1-2: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

HO1-3: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

HO1-4: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة الحالية من وجود إهتمام كبير في الرقابة على تكاليف جودة التصنيع لما لهذا الموضوع من أثر كبير على الشركات بشقيها السلعي والخدمي بالإضافة إلى ما توفره الرقابة على تكاليف الجودة من تصورات حول التكاليف التي تتحملها الشركات وعملاء هذه الشركات. فقد أشارت الدراسات إلى أهمية الرقابة على تكاليف الجودة في الشركات والتي تعد أحد العناصر الرئيسية في تكاليف الإنتاج وعلاقتها بالأداء المالي، وإلى التخلص من المعيب في مختلف المواقع وهذا يعني تحسناً في الانتاجية وخفض في السعر، ويترتب على ذلك زيادة في المبيعات وفي الحصة السوقية وينعكس أثر ذلك على الربحية والأداء المالي بشكل عام.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة بالتعرف على دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. إعداد إطار نظري خاص بهذه الدراسة، من خلال الإطلاع على الأدبيات المعاصرة ذات الصلة المباشرة بالدراسة والتعرف على محتوياتها الفكرية وإستخلاص أبرز المؤشرات المفيدة للدراسة الحالية، والسير في هداها لبناء الإطار العملي للدراسة.

2. بيان دور تكاليف الجودة بأبعادها الأربعة في تحسين الاداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية؟

حدود الدراسة:

تتحدد حدود الدراسة الحالية على النحو الآتي:

- **الحدود البشرية:** وتتضمن كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركات الأدوية البشرية الأردنية، بالإضافة إلى مديري الإنتاج والجودة العاملين في تلك الشركات.
- **الحدود المكانية:** شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية وعددها (25).
- **الحدود الزمانية:** الفترة الزمنية التي طبقت فيها الدراسة.

محددات الدراسة:

يوجز الباحثين في هذه النقطة بعض الصعوبات والمعوقات بما يلي:

1. تطبيق الدراسة على شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية، وبالتالي فإن تعميم النتائج سينحصر عليها.
2. المتغيرات التي شملتها الدراسة والمتمثلة بتكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) والأداء المالي.
3. قلة الدراسات العربية السابقة التي تناولت تكاليف الجودة على حد علم الباحثين.
4. من المتعارف عليه أيضاً أن الاعتماد على الاستبانة في المعلومات قد يتضمن قدراً من التحيز الشخصي وعدم الإجابة بمصادقية من قبل بعض الأشخاص الذين سوف يقومون بتعبئة الاستبانة.

أنموذج الدراسة:



شكل 1 . أنموذج الدراسة

يبين انموذج الدراسة (شكل 1) أثر الرقابة على تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) على تحسين الأداء المالي لشركات صناعة الادوية في الاردن.

الإطار النظري والدراسات السابقة:

إدارة الجودة الشاملة ليست وليدة اليوم، فقد نشطت الاهتمامات بالجودة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث بذل العلماء والمهندسون الأمريكيون جهوداً كبيرة للسيطرة على نوعية الصناعات الحربية، والحصول على أسلحة فعالة وعالية الدقة والكفاءة، وذلك باستخدام أسلوب الرقابة الإحصائية على الجودة (البليسي، 2000: 44).

وفي بداية الخمسينيات التقى كل من **Juran**؛ **Deming**؛ **V. Fiegenbaum** مع **Ishikawa** - الذين يعتبرون مؤسسي المعجزة الاقتصادية لليابان - حيث أدخلوا تحسينات مهمة على مبادئ الجودة في مجال الرقابة على العمليات الإحصائية، والتركيز على العميل، والتحسين المستمر، وفرق العمل. وفي عقدي الستينات والسبعينيات من القرن الماضي، بدأت الشركات الأمريكية تخطو نحو ضبط الجودة للمنتجات قبل أن تصل إلى المستهلكين، من خلال استبعاد المعيب فيها بواسطة أسلوب الفحص والتصحيح. ومع ذلك فقد حدثت بعض الأخطاء في التطبيق نتيجة التركيز على النتائج وإهمال السبب، كما أن تطبيق أسلوب الفحص والتصحيح قد عزل أسلوب ضبط الجودة عن باقي الوظائف الأخرى كالتخطيط والتصميم والإنتاج والتوزيع (Juran, 1994: 30-32).

وبهذا تتحمل المنظمات في سعيها إلى إنتاج سلعة (منتج أو خدمة) لتلبي إحتياجات الزبائن ورغباتهم وتوقعاتهم أنواعاً مختلفة من التكاليف المتعلقة بتحقيق الجودة تسمى تكاليف الجودة، وتساعد الأنظمة المحاسبية المنظمة في الحصول على مختلف التقارير والمؤشرات التي يمكن من خلالها قياس وتحليل والتحكم بهذه التكاليف وتحقيق التخطيط السليم والرقابة الفاعلة.

ماهية إدارة الجودة الشاملة:

بدأت وتبلورت إدارة الجودة الشاملة كثمرة تجارب إدارية عديدة في أدبيات الإدارة بعد التسعينيات من القرن العشرين، فلم تظهر بشكل مفاجئ، وإنما ظهرت كمحصلة لتطور الممارسات الإدارية خلال أكثر من مائة عام من تطور الفكر الإداري بمفاهيمه المختلفة بشكل عام، وبالمفاهيم التي تتعلق بإدارة الموارد البشرية بشكل خاص. حيث أن الهدف منها هو تمكين المنظمات من تحقيق أهدافها والتغلب على المشكلات التي تواجه الإنتاج من خلال المتابعة المستمرة لمرحلة تنفيذ الأعمال، واكتشاف أوجه القصور وعلاجها وتلافي العيوب، كأسلوب للتطوير المستمر اللازم للوصول إلى أعلى معدلات الأداء (النعيمة؛ وآخرون، 2008).

وفي هذا يرى (بن عبود، 2003: 5) أن مصطلح إدارة الجودة الشاملة يتكون من ثلاث مصطلحات:

- **الإدارة**، وتعني وجود فلسفة قوامها التركيز على العميل سواء الخارجي أو الداخلي، وذلك من خلال التنظيم لا الإشراف، والإدارة تعني أيضاً خلق الثقافة والمناخ التنظيمي وإزالة العقبات والتأكد من إتاحة الأدوات المستخدمة.
- **الجودة**، وتعني التأكد من تحقيق رغبات العملاء ومتطلباتهم، أو ما يفوق توقعاتهم وكذلك بناء علاقات طيبة مع الموردين.
- **الشاملة**، وتعني أن كل شخص في المنظمة يجب أن يشترك في برنامج الجودة سواء بصورة شخصية أو من خلال فرق العمل الجماعي.

ويرى (الدرادكة، وآخرون، 2001: 15) أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأية إدارة أن تتبناها لتحقيق أفضل أداء ممكن.

وحدد (العلي، 2000: 495) مفهوم إدارة الجودة الشاملة بكونه تفاعلات المدخلات، وهي الأفراد والأساليب والسياسات، والأجهزة، لتحقيق نوعية عالية من المخرجات. وأشار (النعمي، وآخرون، 2008: 44) إلى إدارة الجودة الشاملة بأنها تتصف السلع والخدمات بالجودة وفقاً للمواصفات التي تم تصميمها مسبقاً، والتي على المنظمة الالتزام بها.

وبهذا فإن إدارة الجودة الشاملة تعمل على دمج التقنيات الإدارية الأساسية مع جهود التحسين والأدوات الفنية، بمقتضى طريقة الضبط المركزة على تحسين العملية بشكل مستمر، بحيث تركز كل الأنشطة في النهاية على زيادة رضا العميل أو المستخدم (Goetsch & Davis, 1994: 4).

يتضح مما سبق أهمية إدارة الجودة الشاملة وما تلعبه من دور كبير في تحقيق نجاح المنظمات. فقد بين (أبو نبعة وفوزية، 1998: 72 - 83) أن أهمية إدارة الجودة الشاملة ترجع إلى أنها تدخل في العديد من العمليات الإنتاجية والخدمية التي تهدف إلى تحقيق أهداف المنظمات في تطوير أدائها والسير في ميادين سبل تحسين إنتاجيتها، وتحقيق استمرارية الجودة في السلع والخدمات بدقة وإتقان، وبأقل جهد وتكلفة ممكنة من خلال العمل الجماعي اعتماداً على فرق العمل المتجانسة. بالإضافة إلى أن إدارة الجودة الشاملة استراتيجية وقائية تحل محل تكرار العمل، وموجهة للمشكلات وإدارة الأزمات بأسلوب علمي متوازن يراعي الإمكانيات والقدرات الخاصة بالمنظمة، ويعمل على استغلالها الاستغلال الأمثل من خلال تطبيق مبادئ الجودة الشاملة التي تجعل المنظمة أكثر قدرة على المنافسة والاستجابة للتحديات الخارجية والداخلية كمطلب أساسي يستلزم توظيف المقدرّة العقلية والطاقة البشرية لإنجاز العمل بأقل وقت وجهد من خلال التركيز على تحسين العمليات الإنتاجية بشكل مستمر بهدف تحسين الجودة في إطار الإمكانيات المتاحة، فإدارة الجودة الشاملة لا تعتمد على الموارد المالية والبشرية بقدر ما تعتمد على تحسين الخدمات (كوهين وبراند، 1997: 32). ويضيف (هلال، 1999: 63) بأنها تعمل على ترشيد استهلاك الموارد وتحقيق وفورات في جميع مراحل الإنتاج، بما يسهم في تحقيق وفورات تعادل أضعاف ما يمكن تحقيقه من تقديم الخدمات أو المنتجات.

ويحدد (السفاف، 1995: 16-18) أن إدارة الجودة الشاملة تسعى إلى إيجاد ثقافة متميزة في الأداء لتحسين الإنتاجية من خلال المراجعة المستمرة للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة لاكتشاف أوجه القصور وعلاجها أولاً بأول، واستبعاد الخطوات الزائدة لتقليل تكلفة الإنتاج، وفي نفس الوقت منح الخدمة أو المنتج ميزة تنافسية تسهم في زيادة الطلب عليه.

تكاليف الجودة:

تقوم الإدارة، وكجزء من جهودها لإدارة جودة منتجاتها أو خدماتها بقياس تكاليف الأنشطة اللازمة لضبط الجودة وتكاليف الأنشطة أو الإجراءات المتخذة لتصحيح الفشل في ضبط الجودة (Hilton, et..al, 2008: 266). ويؤكد (Horengren, et..al, 2003: 3) أن الكلفة تعد احد عوامل النجاح الرئيسية للمنظمة، إضافة إلى الجودة، والوقت، والإبداع. لذا تسعى منظمات الأعمال إلى السيطرة على تكاليف إنتاج سلعها او خدماتها باستعمال طرق معينة وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا العميل الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه مقارنة بالمنتجات المنافسة. ويستعمل مصطلح ادارة الكلفة لوصف المناهج والأنشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط والرقابة قصيرة وطويلة الأجل التي تزيد القيمة للزبون وتخفض كلفة المنتجات والخدمات.

ويرى (المحمود ورزق، 2005: 283) أن مدخل إدارة الكلفة هو منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل بتناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية ويوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء اكانت هذه المعلومات مالية ام غير مالية.

وعليه يمكن القول إن إدارة الكلفة هي إجراءات الإدارة ونشاطاتها لتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار الرشيد وتحقيق الاستعمال الأمثل للموارد والرقابة على التكاليف في سبيل تحقيق تميز المنظمة عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالقيمة العالية لدى الزبون.

ويمكن بيان أهمية ادارة الكلفة للمنظمة في المجموعة من النقاط اهمها:

1. تدعم ادارة الكلفة صنع قرارات الادارة الاستراتيجية بتميز نقاط قوة وضعف المنظمة والطرق الافضل لإستعمال أو تحسين نقاط القوة، أو تقليل نقاط الضعف (Hilton, et..al,2003: 7).
2. دعم وحماية الميزة التنافسية باعتماد التفكير الاستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤية الشاملة للوحدة باستعمال ادوات التحليل الاستراتيجي (النعمي، 2007: 42).
3. أنه وعلى الرغم من محاولة ادارة الكلفة لتخفيض التكاليف، ينبغي ان لا تكون على حساب رضا الزبون. وعليه فان الهدف المثالي لادارة الكلفة هو اتخاذ الاجراءات التي تخفض الكلفة وتعزز رضا الزبون (Drury, 2000: 889).

وبهذا يرى (Hilton, et..al,2003: 7) أن ادارة الكلفة ذات اهمية كبيرة للمنظمة لانها ليست عملية قياس والتقارير عن تكاليف المنتج او الخدمة فحسب، بل هي فلسفة، واتجاه فكري، ومجموعة من التقنيات لتوليد قيمة اكثر بأقل كلفة ممكنة فهي:

- فلسفة للتحسين، فهي تروج لفكرة البحث المستمر وتساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة لتوليد قيمة اعلى للعميل بأقل التكاليف. وتوفر المنشآت الكفوءة المنتجات التي يريدها الزبائن باستعمال اقل مايمكن من مواردها النادرة، فيما تسعى باستمرار لتحسين القيمة والتكاليف.
- اتجاه فكري، تمثل ادارة الكلفة وجهة النظر مسبقه اذ تكون كلف المنتجات والخدمات جميعها ناتجه عن القرارات الادارية لذلك فدور محلي ادارة الكلفة ليس توثيق القرارات وتسجيل التكاليف فحسب، وانما في ان يكونوا شركاء مؤثرين في صنع قرارات الادارة لتطوير وتحسين المنتجات والخدمات وتخفيض الكلف.
- تقنيات ادارة الكلفة هي مجموعة من التقنيات التي يمكن ان تستعمل بشكل منفرد لدعم قرار معين، او سوية لمساندة كافة الادارات المنظمة .

وتورد (الكبراتي، 2005: 62) العديد من الأهداف تسعى إدارة الكلفة إلى تحقيقها، وهي:

1. دراسة تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل.
2. تشخيص هيكل وسلوك تكاليف المنظمة لدعم الرقابة والتحسين المستمر.
3. دعم التخطيط الاستراتيجي الواقعي والموثوق به.
4. عكس سلوك فرق العمل والأفراد باتجاه تحقيق الأهداف.
5. تحديد ورقابة الموارد المستعملة لتحقيق إستراتيجية المنظمة.
6. تقديم الإرشادات والنصح عندما يكون هناك هبوط بالمؤشرات المالية.
7. تسهيل إعادة هيكلة الموارد.
8. مساءلة الأفراد والجماعات عن أدائهم طبقاً لمعايير الأداء.
9. المساعدة في تحليل نقاط الربحية، والزبون، والعمليات والمنتجات.

ونتيجة هذه الظروف ظهر اهتماماً واسعاً بالعلاقة بين الجودة وادارة الكلفة، فقد اعدت الجمعية الوطنية للمحاسبين National Accounting Association دراسة لقياس وتخطيط والرقابة على تكلفة الجودة، مثلت هذه الدراسة مقمه لتحديد تكلفة الجودة محاسبيا وقدمت اطارا عاما لكيفية قياس تكلفة الجودة وعلاقتها بنظم التخطيط والرقابة في المنظمة (يوسف، 1994: 670). وهناك مجموعة من الخطوات التي ينبغي اتباعها لتحديد نصيب الوحده المنتجة من تكاليف الجودة، وهي (الزبيدي، 2005: 24):

- حصر تكاليف الجودة من واقع المستندات الاصلية وتبويبها وتحميلها مباشرة على مركز تكلفة الرقابة على الجودة بدفتر تحليل المصروفات.
 - تحديد نصيب مركز تكلفة (الرقابه على الجودة) من تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية الاخرى.
 - احتساب تكلفة وحده الخدمة التي تؤديها ادارة الرقابة على الجوده وذلك بتقسيمها على عدد وحدات الخدمات التي تنتجها.
 - توزيع تكلفة مركز (الرقابة على الجودة) على مراكز الإنتاجية على أساس مسبب الاستفادة.
 - احتساب نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف (الرقابة على الجودة) أو ما يسمى معدل تحميل تكاليف الجودة.
- فتكاليف الجودة لا تختلف عن اي من تكاليف باقي وظائف المنظمة كالصيانة، والتصميم، والبيع، والإنتاج، وإدارة العمليات، وغيرها. إذ يمكن أن تعد موازنات تخطيطية لهذه التكاليف وقياسها وتحليلها (Muhlemann, et..al, 1992: 101).

وتستعمل مصطلحات متنوعة للتعبير أو لوصف هذه التكاليف التي ترتبط بتوفير منتج أو خدمة يتمتع بالجودة، وتتضمن هذه المصطلحات (Summers, 1997: 420):

- كلف الجودة Cost of Quality.
- كلف الجودة الرديئة Costs of Poor Quality.
- التكاليف المرتبطة بالجودة Costs Related to Quality.

وقد عرف المعيار البريطاني تكلفة الجودة *British 6143 (2001: 339)* في الجزء الثاني منه بأنها تكلفة ضمان الجودة وتوكيدها، فضلاً عن الخسارة المتحققة عندما لا تتحقق الجودة فهي تمثل ما تنفقه المنشأة في سعيها لإنتاج منتجات تتمتع بالجودة العالية. فيما تعرفها المواصفات الأسترالية تكلفة الجودة *Australia 2561* بأنها حاصل الفرق بين التكلفة الحقيقية التي ستحصل إذا لم يحصل أي فشل للمنتج (الحربي والكحوت، 2005: 10) وتظهر تكاليف الجودة بموجب هذا التعريف بأنها الفرق الحسابي بين التكلفة المتوقعة أو المحددة مسبقاً لإنتاج منتجات خالية من العيوب ومطابقة للمواصفات وبين التكلفة الفعلية التي تحملتها المنشأة لإنتاج وبيع منتجاتها. ويرى (جاريسون ونورين، 2002: 966) أن تكلفة الجودة لا تخص عملية الإنتاج فحسب، بل تتجاوز ذلك إلى جميع الأنشطة في المنشأة بدءاً من البحث والتطوير وحتى خدمة المستهلك. أي إن تكاليف الجودة تمثل ما تستهلكه نشاطات المنظمة على إمتداد سلسلة القيمة للحصول على منتجات بالجودة المطلوبة.

أما (عقيلي، 2001: 30) فيرى أن تكلفة الجودة هي استثمار له عائد، يتمثل بالحصول على رضا وسعادة الزبون وكسب ولائه وجذب زبائن جدد والحصول على حصة أكبر من السوق فبموجب هذا التعريف تكون برامج تحسين الجودة عبارة عن قرار استثماري تتخذه الإدارة تسعى عن طريقه إلى الحصول على رضا الزبائن كمرودود لتقديمها منتجات تلبى رغباته وإحتياجاته.

وبنفس السياق، يورد العديد من الباحثين أنواعاً مختلفة من تكاليف الجودة (Hilton, Summers, 1997: 424) ؛
et..al, 2003:276 ؛ Morse, et..al, 2002:383 ؛ جاريسون نورين، 966:2000)، وهي:

1. **تكاليف ضبط الجودة أو الرقابة Control Costs**، وتسمى أيضاً تكاليف المطابقة **Cost of Conformance** إذ يعرفها (Morse, et..al, 2002:383) بوصفها التكاليف المنفقة نتيجة لإمكانية حدوث المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات الفعلية ومعايير تصميمها. فتكاليف ضبط الجودة تشمل إذن التكاليف جميعها التي تنفقها المنشأة في جهودها لإنتاج منتجات مطابقة للمواصفات ومنع حدوث المشاكل في أثناء وبعد عملية الإنتاج، وتشمل تكاليف ضبط الجودة:

- **تكاليف الوقاية (المنع) Preventive Costs**: هي التكاليف بالأنشطة التي تقلل من أو تستبعد إنتاج سلع معينة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي، ومن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية للمخرجات هي تحاشي حدوث مشاكل الجودة من البداية، فقد وجدت المنظمات إن تكاليف المنع أقل من تكلفة تصحيح العيوب بعد حدوثها (جاريسون، ونورين، 966:2002). ويشير هذا النوع من التكاليف إلى الكلف التي تحصل لمنع إنتاج المنتجات التي لا تتطابق مع المواصفات (Drury, 2003:901). وهي التكاليف المنفقة لمنع المنتجات غير المطابقة من بداية الإنتاج أو الخدمات غير المطابقة (Morse, et..al, 2002:383). بالإضافة إلى أنها التكاليف التي تحصل لمنع الوحدات المعيبة قبل إنتاجها (Mc Waters, et..al, 2001:431).
- **تكاليف التقييم Appraisal Costs**: وهي كلف تقييم المنتج أو الخدمة في أثناء عملية إنتاج المنتج أو توفير الخدمة لتحديد فيما إذا كان هذا المنتج في حالته التامة أو غير التامة قادر على تلبية المتطلبات الموضوعية من قبل الزبون. وتعد أنشطة التقييم ضرورية في بيئة الجودة الضعيفة، فهي يمكن أن تنشأ في أي مكان كتقويم وفحص المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام. من ناحية أخرى فكلف التقييم هي كلف الفحص لضمان تلبية المواصفات (Summers, 1997: 424). فهي التكاليف التي تحصل للتأكد من أن المواد الأولية والمنتجات تتطابق مع معايير جودة المطابقة (Drury, 2003:901). وهي التكاليف المنفقة لتشخيص المنتجات أو الخدمات غير المطابقة قبل توصيلها إلى الزبون (Morse, et..al, 2002:383). وغالباً ما تصنف أنشطة التقييم بأنها أنشطة لا تضيف قيمة، لأن الزبائن لا يدفعون مقابل الفحص، وإنما يدفعون مقابل المنتج عال الجودة، ويعتقد خبراء الجودة أن أنشطة التقييم يمكن تفاديها عن طريق وضع تعزيزات أكثر في منع العيوب، إذ تدافع إدارة الجودة الشاملة عن عملية مثالية بتقديم تصميم خال من العيوب **Zero Defects**.

2. **تكاليف الفشل في ضبط الجودة Costs of Quality Failure**، وتسمى أيضاً تكاليف عدم المطابقة **Cost of Non-Conformance** ويعرفها (Morse, et..al, 2002:383) بأنها التكاليف التي تحدث بسبب المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمات ومعايير تصميمها. فالفشل في ضبط الجودة يسبب أنشطة الفشل الداخلي والخارجي وبشكل عام تعدها المنظمات أنشطة لا تضيف قيمة، ويرتبط هذا النوع من التكاليف بالمؤشرات الرئيسية التي يمكن أن تحصل في المستقبل نتيجة لانخفاض المبيعات الناتج عن هذا الفشل (Hilton, et..al, 2003:266). فهذه التكاليف تحصل عند فشل المنظمة في إنتاج منتج بالشكل الصحيح من المرة الأولى، مما يولد عدم تطابق هذا المنتج أو (الخدمة) التام مع متطلبات الزبون، وتقسّم إلى قسمين:

- **تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs:** وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات والمنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن. وأنشطة الفشل الداخلي أنشطة لا تضيف قيمة ويمكن أن تكون مكلفة جداً خاصة بخسارة وقت العملية. فعلى الرغم من أن وقت العملية يمكن أن يكون الأكثر كلفة، فهو الأكثر صعوبة في القياس لأنه يمكن أن يؤثر على المبيعات المستقبلية للمنظمة (Hilton, et.al, 2003:268). فقد عُرفت بأنها الكلف الناتجة عن تشخيص عيوب في المواد الأولية، المنتجات أو الخدمات قبل توصيلها إلى الزبون (Morse, et.al, 2002:383). وعرفها (Mc Waters, et..al, 2001:431) بأنها التكاليف التي تحصل عند إكتشاف العيوب قبل إرسال المنتج إلى الزبون.
- **تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs:** ويمكن أن تكون أنشطة الفشل الخارجي الأكثر كلفة بسبب تأثيراتها على سمعة المنظمة، كما أن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة يمكن أن تكون ضخمة، ويمكن أن تكون صغيرة مقارنة بالكلف الفرصية للمبيعات المستقبلية، ويرى المدافعين عن إدارة الجودة الشاملة بأن كل نشاط سيمنع الفشل الخارجي هو كلفة فعالة، وهذه الحجة من الصعب دحضها لأن الكلف الفرصية عن المبيعات الضائعة يمكن أن تكون مرتفعة جداً لكنها في الوقت نفسه صعبة القياس بشكل موضوعي (Hilton, et.al, 2003:268). وقد عرفت بأنها الكلف التي تحصل عندما تسلم المنتجات الرديئة إلى الزبائن (Drury, 2003:901). وهي الكلف الناتجة عند توصيل المنتجات أو الخدمات غير المطابقة للمواصفات إلى الزبون (Morse, et.al, 2002:383). والجدول (1) يبين مجموعة من أمثلة التكاليف سابقة الذكر.

جدول (1)

أمثلة على تكاليف الجودة

تكاليف الضبط		تكاليف الفشل في ضبط الجودة	
تكاليف الوقاية	تكاليف التقويم	تكاليف الفشل الداخلي	تكاليف الفشل الخارجي
تخطيط الجودة وتحسينها	فحص واختبار المواد الأولية المستلمة	الخردة والتالف والفاقد	هندسة العملية والتصنيع المتعلقة بالفشل الخارجي
تخطيط العملية وضبطها	معاينة (فحص) العملية	المتخلص من المنتجات المعيبة	الخدمات الميدانية وتوصيل البدائل للمستهلك
إعادة النظر بالتصاميم	فحص واختبار الإنتاج تحت التشغيل.	هندسة العملية والتصنيع المتعلقة بالفشل الداخلي (تحليل الفشل)	(الكفالة) الضمان
تقويم المجهزين	معاينة السلع والمنتجات التامة.	إعادة العمل	مردودات المبيعات
التعليم والتدريب	مختبرات الجودة ومستلزماتها	تخفيض رتبة السلعة	الشكاوي والمطالبات
معدات الفحص وصيانتها	إستهلاك معدات الاختبار	إعادة الاختبار والفحص	الحسومات
بيانات الجودة وتحليلها	المحافظة على دقة أدوات القياس (المعايرة)	زمن التوقف	تصليح المنتجات
تقارير الجودة	تقويم المخزون	صيانة الأعطال	إعادة سحب المنتجات من السوق
المواد الأولية الجديدة المستخدمة في تصنيع المنتج		التنسيق	

المصدر: المسعودي، (2010)، "إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن: 56-58.

وضمن تصنيف آخر، أورد (محسن والنجار، 2006:479) تصنيف آخر لتكاليف الجودة، وهو:

1. الكلف المباشرة للجودة Direct Quality Costs: والتي تصنف إلى نوعين، كلف الرقابة *Control Costs* وتتضمن كلف الوقاية و كلف التقويم. و كلف الفشل *Failure Costs* وتشمل كلف الفشل الداخلي و كلف الفشل الخارجي. وتحسب كلف الجودة المباشرة بحاصل جمع كلف الرقابة مع كلف الفشل.
2. الكلف غير المباشرة للجودة Indirect Quality Costs: وتشمل الكلف غير الملموسة مثل، كلف فقدان السمعة، و كلف عدم رضا العملاء، و كلف معاناة العملاء.

ويصنف (Ross, 1995:336) تكاليف الجودة تصنيفاً آخر هو التكاليف الظاهرة و التكاليف المستترة أو المخفية إذ نقل فكرة جبل الجليد الذي شبه تكاليف الجودة به، وأورد أن 10% فحسب من إجماليها ظاهر بينما تكون 90% منها مخفية ضمن فقرات وأنواع أخرى. فالتكاليف الظاهرة *Visible Costs* بالنسبة للعديد من المنظمات هي التكاليف الكلية للجودة التي تمثل عناصر مثل التلف، وإعادة العمل، والفحص، والمردودات بموجب الضمان، و تكاليف ضمان الجودة، وتمثل التكاليف الظاهرة نسبة 10% من جبل الجليد. أما التكاليف المخفية *Hidden Costs* فهي التكاليف التي ترتبط بأنشطة الجودة ولا تظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة وإنما تحمل على أنشطة أخرى، مثل التكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالإنتاج والهندسة. وعلى الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن لها وزناً كبيراً يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة (جودة، 2004:171).

إن توفير احتياجات الزبون وتوقعاته في الحصول على منتج أو خدمة متميزة يمكن أن يكون ممكناً إذا كانت المنظمة قادرة على قياس الجودة وتوفير التغذية العكسية المفيدة لأفرادها، وقد صممت نظم المحاسبة لتحقيق أهداف عدة، إلا أنه لم تصمم لتركز على تكاليف الجودة للمنشأة بشكل أساسي (Hilton, et..al, 2003:258). ويرى (Mc Waters,et..al,2001:431) أن صعوبة قياس تكاليف الجودة تكمن في إن اغلب أنظمة المحاسبة الإدارية لا تشخص تكاليف الجودة بشكل محدد، فأغلب نفقات الجودة تكون مشتتة في حسابات التكاليف غير المباشرة. وتصمم أنظمة تكاليف الجودة لمتابعة الأنواع المختلفة لتكاليف الجودة، إذ ينبغي أن تكون هذه الأنظمة قادرة على تعريف وتحديد تكاليف الجودة، ليكون من الممكن إدارة الجودة بشكل كفوء (Summers,1997:427).

وعليه، حدد العديد من الباحثين أهمية تكاليف الجودة بالآتي (يوسف، 1994: 660 ؛ الصرن، 2001: 340 ؛ الكسم، 2001: 151 ؛ الحديثي والدوري، 2002: 215 ؛ Summers,1997:427 ؛ Mc waters, et.. al, 2001:431 ؛ Horengren,et..al,2008:63 ؛ Zairi&Baidoun,2003:15).

1. أشارت العديد من الدراسات التي تضمنها الفكر المحاسبي إلى أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة، خاصة للمنظمة التي ترغب بالتميز على المستوى العالمي، وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي IMA في دراسة له أن المنظمات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات.
2. كبر حجم التكاليف المتعلقة بالجودة، إذ قدرت عام 1987 في المملكة المتحدة بمبلغ 10 مليار جنية إسترليني وهي تساوي 10% من الناتج القومي الإجمالي، وقد قدرت الدراسات أن هذه التكاليف تمثل نسبة 12-20% من قيمة المبيعات الأجمالية للمنظمات، ولهذا السبب توجب على المنظمات القيام بدراسات موسعة لتكاليف الجودة لغرض سلوكها وتأثيرها في نشاطها وأرباحها ومن ثم القيام بعملية التخطيط والإدارة السلمية لها.
3. تشتمل الكلف على عنصر (الكلفة والجودة) اللذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة (الكلفة، والجودة، والوقت، والأبتكار) للمنظمة والتي تؤثر بشكل مباشر في قابلية النمو الاقتصادية لها.
4. تستعمل الإدارة في مساعيها لتحسين الجودة، ورضا الزبون، والحصة السوقية وتحسين الربح كلف الجودة كقاسم مشترك اقتصادي، فهي تشكل البيانات الأساسية لإدارة الجودة الشاملة. ويوفر برنامج تكاليف الجودة تحذيرات مسبقة ضد أي خطر مستقبلي في الوضع المالي.
5. يمكن استعمال معلومات تكاليف الجودة لتقارير أي المشاريع ستحقق عائد استثمار أعظم، وأيها كانت أكثر فاعلية في تخفيض كلف الفشل وكلف التقويم. فنظام القياس تكاليف الجودة ينبغي أن يستعمل هذه التكاليف كأداة للمساعدة على تبرير إجراءات التحسين.
6. يمكن أن يطبق نظام تكاليف الجودة على كل الأنشطة مهما كانت طبيعتها وحجمها، مما يساعد المسؤولين على إدراك أهمية نظام تكاليف الجودة ومن ثم إعادة موازنات خاصة تركز على التخلص من أسباب عدم المطابقة بشكل النهائي.
7. تستعمل المقاييس المالية لتكاليف الجودة كأساس عام لتقويم المبادلات بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل، إذ توفر تكاليف الجودة مقياساً مميزاً لأداء الجودة. كما تعد طريقة مفيدة لمقارنة مختلف برامج تحسين الجودة، ووضع أولويات لإنجاز أقصى تخفيض للتكاليف.

8. تنفيذ عملية قياس تكاليف الجودة في قياس التحسينات في أداء الجودة. فتكاليف الجودة الكلية ينبغي أن تنخفض عند تبني إدارة الجودة الشاملة TQM، وإذا لم يحصل ذلك على المنظمة إعادة فحص عمليات إدارة الجودة الشاملة.

9. إن حساب التكاليف المتعلقة بالجودة وتحويلها إلى اللغة المشتركة لمدراء المنظمات يعد مؤشر قوي لتحفيز الإدارة العليا في تطبيق وتنفيذ مفهوم تكاليف الجودة. بالإضافة إلى المنفعة الأكبر المتعلقة بتخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج أو الخدمة والتحكم والسيطرة عليها بفاعلية ومن ثم زيادة الأرباح. وزيادة الدقة في تقويم وتقدير التكاليف ووضع الموازنات الواقعية. وتحويل الجودة إلى أرقام بسيطة ومرئية باستعمال النسب التي تساعد الإدارة والموظفين لفهم أهمية عمل الشيء الصحيح منذ المرة الأولى، وأخيراً، تمثل وسيلة اتصال مهمة بين الموظفين في أقسام الجودة والإدارة العليا والمنظمات.

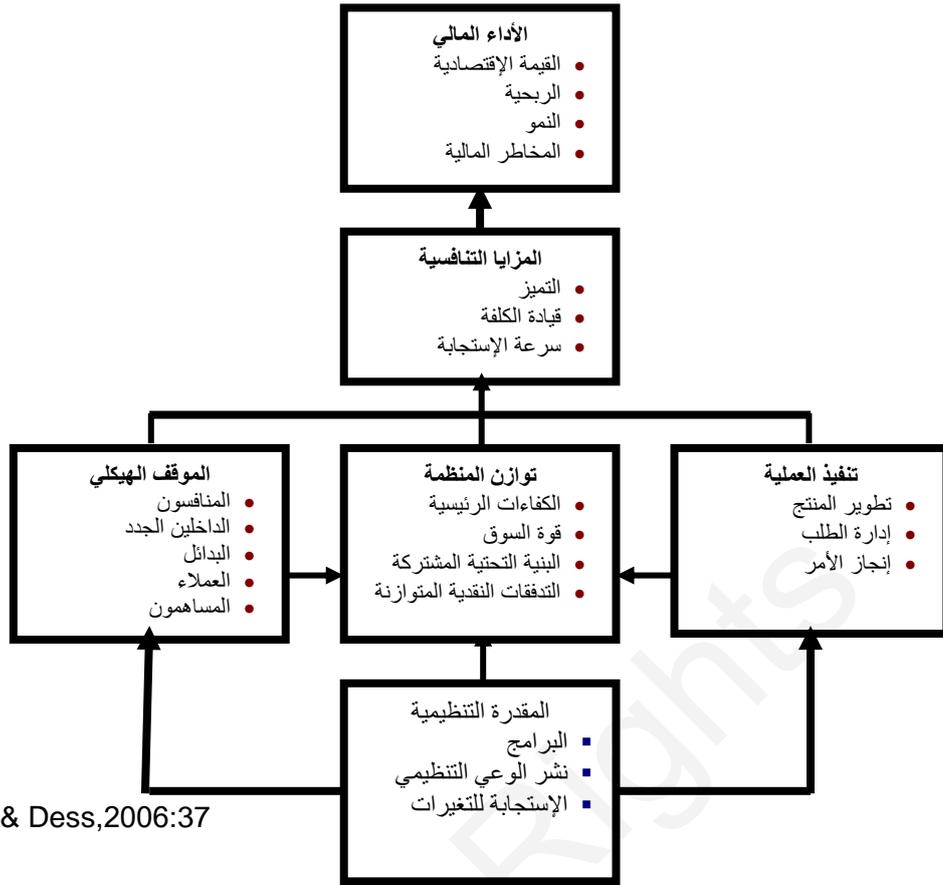
الأداء المالي:

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الأعمال، حيث أنه يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف (Venkatraman & Ramanujam, 1986: 803). ويتفق (Miller & Dess, 1996: 19) مع هذا الرأي حين أشارا إلى أن الأداء المالي يعبر عن أداء الأعمال من خلال مؤشرات مالية مثل الربحية. وأنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المنظمات.

ويسهم الأداء المالي في إتاحة الموارد المالية وغيرها ويزود المنظمة بفرص للإستثمار في ميادين الأداء المختلفة التي تساعد في تلبية إحتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم (Waddock & Graves, 1997: 306). ويتأثر الأداء المالي بعوامل بيئية تمثل العوامل الإقتصادية وهيكل الصناعة وغيرها، وعوامل تنظيمية مثل الهيكل التنظيمي والحجم، وعوامل إدارية مثل القدرات الإدارية، ومدى توفر جانب الخبرة والمعرفة لدى المديرين (Hopkins & Hopkins, 1997: 637).

يتحقق الأداء المالي الجيد من خلال تطوير القدرات التنظيمية التي تسهم في زيادة قدرة المنظمة على التعامل الصحيح مع بيئة الصناعة، وتساعد في ضمان تنفيذ العمليات بكفاءة وبالتالي كسب مزايا تنافسية تؤدي إلى تطوير الأداء المالي. والشكل (2) يوضح العوامل التي تؤثر على الأداء المالي.

شكل (2) : العوامل التي تؤثر على الأداء المالي



Source: Miller & Dess,2006:37

يتضح من الشكل السابق أن الاداء المالي يتأثر بالميزة التنافسية وهي مقدرة المنظمة على التميز في تقديم الخدمات، والقدرة على التحكم وتقليل التكاليف وسرعة الاستجابة لرغبات وطلبات المستهلكين وتغيرات السوق. وحتى تتحقق الميزة التنافسية لا بد من تحقيق توازن المنظمة والذي يعتبر الكفاءات الرئيسية للمنظمة هو مكون رئيس لتحقيق التوازن بالإضافة إلى قوة السوق والبنية التحتية والتدفقات النقدية المتوازنة. وحتى يتحقق ذلك لا بد من توفير استراتيجية المقدرة التنظيمية واستراتيجية تنفيذ العمليات واستراتيجية الموقف الهيكلي.

إن الأداء المالي هو تعبير عن أداء المنظمة من خلال تحقيق عدد من الأهداف المالية المتمثلة في الربحية وتحقيق معدلات نمو مرتفعة وتحسين القيمة الاقتصادية المتمثلة في العوائد المتحققة بعد طرح كلفة رأس المال من الأرباح بعد الضرائب، بالإضافة إلى ذلك مواجهة المخاطر المالية الناجمة من استخدام الديون وأموال الغير في تمويل استخدامات المنظمة. وعبر عن الأداء المالي بأنه وصف لوضع المنظمة الآن وتحديد الإتجاهات التي استخدمتها للوصول إليه من خلال دراسة المبيعات، والإيرادات، والموجودات، والمطلوبات وصافي الثروة (Glodston,1988:11-12). كما ورد بأنه يوضح أثر هيكل التمويل على ربحية المنظمة، ويعكس كفاءة السياسة التمويلية للمنظمة (الكبيسي،1995: 12). ويؤكد (دانيليل ويوسف،1991: 12) أن أهمية الأداء المالي تتبع من خلال:

- متابعة ومعرفة نشاط المنظمة وطبيعته.
- متابعة ومعرفة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة.
- المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية.
- المساعدة في فهم التفاعل مع البيانات المالية.

ففي الوقت الذي كانت أفكار النظرية الاقتصادية الكلاسيكية توفر إسهامات منظروا الإدارة الكلاسيكية أمثال Taylor & Fayol بتدعيم فكرة المنظمة بوصفها هدفاً إقتصادياً يسعى لتعظيم الربح إتخذ الأداء في ضوء ذلك مفهوم الإستخدام الإقتصادي لموارد المنظمة وأعدمت المقاييس المالية كالربحية، والقيمة الإقتصادية المضافة بوصفها معايير تعكس مدى تحقق الأهداف الإقتصادية للمنظمة.

ويذهب بعض الكتّاب إلى أبعد من ذلك في التأكيد على أهمية الاداء المالي، وذلك إلى حد اعتباره الهدف الأهم بالمنظمة، وضمن هذا التوجه، يعبر (Hunt & Morgan, 1995: 6) عن تلك الأهمية بالقول أن الأداء المالي المتفوق يعد هدف المنظمات الأساسي، وأن الاهداف الثانوية للمنظمة يمكن تحقيقها ضمناً من خلال تحقيق الاداء المالي المتفوق.

ويبين (Vecchio, 1995:30) سببان رئيسان للإستخدام الواسع للمقاييس والمؤشرات المالية للاداء، فأولاً، إن المقاييس والمؤشرات المالية للاداء، كالربح مثلاً يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهداف البعيدة المدى للمنظمة، والتي دائماً تكون أهدافاً مالية، ثانياً، إن الاختيار الدقيق جداً للمقاييس المالية يوفر صورة اجمالية عن أداء المنظمة، هذا وإن المقياس المالي الكلي، مثل أرباح المنظمة أو الوحدة يعد خلاصة لمقياس نجاح استراتيجيات المنظمة وتكتيكاتها التشغيلية، إذ أن نتائج الأرباح التي تكون دون التوقعات توفر إشارة إلى أن استراتيجيات المنظمة وتكتيكاتها لا تحقق نتائجها المرجوة، ولربما تكون غير ملائمة.

إن الطبيعة المتشاركة لأهداف المنظمة وحاجات الأطراف المرتبطة تنسحب على طبيعة مجالات الاداء التي تغطي تلك الأهداف المتشابهة ، وتفرض على المنظمة تحقيق حد أدنى من التنسيق والتلازم بين تلك الأهداف، بحيث تكون نتائج قياس الاداء في مختلف المجالات متناغمة بالشكل الذي يدعم الاداء الكلي للمنظمة. هذا ويختلف الكتّاب والباحثون في توجهاتهم نحو تحديد مجالات الاداء وطرق قياسها، فمنهم (Smith, et ... al, 1985: 90) ؛ (Freeman, 1984:179) ؛ (Wheelen & Hunger, 2006: 901) ؛ (Certo & Peter, 1995: 146) ؛ (Miller & Dess, 1996: 12)، من ينظر إلى أهداف أصحاب المصالح والحقوق بوصفها مجالات أداء رئيسة ينبغي على المنظمة قياس الاداء من خلالها وفق مقاييس ومعايير تلائم كل مجال وما يمثله من أطراف مرتبطة به، وينطلق كتاب آخرون في تحديد مجالات الاداء من متطلبات بحوثهم ودراساتهم التي تحدد طبيعتها مجالات الاداء التي يتم التركيز عليها، كما تهتم إدارات بعض المنظمات بمجالات أداء تعكس فلسفتها تجاه ميادين الاداء التي تمثل أولويات بالنسبة لها.

ويورد (Wheelen & Hunger, 2006: 901) مجالات الاداء المالي كالاتي:

- الربحية: توجد هناك مؤشرات عديدة لقياس هذا المجال ممثلة بنسب الربحية والتي تقيس فاعلية الإدارة في توليد الأرباح، وتستخدم أيضاً للحكم على كيفية كفاءة إستخدام المنظمة لموجوداتها، ومن اهم هذه النسب هامش الربح الإجمالي **Cross Profit Margin**، وهامش الربح التشغيلي **Operating Profit Margin**، وهامش الربح الصافي **Net Profit Margin**، والعائد على الإستثمار **Return On Investment**، والعائد على حق الملكية **Return On Equity**.
- المركز السوقي: ويتمثل بالحصة السوقية والتي تشير إلى نسبة حجم الأعمال المتوفرة لكل سلعة أو خدمة.
- الإنتاجية، وتعنى العلاقة بين مخرجات المنظمة من سلع وخدمات وبين مدخلاتها وتعد الإنتاجية مقياساً لمدى الإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقات مادية وبشرية متاحة للمنظمة بما يكفل لها تحقيق أهدافها.

- قيادة المنتجات، وتمثل بقيام الإدارات الرئيسة بالمنظمة بتقويم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمنتجات المخطط لها.
 - تنمية الأفراد وإتجاهات العاملين، والمشار إليه بوصفه مجال أداء رئيسي تسعى المنظمات لقياسه عن طريق تجميع تقارير متنوعة لتقويم الأسلوب الذي تتبعه المنظمة في سد الإحتياجات الحالية والمستقبلية من القوى العاملة، كما يتم قياس إتجاهات العاملين نحو المنظمة مباشرة بواسطة بحوث الإتجاهات وبطريق غير مباشر عن طريق بيانات الغياب ودوران العمل.
 - المسؤولية العامة، وفي هذا المجال تضع المنظمة مقاييس تلائم طبيعتها وبيئتها المحيطة بهدف تقويم مدى نجاحها في تحمل مسؤولياتها نحو العاملين والموردين والمجتمع.
 - الموازنة بين أهداف المدى القصير والمدى الطويل، وهنا تقوم المنظمة بإجراء دراسة متعمقة بشأن التداخل بين مجالات الأداء الرئيسية للتأكد من أن الأهداف الحالية لم يتم تحقيقها على حساب الأرباح والإستقرار في المستقبل.
- يتضح من التعاريف أعلاه ان التحليل المالي يجري في الغالب بإستخدام النسب والمؤشرات المالية، ويقسم كُتاب الإدارة المالية هذه النسب والمؤشرات المالية إلى مجاميع تركز كل منها على جانب أدائي مالي معين (Foster,1986:109-110) ، (Keowen,et. al,1985:144)، وهذه المجاميع هي:
- أ. نسب الربحية، وتقيس كفاءة وفاعلية المنظمة في توليد الأرباح من خلال إستخدام أصولها بكفاءة.
 - ب. نسب السيولة، وهي مجموعة النسب المخصصة لقياس قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.
 - ج. نسب النشاط أو إدارة الموجودات، والمستخدم في قياس فاعلية المنظمة في إدارة موجوداتها وإستخدام مواردها.
 - د. نسب الرافعة أو إدارة المديونية، وتؤشر درجة تمويل المنظمة من خلال الدين للغير أو عملية التوازن بين الملكية والديون.
 - هـ. نسب سوق الأوراق المالية، وهي مجموعة النسب المخصصة لقياس قدرة المنظمة على تحقيق أداء عالي يرفع من القيمة السوقية لأسهمها.

الدراسات السابقة العربية والأجنبية:

(أ) العربية:

- **دراسة (البستاني، 2005) بعنوان "القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز".** هدفت الدراسة إلى القياس والإفصاح المحاسبي واقتراح مجموعة من النماذج في الشركة عينة البحث وتحليل العلاقة بين كلف النوعية وبيان تأثيرها على كلف الإنتاج النهائية في الشركة العامة لتعبئة الغاز. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، أبرزها الاعتماد في الشركة عينة البحث طريقة التوزيع التنازلي في توزيع كلف الأقسام الخدمية بدلاً من طريقة التوزيع التبادلي ولذلك فإن أغلب عناصر كلف النوعية تظهر ضمن كلف النوعية وليست جميعها. و عدم ظهور عناصر كلف النوعية في السجلات المالية للشركة بشكل منفصل وغيرها وغير مدرجة في الدليل المحاسبي وليست جميعها. وتتمثل عناصر كلف النوعية بالشركة عينة البحث بكلف (الصنع، والتقويم، والفشل الداخلي) ولا توجد معلومات عن كلف الفشل الداخلي. ولا توجد أسس قياس محاسبي معتمدة لقياس كلف النوعية بالشركة. ولا يوجد نظام

واضح للإفصاح عن كلف النوعية وقياسها بالشركة. ولا تتضمن القوائم المالية للشركة أية معلومات عن كلف النوعية أو جهود الإدارة في إجراءات مراقبة النوعية كما يتضمنها التقرير السنوي للإدارة أيضاً.

● **دراسة (استيتية، 2005) بعنوان "تكاليف الجودة وإدارة الجودة الشاملة: دراسة تحليلية عن شركات الأدوية في الأردن".** هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين عناصر إدارة الجودة الشاملة وتكاليف الجودة لمصانع الأدوية وتوزيع التكاليف لهذه المصانع. ومعرفة متوسط تكلفة للجودة للشركات الدوائية الأردنية كنسبة من المبيعات السنوية لها وذلك لمعرفة مدى فاعلية مختلف نشاطات الجودة في هذه الشركات والعمل على خفض قيمة هذه التكاليف وذلك لتحسين مركزها التنافسي وزيادة ربحيتها، بالإضافة على التوزيع الحالي لتكاليف الجودة؛ وإقتراح التوزيع المفضل لتكاليف الجودة. يتألف مجتمع الدراسة من جميع الشركات العاملة في قطاع الصناعة الدوائية في الأردن والبالغ عددها 17 شركة وذلك حسب الإحصائية المتوافرة لدى غرفة صناعة عمان، ولكن الدراسة شملت 16 شركة فقط وتم إستبعاد شركة واحدة لعدم وجود قسم رقابة على الجودة فيها. وإعتمدت الدراسة على أسلوب المسح الشامل لجميع أفراد مجتمع الدراسة، والذين يمثلون في مديري أقسام الجودة في الشركات موضع الدراسة. وقد تم توزيع 16 استبانة على دوائر الجودة في هذه المصانع. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إتزام مصنع الأدوية في الأردن بعناصر إدارة الجودة الشاملة مجتمعة او منفردة وتكاليف الجودة لهذه المصانع.

● **دراسة (ظفاح، 2002) بعنوان "تحليل تكاليف السيطرة النوعية في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة".** هدفت الدراسة إلى تحليل تكاليف السيطرة النوعية في المؤسسات الصناعية. ومن ثم تطوير أنموذج يضم التكاليف المتعلقة بالنوعية ومن ثم تطبيق هذا الانموذج على مؤسسة صناعية لتقدير تكاليف النوعية في المؤسسة. وقد إعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة. وقد تم إختيار شركة بتر للصناعات الهندسية لتطبيق هذه الدراسة وتم إختيار أحد منتجاتها وهو المنتج P25 Iip لتقدير تكاليف النوعية عليه. حيث قام الباحث بتقدير تكاليف الإنتاج للمنتج وذلك من خلال تحليل العمليات والنشاطات الإنتاجية ونشاطات النوعية على خطوط الإنتاج وقياس الزمن الفعلي المستغرق في هذه النشاطات وقد قام الباحث أيضاً بجمع البيانات الواردة في سجلات الشركة المحاسبية من الرواتب والاجور والمصاريف والإستهلاكات وتحليلها ومن ثم تقسيمها على النشاطات لتقدير التكاليف. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن تكاليف التقييم تحتل النسبة الأكبر من بين تكاليف النوعية في حين جاءت تكاليف الفشل بالمرتبة الثانية، حيث أن نسبة الفشل الداخلي والخارجي كما بلغت 45%، وهي أقل من نسبة تكاليف التقييم والتي تساوي 53.5%. اما بالنسبة لتكاليف الوقائية فقد كانت النسبة الأقل من بين هذه النسب.

(ب) الأجنبية:

● **دراسة (Suhansa, 2009) بعنوان " Comparative Analysis of Quality Costs and Organization Sizes in the Manufacturing Environment".** هدفت الدراسة إلى تحليل ومقارنة أنواع تكاليف الجودة بين الشركات متوسطة وصغيرة الحجم والشركات كبيرة الحجم. تكونت عينة الدراسة من 63 مستجيب من مديري الجودة العاملين في الشركات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود إختلافات دالة معنوياً بين تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل

الداخلي بين الشركات متوسطة وصغيرة الحجم والشركات كبيرة الحجم، إلا أنه هناك إختلاف في تكاليف الفشل الخارجي.

● **دراسة (Omurgonulsen, 2009) بعنوان " A research on the measurement of quality costs in the Turkish food manufacturing industry"**. هدفت الدراسة إلى قياس تكاليف الجودة في مصانع الأغذية التركية. بالإضافة إلى إختبار العلاقة بين التكاليف الملائمة والتكاليف غير الملائمة في سبعة مصانع أغذية تركية للفترة ما بين 2000 – 2005. وقد توصلت الدراسة إلى أن التكاليف الملائمة إزدادت بمقدار 1% وأن التكاليف غير الملائمة إنخفضت بنسبة 0.83%، وهو ما يشير إلى أن نموذج تكاليف الجودة التقليدي ملائم من الناحية العملية لقياس تكاليف الجودة.

● **دراسة (Weinstein, et..al, 2009) بعنوان " Costs of quality and maintenance: Improvement approaches"**. هدفت الدراسة إلى تحليل تكاليف جودة الصيانة في منظمات ربحية بالولايات المتحدة الأمريكية. وتم الإعتماد على على نظام تكلفة الصيانة بتحليل تكاليف جودة الصيانة. الذي يساعد على فتح اتصالات بين الإدارة العليا ووظيفة الصيانة. وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام وفر قنوات جديدة للإتصال لتوضيح أفضل الممارسات وتنسيق الجهود في إدارة الجودة وتحسين جودة الصيانة بما يقلل من تكاليف الجودة.

● **دراسة (Omachonu, et..al, 2004) بعنوان " The relationship between quality and quality cost for a manufacturing company"**. هدفت الدراسة إلى إختبار علاقة مكونات تكاليف الجودة (تكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي؛ وتكاليف التقييم، وتكاليف الوقاية). في مدخلات المصانع من المواد الاولية والمكائن. بالإضافة إلى تحليل المتغيرات التي تؤثر على جودة بيئة التصنيع. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين تكاليف التقييم وتكاليف الوقاية وتكاليف الفشل. وأن العلاقة بين تكاليف التقييم وتكاليف الوقاية والجودة إيجابية. وأن تكاليف الفشل ترتبط بشكل سلبي بالجودة. بالإضافة إلى أن عملية التحليل بينت أن هناك علاقة إيجابية بين تكاليف التقييم وتكاليف الوقاية وجودة مدخلات المواد الاولية والمكائن.

● **دراسة (Uyar, 2008) بعنوان " An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies"**. هدفت الدراسة إلى فحص إلى أي مدى تقوم المصانع التركية بتنفيذ نظام تكاليف الجودة. تم توزيع (500) استبانة على الشركات الصناعية في تركيا المسجلة لدى غرفة صناعة اسطنبول في عام 2005. وقد توصلت الدراسة إلى أن ما نسبته 49.5% من الشركات المستجيبة حالياً تقوم بتنفيذ نظام تكاليف الجودة. بالإضافة إلى أن الإعتماد على نظام تكاليف الجودة في هذه المصانع يعمل على معالجة شكاوى العملاء؛ وإنخفاض تكاليف الفشل وزيادة حجم المبيعات.

● **دراسة (Walsh & Antony, 2008) بعنوان " An assessment of quality costs within electronic adverse incident reporting and recording systems: A case study"**. هدفت الدراسة إلى إختبار التحديات التي تواجه تطبيق نظام تكاليف الجودة. بالإضافة إلى تحديد أهم العوامل المهمة لتطبيق نظام تكاليف الجودة. وقد توصلت الدراسة إلى تطبيق نظام تكاليف الجودة يتطلب من المنظمات توعية العاملين لديها باهمية نظام تكاليف الجودة بالإضافة إلى طرق حساب تكاليف الجودة والعمل على تخفيضها.

• **دراسة (Mohandas & Sankaranarayanan, 2008) بعنوان " Cost of Quality Analysis: Driving Bottom-line Performance"**. هدفت الدراسة إلى وصف الجهود المبذولة للتنبؤ بتكاليف الجودة في المصانع والتوجيه المحتمل لهذه التكاليف على الأداء في الهند. وقد توصلت الدراسة إلى أن تخفيض تكاليف الجودة تؤدي إلى تحسين الأداء في المصانع الإنتاجية في مدينة نيودلهي في الهند.

• **دراسة (Vanden & Wing, 2007) بعنوان " Accounting for quality: Issues with modeling the impact of R & D on economic growth and carbon emissions in developing economics"**. هدفت الدراسة إلى وضع نموذج تحليلي لتوضيح الكفاءة والتحسين الناتج عن تبني مضمين محاسبة الجودة. بالإضافة إلى التحسين الحادث نتيجة تبني مضمين الجودة في البحث والتطوير. وقد توصلت الدراسة إلى أن الموازنة بين مضمين محاسبة الجودة ستؤدي إلى تحسين أعمال الشركة وبالتالي منتجاتها بما يحقق أداء عالي للمؤسسة.

• **دراسة (Gilbert & Bell, 2007) بعنوان " The Effectiveness of Test in Controlling Quality Costs: A Conformability Analysis Based Approach"**. هدفت الدراسة إلى إختبار مدى الزيادة في تكاليف الجودة في الأنظمة الإلكترونية في المصانع. بالإضافة إلى تقديم طريقة عملية لإستخدامها في حساب تكاليف الجودة. وقد توصلت الدراسة أن عدم اللجوء إلى طريقة أو نظام معين لحساب تكاليف الجودة سيؤدي إلى زيادة تكاليف الجودة سواء الداخلية منها أو الخارجية بالإضافة إلى زيادة تكاليف التقييم والوقاية لعدم القدرة على تحديد مناطق الخلل.

• **دراسة (Lari, 2004) بعنوان " Measuring the Performance of Processes using cost of quality"**. هدفت الدراسة إلى إقتراح أنموذج لنظام دعم القرار والذي يمكن من حساب وتكامل تكاليف الجودة مع العمليات التشغيلية، بالإضافة إلى استخدام نظام مستند على المعرفة لإتخاذ الاجراءات التصحيحية والتي من خلالها يمكن تحسين أداء المنظمات. أجرت الدراسة على عينة من المصانع في الولايات المتحدة الأمريكية بولاية ميشغان. وقد توصلت الدراسة إلى أن تخفيض تكاليف الجودة يحسن من اداء تلك المصانع المالي والتشغيلي.

• **دراسة (Lin & Johnson, 2004) بعنوان " An exploratory study on accounting for quality management in China"**. هدفت الدراسة إلى تقديم نتائج دراسة مسحية تم القيام بها في بيئة الاعمال الصينية تتعلق بمحاسبة الجودة. وقد تكونت عينة الدراسة من 220 مدير ورئيس قسم مسؤولين عن الجودة في مؤسساتهم. وقد توصلت الدراسة إلى ان هناك إدراك لدى المدراء والمحاسبين الصينيين لاهمية محاسبة الجودة في شركاتهم للنمو والبقاء. وان هناك دعم كبير لتطبيق المبادئ الرئيسية لمحاسبة الجودة في شركاتهم. بالإضافة إلى أن هناك علاقة بين تطبيق محاسبة الجودة والاداء المالي وغير المالي في شركاتهم.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

إن الدراسة الحالية من الدراسات العربية القليلة على حد علم الباحثين التي تتناول تكاليف الجودة، حيث إن معظم الدراسات السابقة قد ركزت على كلف الجودة، بينما إعتمدت هذه الدراسة على كلف الجودة المتعارف عليها وهي كلف الوقاية والتقييم والفشل الداخلي والخارجي. كذلك فقد تناولت هذه الدراسة الدور الذي تلعبه كلف الجودة في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية الاردنية البشرية.

منهجية الدراسة:

تتألف هذه الدراسة من جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري سيتم التطرق إلى معظم الأفكار العلمية ذات العلاقة بالموضوع. أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدت الباحثون على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يهدف من خلاله التعرف على دور تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية الأردنية البشرية. وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي، كما سوف يتبع الباحثين المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع البيانات وتحليلها وإختبار الفرضيات.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع شركات تصنيع الأدوية الأردنية والبالغ عددها (25). أما عينة الدراسة فتكونت من كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركات الأدوية البشرية الأردنية والبالغ عددهم (89). بالإضافة إلى مديري الإنتاج والجودة العاملين في تلك الشركات والبالغ عددهم (50). وتم توزيع الاستبانة المخصصة لتحقيق أهداف الدراسة وتم إسترجاع ما مجمله (75) استبانة من الاستبانة المخصصة للمديرين الماليين والمحاسبين بنسبة بلغت (84%)، وكانت جميعها صالحة للتحليل. أما الاستبانة المخصصة لمديري الإنتاج والجودة فقد استردت بأكملها وكانت جميعها صالحة للتحليل. والجدول (2) يبين المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

يبين الجدول (2) كان لها أثر كبير في فهم أفراد العينة لأسئلة الاستبانة والإجابة عليها بموضوعية وذلك من خلال مدة الخدمة في الوظيفة الحالية والمستوى التعليمي. حيث تبين أن ما نسبته (45%) من أفراد عينة الدراسة من الماليين والمحاسبين هم ممن يحملون درجة البكالوريوس في إختصاصاتهم، فيما تبين ان ما نسبته (56%) من أفراد عينة الدراسة من مديري الإنتاج والجودة يحملون درجة الماجستير في إختصاصاتهم. وهذا يدل على الكفاءة العلمية لأفراد عينة الدراسة. وما يتعلق بمتغير مدة الخدمة في الوظيفة الحالية فقد أظهرت النتائج أن (44%) من مديري المالية والمحاسبين لديهم خبرة عملية في وظائفهم الحالية تتراوح من 5 - أقل من 10 سنوات، وأن ما نسبته (42%) من مديري الإنتاج والجودة تتراوح خبرتهم من 10 سنوات - 15 سنة. وهذا يظهر توزيع أفراد العينة على مستويات الخبرة العملية بشكل جيد. وما يرتبط بمدة الخدمة في الوظيفة الحالية فقد أظهرت النتائج ان (56%) من أفراد عينة الدراسة من مديري الإنتاج والجودة لديهم خبرة تتراوح من 5 ولغاية 15 سنة، وهو ما يؤشر الخبرة الطويلة لهذه الفئة في عملها وهو ما يعكس المستوى المنخفض لمعدلات دوران العمل. وأن (64%) من أفراد عينة الدراسة من المديرين الماليين والمحاسبين لديهم خبرة تتراوح من 5 ولغاية 15 سنة، وهو أيضاً ما يعكس الخبرة الطويلة في المجال المالي والمحاسبي لهذه الفئة وبنفس السياق تؤشر هذه النسبة المستوى المنخفض لمعدلات دوران العمل.

جدول (2)

وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	المديرين الماليين والمحاسبين		مديري الإنتاج والجودة	
			النسبة المئوية (%)	التكرار	النسبة المئوية (%)	التكرار
1	العمر	أقل من 30 سنة	21	16	2	4
		من 30 - 40 سنة	33	25	31	62
		من 41 - 50 سنة	37	28	14	28

6	3	9	6	51 سنة فأكثر		
-	-	-	-	ثانوية عامة فما دون	المستوى التعليمي	2
-	-	11	8	دبلوم كلية مجتمع		
26	13	45	34	بكالوريوس		
16	8	17	13	دبلوم عالي		
56	28	24	18	ماجستير		
2	1	3	2	دكتوراه		
38	19	21	16	أقل من 5 سنوات		
18	9	44	33	من 5 - أقل من 10 سنوات		
38	19	20	15	من 10 سنوات - 15 سنة		
6	3	15	11	15 سنة فأكثر		
12	6	11	8	أقل من 5 سنوات	مدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية	4
2	10	41	31	من 5 - أقل من 10 سنوات		
56	28	35	26	من 10 سنوات - 15 سنة		
12	6	13	10	15 سنة فأكثر		

أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات:

لغرض الحصول على البيانات والمعلومات لتنفيذ مقاصد الدراسة، تم اعتماد الأدوات الآتية:

1. المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من الدراسات، والمقالات، والرسائل الجامعية، والكتب العلمية الاجنبية والعربية المتخصصة بموضوع الدراسة.

2. الاستبانة، وهي أداة قياس تم الإعتماد في تصميمها على آراء مجموعة من الكتاب والباحثين في مجال الموضوع للحصول على البيانات الأولية والثانوية اللازمة لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة، وروعي فيها جعل التابع واعياً لهدفها، ومكوناتها، ودقتها، ووضوحها، وتجانسها، ووحدة اتجاه حركة المقياس ونوعه بالشكل والطريقة التي تخدم أهداف وفرضيات الدراسة، ولغرض تحقيق اهداف الدراسة فقد تم القيام بتطوير استبانتين، خصصت الاولى لمدراء الإنتاج والجودة، فيما كانت الثانية لمديري المالية والمحاسبين. وتضمنتا أسئلة ذات اختيارات متعددة وقد وقعت الاستبانة المتعلقة بمديري الإنتاج والجودة في جزأين، هما: (أولاً) بين القسم الأول متغيرات تتعلق بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من خلال (4) فقرات، والمتضمنة (العمر؛ والمستوى التعليمي، ومدة الخدمة في الوظيفة الحالية؛ ومدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية).

(ثانياً) بين القسم الثاني الأسئلة ذات العلاقة بتكاليف الجودة عبر (4) أبعاد رئيسة لقياسها و (29) سؤالاً.

أما ما يتعلق بالاستبانة المخصصة لمديري المالية والمحاسبين فقد تكونت من جزأين أيضاً، الاول منها تعلق بالخصائص الديمغرافية من خلال (العمر؛ والمستوى التعليمي، ومدة الخدمة في الوظيفة الحالية؛ ومدة الخدمة في شركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية). والثاني إرتبط بالأداء المالي عبر (4) أبعاد رئيسة لقياسها و (14) سؤالاً.

وإتخذ مقياس تكاليف الجودة الشكل التالي:

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
5	4	3	1

فيما إتخذ مقياس الاداء المالي الشكل التالي:

أكثر من 30%	من 21 - 30%	من 11 - 20%	من 1 - 10%	أقل من 1%
مرتفع جداً	مرتفع	متوسط	منخفض	منخفض جداً

أي أنه إذا كان معدل الزيادة أكثر من 30% وعلى سبيل المثال بمعدل العائد على الإستثمار فهذا يشير إلى

أن درجة الزيادة كانت بشكل مرتفع جداً.

المعالجة الإحصائية المستخدمة:

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها سوف يقوم الباحثين باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار الاتساق الداخلي Cronbach Alpha للتحقق من ثبات الاستبانة
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة ومعرفة الأهمية النسبية.
- اختبار T لعينتين مستقلتين غير مترابطتين.
- مستوى الأهمية، الذي تم تحديده طبقاً للمقياس الآتي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبيدول} - \text{الحد الأدنى للبيدول}}{\text{عدد المستويات}}$$

$$1.33 = \frac{4}{3} = \frac{1 - 5}{3}$$

وبذلك تكون الأهمية المنخفضة من 1 - أقل من 2.33

والأهمية المتوسطة من 2.33 - 3.66

والأهمية المرتفعة من 3.67 فأكثر.

صدق أداة الدراسة وثباتها:

أ) الصدق الظاهري:

تطلب التحقق من الصدق الظاهري للمقياس الاستعانة بالمحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية المتخصصين في علوم المحاسبة والإدارة، بقصد الإفادة من خبرتهم في اختصاصاتهم، مما جعل المقياس أكثر دقة وموضوعية في القياس.

ب) ثبات أداة الدراسة:

من أجل البرهنة على أن الاستبانة تقيس العوامل المراد قياسها، والتثبت من صدقها، لجأ الباحثين إلى إجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس، حيث تم تقييم تماسك المقياس بحساب Cronbach Alpha. حيث

أن أسلوب كرونباخ ألفا يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، إضافة لذلك فإن معامل Alpha يزود بتقدير جيد للثبات. وللتحقق من ثبات أداة الدراسة بهذه الطريقة، طبقت معادلة Cronbach Alpha على درجات أفراد عينة الثبات. وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة لـ Alpha لكن من الناحية التطبيقية يعد ($\text{Alpha} \geq 0.60$) معقولاً في البحوث المتعلقة بالإدارة والعلوم الإنسانية (Sekaran, 2003). انظر الجدول (3).

الجدول (3)

معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)

الرقم	البعد	قيمة ألفا (α)
1	تكاليف الوقاية	76.6
2	تكاليف التقييم	69.1
3	تكاليف الفشل الداخلي	74.4
4	تكاليف الفشل الخارجي	83.3
تكاليف الجودة		91.3
1	العائد على الاستثمار	73.7
2	العائد على حق الملكية	72.9
3	هامش الربح من العمليات	77.6
4	مجمّل الربح المتحقق	73.8
الأداء المالي		79.9
الاستبانة ككل		86.3

وتدل معاملات الثبات هذه على تمتع الأداة بصورة عامة بمعامل ثبات عالٍ على قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة وفقاً لـ (Sekaran, 2003). حيث يتضح من الجدول (3) أن أعلى معامل ثبات أبعاد الاستبانة الأولى حققته تكاليف الفشل الخارجي بقيمة (83.3)، يليه مباشرة تكاليف الوقاية بقيمة (76.6). فيما يلاحظ أن أدنى قيمة للثبات بالاستبانة الأولى كانت لتكاليف التقييم بقيمة (69.1). أما ما يتعلق بالاستبانة الثانية فقد كانت أعلى قيمة للثبات لبعد هامش الربح من العمليات بقيمة (77.6) وأدنى قيمة كانت لبعد العائد على حق الملكية بقيمة (72.9) وهو ما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الاستبانة نتيجة تطبيقها.

نتائج التحليل واختبار الفرضيات:

الإجابة عن أسئلة الدراسة:

السؤال الأول: ما مستوى جودة التصنيع في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية؟ لاجابة عن هذا السؤال قام الباحثين بتجزئته إلى مجموعة من الاسئلة الفرعية:

السؤال الفرعي الأول: ما مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية؟

للاجابة عن هذا السؤال لجأ الباحثين إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (4).

جدول (4): مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الأدوية الأردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف الوقاية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
1	تعنى إدارة الشركة أهمية تكاليف تجهيز وتنفيذ برامج التدريب المتعلقة بالجودة	4.19	0.61	3	مرتفعة
2	تهتم إدارة الشركة بتكاليف صيانة ومعايرة أجهزة القياس والإختبار للحفاظ على دقتها	4.19	0.65	3	مرتفعة
3	تؤكد إدارة الشركة على تكاليف دراسات قدرات العمليات الإنتاجية	4.28	0.63	1	مرتفعة
4	تلتزم إدارة الشركة بمبدأ تخطيط التفويض للعمليات الإنتاجية والمنتجات	4.23	0.53	2	مرتفعة
5	تؤكد إدارة الشركة أن منتجاتها مطابقة لإحتياجات فئات المتعاملين	4.09	0.72	4	مرتفعة
6	تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر	3.47	1.09	8	متوسطة
7	تقيم إدارة الشركة تكاليف الجودة لدى الموردين بشكل مستمر	3.79	0.87	6	مرتفعة
8	تهتم إدارة الشركة بتقييم تنفيذ النشاطات في خطتها الشاملة للجودة	3.85	0.83	5	مرتفعة
9	تدعم الإدارة العليا للشركة تكاليف برامج ضمان الجودة وبشكل مستمر	3.65	0.83	7	متوسطة
		3.97	0.45	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يشير الجدول (4) الى مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.47 - 4.28)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية البالغ (3.97). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "تؤكد إدارة الشركة على تكاليف دراسات قدرات العمليات الإنتاجية" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.28) وانحراف معياري بلغ (0.63) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "تقوم إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر" على المرتبة الثامنة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري بلغ (1.09) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية مرتفعاً. ويرى الباحثون أن هذا مؤشراً واضحاً ومن خلال إستجابات أفراد عينة الدراسة ان هناك إهتمام عالي بتكاليف الوقاية في شركات صناعة الادوية البشرية في الاردن حيث أن شركات تصنيع الادوية مجتمع الدراسة تتحاشى حدوث مشاكل الجودة في المنتجات من خلال الإنفاق لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات.

السؤال الفرعي الثاني: ما مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأ الباحثين إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (5).

جدول (5): مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف التقييم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
10	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تفتيش واختبارات المواد المشتراة والتي ستدخل في عملية التصنيع وذلك لضمان مطابقتها للمواصفات المحددة	3.63	0.96	4	متوسطة
11	تعتمد إدارة الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الإنتاجية	4.01	0.53	1	مرتفعة
12	تقوم الإدارة العليا في الشركة بتحديد تكاليف الفحص النهائي للمنتجات قبل القيام بعملية توريدها	3.88	0.77	2	مرتفعة
13	تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الإطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة	2.85	1.05	6	متوسطة
14	تهتم إدارة الشركة بتكاليف تجميع ومعالجة بيانات التفتيش والاختبار التي تستخدم لتقييم العمل	3.68	0.93	3	مرتفعة
15	تتحمل الشركة التكاليف المتعلقة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها	3.44	0.99	5	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.58	0.56		

يشير الجدول (5) الى مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (2.85 - 4.01)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية البالغ (3.58). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "تعتمد الإدارة في الشركة على الأساليب الإحصائية لتحديد تكاليف التفتيش خلال العمليات الإنتاجية" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.01) وإنحراف معياري بلغ (0.53) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والإنحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "تؤكد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الإطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة" على المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي (2.85) وإنحراف معياري بلغ (1.05) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والإنحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية متوسطاً. وهو ما يشير إلى أن الشركات مجتمعة الدراسة تعي أهمية هذا النوع من التكاليف إلا انها لا تقوم بتطبيقه بشكل كبير حيث ان إدارة هذه الشركات لا تهتم بشكل كبير بالتكاليف المخصصة للتفتيش على المواد الاولية، بالإضافة إلى انها لا تتحمل تكاليف الوحدات المعيبة أثناء عملية الشحن.

السؤال الفرعي الثالث: ما مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية؟
 للإجابة عن هذا السؤال لجأ الباحثين إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (6).

جدول (6): مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
16	قدّرت إدارة الشركة عدد الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة والتي لم تتمكن من معالجتها	3.84	0.72	3	مرتفعة
17	حدّدت إدارة الشركة تكلفة كل وحدة من الوحدات التالفة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	3.80	0.64	4	مرتفعة
18	حدّدت إدارة الشركة عدد الوحدات المعيبة والمنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة والتي تم إعادة تصنيعها	3.80	0.70	4	مرتفعة
19	قدّرت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة	3.53	0.86	7	متوسطة
20	قدّرت إدارة الشركة تكاليف الخردة والإصلاح نتيجة التوريدات والمنتجات غير المطابقة الواردة من الموردين	3.69	0.77	6	مرتفعة
21	قامت إدارة الشركة بتحليل تكاليف الفشل نتيجة القيام بعملية التخزين	4.20	0.57	1	مرتفعة
22	قدّرت إدارة الشركة تكلفة بيع المنتجات بسعر أقل نتيجة لإحتوائها على عيب أو أكثر	3.96	0.53	2	مرتفعة
23	قامت إدارة الشركة بتقدير تكلفة إعادة الفحص والتفتيش للمنتجات التي تم إعادة إنتاجها وإعادة فحصها وإختبارها	3.79	0.78	5	مرتفعة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.83	0.42		

يشير الجدول (6) الى مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.53 - 4.20)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية البالغ (3.83). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "قامت إدارة الشركة بتحليل تكاليف الفشل نتيجة القيام بعملية التخزين" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.20) وانحراف معياري بلغ (0.57) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "قدّرت إدارة الشركة تكلفة إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة" على المرتبة السابعة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.53) وانحراف معياري بلغ (0.86) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف الفشل الداخلي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية مرتفعاً. وهو طبيعي حيث ان الإهتمام بتكاليف الفشل الداخلي يمكن الشركات مجتمع الدراسة من تشخيص العيوب في المواد الأولية الموردة لها من قبل مختلف الموردين أو الذين تتعامل معهم وهو ما يعكس بالنتيجة النهائية على رضا العملاء ممن يستخدمون منتجات هذه الشركات وبالتالي التأثير على الأداء المالي.

السؤال الفرعي الرابع: ما مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية؟
للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثون إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (7).

جدول (7): مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية

الرقم	مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
24	تلتزم الشركة بتحمل تكاليف إستقبال وتبديل المنتجات المعيبة المرتجعة من المتعاملين خلال فترة الضمان	3.68	0.84	4	مرتفعة
25	تتحمل الشركة تكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات التي تم بيعها للمتعاملين	3.65	0.91	5	متوسطة
26	تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين وذلك بسبب وجود عيوب فيها	4.31	0.72	1	مرتفعة
27	تتحمل الشركة تكلفة إرضاء المتعاملين عند حدوث مشكلات تتعلق بالمنتج	3.97	0.93	3	مرتفعة
28	تتحمل الشركة كافة التكاليف المنفقة بعد شحن المنتجات المعيبة إلى المتعاملين	4.01	0.80	2	مرتفعة
29	تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعيبة	3.64	0.90	6	متوسطة
		3.88	0.62	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يشير الجدول (7) الى مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.64 - 4.31)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية البالغ (3.88). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "تلتزم الشركة بمعالجة المنتجات المعيبة عند استلامها من قبل المتعاملين وذلك بسبب وجود عيوب فيها" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري بلغ (0.72) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "تتحمل الشركة كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعيبة" على المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.64) وانحراف معياري بلغ (0.90) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة تكاليف الفشل الخارجي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية مرتفعاً. وهذا أيضاً وارد لان الإهتمام بتكاليف الفشل الخارجي جزء لا يتجزأ من اهتمام الشركات الصناعية او الخدمية بتكاليف الجودة حيث أن الإهتمام العالي بهذا النوع من التكاليف يحسن من سمعة الشركة على المدى البعيد من حيث الاستخدام لمنتجاتها. وبما ينعكس إيجاباً على أداء هذه الشركات المالي.

السؤال الثاني: ما مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي في السنوات الثلاث الاخيره

(2006؛ 2007؛ 2008)؟ للإجابة عن هذا السؤال قام الباحثون بتجزئته إلى مجموعة من الاسئلة الفرعية:

السؤال الفرعي الاول: ما مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على

الإستثمار في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأ الباحثون إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (8).

جدول (8)

مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على الإستثمار في السنوات الثلاث
الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث العائد على الإستثمار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
1	احرزت الشركة تغيراً ايجابياً في معدل العائد على الإستثمار	3.62	1.18	5	متوسطة
2	حققت الشركة معدل عائد على الإستثمار يتجاوز فيه الشركات المنافسه	4.08	0.67	1	مرتفعة
3	اذا لم يكن هناك تغير ايجابي خلال الاعوام الثلاث فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على الإستثمار	4.04	0.53	2	مرتفعة
4	ان صافي الأرباح بعد الضرائب للشركة حقق زيادة	3.76	0.87	4	مرتفعة
5	تقدر خسائر الشركة خلال الاعوام الثلاث المذكوره	3.86	0.73	3	مرتفعة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.87	0.49		

يشير الجدول (8) الى مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على الإستثمار في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.62 - 4.08)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على الإستثمار في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.87). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "حققت الشركة معدل العائد على الإستثمار يتجاوز فيه الشركات المنافسه" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري بلغ (0.67) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "احرزت الشركة تغيراً ايجابياً في معدل العائد على الإستثمار" على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.62) وانحراف معياري بلغ (1.18) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على الإستثمار في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفعاً. وهذا طبيعي حيث ان الاهتمام بتكاليف الجودة يعد مؤشراً نحو تحسين الاداء المالي وهو ما عكسته قيم المتوسطات الحسابية فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار من وجهة نظر عينة الدراسة.

السؤال الفرعي الثاني: ما مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثون إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (9).

جدول (9):

مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث
الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث العائد على حق الملكية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
6	احرزت الشركة تغير ايجابي في معدل العائد على حق الملكية	4.06	0.68	1	مرتفعة
7	حققت الشركة معدل عائد على حق الملكية يتجاوز فيه الشركات المنافسه	3.92	0.80	2	مرتفعة
8	اذا لم يكن هناك تغير ايجابي خلال الاعوام الثلاث فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على حق الملكية	3.62	0.85	3	متوسطة
		3.87	0.65	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يشير الجدول (9) الى مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.62 - 4.06)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.87). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "احرزت الشركة تغير ايجابي في معدل العائد على حق الملكية بنسبة" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.06) وإنحراف معياري بلغ (0.68) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والإنحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "اذا لم يكن هناك تغير ايجابي خلال الاعوام الثلاث فما نسبة تراجع الشركة في معدل العائد على حق الملكية" على المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.62) وإنحراف معياري بلغ (0.85) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والإنحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفعاً. وهذا دليل على أن الشركات مجتمع الدراسة تهتم بتكاليف الجودة حيث أن الإهتمام بهذه التكاليف حسن من مستوى العائد على حقوق الملكية ولذلك ظهر مستوى العائد على حقوق الملكية من وجهة نظر الشركات مجتمع الدراسة مرتفعاً.

السؤال الفرعي الثالث: ما مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأت الباحثون إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (10).

جدول (10):

مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات
الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث هامش الربح من العمليات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
9	احرزت الشركة تغير ايجابي في هامش الربح من العمليات بنسبة	3.90	0.95	1	مرتفعة
10	حققت الشركة هامش ربح من العمليات تتجاوز فيه الشركات المنافسة بنسبة	3.72	0.76	2	مرتفعة
11	اذا لم يكن هناك تغير ايجابي خلال الاعوام الثلاث فما نسبة تراجع الشركة في هامش الربح من العمليات	3.32	0.94	3	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.65	0.69		

يشير الجدول (10) الى مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.32 - 3.90)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.65). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "احرزت الشركة تغير ايجابي في هامش الربح من العمليات" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري بلغ (0.95) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "اذا لم يكن هناك تغير ايجابي خلال الاعوام الثلاث فما نسبة تراجع الشركة في هامش الربح من العمليات" على المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.32) وانحراف معياري بلغ (0.94) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) متوسطاً. وهذا بديهي حيث أن زيادة الرقابة على تكاليف الجودة يؤدي إلى الإنفاق المتزايد من التكاليف الكلية وهو ما ينعكس على مقدار الربح التشغيلي من العمليات للشركات.

السؤال الفرعي الرابع: ما مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)؟

للإجابة عن هذا السؤال لجأ الباحثون إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (11).

جدول (11):

مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)

الرقم	مستوى الأداء المالي من حيث مجمل الربح المتحقق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	الأهمية
12	أحرزت الشركة تغير إيجابي في مجمل الربح المتحقق بنسبة	4.04	0.53	1	مرتفعة
13	حققت الشركة مجمل ربح تتجاوز فيه الشركات المنافسة بنسبة	3.86	0.73	3	مرتفعة
14	إذا لم يكن هناك تغير إيجابي خلال الأعوام الثلاث فما نسبة تراجع الشركة في مجمل الربح المتحقق	3.92	0.80	2	مرتفعة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.94	0.52		

يشير الجدول (11) الى مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الاردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008)، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لها بين (3.86 - 4.04)، بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام لمستوى أداء شركات صناعة الأدوية الاردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) البالغ (3.94). حيث جاءت الفقرة التي تنص على "أحرزت الشركة تغير إيجابي في مجمل الربح المتحقق" في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي (4.04) وإنحراف معياري بلغ (0.53) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. فيما حصلت فقرة "حققت الشركة مجمل ربح تتجاوز فيه الشركات المنافسة" على المرتبة الثالثة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.86) وإنحراف معياري بلغ (0.73) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام. وبشكل عام يتبين أن مستوى أداء شركات صناعة الأدوية الاردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفعاً. ويرى الباحثين أن هذه النتيجة منطقية، وذلك بسبب أن الإهتمام بتكاليف الجودة على المدى البعيد سيزيد من مستوى الرضا لدى المتعاملين مع الشركات وبالتالي زيادة الحصة السوقية لها، وهو ما ينعكس على إجمالي الربح المتحقق.

إختبار فرضيات الدراسة:

عمل الباحثين في هذا الجانب على اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية، حيث تركزت مهمة هذه الفقرة على اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام إختبار الإنحدار البسيط والمتعدد، وذلك كما يلي:

الفرضية الرئيسية:

"لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار T لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (12).

جدول (12)

دور تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الارتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	تكاليف الجودة	3.82	0.447	0.814	0.000
	الاداء المالي	3.83	0.423		

يوضح الجدول (12) دور تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (81.4%). كما بلغت قيمة T المحسوبة (34.180) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة T الجدولية البالغة (1.980). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

وللتحقق من دور كل متغير من متغيرات تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، تم تقسيم الفرضية الرئيسة إلى أربعة فرضيات فرعية، وتم استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين لاختبار كل فرضية فرعية على حدة، وكما يلي:

HO₁₋₁: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (13).

جدول (13)

دور تكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الارتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية	تكاليف الوقاية	3.97	0.450	0.731	0.000

			0.423	3.83	الاداء المالي	في المملكة الأردنية الهاشمية
--	--	--	-------	------	---------------	------------------------------

يوضح الجدول (13) دور تكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (0.731). كما بلغت قيمة T المحسوبة (13.081) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة T الجدولية البالغة (1.980). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الأولى، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

HO₁₋₂: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار T لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (14).

جدول (14)

دور تكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	معامل الارتباط	Sig.* مستوى الدلالة
دور تكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية	3.58	0.560	23.103	79.501	0.000
	3.83	0.423			

يوضح الجدول (14) دور تكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (79.501). كما بلغت قيمة T المحسوبة (23.103) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة T الجدولية البالغة (1.980). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الثانية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

HO₁₋₃: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (15).

جدول (15)

دور تكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

Sig.* مستوى الدلالة	معامل الارتباط	T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
0.000	75.115	17.360	0.420	3.83	تكاليف الفشل الداخلي
			0.423	3.83	الاداء المالي

يوضح الجدول (15) دور تكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الارتباط (75.115). كما بلغت قيمة T المحسوبة (17.360) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة T الجدولية البالغة (1.980). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الثالثة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

HO₁₋₄: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار **T** لعينتين مستقلتين للتحقق من الدور المحتمل لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، وكما هو موضح في الجدول (16).

Copy Rights

جدول (16)

دور تكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

Sig.* مستوى الدلالة	معامل الإرتباط	T المحسوبة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
0.000	0.747	11.331	0.620	3.88	تكاليف الفشل الخارجي
			0.423	3.83	الاداء المالي

يوضح الجدول (16) دور تكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود دور ذي دلالة إحصائية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية، إذ بلغ معامل الإرتباط (0.747). كما بلغت قيمة T المحسوبة (11.331) وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة T الجدولية البالغة (1.980). وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الفرعية الرابعة، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05)

والجدول (17) يلخص نتائج إختبار فرضيات الدراسة.

جدول (17)

ملخص نتائج إختبار الفرضيات

نتيجة الفرضية الصفرية	نتيجة إختبار الفرضيات الإحصائية		الفرضية
	T الجدولية	T المحسوبة	
رفض	1.980	34.180*	الرئيسية: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية
رفض	1.980	13.081*	الفرعية الأولى: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية
رفض	1.980	23.103*	الفرعية الثانية: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

رفض	1.980	17.360*	الفرعية الثالثة: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية
رفض	1.980	11.331*	الفرعية الرابعة: لا يوجد دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية

* يكون الدور دال عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) فأقل

مناقشة النتائج والتوصيات:

النتائج:

هدفت الدراسة الحالية إلى بيان دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ؛ وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ؛ وتكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي في شركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية.

وقد أثارت الدراسة جملة من التساؤلات وقدمت أيضا فرضيات، وتوصلت إلى عدة نتائج ساهمت في حل مشكلة الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها وفرضياتها، ويحاول الباحثين هنا الإشارة إلى أبرز هذه النتائج:

1. أن مستوى جودة تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية مرتفعاً. وهذا يؤكد أن تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي والمرتبطة بالحد من معدل العيوب في المنتجات تلعب دوراً رئيساً في تحقيق التفوق للشركات عينة الدراسة وهو ما يعكس أن الشركات عينة الدراسة تلتزم بمبدأ التفقيش للعمليات الإنتاجية ومنتجاتها. بالإضافة إلى أن الشركات مجتمع الدراسة تقوم بتحديد تكاليف الفحص النهائي قبل عملية التوريد.
2. أن مستوى جودة تكاليف التقييم في شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية متوسطاً، وهو ما يبين ان الشركات مجتمع الدراسة تهتم بتكاليف التقييم إلا ان إهتمامها لا يكون بكل جزئياتها مثل التكاليف المتعلقة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها.
3. أن مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على الإستثمار في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفعاً.
4. أن مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث العائد على حق الملكية في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفعاً.
5. أن مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث هامش الربح من العمليات في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) متوسطاً.
6. أن مستوى أداء شركات صناعة الادوية الاردنية البشرية المالي من حيث مجمل الربح المتحقق في السنوات الثلاث الاخيرة (2006؛ 2007؛ 2008) مرتفعاً.
7. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05).

8. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الوقاية في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05).
9. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف التقييم في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05).
10. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الداخلي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05).
11. وجود دور ذي دلالة معنوية لتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الأردنية الهاشمية عند مستوى دلالة (0.05).

التوصيات:

وفقاً للنتائج التي تم التوصل إليها من الإطار النظري للدراسة وكذلك من واقع التحليل الإحصائي للبيانات، تم الخروج بالتوصيات الآتية:

1. **التوصيات المتعلقة بتكاليف الوقاية**، ويتم من خلال إهتمام إدارة الشركة بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر، ودعم الإدارة العليا للشركة لتكاليف برامج ضمان الجودة وبشكل مستمر.
2. **التوصيات المتعلقة بتكاليف التقييم**، ويتم من خلال إهتمام إدارة الشركات بتكاليف تفتيش وإختبارات المواد المشتراة والتي ستدخل في عملية التصنيع وذلك لضمان مطابقتها للمواصفات المحددة؛ وتأكيد إدارة الشركة على حساب تكاليف تقييم المخزون بهدف الإطمئنان على عدم هبوط قيمة المنتجات المخزنة؛ وتحمل الشركة التكاليف المرتبطة بمنع الوحدات المعيبة قبل شحنها.
3. **التوصيات المتعلقة بتكاليف الفشل الداخلي**، ويتم من خلال قيام إدارة الشركة والمسؤولين المخولين بتقدير تكاليف إعادة تصنيع كل وحدة من الوحدات المنتجة.
4. **التوصيات المتعلقة بتكاليف الفشل الخارجي**، ويتم من خلال:
 - تحمل الشركة لتكاليف إدارة الشكاوي بسبب وجود عيوب في المنتجات المباعة.
 - قيام الشركة بتحمل كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملين عند استلام المنتجات المعيبة.
5. **كما يوصي الباحثين:**
 - بإجراء المزيد من الدراسات فيما يتعلق بتكاليف الجودة في المملكة الاردنية الهاشمية في قطاعات أخرى.
 - اجراء دراسة تتعلق بأثر تكاليف الجودة على تحقيق التفوق المالي في الجامعات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو نبعة، عبد العزيز ؛ وفوزية، مسعد، (1998)، "إدارة الجودة الشاملة: المفاهيم والتطبيقات"، مجلة الإداري، السنة 20، العدد 74:ص 69 – 93.

2. استيتية، ديمه مصطفى اكرم، (2005)، "تكاليف الجودة الشاملة وإدارة الجودة الشاملة: دراسة تحليلية عن شركات الأدوية في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان: الأردن.
3. البستاني، شذى محمد رضا حسين، (2005)، "القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز"، رسالة ماجستير غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد .
4. البليسي، بدرية المعزز عبد الكريم، (2000)، "إدارة الجودة الشاملة والأداء: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف التجارية في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان: الأردن، الجامعة الأردنية.
5. بن عبود، علي أحمد، (2003)، "إدارة الجودة الشاملة: مدخل متكامل لتطوير الأداء بالدوائر المحلية بحكومة دبي"، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، القاهرة: جمهورية مصر العربية، جامعة عين شمس.
6. جاريسون، ري أتش؛ ونورين، أيريك، (2002)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة: زايد، محمد عصام الدين، دار المريخ للنشر، الرياض: المملكة العربية السعودية.
7. جودة، محفوظ أحمد، (2004)، "إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن
8. الحربي، عوض سالم؛ والكحلوت، زياد، (2005)، "تكاليف الجودة وطرق قياسها"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الوطني الأول للجودة المعنون بـ "السعي نحو الإتقان والتميز"، المملكة العربية السعودية.
9. الدرادكه، مأمون، وآخرون، (2001)، "إدارة الجودة الشاملة"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.
10. الزيدي، منى فالح بدر، (2005)، "دراسة تحديد وقياس تكاليف الجودة لأغراض التخطيط بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل: العراق.
11. السقاف، حامد عبد الله، (1995)، "المدخل الشمولي والسريع لفهم وتطبيق إدارة الجودة الشاملة"، الخبر: مكتبة المجمع، المملكة العربية السعودية.
12. السيد، شذى محمد رضا حسين، (2009)، "محاسبة الجودة"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.
13. ظلفاح، إبراهيم، (2002)، "تحليل تكاليف السيطرة النوعية في المؤسسات الصناعية: دراسة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، أربد: الأردن.
14. عباس، علي، (1994)، "الإدارة المالية"، الطبعة الأولى، زهران للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن.
15. عقيلي، عمر وصفي، (2001)، "مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة: وجهة نظر"، الطبعة الأولى، عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
16. الكبراتي، حنان صبحت عبدالله، (2005)، "إستعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، بغداد: العراق.
17. الكبسي، عبد الرزاق عبد العزيز، (1995)، "تحليل وتقييم كفاءة الأداء: دراسة ميدانية في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.
18. كوهين، ستيفين؛ براند، رونالد، (1997)، "إدارة الجودة الكلية في القطاع الحكومي"، ترجمة عبد الرحمن بن أحمد هيجان، الرياض: معهد الإدارة العامة.

19. المحمود، صالح عبد الرحمن؛ ورزق، محمود عبد الفتاح، (2006)، "مدخل إدارة الكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد"، *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية والإدارية*، المجلد السادس، العدد الثاني.

20. المسعودي، حيدر علي، (2010)، "إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

21. النعيمي، محمد عبد العال؛ وصويص، راتب جليل؛ صويص، (2008)، "إدارة الجودة المعاصرة"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

22. هلال، محمد عبد الغني حسن، (1999)، "مهارات إدارة الأداء: معايير وتطبيقات الجودة في الأداء"، الطبعة الثانية، القاهرة: مركز تطوير الأداء والتنمية.

23. يوسف، محمد محمود، (1994)، "محاسبة التكاليف: المجلد الأول"، دار الحكمة للطباعة والنشر، الدوحة: قطر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Certo, Samuel C., Paul Peter, J., & Otten Smeyer, Edward, (1995), "The Strategic Management Process", 3rd-Ed, Prentice-USA, Austen Press, Irwin Inc.
2. Drury, Colin, (2003), "cost and management accounting: an introduction", fifth edition business press Thomson learning great britain.
3. Drury, Colin, (2000), "management and cost accounting", fifth edition business press Thomson learning.
4. Foster, G., (1986), "Financial Statement analysis", 2nd ed., prentice – Hall, Inc.
5. Freeman, R. E., (1994), "Strategic Management", Boston Pitman Pub. Inc.
6. Garvin, David A., (1988), "Managing Quality", New York, the Free Press.
7. Glodston, David, (1988), "Venture Capital Investing", New Jersey, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
8. Hilton, Ronald, (2008), "management accounting", third edition, The Mc Graw – Hill companies Inc.
9. Hilton , Ronald , Maher, Micheal and selto Frank , (2003) " cost management strategies for business decision " The McGraw-Hill Companies Inc.
10. Hopkins, Willie E., & Hopkins, Shirley A., (1997), "Strategic Planning financial performance relation in banks: A causal examination", (S.R.M.J), Vol. 18, No.8.
11. Horngren, C. T., Foster, G., and Datar, S. M., (2008), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", Prentice-Hall, 12th-Ed.
12. Horngren, C. T., Foster, G., and Datar, S. M., (2000), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", Prentice-Hall, 10th-Ed.
13. Hunt, S., & Morgan, R., (1995),"The Comparative Advantage Theory of Competition", *Journal of Marketing*, Vol.59, April.

14. Jiambalv, James, (2001), "**Management Accounting**", John Wiley and Sons Inc. USA.
15. Juran, J.M. (1994), "The quality trilogy: a universal approach to managing for quality", **Quality Progress**, 19: 19-24.
16. Keown, R., Scott, D., Martin, J., and Petty, J., (1985), "**Basic Financial Management**", 3rd ed., Prentice – Hall, Inc.
17. Lari, Alireza, (2004), "Measuring the Performance of Processes using cost of quality", **Working Paper**: 1851 – 1856.
18. Lin, Z. Jun & Johnson, Stev, (2004), "An exploratory study on accounting for quality management in China", **Journal of Business Research**, 57, 620– 632.
19. Mc Waters, Cherly; Mores Dale and Zimmerman, Jerold, (2001), "**Accounting analysis and interpretation**", second edition, Mc Graw-Hill Companies, Inc New York.
20. Miller, A. Dess, G.,(2006), "**Strategic Management**", USA, 2nd-Ed, Mc Graw-Hill.
21. Mohandas, V.P & Sankaranarayanan, Sankara Raman, (2008), "Cost of Quality Analysis: Driving Bottom-line Performance", **International Journal of Strategic Cost Management** / Winter: 1- 8.
22. Morse, Wayne; Davis James and Hartgraves, AL., (2002), "**Management accounting a strategic approach**", Thomson learning, USA.
23. Muhlemann, Alan; Oakland John and Lockyer Keith, (1992), "**Production and Operations Management**", Pearson Education, Limited England.
24. Omachonu, Vincent K, Sakesun Suthummanon and Norman G. Einspruch, (2004), "The relationship between quality and quality cost for a manufacturing", **International Journal of Quality & Reliability Management company**, Vol. 21, No. 3: 277-290.
25. Omurgonulsen, Mine, (2009), "A research on the measurement of quality costs in the Turkish food manufacturing industry", **Total Quality Management**, Vol. 20, No. 5: 547–562.
26. Ross, E. Joel, (1995), "Total Quality management: text Cases and Readings", second edition St Lucie Press.
27. Smith, G., Arnold, R., and Bizzell, B., (1985), "Business Strategy and Policy", Houghton Mifflin pub.
28. Summers, Donna c. s., (1997), "**Quality Prentice**", Hall Inc. New Jersey, USA.

29. Uyar, Ali, (2008), "An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies", **International Journal of Quality & Reliability Management**, Vol. 25, No. 6: 604-620.
30. Vanden, Fisher & Wing, Karen; Sue, (2007), "Accounting for quality: Issues with modeling the impact of R&D on economic growth and carbon emissions in developing economies", . **Energy Economics**, Nov, Vol. 30 Issue 6: 2771-2784.
31. Vecchio, Robert P., (1995), "**Organizational Behavior**", 3rd ed., Prentice-Hall Press, U.S.A.
32. Venkatraman, N, & Ramanujam, V., (1986), "Measurement of business performance in strategy research: A comparison approaches", (**A.M.R**), Vol. 11, No.4.
33. Waddock, Sandra, & Graves, Samuel, (1997), "The corporate social performance financial performance link", (**S.M.J**), Vol. 18, No.4.
34. Walsh, Kerry & Antony, Jiju, (2008), "An assessment of quality costs within electronic adverse incident reporting and recording systems: A case study", **International Journal of Health Care Quality Assurance**, Vol. 22, No. 3:203-220.
35. Weinstein, Larry; Robert J. Vokurkab and Gregory A. Graman, (2009), "Costs of quality and maintenance: Improvement approaches", **Total Quality Management**, Vol. 20, No. 5: 497–507
36. Wheelen, Thomas L. & Hunger, J. David, (2006), "**Strategic Management and Business Policy** ", Pearson Education Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 10th Ed.
37. Zairi, Mohamed & Baidoun, Samir, (2003), "Understanding the Essentials of total Quality Management A Best Practice Approach:Part 2", **Working Paper** No 03/05, January.