



جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

تكاليف الجودة وتأثيرها على الأداء المالي

"دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية و الخدماتية المدرجة في بورصة

فلسطين خلال الفترة 2015-2021 م "

رزان "محمد سمير" حامد نموره

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1444 هـ / 2023 م

تكاليف الجودة وتأثيرها على الأداء المالي

"دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية و الخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين

خلال الفترة 2015-2021 م"

إعداد:

رزان "محمد سمير" حامد نموره

بكالوريوس محاسبة - جامعة بوليتكنك فلسطين - فلسطين

المشرف: د. كامل أبو كويك

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة والضرائب من معهد الإدارة والاقتصاد-جامعة القدس

1444 هـ / 2023 م



جامعة القدس  
عمادة الدراسات العليا  
برنامج المحاسبة والضرائب


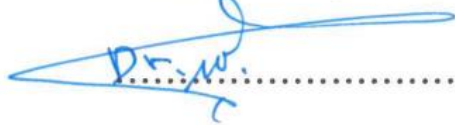
## إجازة الرسالة

تكاليف الجودة وتأثيرها على الأداء المالي  
'دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة  
2015-2021 م "

اسم الطالبة : رزان "محمد سمير" حامد نموره  
الرقم الجامعي : 22011686

المشرف : د. كامل أبو كويك

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ 2023/5/7 من أعضاء لجنة المناقشة المدرجة أسماؤهم  
وتواقيعهم:

1- د. كامل أبو كويك	مشرفاً ورئيساً	التوقيع:	
2- د. أكرم رحال	ممتحناً داخلياً	التوقيع:	
3- د. مجدي الكبيجي	ممتحناً خارجياً	التوقيع:	

القدس - فلسطين

1444هـ - 2023 م

## إهداء

إلى الحُبِّ الأول والسند الأقوى، والمُشجع الذي أشعل نارَ العِلْمِ في داخلي وقادني نحوه بإستمرار،  
إلى العَظِيم أبي .

إلى الحنونة أُمي، التي أضاءت أيامي بدعواتٍ في جَوْفِ الله تطوقني بها رضا وحباً، شُكْرٌ واجدٌ  
لا يكفيك يا حبيبة بل انا كلي ومهما بلغت انجازاتي فهي فِدَاءٌ لك ولا تفي حُبِّك .

إلى فلذة كبدِي التي جعلتني أُمًّا، الصغيرة التي زرعت ضِحكةً بريئةً جَمَلت حياتي، إبنتي عَزَل.

إلى أشقاء الروحِ قَبْلَ الجَسَدِ ، إلى العَضُدِ الذين شدَّ الله وثاقي بهم ، إلى أخي حامد و أخواتي  
سانا، لانا، ليلي، مرح .

إلى زملائي، و صديقاتي وكُل من أضمر في نفسه الود تجاهي .

وأخيراً إلى نفسي، فالحمد لله الذي أعانني وجعل لي الجَلَدَ والقدرة على هذا الإنجاز .

شُكْرًا وإمتناناً و عرفاناً لي ولكل من رافقني في مسيرتي هذه ، أسألُ الله العظيم أن يوفقني لما فيه  
الخيرُ والسداد .

## إقرار:

أقر أنا معدة الرسالة بأنها قدمت لجامعة القدس، استكمالاً لنيل درجة الماجستير، وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة، أو أي جزء منها، لم يقدم لنيل أية درجة عليا لأية جامعة، أو معهد آخر.

التوقيع: Razan.....

الاسم: رزان "محمد سمير" حامد نموره

التاريخ: 2023/5/7 م

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لرفعة متواضعة في العلم وما كنا لنهتدي لهذا لولا أن هدانا الله، وشكراً خالصاً له من عبده الفقير الذي ما سلك طريق العلم إلا بتوفيقه وإمتثالاً لأوامره ، وإلى خاتم رُسُلِهِ وحبيبنا سيد البشرية محمد عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم .

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لجامعتي ومدرسينا عامةً ، وأذكر على وجه الخصوص بحر العلم الذي لم يبخل علينا يوماً بتقديم أي معلومة، الدكتور الإنسان الذي تتحدث أخلاقه وأفعاله عنه في غيابه، الدكتور الفاضل كامل أبو كويك الذي كان موجهاً ومعلماً لي ومشرفاً على رسالتي ، جزاك الله عني وعن كل طلبتك خيراً ، وجعل لك في نقلك العلم لنا رفعةً وبركةً في الدارين .

كما أشكر عضوي لجنة المناقشة الدكتور أكرم رحال ، والدكتور مجدي الكبيجي ، لتفضلهما بتقحيح رسالتي وتزويدها بالملاحظات القيمة التي أثرت الرسالة. وأشكر جميع الجهات التي ساعدتني وساهمت في الحصول على بيانات الدراسة وإجراء التحليل الإحصائي .

## المصطلحات الإجرائية للدراسة :

1. **تكاليف الجودة / Quality Costs**: مجموعة التكاليف التي تنفقها المنشأة لضمان تقديم المنتج إلى المستهلك حسب متطلباته ورغباته, أي تكاليف تقييم مدى مطابفة مواصفات المنتج مع رغبات المستهلك.(سيد احمد، 2020)
2. **تكاليف الوقاية / Prevention Costs (PVC)**: هي التكاليف التي تنفقها الشركة للحيلولة دون إنتاج منتجات أو تقديم خدمات غير مطابقة للمواصفات، أي لمنع حدوث عيوب في الخدمة أو المنتج، والمتعلقة بالأنشطة التي تقلل من أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى المطلوب. (غنمة، 2020)
3. **تكاليف التقييم / Appraisal costs (APC)**: هي تكاليف فحص وتدقيق مستوى جودة الخدمة النهائي وتحديد الفروق بين مواصفات الخدمة المطلوبة والخدمة الذي تم تقديمها فعلا. (غنمة، 2020)
4. **تكاليف الإخفاق في ضبط الجودة**: هي التكاليف التي تنفق بعد اكتشاف عدم تطابق بين المنتج المصنع أو الخدمة المقدمة والمستوى المطلوب الذي قامت الجهة المصنعة أو الجهة المعنية بوضعه مسبقا. (الحمدي، 2022)
5. **تكاليف الفشل الداخلي / Internal failure costs (IFC)**: هي التكاليف الناتجة عن الأنشطة المطلوبة لتصحيح العمليات والمنتجات أو الخدمات المعيبة التي جرى تحديدها قبل وصولها إلى الزبائن. (أبالحبيب, مولاي, و بلوافي، 2021 )
6. **تكاليف الفشل الخارجي / External failure costs (EFC)**: هي التكاليف التي تنفقها الشركة نتيجة عدم مطابقة المنتجات أو الخدمات للمواصفات والمعايير التي تلبى احتياجات العميل ويتم اكتشافها خارج الشركة بعد تقديم المنتج أو الخدمة للعميل وبحيث يقدم المنتج أو الخدمة ذات جودة معيبة للعميل. (غنمة، 2020)
7. **الأداء المالي / Financial Performance**: مدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها في النمو والاستمرارية والربحية بما يؤدي إلى تعظيم ثروة الملاك وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة ضمن القرارات الاستراتيجية التي تتخذها الإدارات التنفيذية في تلك المنشآت (عليوي، 2019)

8. **العائد على الأصول / Return on Assets (ROA)** : هو مؤشر لقياس ربحية الشركة من استثماراتها لموجوداتها في الأنشطة المختلفة , حيث يقيس فاعلية الإدارة على توظيف الموارد المتاحة لديها والتي تمكنها من تحقيق العائد من الأموال التي تحصل عليها من المصادر التمويلية. (الصائغ, ابو احمد , 2019)
9. **العائد على حقوق الملكية / Return on Equity (ROE)** : هو المعدل الذي يحصل عليه الملاك (المساهمون) نتيجة استثمار أموالهم في المنشأة وتحملهم للمخاطر. ( Abedi, 2021)
10. **العائد على السهم / Earnings per share (EPS)** : هو نصيب كل مساهم من ربح الشركة بعد خصم الضرائب. (غنمة، 2020)
11. **القيمة الاقتصادية المضافة / Economic value added (EVA)** : فائض القيمة الذي يتم توليده من الاستثمار أو محفظة الاستثمار وتساوي إلى العائد الإضافي (الفرق بين العائد على الاستثمار وتكلفة الأموال المستخدمة في تمويل هذا الاستثمار) مضروباً في رأس المال المستثمر. (صابر , الصالح , و رمة ، 2018)

## قائمة الإختصارات

Abbreviation	Meaning in English	المصطلح باللغة العربية
ROA	Return On Assets	العائد على الأصول
ROE	Return On Equity	العائد على حقوق الملكية
EPS	Earnings Per Share	العائد على السهم (حصّة السهم من الأرباح)
EVA	Economic Value Added	القيمة الاقتصادية المضافة
PC	Prevention Costs	تكاليف الوقاية (المنع)
AC	Appraisal Costs	تكاليف التقييم
IFC	Internal Failure Costs	تكاليف الفشل الداخلي
EFC	External Failure Costs	تكاليف الفشل الخارجي
ISO	International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للمعايير
PAF	Prevention.Appraisal.Failure	نموذج الوقاية والتقييم والفشل
ABC	Activity Based Costing	نموذج التكاليف على أساس الأنشطة

## ملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تكاليف الجودة ( تكاليف الوقاية, تكاليف التقييم, تكاليف الفشل الداخلي, تكاليف الفشل الخارجي), وأثرها على الأداء المالي المتمثل بالعائد على الأصول, القيمة الاقتصادية المضافة, حصة السهم من الأرباح, العائد على حقوق الملكية للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021) م, والتي شكلت مجتمع الدراسة, بينما شملت عينة الدراسة (19) شركة كان منها (12) شركة صناعية و (7) شركات خدماتية . ولتحقيق أهداف الدراسة , تم استخدام منهج التحليل الكمي القائم على أساس الرجوع الى بيانات السلاسل الزمنية المقطعية (Panel Data).

وكان من أهم نتائج الدراسة : وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على مؤشرات الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين, وعلى ذلك فإنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتكاليف الوقاية على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة, كما يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتكاليف الفشل الخارجي على العائد على الأصول, والقيمة الاقتصادية المضافة, و حصة السهم من الأرباح, والعائد على حقوق الملكية, بينما لا يوجد أثر لتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي على مؤشرات الأداء المالي التي اعتمدت عليها الدراسة, بالإضافة إلى أن أبرز مؤشرات الأداء المالي متأثراً بتكاليف الجودة هي القيمة الاقتصادية المضافة , يليها العائد على حقوق الملكية ثم العائد على الأصول ثم حصة السهم من الأرباح .

بناء على هذه النتائج أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها : توجيه اهتمام الشركات الصناعية والخدماتية الفلسطينية نحو تطبيق نظام الجودة والاهتمام بتكاليف الجودة من حيث القياس والإفصاح في البيانات المالية, بالإضافة إلى حث الشركات الصناعية والخدماتية في فلسطين بضرورة ضبط ورقابة وتقليل تكاليف الفشل الخارجي وذلك لما اظهرته النتائج من وجود أثر سلبي لتكاليف الفشل الخارجي على جميع مؤشرات الأداء المالي التي اعتمدت عليها الدراسة .

الكلمات المفتاحية : تكاليف الجودة , الأداء المالي , الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .

**Quality costs and their impact on financial performance**  
**"An applied study on industrial and service companies listed on the**  
**Palestine Stock Exchange During 2015-2021"**

**Prepared by: Razan (Mohammad Sameer) Hamed Namoura**  
**Supervised by: Dr. Kamel Hussein Mohammad Abu- Kuwiek**

**Abstract**

The study aimed to identify quality costs (Prevention Costs, Appraisal Costs, Internal Failure Costs, External Failure Costs) and their effect on the financial performance (Return on Assets, Economic Value-added, Earning Per Share, Return on Equity) of industrial and service companies listed in Palestine Stock Exchange during the period 2015–2021, which constituted the study population. The sample of study included (19) companies, (12) were industrial companies and (7) service companies. To achieve the aim of the study, a quantitative analysis approach based on cross-sectional time series (panel data) was used.

The most important **results** of the study were: There is a statistically significant effect of quality costs on the indicators of financial performance for industrial and service companies listed in Palestine Stock Exchange, there is a statistically significant positive effect of prevention costs on the financial performance measured through return on equity and economic value-added, there is a statistically significant negative effect of external failure costs on the return on assets, economic value-added, earning per share and return on equity, while there is no statistically significant effect of evaluation costs and internal failure costs on all financial performance indicators on which the study relied. In addition, the most important indicators of financial performance affected by quality costs are economic value-added, followed by return on equity, then return on assets, then earning per share .

Based on these results, the study recommended a set of **recommendations**, the most important of which are: Directing the attention of the Palestinian industrial and service companies towards applying the quality system and paying attention to the quality costs in terms of measurement and disclosure in the financial statements, urging the industrial and service companies in Palestine to control and reduce the external failure costs, as the results showed that there is a negative impact of the external failure costs on all financial performance indicators on which the study relied.

Keywords: Quality Costs, Financial Performance, Industrial and Service companies listed in Palestine Exchange .

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1-1 المقدمة

شهد العالم خلال القرن الماضي تطورات عديدة في مختلف العلوم والمجالات، ولعل أبرزها ظهور العولمة التي تقوم على حرية التبادل التجاري والصناعي بين الدول، ونتيجة لذلك ازدادت المنافسة بين الشركات سواء كانت صناعية أو خدمية أو أي شكل آخر، حيث أصبحت الجودة من المعايير التنافسية الأساسية التي تحقق من خلالها المنظمات الثبات والقدرة التنافسية والقدرة على مواجهة التحديات الداخلية والخارجية، ومن هنا فإن مفهوم الجودة لم يعد يقتصر على المنتج أو الخدمة فحسب، بل امتد أوسع من ذلك ليشمل كل نشاط أو تعامل يقوم به الموظفين بشكل فردي أو جماعي داخل الشركة (الخلف، مهيهي، 2019)، حيث تغيرت اهتمامات وسلوك المستهلكين والزبائن، والذين بدؤوا ينظرون إلى الجودة كمعيار ومقياس أساسي لتقييم واختيار ما يلبي رغباتهم واحتياجاتهم من سلع وخدمات بغض النظر عن مصدرها. (القحطاني، 2022)

تعتبر تكاليف الجودة الجزء التكميلي للجودة بالنسبة للإدارة والمستثمرين والعملاء، حيث أن الشركة تتحملها نتيجة لإنتاج منتجات أو تقديم خدمات بالمواصفات والمعايير المطلوبة، وإن الجودة المطلوبة قد تسبب ارتفاع في التكاليف الخاصة بالإنتاج أو تقديم الخدمات وترهق الشركات بتكاليف يمكن الاستغناء عنها (حليجل وسليمان، 2018)، وقد أظهرت الدراسات أن تكاليف الجودة قد تشكل من 10-30% من إيرادات المبيعات أو 25-40% من النفقات التشغيلية، لذلك عند إنتاج منتج أو تقديم خدمة ذو جودة عالية يجب أن يتناسب مع إستثمارات الشركة والتكاليف التي تحملتها، وإن الأقل تكلفة للشركة هو أن تتوصل لمنتجات سليمة و جيدة من أول مرة بدلا من إهدار الموارد والطاقات في إنتاج وحدات معيبة يتم إكتشافها ومن ثم إصلاحها إن أمكن، أو إتلافها أو استبدالها - تكاليف ملموسة-، بالإضافة إلى التكاليف غير الملموسة كالسمعة للشركة. (الكبيجي، 2018)

إن بقاء الشركة مرهون بكفاءة أداءها عامة وأداءها المالي بشكل خاص، وبما أن الجودة تعتبر من المعايير الأساسية لزيادة الحصة السوقية وتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح الذي يعتبر الهدف الأساسي لإنجاح أي شركة وضمان بقاءها واستمرارها، فبذلك تعتبر الجودة إحدى المؤشرات الأساسية التي تستخدم في تحسين الأداء والوضع المالي للشركات وقدرة هذه الشركات على مواجهة الظروف الطارئة والاستمرار في السوق المحلي والإقليمي والعالمي. فقد جاءت هذه الدراسة بغرض التعرف على أثر تكاليف الجودة بأنواعها الأربعة (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .

## 1-2 مشكلة الدراسة

إن الاهتمام بتكاليف الجودة أمراً لا بد منه للشركات في ظل المنافسة الشديدة في الأسواق العالمية ، وذلك لما لها من أثر في تحقيق الجودة وتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحقيق الربحية وتعظيم المقدر التنافسية ، وذلك من خلال إنتاج منتجات وتقديم خدمات سليمة من المرة الأولى وتخفيض العيوب إلى أدنى مستوياتها وتخفيض تكاليف هذه العيوب .بناء على ما سبق كان لابد من دراسة وربط تكاليف الجودة بالأداء المالي في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .وعليه يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي الآتي : ما هو أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين ؟

وينبثق عن المشكلة الرئيسية مشاكل فرعية يمكن التعبير عنها بالأسئلة الفرعية التالية :

- هل تلتزم الشركات الصناعية والخدماتية الفلسطينية بإثبات تكاليف الجودة والإفصاح عنها في تقاريرها المالية ؟
- ما هو أثر تكاليف الجودة على العائد على الأصول في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين؟
- ما هو أثر تكاليف الجودة على القيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين؟

- ما هو أثر تكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين؟
- ما هو أثر تكاليف الجودة على العائد على حقوق الملكية في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين؟

### 1-3 أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية تطبيق تكاليف الجودة في شركات التجارة بشكل عام، وشركات الصناعة والخدمات المدرجة في بورصة فلسطين بشكل خاص، بالإضافة إلى محاولة الربط بين تكاليف الجودة والأداء المالي، ويمكن تقسيم أهمية هذه الدراسة إلى:

- أولاً - أهمية الدراسة العلمية: تسعى هذه الدراسة إلى مساعدة الباحثين بالوقوف على نتائج الدراسة لإجراء دراسات مستقبلية في قطاعات أخرى وعلى متغيرات ومؤشرات جديدة.
- ثانياً - أهمية الدراسة التطبيقية والعملية:

1. تشجيع الشركات الصناعية والخدماتية على تطبيق نظام الجودة على جميع أنشطتها وضمان الالتزام بمواصفات قياسية متفق عليها محلياً وعالمياً، وهذا ينعكس على زيادة حصتها السوقية، وتعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف خصوصاً في ظل السوق الفلسطيني المحدود.

2. توجيه الشركات الصناعية والخدماتية لزيادة الاهتمام بتكاليف الجودة واستخدامها كأداة فعالة في ضبط وتقويم الأداء، الذي بدوره ينعكس إيجاباً على الكفاءة المالية، حيث يساهم الاهتمام بتكاليف الجودة في تقليل الوقت اللازم لأداء المهام وإنجازها وتخفيض التكاليف، وبالتالي تقليل شكوى العملاء وزيادة رضاهم.

3. جذب وتشجيع المستثمرين على الاستثمار في الشركات الصناعية والخدماتية التي تقدم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وتكاليف قليلة وما له من انعكاس على تطوير السوق المحلي والاقتصاد الوطني.

## 1-4 أهداف الدراسة

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يكمن في التعرف على تكاليف الجودة وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين في الفترة ما بين (2015-2021م) ومن هذا الهدف يمكن اشتقاق الاهداف الفرعية التالية :

- معرفة أثر تكاليف الجودة على العائد على الأصول في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .
- معرفة أثر تكاليف الجودة على القيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .
- معرفة أثر تكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .
- معرفة أثر تكاليف الجودة على العائد على حقوق الملكية في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .

## 1-5 حدود الدراسة

**الحدود الزمانية :** فترة الدراسة ممتدة من عام 2015 حتى العام 2021

**الحدود المكانية :** الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية .

## 1-6 محددات الدراسة

واجهت هذه الدراسة خلال مراحل اعدادها المختلفة المشاكل التالية :

1. قلة الدراسات والمقالات العلمية المتاحة والتي تربط تكاليف الجودة بمؤشرات الاداء المالي -حسب علم الباحثة -
2. صعوبة تحديد تكاليف الجودة وتفرغها من التقارير والقوائم المالية الخاصة بالشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين , لعدم ادراجها بشكل منظم وموحد في التقارير المالية الصادرة عن البورصة .

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### 2-1 المبحث الأول - الإطار المفاهيمي وأساسيات حول تكاليف الجودة

ارتبط مفهوم الجودة بتكاليفها منذ أن مثلت الجودة الرديئة الإستخدام غير الأمثل للموارد والطاقات والأيدي العاملة والوقت، ويترتب على الجودة الرديئة تكاليف مرتفعة تنعكس بآثار كبيرة وتساهم في ارتفاع التكاليف الكلية للشركة (عوايد، 2015) حيث تبلغ 10-30% من إيرادات المبيعات أو 25-40% من النفقات التشغيلية (الكبيجي، 2018). فلا بد من التطرق لتعريف ومفهوم الجودة وأبعادها وأهميتها وأهدافها .

##### 2-1-1-2 مفهوم الجودة

لقد شهدت السنوات الأخيرة من القرن العشرين تحولات كبيرة في مجال التجارة والأعمال وصفت بالتعقيد في مختلف المجالات الاقتصادية والسياسية، وتأتي الجودة في مقدمة الاهتمامات الاستراتيجية التي تواجه العالم عموماً، وذلك بسبب التقدم التقني والعلمي المستمر والمنافسة المتزايدة بين الشركات والمؤسسات، ويتعدى مفهوم الجودة معناه التقليدي أي جودة المنتج أو الخدمة ليشمل جودة المنظمة أو المؤسسة ، حيث أصبحت الجودة تهدف الى تحسين الأداء والعمليات والتحكم في الوقت، وتوفير التكاليف، وتحقيق رغبات العملاء ومتطلبات السوق، والعمل بروح الفريق وتقوية انتماء العاملين، وغير ذلك من التحولات التي جعلت المنظمات تدرك أهمية الجودة كوسيلة ناجحة لمواجهة التحديات الجديدة .

يعود أصل كلمة الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualitus) ويقصد بها طبيعة الشيء أو الشخص ودرجة صلاحه (الحمد، 2022) وهي من المصطلحات المهمة التي تناولتها معظم نظريات الإدارة، إلا أنه بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والإنتاج المتزايد والشركات الكبرى وازدياد شدة المنافسة بينها، تغير مفهوم الجودة حديثاً وأصبحت مفهوم متداول ومهم لمعظم الشركات والمؤسسات ، ونظراً لإختلاف الزاوية التي ينظر إليها مستخدمي الجودة تعددت تعاريف الجودة، فعرّفها (Crosby, 1980) بأنها "المطابقة للمواصفات " وعرّفها

(Juran, 1998) بانها "مدى ملائمة المنتج للاستخدام" أي أن الجودة موجهة لتوفير أكبر قدر من رضا العملاء وبالتالي زيادة الدخل.

- كما تشير الجودة الى مدى صلاحية تصميم المنتج للاستخدام ودرجة مطابقة مواصفات المنتج للمواصفات المخططة الواردة في التصميم أو الاتفاق عليها مع العميل.(علام و شربيني، 1993)

- الجودة هي تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد وصوله للمستهلك، ويتضمن ذلك الخسائر الناتجة عن الفشل في تلبية توقعات المستهلك والفشل في تلبية خصائص الأداء، وأنها المزيج الكمي لخصائص السمعة أو الخدمة اللاحق للتصنيع والتسويق والصيانة والهندسة والذي من خلاله تلبى الخدمة والسمعة توقعات العميل .(البكري ، 2002)

- كما عرفها المحياوي (2006) "هي الهيئة والخصائص الكلية للمنتج التي تظهر قدرة هذا المنتج على إشباع حاجات صريحة وأخرى ضمنية"

- وقد عرفتها "الجمعية الأمريكية لرقابة الجودة انها " جميع الخصائص والمميزات للمنتج او الخدمة التي تزيد من قدرته على إشباع احتياجات الزبون" (مراد , 2017 )

**ولأغراض الدراسة فإن الجودة تعني القدرة على تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات التي تلبى متطلبات الزبائن وإشباع رغباتهم وتوقعاتهم .**

## **2-1-1-2 أبعاد تعريف الجودة**

يتم قياس الجودة وفقا لعدة ابعاد,عند تحقيقها يتم تلبية رغبات ومتطلبات المستهلك, ويمكن تحديد هذه الأبعاد كما يلي:(سيد احمد ، 2020) (حسيل , 2017)

1-الأداء (Performance): يشير الأداء الى الخصائص الاساسية في المنتج أو الخدمة مثل اللون والوضوح في الشكل والتشطيب النهائي والسرعة التنافسية .

2-الاعتمادية (Reliability): يشير الى الانسجام والثبات في الأداء، وذلك بوجود درجة من الاعتمادية والثقة في أداء المنتج أو الخدمة بمعنى عدم تكرار العطل في المنتج أو الخدمة وأن يكون جاهزا وفقا للطلب.

- 3- **الصلاحية والفترة الزمنية (Durability):** تتمثل في مدة بقاء المنتج او الخدمة واستخدامه خلال العمر التشغيلي المتوقع، حيث أن لكل منتج او خدمة عمر تشغيلي محدد بشكل مسبق .
- 4- **المظهر والخصائص الخاصة (Features Special):** يشير الى الخصائص المميزة والإضافية للمنتج او الخدمة مثل سهولة الاستخدام والتكنولوجيا العالية والأمان في الاستعمال.
- 5- **التوافق والمطابقة (Conformance):** يشير الى مدى استجابة المنتج او الخدمة للتوقعات والمواصفات والمعايير المطلوبة من قبل المستهلك والأداء الصحيح للمنتج من اول مرة بما ينعكس ايجابيا على العملية التسويقية .
- 6- **خدمات ما بعد البيع (After Sale Service):** يشير الى أنواع الخدمات التي يتم تقديمها للمستهلك بعد الشراء مثل تتبع شكاوي العملاء وتلبية رغباتهم وانواع الضمانات والكفالات والتأكد من رضا المستهلك .
- 7- **الجمالية (Aesthetics) :** تشير إلى الهيئة الخارجية للمنتج
- 8- **السمعة (Reputation)** الخبرة والمعلومات السابقة عن المنتج، كمنح الزبون فكرة أن المنتج الذي يشتريه من أفضل المنتجات في السوق.
- في حين يميّز راضي والعربي ( 2016 ) بين الأبعاد السابقة كأبعاد لجودة السلعة (المنتج)، وجودة الخدمة، فيحدد ثمانية أبعاد لجودة الخدمات على النحو الآتي:
- 1- **الوقت:** كم ينتظر العميل للحصول عليها.
  - 2- **دقة التسليم:** يتم تقديم الخدمة في الموعد المحدد سلفاً من قبل مقدم الخدمة.
  - 3- **الإلام:** إنجاز جميع جوانبها بشكل كامل واضح ومفهوم ومبسط من قبل مقدم الخدمة وبشكل احترافي ومهني.
  - 4- **التعامل:** ترحيب وحفاوة العاملين (مقدمي الخدمات) بكل العملاء (مستهلكي الخدمات).
  - 5- **التناسق:** تقديم الخدمات بنفس النمط والأسلوب والطريقة للعميل.
  - 6- **سهولة المنال:** إمكانية الحصول على الخدمات بسهولة ويسر.
  - 7- **الدقة:** يتم إنجاز الخدمة بصورة صحيحة منذ أول مرة وبشكل دائم.
  - 8- **الاستجابة:** التفاعل السريع في رد الفعل من العاملين لحل المشكلات المتوقعة.

يجدر الإشارة الى ان المنتج قد يشمل عدة ابعاد في آن واحد، فقد يتمتع المنتج بالأداء والاعتمادية والمظهر والمطابقة مثلا في نفس الوقت. كما ان هذه الابعاد جميعها تؤدي إلى زيادة فعالية الاستراتيجيات التسويقية والتي تؤدي بدورها إلى زيادة الحصة السوقية والقدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية (أحمد، 2020).

وترى الدراسة أن التمييز بين أبعاد وخصائص جودة السلع (المنتجات) وجودة الخدمات يكمن في أن جودة السلع ترتبط بالمنتج والاهتمام بالمنتج، في حين أن جودة الخدمات ترتبط بالعميل وطالب الخدمة أكثر، فاستجابة العاملين وطريقة تعاملهم مع العملاء ووقت انتظار العميل حتى حصوله على الخدمة، كل ذلك يرتبط بتحقيق رضا العميل، من خلال الاهتمام بجودة الخدمة.

## 2-1-1-3 مراحل تطور الجودة

إن الجودة قديمة قدم الحضارات الإنسانية، ويعود الاهتمام الفعلي بالجودة إلى بداية القرن العشرين، والوصول إلى مفهوم الجودة ما هو في الحقيقة إلا نتيجة منطقية لسلسلة من التطورات والمراحل التاريخية المتلاحقة ابتدأت بمرحلة فحص الجودة (سنة 1900) ثم انتقلت إلى مرحلة مراقبة الجودة (سنة 1930) ثم مرحلة تأكيد الجودة (سنة 1950) وأخيرا مرحلة إدارة الجودة الشاملة (سنة 1970) ، وفيما يلي ملخص لهذه المراحل :

1- **مرحلة فحص الجودة (1900):** بدأت هذه المرحلة بالتركيز على تحديد مواصفات المنتج بشكل واضح وتحديد الاجراءات اللازمة لصنع المنتج، في حين تطابق المنتج للمواصفات الفنية يتم تسليمه للعميل وبخلاف ذلك فإنه يتم إتلافه أو اجراء التعديل عليه أو يتم بيعه بسعر أقل، إن هذه المرحلة تركز فقط على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها (حسيل، 2017)

ومن الملاحظ في هذه المرحلة أنها لم تكن تهتم بمنع الأخطاء من الأساس أي قبل حدوثها، وذلك نظراً لأن تلك الفترة -بعد بداية الثورة الصناعية- امتازت بانتشار الورش التي تشمل مالك الورشة وعدداً من العمال الذي يقومون بتصنيع سلعة معينة باستخدام الوسائل والطرق اليدوية، فكانت الرقابة على الجودة تتم من العامل نفسه بعد الانتهاء من الإنتاج، ثم بعد ذلك يقوم صاحب الورشة بعمل تدقيق نهائي، أما المصانع والتي كانت بدأت بالظهور في ذلك الوقت،

فكان العاملون فيها يخضعون لرقابة رئيس العمل الذي يكون هو المسؤول الأول عن الجودة (الحبيب، 2019)

2- **مرحلة مراقبة الجودة (1930 - 1950):** كانت الجودة في هذه المرحلة تهدف إلى تقليل نسبة المبيعات (عند وجود عيب في المنتج)، بالإضافة إلى استخدام الأساليب الإحصائية (مثل six sigma) في ضبط الجودة والتحقق من مطابقة المنتج لمقاييس الجودة، وعلى الرغم من أنها مرحلة متقدمة إلا أنها غير كافية لتحقيق التحسين المستمر (حسيل، 2017) وقد اشتهر استعمالها في اليابان بعد خروجها من الحرب العالمية الثانية (أبو حلوة، 2018)

3- **مرحلة تأكيد الجودة (1950-1970):** يتم التركيز على توجيه كافة الجهود لمنع حدوث الأخطاء من البداية، وتشمل عملية تأكيد الجودة كافة القرارات والتخطيط الضروري لضمان ثقة الزبائن وتحقيق مستوى الجودة المطلوب محليا وعالميا (حسيل، 2017)، و ذلك يتطلب تكاتف الجهود من قبل جميع الإدارات المعنية بتنفيذ هذه المراحل، للوقاية من حدوث الأخطاء ومنعها من البداية، وفي هذه المرحلة أصبحت الجودة جزءاً أساسياً من الوظيفة الإدارية (الحبيب، 2019)

4- **مرحلة إدارة الجودة الشاملة (1970 حتى الان):** ظهرت مع تقدم الفكر الإداري وكثرة التحديات، حيث تم اعتبار الجودة الشاملة للخدمة وما يرتبط بها من رضا الزبائن يمثل مفتاح النجاح لأية مؤسسة، ويتطلب من أي مؤسسة فهم ما يحتاجه الزبون وإشباع حاجاته وقت طلبها وبأقل تكلفة، ومواكبة التغيير المستمر في الجوانب التكنولوجية، السياسية والاجتماعية، والتوقعات المستقبلية لاحتياجات المستفيدين (حسيل، 2017). كما ربط أبو حلوة (2018) هذه المرحلة بالإدارة الاستراتيجية للجودة، على اعتبار أن الجودة هي أساس تحقيق التنافس، وهي تكامل بين فن الإدارة ومبادئ التسويق.

وترى الدراسة أن الجودة الشاملة هي : التكامل بين مراحل الاداء (التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ) وتحقيقها بشكل سليم وصحيح لتلبية متطلبات الزبائن ورغباتهم والتأكد من تحسين جودة المنتج باستمرار .

## 4-1-1-2 أهداف الجودة

ان معرفة اهداف الجودة هي افضل طريقة لتسليط الضوء على مفهوم الجودة وإيجاد نقطة محورية لتشجيع الشركات وتعزيز جهودهم على التحسين المستمر، ويمكن النظر لأهداف الجودة من وجهتي نظر، على النحو الآتي: (أحمد، 2020)

أ- **تتمثل وجهة النظر الأولى في أهداف الجودة من وجهة نظر الزبائن :** ان للعميل رغبات وتوقعات في المنتج أو الخدمة التي يحصل عليها، كالحصول على منتج ذو كفاءة يؤدي الغرض الذي من أجله اشتراه العميل، والحصول على منتج ذو شكل مناسب، وان يكون سعر المنتج مناسب لإمكانيات العميل، وانعدام العيوب في المنتج، وان يكون المنتج ذو عمر افتراضي أطول، وتوفر خدمات ما بعد البيع وتوفر قطع غيار، والثقة في المنتج، وتوفر فترة ضمان مناسبة على المنتج، وتوفر المنتج في الأسواق وسهولة الحصول عليه، والوفاء بمواعيد تسليم المنتج، والدعم الفني، والابهار في المنتج، وتوفر قنوات اتصال بين العميل والمؤسسة أو الشركة أو مقدم الخدمة، وتوفر شروط الامن والسلامة في المنتج، وانخفاض أو انعدام تأثير المنتج على البيئة، ويجدر الإشارة الى انه ليس بالضرورة أن تكون كل هذه الاهداف محققة بالنسبة للعميل ،فقد يطلبها العميل كلها او جزء منها .

ب- **أما وجهة النظر الثانية فتتعلق بأهداف الجودة من وجهة نظر الشركة أو المؤسسة أو المصنع أو مقدم الخدمة،** ومن هذه الأهداف: تحقيق رغبات العملاء وتلبية متطلباتهم في الوصول إلى مرحلة، وزيادة الإنتاجية، وتقليل نسب المردودات والمرفوضات، وحدوث تحسين مستمر في جودة أداء المؤسسة أو الشركة، وتطوير أساليب العمل داخل المؤسسة أو الشركة، واختصار إجراءات العمل الروتينية من حيث الوقت والتكاليف، والارتقاء بمهارات العاملين وقدراتهم، وتحسين بيئة العمل، وتحقيق القدرة التنافسية والبقاء للمؤسسة أو الشركة، والتوافق مع القوانين والمتطلبات الدولية لمنظمة المعايير الدولية (ISO) وكذلك منظمة التجارة الدولية وقوانين السلامة والاشتراطات البيئية.

وترى الدراسة أن تحقيق أهداف الجودة بالنسبة للعملاء يرتبط بالقيمة التي تحققها الخدمة أو المنتج الذي يقوم بدفع ثمنه، ومدى مطابقتها هذه القيمة مع احتياجات العميل ومتطلباته، أما من

وجهة نظر الإدارة، فهي ترتبط بتحقيق ميزة تنافسية، وبالتالي زيادة الدخل وتحقيق هدف الشركة أو المصنع في زيادة الربحية.

وهناك أبحاث تعرض اهداف مختصرة للجودة الشاملة , فقد لخصها طلحة ( 2017 ) فيما يلي:

أ- **خفض التكاليف:** من خلال عمل الأشياء بطريقة صحيحة من أول مرة، مما يقلل من تكلفة إعادة الإنتاج أو الإلتلاف للمنتجات غير المطابقة للمواصفات بما يسهم في تقليل التكاليف بشكل عام.

ب- **تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات:** فالإجراءات التي تقوم بتحديدتها المؤسسة أو المصنع لتقديم الخدمات أو الإنتاج يركز على تحقيق الأهداف، وأن عدم الاهتمام بالجودة يزيد من وقت الأداء والرقابة والمتابعة، وبالتالي تقليل رضا العميل عن الخدمات والمنتجات المقدمة له.

ت- **التحسين والتطوير:** أي الاهتمام بتطوير المنتجات والخدمات وفقاً لرغبة واحتياجات الزبائن.

فترى الدراسة أن لكل من خفض التكلفة المباشر و تقليل الزمن و التحسين والتطوير يوجد ثمن , وهذا الثمن يصب في إطار التكلفة .

## 2-1-1-5 أهمية الجودة في الوحدات الاقتصادية

تلعب الجودة أهمية كبير في كافة القطاعات ومجالات العمل، لما لها من تأثيرات على سمعة الوحدة الاقتصادية ومركزها التنافسي ومسئوليتها القانونية تجاه الاضرار الناتجة عن استخدام المنتج او الخدمة بالإضافة الى التخفيض في التكاليف وزيادة الحصة السوقية للمنظمات، وقد حدد (كاظم، 2018) أهمية الجودة في الآتي:

1- **سمعة الوحدة الاقتصادية Company Reputation:** تؤثر الجودة على سمعة الوحدة الاقتصادية، فالجودة تظهر من خلال معرفة المنتجات الجديدة للوحدة الاقتصادية وممارسات العاملين .

2- **المسؤولية القانونية للمنتج Product Liability:** الوحدات الاقتصادية مسؤولة امام القانون عن الاضرار التي يلحقها المنتج او الخدمة بالمجتمع او البيئة.

3- **النتائج العالمية Global Implication**: نتيجة التطور التكنولوجي أصبحت الجودة محط اهتمام الوحدات الاقتصادية في جميع الدول ، حتى تتمكن الوحدة من المنافسة بفاعلية عليها أن تطابق منتجاتها وخدماتها بمتطلبات الجودة العالمية .

4- **تخفيض التكاليف وزيادة الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية**: يؤدي تحسين جودة المنتجات الى تخفيض التكاليف من خلال تقليل التلف وإعادة التصنيع وإعادة فحص الضمان مما يؤدي إلى زيادة أرباح الوحدة الاقتصادية، كما أن الجودة في المنتجات المقدمة للزبائن تساهم في الاحتفاظ بالزبائن الحاليين واكتساب زبائن جدد وهذا يؤدي الى تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة وزيادة مبيعاتها .

## 2-1-1-6 جوانب الجودة

للجودة جوانب اساسية اهمها : (الخلف ومهيهي، 2019 )

1- **جودة التصميم (Quality of design)**: تقيس مدى تطابق مواصفات السلعة بشكل دقيق لاحتياجات ورغبات المستهلك، حيث ان الانتاج الذي لا يلبي توقعات المستهلك يؤدي تحمل تكاليف فشل ناتجة عن عملية التصميم والتي تعتبر جزء من تكاليف الجودة الاجمالية

2- **جودة المطابقة (Quality of conformance)**: تقيس مدى تطابق تصنيع المنتج لمواصفات التصميم المخطط له والمواصفات الصناعية والهندسية .

3- **جودة الأداء (Quality of performance)**: حيث تشير الى الفرق بين تصميم مواصفات المنتج او الخدمة والأداء الفعلي له وعلى ذلك فان الدراسة ترى ان جودة المنتج او الخدمة تتمثل بالقدرة على تلبية توقعات الزبائن من حيث الخصائص والمواصفات عند الشراء او خلال فترة الاستخدام لضمان تفاعل مستمر بين الزبائن ومصممي المنتجات في الوحدات الاقتصادية من اجل تغطية التوقعات المستقبلية للزبائن وهذا يمنح الوحدة الاقتصادية ولاء الزبائن لها .

## International Organization for Standardization (ISO) 1-2-1-2 منظمة المعايير الدولية

كنتيجة طبيعية لتحرير التجارة الدولية، أنشئت المنظمة العالمية للمواصفات القياسية ، وهي اتحاد دولي مقره في جنيف، قامت المنظمة العالمية للقياس بإصدار سلسلة مواصفات عالمية (9000 ISO) في مجال إدارة وتأكيد الجودة، بدأت في أول مرة عام 1987، ثم تم تعديلها عام 1994، وبعد ذلك في سنة 2000 (طلحة، 2017)

تعتبر سلسلة المواصفات الدولية (ISO 9000) مواصفات يمكن استخدامها من قبل أي مؤسسة أو منظمة صغيرة أو كبيرة، سواء أكانت تجارية أو خدماتية أو إنتاجية، فهذه المواصفات هي بمثابة دليل أو متطلبات وإرشادات يجب الالتزام بها للتحكم وضبط العمليات الإنتاجية أو الخدماتية بما يقلل الانحرافات والأخطاء (راضي والعربي، 2016)

وتقوم أنظمة الجودة المبنية على أساس مواصفات ضمان الجودة (ISO 1/2/3/9000) على سبعة مبادئ أساسية وهي: (مسلم، 2015)

1. **التنظيم:** وهي تقوم على تحديد مسؤوليات وصلاحيات كل فرد عامل داخل المنظمة، بما يضمن أن تنجز الأعمال والمهام بالشكل الصحيح.
2. **توثيق نظام الجودة:** وهي تشمل إعداد دليل الجودة، وتوثيق كيفية القيام بجميع أنشطة العمل التي تؤثر على الجودة في المؤسسة.
3. **ضبط وثائق نظام الجودة:** ضبط تطوير هذه الوثائق، والقيام بالمراجعة، ومصادقتها، وإصدارها وتعديلها.
4. **الاحتفاظ بسجلات الجودة:** لتمكين المؤسسة من تتبع ما حدث في حال ظهور أي مشكلة وإظهار ما تم اتباعه من إجراءات.
5. **التحقق من تنفيذ الأنشطة التي يشملها نظام الجودة:** يشمل التحقق من التصميم والمصادقة عليها وفحص المنتج أثناء عمليات التصنيع للتأكد من مطابقته للمواصفات.
6. **تحديد حالات عدم المطابقة واتخاذ الأعمال التصحيحية المناسبة:** أي في حالة عدم مطابقة ذات علاقة بالمنتج أو بنظام الجودة فإنه يتم تحديد أسباب ظهورها.

7. تحسين التواصل والتفاهم والتعاون: هذا ينطبق على المعاملة بين الأقسام وعلى العلاقات ضمن القسم الواحد ويهدف إلى منع حدوث الأخطاء عن طريق أن كل شخص يعرف ما هو مطلوب منه.

## 2-1-3-1 تعريف ومفهوم تكاليف الجودة

يرجع مفهوم تكاليف الجودة (Quality Costs) الى الخمسينات من القرن الماضي، وبدأ استخدام تكاليف الجودة بشكل اولي في الشركات الصناعية، ثم أصبحت محط اهتمام القطاعات العامة والمؤسسات الخدمائية، ويعتبر خبير الجودة الامريكي Feigenbaum المستخدم الاول لمصطلح تكاليف الجودة وبالتحديد في عام 1956، حيث اشار الى أنه يمكن أن تكون تكاليف الجودة قابلة للمقارنة من حيث الأهمية مع تكاليف العمالة، والتكاليف الهندسية، وتكاليف البيع، بالإضافة الى ضرورة وضع تكاليف الجودة في الميزانية من قبل الإدارات، واستخدامها في قرارات الإستثمار الرأسمالي الرئيسية، وأن تكون جزء من قرارات الشركات الهامة التي تسعى جاهدة للحفاظ على قدرتها التنافسية وتحسينها (Feigenbaum, 1983)

ولتكاليف الجودة عدة مفاهيم، اختلف بعض الكتاب والإداريين في تعريفها، فقد عرف المعيار البريطاني (BS-6143) تكاليف الجودة بأنها: التكاليف من أجل تأكيد وضمان الجودة، بالإضافة إلى الفقد والخسارة الناتجة عن عدم القدرة على إنجاز الجودة أو الوصول إليها (British Standard, 2002)

- بينما عرفت الجمعية الاوروبية تكاليف الجودة أنها: التكاليف التي تنفقها المؤسسات لضمان تطابق المنتج للمواصفات المحددة، والمخطط لها لتحقيق رغبات المستهلكين . (الصياح , 2014)

- وعرف ( Garrison et al. ( 2015) تكاليف الجودة بأنها: "التكاليف التي تنفقها الشركة لمنع إنتاج منتجات معيبة للمستهلكين" فيرى أنها جميع التكاليف اللازمة التي تنفق لضمان تحقيق المنتج أو الخدمة للمستوى المطلوب من الجودة، ولا تقتصر تكاليف الجودة على عملية الإنتاج، وإنما تشمل أيضا تكاليف البحث والتطوير وخدمة العميل.

- ويعرفها (2015) Marcel بأنها: " إجمالي النفقات التي تتكبدها المؤسسة في تحقيق الجودة الجيدة والحفاظ عليها وكذلك في إدارة الجودة الرديئة في جميع مراحل عملياتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من رضا العملاء" .
- كما تعرف تكاليف الجودة بأنها: مجموع التكاليف التي تم انفاقها في أي منظمة أو مؤسسة صناعية أو إنتاجية أو خدماتية لضمان تقديم المنتج أو الخدمة إلى المستهلكين العملاء بصورة متوافقة مع متطلباتهم واحتياجاتهم (السروي، 2018)
- كما عرفت تكاليف الجودة: بأنها التكاليف التي تنفق لإنتاج منتج بأفضل جودة، يلبي جميع احتياجات العملاء بأقل تكاليف وعيوب ممكنة، مما يساهم في زيادة القدرة التنافسية وزيادة المبيعات وتحسين الأداء المالي للشركات، ومساعدة العملاء في الحصول على منتج يلبي احتياجاتهم بشكل أفضل. (الحمدي، 2022)

وعلى ذلك ترى الدراسة ان تعريفات تكاليف الجودة جميعها تتفق على أن تكاليف الجودة هي التكاليف المرتبطة بتحقيق الجودة الجيدة للمنتجات أو الخدمات والمحافظة عليها، سواء أكانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة، واضحة يمكن قياسها أو مستترة يصعب قياسها وتحديدها.

## 2-3-1-2 أهمية تكاليف الجودة

تعتبر تكاليف الجودة مقياسا هاما للأداء خاصة انها تعتبر اداة مهمة وضرورية في الشركات، كونها تؤثر على نوعية الخدمة المقدمة الذي تلبي احتياجات العملاء و متطلباتهم. ولها عدة منافع حددتها بعض الدراسات كما يلي: (أحمد، 2020) (غنمة، 2020)

- 1- للجودة دور كبير في نجاح الشركات او فشلها، اذ انها تساهم في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق، حيث تحقق الجودة (كسب ثقة الزبون، حصة سوقية أعلى، ولاء العاملين، تخفيض التكاليف)، حيث أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي (IMA) Institute of Management Accountants أن الاهتمام بإدارة تكاليف الجودة والمحاسبة في المنظمات يمنحها ميزة تنافسية عن غيرها.
- 2- تشمل تكاليف الجودة عنصري (التكلفة والجودة) اللذان يمثلان عاملان رئيسيان من عوامل النجاح الاربعة (التكلفة، الجودة، الوقت، والابتكار) للمنظمة .

- 3- تساهم تكاليف الجودة في تعزيز الوضع التنافسي للشركة وزيادة الأرباح، وذلك من خلال تحديد نقاط الضعف والوسائل اللازمة لتحسين مستوى الجودة وبالتالي تعزيز سمعة الشركة من خلال جودة المنتج او الخدمة المقدمة .
- 4- تساعد في تحديد الفاقد على مستوى العمليات الانتاجية بشكل فعال وبالتالي تساعد في تسريع حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل الشركة .
- 5- تقليل الخسائر المالية من خلال: تقليل الفاقد، وتجنب خسارة العملاء الناجم عن مشاكل في الجودة، وتحديد الاخطاء والوسائل اللازمة لتحسين مستوى الجودة، وتطوير منتجات وخدمات جديدة ترضي العملاء.

تري الدراسة بأن دراسة التكاليف المترتبة على تطبيق الجودة في المؤسسات الصناعية أو الخدماتية يسهم في تحقيق موازنة بين جودة السلعة أو الخدمة وتقليل التكاليف غير الضرورية في نفس الوقت.

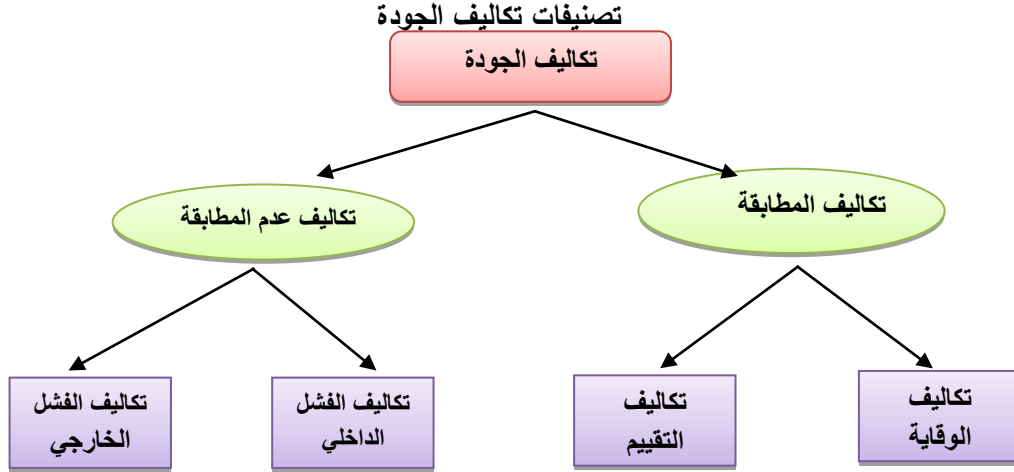
### 2-3-3 تصنيف تكاليف الجودة

إن تصنيف تكاليف الجودة إلى عناصرها يساعد الشركات في تحديد الفرص الاستثمارية المرتبطة بالجودة واستغلالها، من خلال تعزيز مواطن القوة ، وتشخيص مواطن الضعف ومعالجتها (المدهون، 2021) و ينبغي إجراء تحليل للتكاليف التي تتحملها المنشأة لإنتاج منتجات أو تقديم خدمات مطابقة للمواصفات القياسية ومتطلبات العملاء ، وبشكل عام فإن تكاليف الجودة تقسم إلى **تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة**، وتشمل التكاليف غير المباشرة: تكاليف المحافظة على صلاحية المنتج، وتكاليف إرضاء العميل، و تكاليف السمعة التجارية. أما التكاليف المباشرة فتشمل : تكاليف تشغيل نظام مراقبة الجودة ، و تكاليف الفحص والاختبار ، والتكاليف الداخلية للأخطاء ، والتكاليف الخارجية للأخطاء. (مسلم، 2015).

إن التصنيف السابق يقوم على أساس بنود التكلفة التي يمكن تحديدها وتحديد تكلفتها بوضوح، أو البنود التي يصعب أو يستحيل تحديدها بشكل دقيق ، ولا يمكن قياسها. أما رواد الجودة فقد ركزوا على التكاليف المباشرة ؛ لأنه يمكن قياسها وتحديدها، وارتباطها المباشر بالجودة ، فقد قام كل من Feigenbaum و Juran في العام 1961 بتصنيف تكاليف الجودة إلى أربعة اقسام وهي (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي)، أما

العالم الشهير Crosby فقد شمل هذه التصنيفات في قسمين رئيسيين هما : تكاليف المطابقة وتكاليف عدم المطابقة . (أحمد، 2020)

شكل(1-2)



المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على (أحمد، 2020) و(المدهون، 2021) و(مسلم، 2015)

وبناء على الشكل (1-2) اعلاه فإن تكاليف الجودة تقسم الى :

أولاً : تكاليف المطابقة او ضبط الجودة – Conformance Cost (CC) :

هي التكاليف التي تضمن إنتاج المنتج بدون عيوب تؤثر على مستوى جودته، وتقسم إلى تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم .

### 1. تكاليف الوقاية (المنع) – Prevention Costs (PC)

ويقصد بها التكاليف المخصصة لتجنب إنتاج منتجات او تقديم خدمات ذات جودة رديئة، أو التكاليف التي تتفقاها الشركة لتجنب عدم مطابقة المنتج أو الخدمة للمواصفات المطلوبة. وهي التكاليف المنفقة لتجنب حدوث المشاكل قبل وقوعها؛ لذلك يطلق عليها البعض (تكاليف المنع) لأنها تمنع وجود منتج رديء او معيب قبل تصنيعه أو إنتاجه (الحمد، 2022) .

وتشمل تكاليف الوقاية عدة أنشطة منها: (عامر، 2018)(غنمة، 2020)

أ- تكاليف تطوير نظام الجودة .

- ب- تكاليف برامج التدريب الخاصة بالجودة .
- ت- الحصول على بيانات الجودة وتحليلها.
- ث- مشروعات تحسين الجودة .
- ج- تكاليف الدعاية والإعلان .
- ح- مصاريف الضيافة .
- خ- مصاريف السفر والمؤتمرات .
- د- الاشتراكات والرسوم والرخص .

## 2. تكاليف التقييم – (AC) Appraisal Cost

يقصد بها التكاليف التي تنفقها المنظمة لاكتشاف المنتجات والخدمات غير المطابقة للمواصفات المطلوبة وتكاليف المحافظة على مستوى الجودة، وتشمل تكاليف الفحص والاختبار للتأكد من مطابقة المنتج او الخدمة للمعايير والمقاييس والمواصفات المحددة مسبقا وتحديد المشاكل الموجودة في العملية الانتاجية (غنمة، 2020)

وتشمل تكاليف التقييم عدة أنشطة منها: (سيد احمد، 2020)(غنمة، 2020)

- أ- تكاليف فحص واختبار المواد الخام .
- ب- تكاليف معاينة واختبار المنتج اثناء عملية الانتاج .
- ت- تكاليف المواد المستهلكة في فحص ومعاينة المنتج .
- ث- تكاليف معدات الاختبار والتفتيش .
- ج- تكاليف تحليل وتقرير نتائج الاختبار والتفتيش .
- ح- تكاليف اختبار المنتج اثناء استهلاك العميل له .
- خ- تكاليف تقييم المخزون .
- د- تكاليف صيانة المباني والأجهزة .
- ذ- أجور التدقيق .
- ر- تكاليف أتعاب استشارات فنية .

## ثانيا : تكاليف الاخفاق في ضبط الجودة أو عدم المطابقة - Non Conformance Cost

وتمثل التكاليف التي تتكبدها المنظمة نتيجة عدم تطابق المنتج المصنوع أو الخدمة المقدمة للمستوى المطلوب والمحدد .(الحمد, 2022)

وتقسم إلى تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي:

### 1. تكاليف الفشل الداخلي - Internal Failure Costs (IFC)

جميع التكاليف الناتجة عن اكتشاف وحدات معيبة ومنتجات غير مطابقة للمتطلبات أو

لاحتياج العملاء وتم اكتشافها قبل تسليمها أو شحنها للزبون . ( Garrison et,al 2015 )

تشمل تكاليف الفشل الداخلي عدة أنشطة منها: (عامر، 2018)(غنمة, 2020)

أ- تكاليف تحليل سبب العيوب في الانتاج.

ب- تكاليف الخردة والتالف من القطع والمواد الخام .

ت- تكاليف التخلص من المنتجات .

ث- الديون المعدومة .

ج- تكاليف اصابات العمل والتأمينات .

ح- مصاريف مكتبية .

### 2. تكاليف الفشل الخارجي - External Failure Costs (EFC)

التكاليف المرتبطة بالأنشطة الناتجة عن المنتج أو الخدمة غير المطابقة للمتطلبات بعد أن

يتعرض لها العميل، سواء بعد التسليم أو الشحن أو الاستهلاك (Shraim, 2020)

تشمل تكاليف الفشل الخارجي عدة أنشطة منها: (الخلف، مهيهي، 2019 ) (غنمة,2020)

أ- تكاليف إصلاح أو استبدال المنتجات التي تم اعادتها.

ب- الضمانات والتعويضات أو الخصم الممنوح لعدم الإرجاع .

ت- تكاليف استرجاع المنتج.

ث- تكاليف فقدان المبيعات والزيائن .

ج- الأجور القضائية والأتعاب القانونية .

تعتبر تكاليف الفشل الخارجي هي الأكثر أهمية، إذ أنه يمكن أن يكتشفها العميل وبالتالي تؤثر على مستوى رضاه (Shraim, 2020) , مما يتطلب من الإدارة الرقابة والسيطرة عليه بشكل مقبول، لأن الأساس في عدد الزبائن يعتمد على السمعة الطيبة للشركة، فكلما كانت مصداقية وموثوقية بالتعامل مع الشركة زاد عدد الزبائن وبالتالي تحسن حجم النشاط في الشركة . ويمكن تلخيص أنواع تكاليف الجودة في الجدول التالي (1-2)

### جدول (1-2)

#### أنواع تكاليف الجودة وأهدافها

نوع التكاليف	الهدف	مثل
تكاليف الوقاية	يهدف للوقاية من العيوب في الجودة	تكلفة تنفيذ نظام مراقبة الجودة الشامل وبرامج تحسين الجودة من تخطيط وتسويق وتطوير التصميم للمنتجات والخدمات وتحليل العملاء وتطوير القوى العاملة والتدريب .
تكاليف التقييم	يهدف للتحسين	تكاليف فحص المواد والوحدات المنتجة ووسائل الانتاج ومراقبة الموردين
تكاليف الفشل الداخلي	يهدف للإصلاح قبل الشحن للعملاء	تكاليف اصلاح العيوب في الانتاج وإصلاح الاعطال في وسائل الانتاج وتغطية الخسائر في الإنتاج
تكاليف الفشل الخارجي	يهدف لمعالجة ما يتم اكتشافه بعد وصول المنتج او الخدمة للعملاء	تكاليف اصلاح العيوب في الوحدات المباعة وزيادة مستوى المبيعات وتعويض العملاء

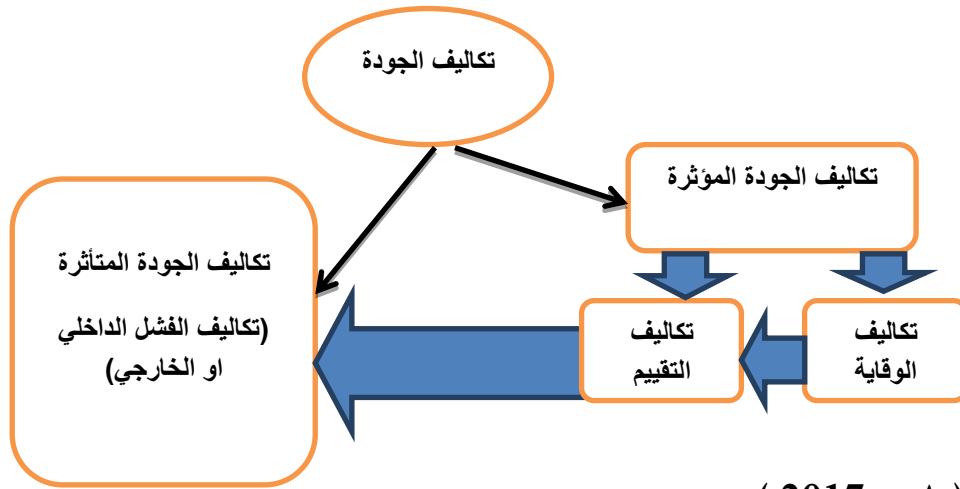
إعداد الباحثة بالاعتماد على (Shraim, 2020) و(الخلف، مهيهي، 2019)

وأشار جاسم (2017) إلى وجود علاقة ترابطية بين تكاليف المطابقة وتكاليف عدم المطابقة من ناحية، كما يوجد علاقة ترابطية داخلية بين تكاليف المطابقة (تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم) من الناحية الأخرى، فإن أي تغيير في تكاليف المطابقة يؤثر في تكاليف عدم المطابقة وأي تغيير في تكاليف الوقاية يؤثر على تكاليف التقييم، لذلك يجب متابعة تأثير أي تغيير في تكاليف المطابقة فيما بينها وتأثير أي تغيير في تكاليف المطابقة على تكاليف عدم المطابقة خلال الفترات الزمنية اللاحقة لمعالجة وتصحيح العمليات من أجل الوصول للأهداف والخطط

الموضوعة من قبل إدارة المنظمة، وبالتالي ضمان تطابق المنتجات للمواصفات والخصائص المطلوبة من أجل تحقيق رضا الزبائن على منتجات المنظمة سواء كانت تلك المنتجات سلعية أو خدماتية , و الشكل التالي (2-2) يوضح العلاقة بين التكاليف المؤثرة والتكاليف المتأثرة .

### شكل (2-2)

#### العلاقة بين التكاليف المؤثرة والتكاليف المتأثرة



المصدر: (جاسم، 2017)

وترى الدراسة أن تكاليف المطابقة مترابطة في بينها وعلاقتها عكسية , كما تؤثر على تكاليف عدم المطابقة, حيث أن تكاليف الوقاية زيادة أو نقصان تؤثر على تكاليف التقييم , فعند وجود تكاليف وقاية مرتفعة (أي ارتفاع تكاليف تجنب إنتاج منتجات أو تقديم خدمات معيبة), بشكل تلقائي تنخفض تكاليف التقييم (الخاصة بالفحص والاختبار ومعالجة المعيب من المنتج أو الخدمة), كما أن تكاليف المطابقة تؤثر على تكاليف عدم المطابقة زيادة أو نقصان , فزيادة تكاليف التقييم (ارتفاع تكاليف اكتشاف وحدات معيبة ومعالجتها) نقل تكاليف الفشل الداخلي الناتجة عن اكتشاف وحدات معيبة قبل عرضها للزبائن , وكذلك نقل تكاليف الفشل الخارجي الناتجة عن اكتشاف وحدات معيبة بعد تسليمها وعرضها للزبائن . وبمعنى آخر إن مؤشر تكاليف الوقاية ينعكس بصورة عكسية على تكاليف التقييم (زيادة تكاليف الوقاية يخفض تكاليف التقييم), تكاليف التقييم تنعكس بصورة عكسية على تكاليف الفشل الداخلي (زيادة تكاليف التقييم

تخفض تكاليف الفشل الداخلي)، تكاليف الفشل الداخلي تؤثر على تكاليف الفشل الخارجي (زيادة تكاليف الفشل الداخلي تخفض تكاليف الفشل الخارجي) .

## 2-1-3-4 قياس تكاليف الجودة

ان قياس تكاليف الجودة يساعد الإدارة على تحديد الاماكن التي تحتاج تدابير وقائية، كما أن فصل تكاليف الجودة عن إجمالي التكاليف يساعد إدارات المنشآت في إعداد موازنة لتلك التكاليف وإظهارها بشكل منفصل في القوائم المالية، وبالتالي ممارسة الإدارة لرقابة أكبر على عمليات الجودة وتقييم أفضل للأداء (غنمة، 2020) ، وبسبب التشتت في تكاليف الجودة فإن جمع المعلومات والأدلة المتعلقة بتكاليف الجودة يكون من خلال عدة طرق بالتنسيق بين الدوائر المتعددة في المنظمات والمؤسسات، كما يمكن الإعتماد على العديد من المصادر داخل هذه المؤسسات للحصول على المعلومات المتعلقة بتكاليف الجودة، مثل: الجداول ومحاضر جلسات الاجتماعات وتقارير المصروفات وسجلات الدوام وقوائم الشراء وغيرها (جودة، 2010)

## 2-1-3-4 أهداف قياس تكاليف الجودة

يهدف قياس وتحليل تكاليف الجودة إلى : (حمزات، 2016)

- تسهيل فهم الأطراف المهتمة بالجودة من داخل المنظمة وخارجها لتكاليف الجودة .
- وسيلة لمساعدة الإدارة العليا في إتخاذ القرارات المرتبطة بتكاليف الجودة لإظهار فرص التطوير والتحسين .
- تسهيل إدراك المنظمة للتكاليف التي تنفق للحصول على منتج بمعايير الجودة المطلوبة ومعرفة تكاليف فشل المنتج في تحقيق مستوى الجودة المطلوب، وتحديد حجم هذه التكاليف إلى حجم تكاليف الإنتاج حيث قياس هذه التكاليف يساعد الإدارة في تقييم مستوى الجودة والتخطيط لتحسينه ومعالجة نقاط الضعف التي تؤدي إلى إرتفاع تكاليف الفشل الداخلي والخارجي .

وترى الدراسة أن الأهداف الرئيسية لقياس وتحليل تكاليف الجودة في مجملها مرتبطة بالإدارة في المؤسسات والمنظمات، حيث ان تحليل تكاليف الجودة يساعد الإدارة في التعرف على الأنشطة المتعلقة بالجودة كأرقام يمكن أن يتم اتخاذ القرار بناء عليها. فوجود نظام فعال لتكاليف الجودة

داخل المؤسسة الصناعية أو الخدماتية يساعد في تحديد أهداف لخفض هذه التكاليف، وقياس مدى التقدم في تحقيق هذه الأهداف، كما يمكن من الحصول على تقارير رقابية أفضل لأنشطة الجودة، وبالتالي وضع خطط استراتيجية مستندة إلى حقائق وأرقام.

## 2-1-3-4-2 صعوبات قياس تكاليف الجودة

هناك العديد من التحديات والصعوبات التي تعترض قياس تكاليف الجودة منها: (حمزات، 2016)

- صعوبة قياس تكاليف الجودة بدقة وذلك لوجود -التكاليف المستترة - التي ليس لها أثر في السجلات المحاسبية والاعتماد على التقدير الشخصي عند تحديدها.
- عدم وجود نظام مناسب لتحديد تكاليف الجودة وقياسها .
- ضعف الوعي بالجودة وغموض مفهومها الحديث في أغلب المنشآت .
- الترابط بين أنواع تكاليف الجودة حيث أن التغيير في قيمة أحد أنواعها يؤدي الى تغيير في قيمة باقي الأنواع.
- تبعثر تكاليف الجودة في سجلات المنظمة مما يصعب عملية جمع المعلومات وإحكام الرقابة على تكاليف الجودة .
- صعوبة تحديد الأنشطة المتعلقة بالجودة وغير المتعلقة بها، بالتالي صعوبة تحديد تكاليف إدارات المنشأة الواجب تحميله على تكاليف الجودة.

ويضيف ( Murumkar, et al 2017 ) معيقات أخرى تؤثر على قياس تكاليف الجودة، وهي:

- غالباً ما يتم تجاهل تأثير فشل العملية عندما لا يؤدي ذلك إلى فشل المنتج.
- قلة اهتمام الإدارات بالاستثمار في أنشطة الوقاية.
- غالباً ما يتم استخدام تكاليف الجودة لحفظ النتائج بدلاً من الإستفادة منها في التطوير والتحسين.

## 2-1-3-4 طرق قياس تكاليف الجودة:

قام العديد من الباحثين باقتراح طرق مختلفة لقياس تكاليف الجودة نستعرض منها:

### أ- نموذج الوقاية والتقييم والفسل (Prevention –Appraisal –Failure, PAF)

تعتمد اغلبية نماذج تكاليف الجودة على تصنيف (P.A.F) الذي يعود الى Armand Feigenbaum عام 1956 م والذي يصنف تكاليف الجودة الى تكاليف الوقاية والتقييم والفسل (الداخلي والخارجي)، ثم أصبح هذا التصنيف مقبول قبولاً عالمياً (عبد الرحمن، 2017) . ويقوم نموذج (P.A.F) على إفتراض الإستثمار في أنشطة الوقاية والتقييم سيقبل من تكاليف الفسل، وأن المزيد من الإستثمار في أنشطة الوقاية سيقبل من تكاليف التقييم ( Modhiya & Desai, 2016)

### ب- نموذج كروسبي Crosby's Model

عرف (Crosby) الجودة بأنها المطابقة للمواصفات، وبالتالي فان تكاليف الجودة تشمل كلا من سعر المطابقة وسعر عدم المطابقة، حيث أن سعر المطابقة هو التكلفة التي تنفق لحصول على منتج مطابق للمواصفات المحددة من اول عملية انتاج، والذي يتضمن تكاليف الوقاية والتقييم، بينما سعر عدم المطابقة هو التكلفة الناتجة عن الخسارة من عدم مطابقة المنتجات أو الخدمات لمتطلبات العملاء، وتحسب عادة عن طريق قياس تكلفة تعديل، أو إعادة تصنيع أو تخريد المنتج، والتي تتطابق مع تكاليف الفسل الفعلي. (الحمدة، 2022)

فسعر المطابقة هو التكلفة التي ينطوي عليها التأكد من أن الأشياء تتم بالشكل الصحيح من المرة الأولى، والتي تشمل تكاليف المنع والتقييم الفعلية، وسعر عدم المطابقة هو المال الذي يضيع عندما لا يتطابق المنتج أو الخدمة مع احتياجات ورغبات العميل، وهو عادة ما يتم حسابه من خلال تحديد تكلفة التصحيح أو إعادة العمل، وهو ما يتوافق مع تكاليف الفسل الفعلية (Modhiya & Desai, 2016)

## ت- نموذج التكلفة غير الملموسة او الفرصة البديلة **Opportunity or intangible cost model**

التكاليف غير الملموسة هي التكاليف التي لا يمكن تقديرها مثل أرباح لم يتم تحصيلها بسبب فقدان الزبائن أو الانخفاض في حجم الإيرادات نتيجة عدم المطابقة، وتشمل تكاليف عدم استخدام القدرة الإنتاجية بالشكل الأمثل أو سوء التعامل مع العملاء أو سوء تقديم المنتجات والخدمات (عبد الرحمن، 2017)

## ث- نموذج تكلفة العمليات **Process cost models**

تم تطوير نموذج تكلفة العمليات بواسطة (D.Ross) عام 1977م، ويقوم النموذج على أن أنظمة تكاليف الجودة تركز على تكلفة العمليات إلى جانب تكلفة المنتج أو الخدمة، حيث أن تكلفة العمليات هي عبارة عن تكلفة المطابقة وعدم المطابقة لعملية معينة، وتكلفة المطابقة هنا تعني التكلفة الفعلية لعملية إنتاج منتج أو خدمة مطابقة للمواصفات من المرة الأولى بواسطة عملية محددة من مراحل الإنتاج، بينما تكلفة عدم المطابقة هي التكلفة المرتبطة بفشل العملية بحيث لا يتم تنفيذها لإنتاج منتج على المستوى المطلوب (عبد الرحمن، 2017)

يمكن قياس هذه التكاليف في أي مرحلة من مراحل العملية وبناء عليه فان يمكن تحديد اذا كانت تكاليف عدم المطابقة المرتفعة تظهر الحاجة الى مزيد من الاستثمار في أنشطة الوقاية أو إذا كانت تكاليف المطابقة المرتفعة تظهر الحاجة الى إعادة التصميم، فهذا النموذج يهتم بقياس تكلفة العملية، والتي هي إجمالي تكلفة المطابقة (CC) وتكلفة عدم المطابقة (CoNC) لعملية الإنتاج أو تقديم الخدمة (Modhiya & Desai, 2016)

## ج- نموذج التكاليف على أساس الأنشطة **(Activity Based Costing, ABC)**

ان كل من نموذج (PAF) ونموذج تكلفة العمليات لا تشمل التكاليف العامة (Overhead costs) في نظام تكاليف الجودة، يتم التغلب على هذا العيب من خلال نموذج حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، والذي تم تطويره من قبل Kaplan و Cooper من مدرسة هارفارد للأعمال، يقوم النموذج على تتبع التكاليف العامة للأنشطة، ومن ثم تتبع تكاليف الأنشطة على تكلفة الهدف للوصول الى تكاليف دقيقة. (عبد الرحمن، 2017)

ففي حين أن نموذج (PAF) يركز على الأنشطة، فإن نموذج تكلفة العملية يركز على العملية الإنتاجية، أما نموذج (ABC) فإنه يركز على الأنشطة والعمليات الإنتاجية معاً ( Modhiya & Desai, 2016)

يقوم هذا النموذج على أساس قياس تتبع التكاليف المختلفة للإنتاج (الأقسام، المنتجات، العملاء..) وتتبع تكاليف الموارد بما فيها التكاليف العامة للأنشطة، ويقوم نموذج (ABC) على تقسيم كل نشاط إلى أربع أقسام: (Vaxevanidis, 2008)

- 1) العمل الأساسي، ويمثل الأنشطة ذات القيمة المطلوبة للإنتاج.
- 2) أنشطة الوقاية: مثل التدريب المتعلق بالجودة والصيانة والوقائية التي يتم تنفيذها لتجنب العيوب.

3) أنشطة التقييم مثل عمليات التفتيش والتحقق من البيانات.

4) أنشطة الفشل وإعادة العمل مثل حل المشكلات وتصحيح العيوب.

#### د- طريقة دالة خسارة الجودة لتاجوشي Taguchi Model

ركز جينيتش تاجوشي Genichi Taguchi على التصميم الجيد للمنتج والعمليات ، وضمان الابتعاد عن أي انحرافات عن الجودة المطلوبة للمنتج أو الخدمة ، وبقدر اهتمام جينيتش تاجوشي بتصميم المنتجات وتصميم العملية وجودة المواد الخام، اهتم بالبيئة الخارجية وقياس جودة المنتج من وجهة نظر العملاء، فالجودة تؤثر على المجتمع إما على شكل عوائد او على شكل خسارة يعاني منها المجتمع، فهو يعتمد على أساليب إحصائية وهندسية لتخفيض تكاليف الجودة، وتقوم فلسفة تاجوشي على أساس الفرضيات التالية: (جودة، 2010)

- 1- لا يمكن خفض التكاليف بدون التأثير على الجودة .
- 2- يمكن تخفيض التكاليف عن طريق تحسين الجودة .
- 3- تحسين الجودة يعتبر هدف يمكن الوصول إليه عن طريق تقليل الانحرافات .

ويرى Taguchi أنه يجب عدم قياس جودة المنتج بمستوى قبول المنتج وإنما بدرجة انحرافه عن المواصفات المحددة، وبذلك يمكن قياس التكلفة بشكل كمي على مبدأ التقليدي للجودة. (جودة، 2010)

وبعد أن تم عرض النماذج والطرق المختلفة لقياس تكاليف الجودة ، فإن الجدول (2-2) يوضح المقارنة بين هذه النماذج في كيفية إحتساب وقياس تكاليف الجودة .

### جدول (2-2)

المقارنة بين نماذج قياس تكاليف الجودة

النموذج	فئات التكاليف المستخدمة في حساب تكاليف الجودة
P-A-F	تكاليف الجودة = تكاليف الوقاية + تكاليف التقييم + تكاليف الفشل
كروسيبي	تكاليف الجودة = تكاليف المطابقة + تكاليف عدم المطابقة
التكلفة غير الملموسة (الفرصة البديلة )	تكاليف الجودة = تكاليف الوقاية + تكاليف التقييم + تكاليف الفشل + تكلفة الفرصة البديلة
	تكاليف الجودة = تكاليف المطابقة + تكاليف الفشل في المطابقة + تكلفة الفرصة البديلة
	تكاليف الجودة = تكاليف الجودة الملموسة + تكاليف الجودة غير الملموسة
تكاليف العمليات	تكاليف الجودة = تكاليف المطابقة + تكاليف عدم المطابقة
نموذج ABC	تكاليف الجودة = تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة + الأنشطة التي لا تضيف قيمة
Taguchi Model	تكاليف الجودة = معامل التكلفة (الجودة الفعلية للمنتج - القيمة المستهدفة )

المصدر: (حمزات، 2016)

- وحسب حمزات (2016) يتم قياس تكاليف الجودة كالآتي:

أولاً: قياس تكاليف ضبط الجودة (تكاليف المطابقة)

إن هذا النوع من التكاليف يعتبر من التكاليف الإختيارية إلا أن بعض الجهات الخارجية التي يرتبط نشاطها برقابة الجودة قد تقوم بإلزام المنشأة بها، ومن السهل قياس هذه التكاليف ومعرفة إجمالي قيمتها بدقة لأنها تعد من التكاليف الظاهرة وتتضمن:

تكاليف ضبط الجودة = تكاليف الوقاية + تكاليف التقييم

## ثانيا: قياس تكاليف الاخفاق في ضبط الجودة (تكاليف عدم المطابقة )

### 1- قياس تكاليف الفشل الداخلي:

تشمل تكاليف الفشل الداخلي (التضحيات المترتبة على التخلص من المنتجات المعيبة، والتضحيات المترتبة على إصلاح المنتجات المعيبة، والتضحيات المترتبة على بيع المنتجات المعيبة بسعر أقل) .

أ- التضحيات المترتبة على التخلص من المنتجات المعيبة: وتتحدد قيمتها بعدد الوحدات التي تقرر المنشأة التخلص منها، وتكلفة الوحدة الواحدة منها كالتالي:

(عدد الوحدات التي يتقرر التخلص منها \* تكلفة الوحدة الواحدة)

تقوم المنشأة قبل رفضها لمنتج معين بتقييم إمكانية إصلاحه ثم مقارنة تكلفه اصلاحه مع تكلفه اعتباره خردة واستبداله بالكامل وبناء على ذلك تتخذ الإجراء المناسب .

ب- التضحيات المترتبة على إصلاح المنتجات المعيبة: وتتحدد قيمتها بعدد الوحدات التي تقرر المنشأة إصلاحها والتكاليف اللازمة لإصلاح كل وحدة على النحو التالي:

(عدد الوحدات التي يتقرر إصلاحها \* تكلفة إصلاح الوحدة الواحدة)

تعتبر هذه التضحيات- سواء المترتبة على التخلص من أو إصلاح الوحدات المعيبة- من التكاليف الظاهرة والتي يمكن الحصول عليها من السجلات بدقة وسهولة، إلا أن هناك جزء آخر من تكاليف الفشل الداخلي يعتبر من التكاليف الضمنية وهي:

- الأرباح الضائعة نتيجة استخدام الموارد والطاقات في إصلاح الوحدات المعيبة بدلا من استغلالها في إنتاج وحدات جديدة . ومن الممكن قياس الأرباح الضائعة بتحديد الوقت المطلوب لإصلاح الوحدات المعيبة وكمية الإنتاج التي كان من الممكن إنتاجها في الوقت الضائع ومن ثم ربح الوحدة الجيدة .
- التكاليف المترتبة على إحداث اخفاقات في خطوط الانتاج .

جـ. التضحيات المترتبة على بيع المنتجات المعيبة بسعر أقل :  
تقوم المنشأة ببيع الوحدات المعيبة بسعر أقل في حال عدم تأثير ذلك على سمعتها،  
بالإضافة إلى ذلك تقوم بالتأكد من امكانية الاصلاح والمقارنة بين إصلاح هذه الوحدات أو  
بيعها بوضعها المعيب، وتتحدد هذه التضحيات بالعلاقة التالية:  
كمية الوحدات المعيبة المقرر بيعها بحالتها (سعر بيع الوحدة الجيدة- سعر بيع الوحدة المعيبة).

## 2- قياس تكاليف الفشل الخارجي :

تتضمن تكاليف الفشل الخارجي ما يلي :

- الضمانات والتعويضات التي تتكبدها المنشأة لوجود ضعف في جودة المنتج إضافة إلى المسموحات التي تقدم للعملاء لتحفيزهم على قبول الانتاج ذي الجودة الاقل .
  - تكاليف إصلاح المردودات من العملاء والتي تتضمن نوعين من التكاليف:  
**تكاليف ظاهرة** (تحدد قيمتها بمعرفة عدد الوحدات المرتجعة من العملاء للإصلاح وتكلفة إصلاح الوحدة الواحدة)
- تكاليف مستترة /ضمنية** (الارباح الضائعة من استخدام الموارد والطاقات في إصلاح الوحدات المرتجعة من العملاء بدلاً من استغلالها في إنتاج وحدات جديدة إضافة إلى التكاليف المترتبة على إحداث اخفاقات في خطوط الانتاج)
- التكاليف نتيجة فقدان جزء من الحصة السوقية للمنشأة وتشوه سمعتها بسبب تقديمها منتجات بجودة منخفضة لا تتوافق مع طلبات العملاء ورغباتهم وأذواقهم.

إن التكاليف المستترة لها قيمة جوهرية وقد بينت بعض الدراسات أن 90% من تكاليف الجودة هي تكاليف ضمنية، لا تظهر بشكل واضح أو كمي مثل تكاليف المخزون المتقادم أو تكاليف الشكاوي أو تكاليف التأخير في التسليم (الكبيجي, 2018) , وبالرغم من أهميتها إلا أنه من الصعب إدارتها وقياسها وتقدير تكلفتها بكفاءة، لذلك فإن العديد من الشركات تتجه إلى الإبتعاد عن قياس التكاليف المستترة وإبرازها كعنصر هام من عناصر تكاليف الجودة، في حين تتجه الشركات الأخرى لتقدير التكاليف المستترة حتى وإن لم تكن بدرجة عالية من الدقة.

ولاغراض الدراسة سوف نقوم بالإعتماد على نموذج PAF في قياس تكاليف الجودة والذي تم اعتماده من خلال (غنمة, 2020) و (Garrison et al., 2015) والذي يتمثل في تكاليف

الوقاية وتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي. تم الاعتماد على تكاليف مختارة من الدراسات السابقة ,مصنفة تحت أنواع تكاليف الجودة , حيث أن هذه التكاليف المختارة مدرجة في التقارير المالية للشركات عينة الدراسة. وبذلك تتكون تكاليف الجودة في هذه الدراسة من مجموع مصاريف الدعاية , ومصاريف الضيافة, والرسوم والرخص ,ومصاريف السفريات ,ومصاريف الصيانة ,والاستشارات والأتعاب المهنية والفنية ,و مصاريف التأمين, ومصاريف القرطاسية واللوازم المكتبية , ومخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة , والرسوم القضائية والقانونية , والمرتجات والخصم على المبيعات , ويمكن تقسيمها كما يلي :

#### أ. تكاليف الوقاية- (PC) Prevention Costs

تتمثل تكاليف الوقاية في البنود التالية :

1. مصاريف الدعاية .
2. مصاريف الضيافة .
3. الرسوم والرخص والاشتراكات .
4. مصاريف السفر .

وبناء على ما سبق فإن تكاليف الوقاية يمكن قياسها والتعبير عنها بالعلاقة التالية :

تكاليف الوقاية = مصاريف الدعاية + مصاريف الضيافة + الرسوم والرخص + مصاريف السفر والمؤتمرات .

#### ب. تكاليف التقييم- (AC) Appraisal cost

تتمثل تكاليف التقييم من البنود التالية :

1. مصاريف الصيانة
2. مصاريف الاستشارات والأتعاب المهنية والفنية

وبناء على ما سبق فإن تكاليف التقييم يمكن قياسها والتعبير عنها بالعلاقة التالية:

تكاليف التقييم = مصاريف الصيانة + مصاريف الاستشارات والأتعاب المهنية والفنية

### ت. تكاليف الفشل الداخلي - (IFC) Internal Failure Costs

تتمثل تكاليف الفشل الداخلي من البنود التالية :

1. مصاريف التأمين .
2. مصاريف القرطاسية واللوازم المكتبية .
3. مخصص الخسائر الانتمانية المتوقعة (الديون المعدومة).

وبالتالي يتم قياس واحتساب تكاليف الفشل الداخلي وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{تكاليف الفشل الداخلي} = \text{مصاريف التأمين} + \text{مصاريف القرطاسية} + \text{الديون المعدومة}$$

### ث. تكاليف الفشل الخارجي - (EFC) External Failure Costs

تتمثل تكاليف الفشل الخارجي من البنود التالية :

1. الرسوم القضائية والقانونية .
2. المرتجعات والخصم على المبيعات .

وبالتالي يتم قياس واحتساب تكاليف الفشل الخارجي وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{تكاليف الفشل الخارجي} = \text{الرسوم القانونية} + \text{المرتجعات والخصم على المبيعات}$$

## 2-2 المبحث الثاني - الأداء المالي

يعد الأداء المالي أداة تحفيزية لاتخاذ القرارات المهمة في الوحدات الاقتصادية، حيث أنه يحفز على التوجه نحو المسار الصحيح، ويحظى الأداء المالي في الشركات والمؤسسات بإهتمام متزايد من قبل الباحثين والإداريين والمستثمرين، لأنه السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرار، كما يعتبر من المقومات الرئيسية للشركات لأنه يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الأداء الفعلي لأنشطة الشركات من خلال مؤشرات محددة وتحديد الإنحرافات عن الأهداف المحددة مسبقا من خلال دراسة الإيرادات والموجودات والمطلوبات وصافي الثروة. و هذا الجزء من البحث يتناول مفهوم الأداء المالي وأهميته وأهدافه والعوامل المؤثرة عليه ، وبعض المؤشرات المالية المستخدمة في قياس الأداء المالي للشركات.

### 2-2-1 تعريف ومفهوم الأداء المالي

إن مفهوم الأداء المالي ينبع من السعي في الوصول الى أساس منهجي سليم لتقويم استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية في المنشأة، حيث إن إدارة الأداء المالي تتمثل في صنع حكم لإدارة الموارد الطبيعية والمادية والبشرية في المنشأة، وذلك نتيجة: (مصطفى، 2016)

- تطور المؤشرات المحاسبية القائمة على الربحية في القياس إلى المؤشرات الاقتصادية القائمة على تحديد العائد الاقتصادي السليم للمنشأة .
- التحول من رأس المال المادي الى الاقتصادي الذي يعتمد على خلق قيمة للثروة .
- اختلاف الباحثين حول إيجاد مفهوم دقيق للمالية، حيث كل طرف يعرفه بالجانب الذي يحقق مصالحه فيسعى المساهمون الى تعظيم ثروتهم، والإدارة الى البقاء والاستمرارية، ويسعى الموظفون للحصول على الأجور والحوافز المجزية، والدائنون يسعون للحصول على اقصى استفادة على ضوء الهيكل المالي للمنشأة، والمجتمع يبحث عن المزيد من النمو الاقتصادي والرخاء ورفاهية الافراد وتحقيق العدالة الاجتماعية .

بالرغم من عدم اتفاق الباحثين على تعريف دقيق للأداء المالي إلا أنهم اتفقوا على أن الأداء المالي هو:

- وصف لوضع المنشأة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمت للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات، وصافي الثروة (عينوش و دحماني، 2018)
- مدى مساهمة الكفاءة والفاعلية في استغلال الموارد المالية المتاحة، أي تحقيق الأهداف المالية بأقل تكاليف مالية ممكنة . (بعزيز، 2018)
- قدرة المنشأة على استخدام مواردها المالية بالطريقة الأمثل .(الفار، 2018)
- تشخيص صحة الشركة المالية وتحليل مدى قدرتها على إنشاء قيمة من خلال معاينة مردودية الشركة الاقتصادية ومعدل نموها و أرباحها .(عينوش، دحماني، 2018)
- يمكن استخدام الأداء المالي كأساس لاتخاذ القرارات الداخلية والخارجية . ( Fatihudin, et al, 2018)

وترى الدراسة أن الأداء المالي يعكس وضع الشركة خلال فترة زمنية معينة، تتضمن جمع واستخدام الأموال النقدية وغير النقدية بعدة مؤشرات تعبر في مجملها عن قدرة الشركة على إدارة مواردها والتحكم بها.

## 2-2-2 أهداف الأداء المالي

إن معرفة الاداء المالي الفعلي للمنشأة ومقارنته بما هو مخطط، والتعديل عند وجود انحرافات يشكل الهدف الاساسي للأداء المالي للمنشأة، حيث أن الاداء المالي يحقق للمستثمرين الأهداف التالية: (عليوي، 2019)

- يساعد المستثمر على معرفة أنشطة المنشأة ومتابعتها .
- يمكن المستثمر من متابعة التغيرات الاقتصادية والمالية المحيطة .
- يمكن المستثمر من تقدير مدى تأثير أدوات التحليل المالي (الربحية، والسيولة، والمديونية، والتوزيعات) على سعر السهم .

- يمكن المستثمر من إجراء عمليات التحليل، والمقارنة، وفهم وتفسير وربط القوائم المالية، لاتخاذ القرارات المناسبة لأوضاع المنشأة .

### 3-2-2 أهمية الأداء المالي

للأداء المالي أهمية كبيرة بالنسبة للشركات حيث يستخدم في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية والمالية المهمة، كما يستخدم في مراقبة السيولة واعداد الموازنة السنوية، ويساعد على رفع العوائد وخفض التكاليف، كما للأداء المالي أهمية كبيرة لمستخدمي البيانات في تقييم أداء الشركات وتحديد جوانب القوة والضعف وتقييمها، فهو العامل الذي يحدد معدل نجاح او فشل الشركات، من خلال مقارنة الاداء الحالي مع الأداء السابق في الشركة نفسها او مقارنة أداء الشركة مع أداء شركة أخرى مماثلة.

إضافة إلى أن للأداء المالي أهمية كبيرة بالنسبة للمستثمرين الحاليين أو المستقبلين وأهمية للمقرضين، فإن الأداء المالي يساعد أصحاب المصالح والحقوق على تلبية احتياجاتهم وتحقيق أهدافهم، إذ ان الشركة ذات الاداء المالي المرتفع أقل عرضة للضغط من أصحاب المصالح والحقوق، مقارنة بغيرها من شركات الأداء المالي الضعيف، كما أن الأداء المالي الجيد يمكن الشركات من استغلال الموارد المالية اللازمة لإستغلال الفرص الاستثمارية المختلفة وتفوق المنشأة عن غيرها يضمن لها مركز تنافسي قوي، والمحافظة على استمرارها وبقاءها. وللأداء المالي أهمية تتعلق بالعوامل البيئية الخارجية، إذ أن الشركة ذات الاداء المالي المرتفع تكون أكثر قدرة على الاستجابة في تعاملها مع الفرص والتهديدات البيئية الجديدة. (الحمد، 2022)

### 4-2-2 العوامل المؤثرة على الأداء المالي

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على الاداء المالي والتي يمكن تصنيفها إلى ما يلي:  
(عينوش, دحماني، 2018)

#### أولا - العوامل الداخلية :

1- **الهيكل التنظيمي:** هو الإطار أو الشكل الذي يشمل جميع الأعمال المتعلقة بالشركة , فيضم أنشطة ومعلومات الشركة ومسؤوليات وصلاحيات الأفراد ، وتأثير الهيكل التنظيمي

على أداء الشركات يكمن في المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح بعد تحديد أعمال الشركة ونشاطاتها الأساسية ومن ثم تحديد الموارد المخصصة لها، بالإضافة إلى تسهيل وضع مهام الأفراد في الشركة و اتخاذ الادارة القرارات المهمة الخاصة بالشركة .

**2- المناخ التنظيمي:** هو إدراك العاملين لأهداف الشركة ومهامها وعملياتها ونشاطاتها بالنسبة للأداء، واتخاذ القرار بطريقة عقلانية وتقييم مدى ملائمة المعلومات وتشجيع العاملين من قبل الادارة على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، والتأكد من تحقيق الايدي العاملة مستويات عالية من الأداء.

**3- التكنولوجيا:** هي الأساليب والمهارات التي تعتمد عليها الشركة في تحقيق أهدافها المخطط لها وهناك عدة أنواع للتكنولوجيا، منها: تكنولوجيا الإنتاج بحسب الطلب وتكون حسب المواصفات التي يريدها المستهلك، وتكنولوجيا الإنتاج المستمر التي تعتمد على الاستمرارية، وعلى الشركات تحديد نوع التكنولوجيا الملائمة لطبيعة عملها وأهدافها، وذلك لأن التكنولوجيا تعتبر من التحديات التي تواجهها الشركات والتي لا بد للشركات من التكيف معها واستيعابها وتطويرها.

**4- الحجم:** هو تصنيف الشركات إلى شركات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم، حيث يوجد مقاييس مختلفة لحجم الشركة، منها: إجمالي الموجودات أو إجمالي المبيعات أو إجمالي القيمة الدفترية. و قد يؤثر حجم الشركة إيجابيا على أداء الشركة المالي، فزيادة حجم الشركات يرتفع عدد المحللين الماليين في الشركة، وينخفض سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية ، وقد يكون للحجم تأثير سلبي على الأداء المالي للشركات ويشكل عائقا لأدائها، حيث أن إدارة الشركة يصبح أكثر تعقيدا مع زيادة الحجم، وبالتالي يصبح أدائها أقل فاعلية .

### ثانيا - العوامل الخارجية :

تواجه المنشأة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي، والتي لا يمكنها السيطرة عليها، وإنما فقط تستطيع المنشأة توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، والتخطيط لمواجهةها والتقليل من تأثيرها، وتشمل هذه العوامل :

1- التغيرات التكنولوجية والعلمية المؤثرة على نوعية الخدمات.

2- قوانين السوق والقوانين والتعليمات التي تطبقها الدولة على الشركات.

3- السياسات الاقتصادية والمالية للدولة .

وترى الدراسة أن جميع هذه العوامل الداخلية والخارجية مترابطة , ومن المهم أخذها بالاعتبار لتقييم الأداء المالي للمنظمات , حيث أنه بوجود هيكل ومناخ تنظيمي مناسب وتحديد المنظمة للتكنولوجيا المعتمدة لديها والتي تتناسب أنشطتها وعملياتها, مع الأخذ بالاعتبار التغيرات الخارجية وقوانين السوق والدولة , يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات المالية المناسبة وتحقيق القدرة والميزة التنافسية وخفض المخاطرة والتكاليف, بالإضافة إلى زيادة أرباح الشركة وحصتها السوقية.

## 2-2-5 تقييم الأداء المالي

يرتبط مفهوم الأداء المالي بعملية القياس والتقييم المستمرة، حيث إن لتقييم الأداء دور مهم في الوصول إلى النتائج المطلوبة، وهو من الأساسيات في أي منظمة للتأكد من تنفيذ الخطط الموضوعية، إذ انها تساهم في إعادة النظر في الأهداف والمؤشرات والمعايير المعتمدة من أجل الوقوف على أي تجاوزات وانحرافات، والنظر في المعلومات والبيانات التي نتجت عن عملية التقييم لاستخدامها في وضع الخطط المستقبلية وإصدار قرارات دقيقة وموضوعية ورفع كفاءة الاداء.

تضم عملية تقييم الأداء المالي خمسة مراحل متتالية وهي: (بعزيز، 2018)

- **المرحلة الأولى:** في هذه المرحلة يتم جمع البيانات والمعلومات الإحصائية الضرورية لتقييم الاداء، وحساب النسب أو المؤشرات المستخدمة في التقييم، تشمل هذه المعلومات بيانات لعدة سنوات ولمختلف النشاطات التي تمارسها المنشأة .
- **المرحلة الثانية:** هي مرحلة تحليل البيانات والمعلومات الإحصائية ودراستها وبيان مدى صلاحيتها لحساب النسب أو المؤشرات اللازمة لعملية تقييم الاداء المالي .
- **المرحلة الثالثة:** مرحلة إجراء عملية التقييم باستخدام النسب أو المؤشرات بالاعتماد على بيانات مختلف نشاطات وعمليات أداء الشركة .

- **المرحلة الرابعة:** هي مرحلة تحليل نتائج التقييم وبيان مدى النجاح أو الإخفاق الذي صاحب أداء الشركة، وتحديد الانحرافات التي حصلت في أنشطة المنشأة وتفسير أسباب الانحرافات، ووضع الحلول اللازمة لمعالجتها للتأكد من تحقيق الأداء الأمثل للشركة .
- **المرحلة الخامسة:** هي مرحلة تصحيح الانحرافات التي حدثت في نشاط المنشأة، والتأكد من تحقق شروط تحقيق الاداء المطلوب والاستفادة من نتائج التقييم في عدم تكرار الأخطاء في المستقبل .

## 2-2-6 مؤشرات الأداء المالي

مؤشرات الأداء المالي هي النسب والمؤشرات المالية التي تستخدم لتقييم المنشأة من الجانب المالي، تتنوع المؤشرات المالية بتنوع المصدر، وتساعد المستثمرين على متابعة أنشطة المنشأة ومعرفة الظروف المحيطة بها، كما تساعد في عملية تحليل وتفسير المعلومات المالية من أجل اتخاذ قرارات استثمارية سليمة، أما محدداتها فتتمثل في إمكانية التلاعب بالمعلومات المالية وبالتالي إعطاء مؤشرات مضللة لا تعكس حقيقة المركز المالي للمنشأة ومؤشرات لا تعكس كل المعلومات المالية المطلوبة ولا تظهر الصورة الكاملة لأداء الشركة عندما تعتمد على فترة زمنية واحدة (مصطفى، 2016).

انطلاقاً من أهمية المؤشرات المالية نستعرض أهم هذه المؤشرات، والتي استخدمت في هذه الدراسة:

### أ- العائد على الأصول (ROA) - Return On Assets

هو إحدى طرق قياس الأداء المالي للشركة، حيث يعبر هذا المعدل عن قدرة الشركة على الاستثمار في أصولها بما يحقق العائد المناسب بعد خصم الفوائد والضرائب لتعظيم ثروة المالك، بحيث تقيس كفاءة ادارتها في استخدام أصولها بالشكل الأمثل لتوليد الأرباح الصافية (ابو عودة، 2017) .

إن هذا المؤشر يعتمد بشكل كبير على نوع الصناعة وحجم الأصول المستخدمة في الإنتاج، ويستخدم لمقارنة الأداء المالي بين الشركات في القطاعات المماثلة، لمعرفة حجم الأرباح الناتجة عن استثمار الأصول (تومي، المسعود، 2021) .

ويمكن توضيحها من خلال المعادلة التالية :

**معدل العائد على الأصول (ROA) = صافي الدخل / إجمالي الأصول**

مصدر هذه المعادلة هي دراسة (الفار, 2018)

### ب- معدل العائد على حقوق الملكية - Return on Equity ( ROE)

يعتبر هذا المعدل من أهم مؤشرات قياس كفاءة استخدام اموال المنشأة، وتعمل المنشأة دائماً على زيادته بما يتناسب وحجم الأخطار التي يتحملها مساهمو الشركة (بعزيز، 2018) كما يعتبر هذا مقياس شاملاً للربحية، لأنه يقيس العائد المادي المتحقق كنسبة مئوية من حقوق المساهمين العاديين في الشركة، وبالتالي معدل الربح الصافي الذي يجنيه المستثمرون من استثمار أموالهم، كمردود على المخاطر التي يواجهونها خلال استثمار أموالهم في الشركة وتعطي مؤشر جيد على مدى كفاءة الإدارة في توظيف أموال المساهمين. (ابو عودة، 2017)

ولذلك فإن معدل العائد على حقوق الملكية يعتبر مؤشراً هاماً لأنه يبين نسبة العائد على الاستثمار المتمثل في حقوق المساهمين، أي كلما قلت قيمة هذه النسبة كلما كان ذلك مؤشراً سلبياً على أداء الشركة (أحمد، 2019) ويعرف العائد على حقوق الملكية بالعلاقة بين أموال مالكي المنشأة التي تم استثمارها وعوائد هذه الأموال، وانه يستخدم لقياس مجموع العوائد من كل دينار تم استثماره من قبل مالكي المنشأة (عليوي، 2019). وإن المعادلة العامة لهذا المؤشر:

**معدل العائد على حقوق الملكية (ROE) = صافي الدخل / حقوق الملكية**

مصدر هذه المعادلة دراسة (مصطفى, 2016)

### ت- حصة السهم من الأرباح - Earnings per share (EPS)

يعتبر عائد السهم من مؤشرات الأداء المالي التي يكثر استخدامها في قياس كفاءة الاداء المالي للشركات وتقدير قيمة الشركة ويعد من المقاييس الهامة في تحديد سعر السهم الحقيقي، حيث يشير EPS الى مقدار الأرباح التي تحققها الشركة لكل سهم من أسهمها، كما يستخدم EPS

لقياس الربحية، حيث تسعى الشركات الى رفع قيمة هذا المؤشر قدر الامكان لتشجيع الاستثمار في الشركة، حيث تشير ربحية السهم الاعلى الى قيمة أكبر ، لأن المستثمرين سيدفعون أكثر مقابل أسهم الشركة التي يعتقدون أنها ستحقق أرباحاً أعلى مقارنة بسعر سهمها ، ويتم الافصاح عن EPS مع الاشارة لأي تعديلات على العناصر غير العادية و أي تخفيضات ممكنة على السهم .(غنمة، 2020)

يتم احتساب حصة السهم العادي من الأرباح المتحققة من خلال قسمة صافي الأرباح لحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية ، بذلك تكون معادلة حصة السهم من الأرباح :

حصة السهم من الأرباح (EPS) = (صافي الأرباح - التوزيعات لحملة الاسهم الممتازة) / المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة

مصدر المعادلة (الجنازرة، 2019)

### ث- القيمة الاقتصادية المضافة - Economic value added (EVA)

إن القيمة الاقتصادية المضافة من أهم المؤشرات الاقتصادية التي تستخدمها الشركات في تقييم أداءها وقياس الربح الاقتصادي الذي يأخذ بالاعتبار تكلفة رأس المال لجميع مصادر التمويل، كما أن إدارة الشركات تستخدم هذا المؤشر لتوفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات الاستثمار السليمة وتعظيم ثروة الملاك (عينوش ، دحماني، 2019) ، كما تعتبر EVA الارتباط الأقوى في تكوين القيمة السوقية، وذلك لأنها المقياس الأكثر دقة من مقياس الربحية، بالإضافة الى انها تعتبر أداة فعالة لبرامج الحوافز، حيث يتم استخدامها في برامج تحفيز العاملين وتحقيق العدالة بينهم، والاعتماد على الإنتاجية من خلال الاستفادة من معلومات الأداء كأساس للأجور (بعزيز، 2018)

تم تطوير مقياس EVA من قبل شركة Stewart & Stern وعرفته على أنه "مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي ويرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض " (كشميري،

(2021) , وتعد القيمة الاقتصادية المضافة أقرب المؤشرات المستخدمة لتقدير الربح الحقيقي المتبقي، ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية (الشناق وآخرون، 2019):

$$\text{القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)} = \text{صافي الأرباح التشغيلية بعد خصم الضرائب} - (\text{رأس المال المستثمر} * \text{المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال})$$

مصدر المعادلة (الشناق وآخرون، 2019)

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{WACC} * \text{CE}$$

حيث أن:

**EVA** : Economic Value Added ( القيمة الاقتصادية المضافة )

**NOPAT**: Net Operating Profit After Tax (صافي الأرباح التشغيلية بعد الضرائب)

ليس جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تصرح عن قيمة الأرباح والخسائر غير المتحققة بشكل منفصل، إنما تصرح عن صافي الأرباح بعد خصم الفوائد والضرائب بشكل عام، لذلك سوف يتم الاعتماد في دراستنا على قيمة صافي الدخل المصرح به بعد الفوائد والضرائب لكل شركة، في كل فترة من فترات الدراسة.

**WAAC**: Weighted Average Cost of Capital (المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال)

يعرف المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال بأنه : " المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة النقدية الواحدة المستثمرة في نشاط الشركة , وذلك بغض النظر عن مصدر تمويلها داخليا كان أم خارجيا " ويعرف أيضا أنه " الحد الأدنى لمعدل العائد الواجب تحقيقه من الاستثمارات الرأسمالية المقترحة " ,ويتم حسابه وفق المعادلة الآتية:

حقوق الملكية / رأس المال المستثمر المعدل \* (التوزيعات / حقوق الملكية) + (المطلوبات طويلة الاجل / رأس المال المستثمر المعدل \* الفوائد / المطلوبات طويلة الاجل)

## CE: Capital Employed (راس المال المستثمر)

والذي يتم قياسه من خلال طرح المطلوبات المتداولة من اجمالي اصول الشركة .

إن القيمة الاقتصادية المضافة من أهم المؤشرات المالية الحديثة المستخدمة في تقييم انجاز الشركات المالي وتقدير الأرباح المحاسبية الحقيقية، بحيث إذا كانت النتيجة من المعادلة موجبة، فهذا يعني وجود قيمة للشركة وتولد الاموال المستثمرة فيها، أما إذا كانت القيمة سالبة فهذا يعني تدهور في قيمة الشركة. (الفار، 2018)

### 2-2-7 علاقة تكاليف الجودة بالأداء المالي

تسعى منظمات الأعمال بشكل عام والمنظمات العاملة في القطاع الصناعي والخدماتي بشكل خاص إلى تحقيق المزايا التنافسية التي تمكنهم من مواجهة التحديات الخطيرة للمنافسة العالمية، لضمان البقاء والاستمرارية والبحث عن السبل والوسائل التي تساعدهم على تحقيق هذه المزايا، إذ تعتبر الجودة مؤشراً من المؤشرات الرئيسية للمنشآت و أحد المتطلبات الأساسية التي يجب توفرها في المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها، وتماشياً مع التطورات المتسارعة يجب أن تكون المنشأة قادرة على خلق منتج منافس ذو جودة عالية ، إضافة إلى أن الاهتمام بتكاليف الجودة من الأساليب الهامة والحديثة التي ستؤدي إلى تحسين الجودة ، وخفض التكاليف سواء ما تعلق بتكاليف الإنتاج أو تكاليف الجودة ، ولها دور كبير في زيادة الأرباح بعد اكتشاف الأماكن داخل المنشأة التي ترتفع فيها مصاريف الجودة دون عائد محدد ، الأمر الذي يقود جهود إدارة الشركات الصناعية والخدماتية لإدارة تكلفة الجودة بأبعادها الأربعة (المنع، والتقييم، والفشل الداخلي، والفشل الخارجي)، ومراقبة أداء الشركات بما يحقق رؤيتها ورسالتها والأهداف الاستراتيجية التي تؤثر على النشاط الصناعي والخدماتي ونمو وازدهار الاقتصاد الوطني (د.أيمن الميمة ، اتصال شخصي ، سبتمبر 20، 2022)

كما أن الأداء المالي أصبح يمثل المحور الاساسي والفعال للنمو والاستمرارية، فهو الآلية التي تمكن المؤسسة من الإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة (الكفاءة) من أجل تحقيق الأهداف المرسومة (الفعالية)، ويجب تقييم الأداء المالي في الوحدة الاقتصادية لإعطاء الصورة الحقيقية لها، بإعتباره أداة رقابية فعالة تستخدمها الوحدة الاقتصادية في دراسة وتحليل مركزها المالي

وربحية أموالها، والكشف عن مواطن القوة والضعف، واستغلال مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة معالجة نقاط الضعف باتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة، بالتالي تحسين الأداء المالي، وعليه بات من الضروري أن تعتمد المنشأة مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها (حسيل، 2017)

وترى الدراسة أنه يجب الاهتمام بتطبيق الجودة في مختلف المنظمات صناعية كانت أو خدماتية، كما أنه يجب تركيز الجهود على تطوير مفاهيم الجودة، وتكاليف الجودة بأنواعها الأربعة، وانطلاقاً من أهمية الرقابة على تكاليف الجودة في الوحدات الاقتصادية، فمن المتوقع أن تؤثر تكاليف الجودة على الأداء المالي.

## 2-3 المبحث الثالث - الواقع الفلسطيني

يتمثل الهدف الأساسي للجودة في ضمان قبول البضائع والخدمات التي تنتج أو تتداول في فلسطين من التداول في الأسواق الوطنية والدولية، إلا أن الاقتصاد الفلسطيني يواجه العديد من التحديات التي تقف أمام تحقيق هذا الهدف تتمثل أساساً في الاحتلال الإسرائيلي، حيث تعرقل القيود الإسرائيلية الوصول إلى الموارد والوصول إلى فرص الاستثمار، كما يعتمد الاقتصاد الفلسطيني بشكل كبير على إسرائيل باعتبارها سوقاً للتصدير وقد أدت هذه القيود إلى تشوهات في البنية الهيكلية الاقتصادية وما رافقها من ضعف في القطاعات الإنتاجية بالإضافة إلى تحكمها في المعابر الحدودية والإيرادات الجمركية وتدفق التجارة. بالرغم من هذه التحديات، إلا أن فلسطين تسعى لإيجاد بدائل للتغلب على محدودية الموارد الطبيعية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتخفيف من عدم الاستقرار السياسي من خلال التسويق الكفء للفرص الاستثمارية المتاحة في السوق المحلي. (وزارة الاقتصاد الوطني، 2022)

## 2-3-1 نشأة الاقتصاد الفلسطيني

يعتبر اقتصاد فلسطين من الاقتصاديات الضعيفة وحديثة النشأة، حيث بعد اتفاقية أوسلو دخلت السلطة الوطنية الفلسطينية في مرحلة اقتصادية جديدة وأنشأت سوق فلسطين للأوراق المالية.

## 2-3-1-1 نشأة سوق فلسطين للأوراق المالية

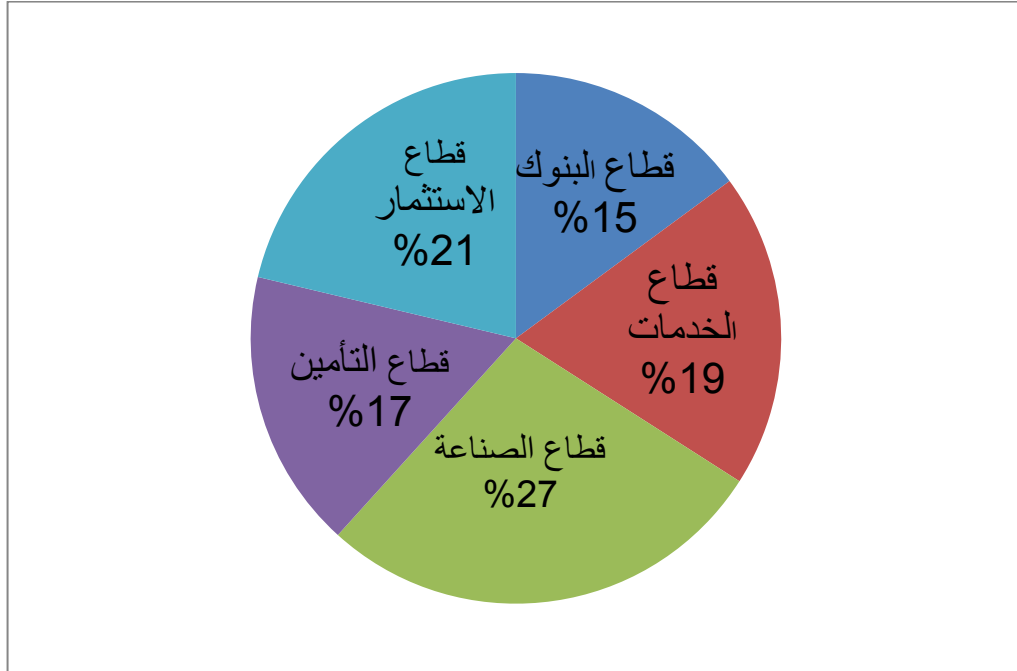
تلعب الأسواق المالية دوراً هاماً في إعادة تخصيص الموارد المتاحة في المجتمع لسد احتياجات الوحدات الاقتصادية من التمويل، وضمان تحقيق أعلى درجات النمو والتطور، دون الحاجة إلى

الانتظار لحين وصول مدخراتها إلى المستوى الذي يكفي لتلبية احتياجاتها المتجددة من التمويل (الفار، 2018). تم تأسيس سوق فلسطين للأوراق المالية (بورصة فلسطين) في عام 1995 كشركة مساهمة خاصة عن طريق مبادرة قامت بها شركة فلسطين للتنمية والاستثمار (باديكو) المساهم الأكبر في سوق فلسطين للأوراق المالية، والتي بدأت بالتنسيق والتعاون مع السلطة الوطنية الفلسطينية لإنشاء السوق المالي، و استقطاب المدخرات الفلسطينية من الداخل والخارج وتشجيع تدفق الاستثمارات العربية والأجنبية (سوق فلسطين للأوراق المالية، 2023).

بدأت أولى جلسات التداول في العام (1997) و تحول السوق إلى شركة مساهمة عامة في العام (2010)، وعلى الرغم من هذه البداية المتواضعة إلا انه تزايد عدد الشركات المدرجة وحجم التداول، حيث ارتفع عدد الشركات المدرجة في السوق الى 26 شركة في العام (2003) بعد ان كان بضع شركات في بدايته، ووصل الى 47 شركة في نهاية العام (2021)، و توزعت هذه الشركات على خمس قطاعات (الاستثمار، البنوك، التأمين، الخدمات، الصناعة) معظمها مدرج ويتداول بالدولار الأمريكي، والاخر يتداول بالدينار الاردني. (بورصة فلسطين، 2019)

### شكل (2-3)

التوزيع النسبي لقطاعات سوق فلسطين للأوراق المالية .



المصدر: إعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات سوق فلسطين للأوراق المالية

ان القطاعات في فلسطين تتمثل بقطاع الاستثمار والبالغ عدده (10) شركات، قطاع البنوك والبالغ عدده (7) شركات، التأمين والبالغ عدده (8) شركات، بالإضافة لقطاع الصناعة (13) شركة وقطاع الخدمات (9) شركات, حيث ان الشكل (2-3) اعلاه يوضح التوزيع النسبي لقطاعات سوق فلسطين للأوراق المالية .

### 2-1-3-2 مؤسسة المواصفات والمقاييس الفلسطينية

أنشأت مؤسسة المواصفات والمقاييس عام 1994 بقرار من الرئيس ياسر عرفات , وبدأت عملها عام 1997 وفق قانون المواصفات والمقاييس رقم 2000/6، حيث تعتبر الجسم الوطني للمواصفات في فلسطين ونقطة الاتصال مع البنية التحتية العالمية للجودة، يقوم دور المؤسسة في السعي لتأمين قدرة تنافسية عالية للمنتج الفلسطيني وتسهيل التجارة والمساهمة في حماية صحة وسلامة المستهلك والبيئة وتمثيل فلسطيني بتفوق في النظام الدولي للمواصفات والمقاييس من خلال إعداد المواصفات الفلسطينية المتوائمة دولياً وتقديم خدمات الفحص والتفتيش والقياس (المترولوجيا) ومنح شهادات وعلامات المطابقة.(وزارة الاقتصاد الوطني, 2022 )

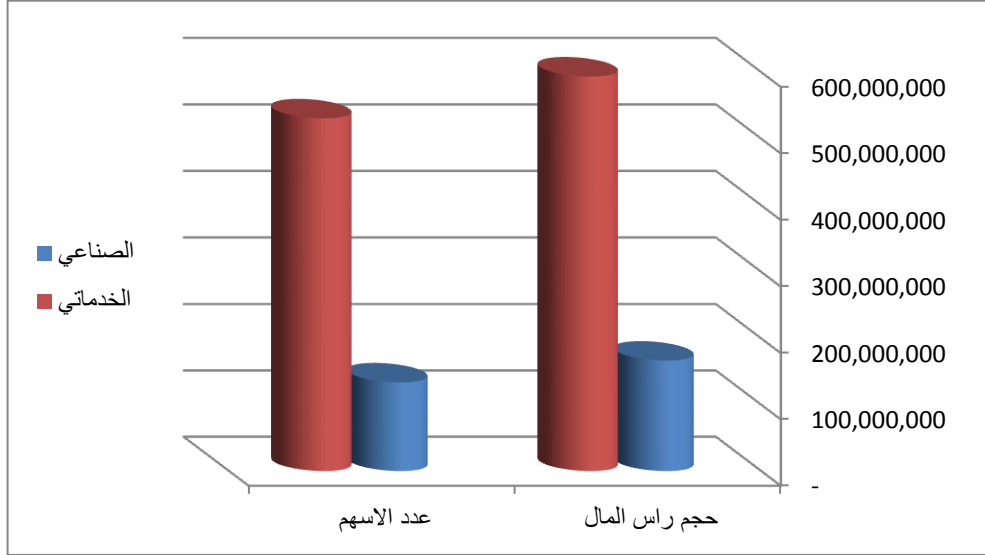
### 2-3-2 القطاع الصناعي والخدمات في فلسطين

يحظى قطاعي الصناعة والخدمات باهتمام كبير في جميع بلدان العالم، ويسهمان بقوة في الحراك الاقتصادي فيها، وتتفق كل الجهات الدولية المختصة على هذه الحقيقة، بل تتوقع كثيراً من التقدم في هذين القطاعين الحيويين، ويعتبران من القطاعات الاقتصادية المهمة التي تساهم في الناتج المحلي ل الأيدي العاملة والنمو والتنمية , بحيث شكل القطاعان ما نسبته (46.8%) من مجموع القطاعات في نهاية العام 2021 م .

#### شكل (2-4)

رأس مال وعدد أسهم الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين حتى تاريخ

31/12/2021



المصدر : إعداد الباحثة، إعتمادا على بيانات سوق فلسطين للأوراق المالية لعام 2021

إن الشكل (2-4) يظهر رأس مال وعدد أسهم الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين حتى تاريخ 31/12/2021 ، فقد بلغ عدد الشركات الصناعية المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية حتى نهاية عام 2021 (13) شركة صناعية برأس مال مصرح به بلغ (166,609,900) دولار وعدد أسهم بلغ (133,748,766)، و(9) شركات خدماتية برأس مال (593,471,478) دولار وعدد أسهم بلغ (530,525,871) (سوق فلسطين للأوراق المالية، 2021) .

وفيما يتعلق بالجودة فإن إلتزام الشركات الصناعية والخدماتية في فلسطين يعتبر متفاوت ويختلف باختلاف حجم الشركة وطبيعة العمل، فالشركات الكبيرة التي لها فترة طويلة بالسوق تمتلك شهادات جودة دولية معتمدة وتعتمد الجودة كمعيار أساسي، أما الشركات الصغيرة قد تمتلك شهادات جودة (ISO) دون إلتزام فيها فإنهم يحصلون على شهادات الجودة لغرض تجاري، ونتيجة اشتراط الموردين وغيرهم للتعامل معهم وعند التصدير الى الخارج. وبالنسبة لطبيعة العمل فإن الشركات الصناعية الكبيرة كشركات الأدوية ويليها مصانع الاغذية لديها نظام جودة قوي وأقسام خاصة بالجودة كونها قطاعات حساسة مقارنة بالشركات الخدماتية.(د.أشرف الميمة، اتصال شخصي، سبتمبر 19، 2022).

## 4-2 المبحث الرابع - الدراسات السابقة

### 1-4-2 الدراسات باللغة العربية

دراسة (الجهني، 2022) بعنوان "أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية: دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تكاليف الجودة (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) على الأداء المالي قبل وبعد تطبيق النظام، جرت الدراسة في السعودية واتبعت المنهج الوصفي المسحي، واستخدام الاستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية السعودية في جدة والبالغ عددهم (150)، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الجودة والأداء المالي قبل تطبيق تكاليف الجودة في الشركات الصناعية، كما أثبتت وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الوقاية والأداء المالي بعد تطبيق تكاليف الجودة في الشركات الصناعية، وكذلك أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الجودة (التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) والأداء المالي بعد تطبيق تكاليف الجودة في الشركات الصناعية، وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بتطبيق جميع عناصر أنظمة الجودة بكفاءة وفاعلية بما يساعد في تقديم المنتجات ذات الجودة العالية والتي تلبي احتياجات العملاء ورغباتهم.

دراسة (مهنا، 2022) بعنوان : "دور تكاليف الجودة في تحسين كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم"

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه تكاليف الجودة في تحسين كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية في محافظة طولكرم، وذلك من خلال قياس تكاليف (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي)، وتحقيقاً لذلك، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقام الباحث بإعداد استبانة مكونة من (32) فقرة بغرض جمع البيانات من عينة الدراسة المكونة من الموظفين العاملين في الشركات الصناعية محل الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من (653) موظفاً وموظفة، تم اختيار (100) منهم كعينة للدراسة، وبعد جمع البيانات وتحليلها، توصلت الدراسة إلى وجود دور لتكاليف الجودة (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل

الخارجي) في تحسين كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المبحوثة، كما أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة للأداء المالي في الشركات الصناعية، ووجود علاقة ارتباطية طردية بين تكاليف الجودة وبين الأداء المالي، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات الصناعية بدراسة تكاليف الجودة بكافة أنواعها، وذلك لتحقيق التحسين المستمر في المنتجات والعملية الإنتاجية، وتحقيق رضا الزبائن، وتحسين كفاءة الأداء المالي.

### دراسة (الحياصات، 2021) بعنوان : "أثر تكاليف الجودة على الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير تكاليف الجودة على الربحية في الشركات الصناعية الأردنية، وتحديد الشركات المدرجة في بورصة عمان، وتم تحديد أبعاد تكاليف الجودة بتكاليف (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي)، وتمثل مجتمع الدراسة من (67) شركة صناعية مدرجة في البورصة الأردنية، واقتصرت تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (35) من هذه الشركات، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم تطوير استبانة لغرض جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي، وتم تطبيق الدراسة على مساعدي المدراء الماليين، ومراقبي الجودة، ومحاسبي التكاليف، ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات، و تم توزيع (140) استبانة على عينة الدراسة، وأظهرت الدراسة وجود تأثير لتكاليف الجودة (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) مجتمعة على الربحية في الشركات الصناعية، وكذلك وجود تأثير لهذه الأبعاد منفردة على الربحية في الشركات محل الدراسة، وبناء على ذلك أوصت الدراسة بأهمية دعم الإدارات العليا في الشركات للخطط الاستراتيجية المتعلقة بمراقبة تكاليف الجودة.

### دراسة (المدهون، 2021) بعنوان : " مدى مساهمة الرقابة على تكاليف الجودة في تحسين الاداء المالي للبنوك (دراسة تطبيقية على البنوك التجارية في فلسطين"

هدفت الدراسة إلى بيان مدى مساهمة الرقابة على تكاليف الجودة (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية العاملة في فلسطين، وذلك بالاستناد إلى مؤشرات الربحية فيها (العائد على الاستثمار، العائد على حق الملكية، هامش الربح من العمليات، مجمل الربح المتحقق)، واعتمد الباحث في هذه الدراسة الاستبانة لجمع

البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من البنوك التجارية العاملة في فلسطين، باستثناء البنوك الإسلامية والأجنبية، حيث بلغ عدد البنوك التجارية العاملة في فلسطين (15) بنكاً منها (6) بنوك تجارية، وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة قصدية استهدفت جميع الموظفين في الإدارات العامة والإقليمية في البنوك التجارية الفلسطينية ويشغلون مراكز وظيفية (مدير مالي، مدير جودة، رئيس قسم المحاسبة، محاسب) والذين بلغ عددهم (65) موظفاً، وأظهرت النتائج أن البنوك التجارية حققت مستوى مرتفع من ضبط تكاليف الجودة بأبعادها (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي)، كما أظهرت النتائج أن البنوك حققت مستوى مرتفعاً من الأداء المالي في السنوات من (2015-2019) من حيث العائد على الاستثمار، العائد على حقوق الملكية، وهامش الربح من العمليات، ومجمل الربح المتحقق، وأوصت الدراسة بضرورة توعية كافة المستويات الإدارية والإنتاجية بأهمية إدارة الجودة، والاستمرار بتطبيق متطلبات إدارة الجودة (الأيزو).

#### دراسة (أبو هلال و ناصيف، 2020) بعنوان : "دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة"

هدفت الدراسة إلى بحث العلاقة بين تكاليف الجودة بأبعادها (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) في تحقيق الميزة التنافسية والمحافظة عليها في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة، واعتمد الباحثان في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للتحقق من العلاقة بين متغيرات الدراسة، كما تم اعتماد الاستبانة كأداة للدراسة وجمع البيانات، حيث تم تطبيقها على (20) من الشركات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تصنيف معتمد لتكاليف الجودة في المنظمات الصناعية، وأن هذه المنظمات تهمل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، كما أظهرت النتائج أن دور تكاليف الجودة بأبعادها (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) كان كبيراً بمعنى أن دور تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية كان كبيراً، وأن أعلى التكاليف كانت تكاليف الوقاية بتأثير كبير جداً، وأما أقل التكاليف فكانت تكاليف الفشل الداخلي، كما بينت نتائج الدراسة أن تكاليف الوقاية والتقييم كلما كانت ناجعة ومنخفضة كلما ساهم ذلك في تحقيق الميزة التنافسية، وقد أوصت الدراسة بضرورة إشراك العاملين بالمنظمة على تخفيض تكاليف الجودة بما يسهم في تعزيز الميزة التنافسية.

دراسة (الزغول وآخرون، 2019) بعنوان : "أثر التكامل بين ممارسات إدارة الجودة وأساليب إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي: دراسة ميدانية على فنادق الأربع والخمس نجوم بمدينة عمان"

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق ممارسات إدارة الجودة (التزام ودعم الإدارة العليا للجودة، تدريب وتمكين العاملين، تطوير نظم العلاقات والاتصالات الداخلية، تحفيز العاملين، العدالة التنظيمية) وإدارة التكاليف (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن، نظرية القيود) على تعزيز الأداء المالي للمنشآت الفندقية، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة وجمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الفنادق الأردنية ذات فئة الأربع والخمس نجوم في مدينة عمان الأردنية، والبالغ عددها (15) فندقاً خمس نجوم، و(21) فندقاً أربع نجوم، وتكونت عينة الدراسة من (مدرء الأقسام التشغيلية، والإدارة المالية، والجودة) بالفنادق، حيث تم اختيار عينة منهم بلغ عددهم (360) موظفاً وموظفة تم استرداد (224) استبانة صالحة للتحليل، وتم التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة باستخدام برنامج (SPSS) ، و توصلت الدراسة إلى: اهتمام الفنادق الأردنية بتطبيق أساليب إدارة التكاليف، وأظهرت النتائج تأثير أساليب إدارة التكاليف على الأداء المالي للفنادق، وتأثير ممارسات إدارة الجودة بشكل متوسط على الأداء المالي، وقد أوصت الدراسة بضرورة تبني الجودة من قبل الإدارات في الفنادق، وزيادة الاهتمام بأساليب إدارة التكاليف ومواكبة الجديد منها.

دراسة (كاظم، 2018) بعنوان : دور تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تكاليف الجودة في تخفيض التكاليف للمنتجات الصناعية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي في دراسة البيانات التطبيقية، كما اعتمدت على التقارير والبيانات المالية والإنتاجية للشركة المبحوثة، حيث تم قياس تكاليف الوقاية من خلال (تكاليف تخطيط الجودة، تكاليف تصميم المنتج، تكاليف العمليات، تكاليف التدريب على الجودة، تكاليف المعلومات للجودة، تكاليف الصيانة الوقائية، تكاليف التدقيق الداخلي للجودة) وتكاليف التقييم من خلال (تكاليف الفحص والاختبار أثناء عملية

الإنتاج، تكاليف الفحص والاختبار النهائي، تكاليف صيانة معدات الفحص، تكاليف معايرة معدات الفحص، تكاليف اندثار معدات الفحص، تكاليف تقارير الفحص) وتكاليف الفشل الداخلي من خلال (تكاليف السكراب للوحدات نصف المصنعة، تكاليف إعادة التصنيع، تكاليف إعادة الفحص، تكاليف تحليل الفشل الداخلي) وتكاليف الفشل الخارجي من خلال (تكاليف خدمات ما بعد البيع، وتكاليف الضمان)، وتوصلت الدراسة إلى أن الاهتمام بتكاليف الوقاية سيؤدي إلى انخفاض كبير في الوحدات المعيبة للمنتجات، وقد أوصت الدراسة بضرورة تعزيز وتطوير دور التكاليف في الشركة من خلال زيادة تدريب العاملين في هذه الأقسام.

## 2-4-2 الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة (Gunaldi, 2022) بعنوان:

### **The Effect of Prevention Aspects, Assessment Aspects, Internal Failure Aspects, and External Failure Aspects on the Benefits of Construction Company Projects**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير جوانب الوقاية وجوانب التقييم وجوانب الفشل الداخلي وجوانب الفشل الخارجي على ربحية مشاريع شركات بناء اندونيسية، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وتم تطبيق الاستبانة على (50) من الموظفين الإداريين في شركات المقاولات والبناء، واعتمدت الدراسة منهج تحليل الانحدار الخطي المتعدد باستخدام برنامج (SPSS)، توصلت الدراسة إلى أن لتكاليف الوقاية تأثير إيجابي هام على ربحية مشاريع شركات المقاولات ، مما يعني أنه كلما كانت ميزانية تكلفة الوقاية أفضل ، كان الربح الذي تحققه مشاريع شركات المقاولات أفضل، وأن تقييم التكلفة له تأثير إيجابي وهام على ربحية مشاريع شركات المقاولات، مما يعني أنه كلما كانت ميزانية تكلفة الوقاية أفضل، كان الربح الذي تحققه مشاريع شركة البناء أفضل، وأن تكاليف الفشل الداخلي لها تأثير إيجابي وهام على ربحية مشاريع شركة البناء، مما يعني أنه كلما كانت ميزانية تكلفة الفشل الداخلي أفضل، كان الربح الذي تحصل عليه مشاريع شركة البناء أفضل، وأن لتكاليف الفشل الخارجي تأثير إيجابي هام على ربحية مشاريع شركة البناء، مما يعني أنه كلما كانت ميزانية تكلفة الفشل الخارجي أفضل، كان الربح الذي تحصل

عليه مشاريع شركة البناء أفضل، كما أظهرت النتائج أن تكاليف الجودة لها تأثير إيجابي وهي مهمة لربحية مشاريع شركات البناء الاندونيسية .

دراسة (Adiana & Kiswara, 2022) بعنوان:

**PENGARUH BIAYA KUALITAS TERHADAP KINERJA KEUANGAN  
PERUSAHAAN (Studi Kasus pada 16 Perusahaan Manufaktur  
Sektor Otomotif dan Elektronika di Bursa Efek Indonesia Tahun  
2015-2019)**

"تأثير تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركة (دراسة حالة عن 16 شركة تصنيع في  
قطاع السيارات والإلكترونيات في بورصة إندونيسيا في 2015-2019)"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير تكاليف الجودة على الأداء المالي لشركات قطاع تصنيع السيارات والإلكترونيات في بورصة إندونيسيا (2015-2019)، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وأسلوب تحليل البيانات المالية (PLS) حيث تم قياس تكاليف الجودة من خلال (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي)، وقياس الأداء المالي من خلال (العائد على الاستثمار، ربحية السهم)، وتوصلت الدراسة إلى أن تكاليف الوقاية كان لها تأثير إيجابي وهام على العائد على الاستثمار ربحية السهم، وأن لتكاليف التقييم تأثير سلبي وهام على ربحية السهم، ولكن كان لها تأثير ضئيل على عائد الاستثمار، وأن تكاليف الفشل الداخلي كان له تأثير سلبي وهام على العائد على الاستثمار وربحية السهم، وأن لتكاليف الفشل الخارجية تأثير سلبي وهام على ربحية السهم ولكن كان لها تأثير ضئيل على العائد على الاستثمار، واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتكاليف الوقاية والتقييم لأنها تقلل من تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي الناتج عن عدم تلبية مواصفات الجودة.

دراسة (Saymeh, 2021) بعنوان:

### **The Effect Of Selected Management Accounting Tools On The Financial Performance Of Industrial Companies (Jordan's Case)**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير بعض أدوات المحاسبة الإدارية المختارة على الأداء المالي، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، والاستبانة كأداة للدراسة، وقد شملت الاستبانة أساليب المحاسبة الإدارية (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، الوقت المناسب، تكاليف الجودة) والأداء المالي، وتكون مجتمع الدراسة من (43) شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان في نهاية عام (2018)، وتكونت عينة الدراسة من (111) من المدراء الماليين والمحاسبين في هذه الشركات، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لـ(لتكاليف الجودة والإدارة بالوقت المناسب) على الأداء المالي للشركات الصناعية محل الدراسة، في حين أظهرت النتائج عدم وجود اثر إيجابي لـ(سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة) على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، وأوصت الدراسة إدارات الشركات بضرورة الاهتمام المستمر بتطبيق وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية التي أظهرت تأثيراً إيجابياً على الأداء المالي.

دراسة (Alamri, 2021) بعنوان :

### **Analysis of Application of Internal Failure Costs and External Failure Costs in Improving Financial Performance (Case Study in Ceramic Companies listed on the Indonesia Stock Exchange)/ Indonesia**

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي (معدل العائد على الاستثمار - ROI) في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة الاندونيسية، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وأسلوب تحليل البيانات المالية التي تم الحصول عليها من موقع البورصة الإندونيسية خلال الفترة من (2012-2016)، وتكونت عينة الدراسة من (6) شركات صناعية للسيراميك والزجاج، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي يؤدي إلى تحسين الاداء المالي للشركة سواء أكانت مجتمعة أو منفردة، بحيث كلما زادت تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي زادت الأداء المالي

للشركات، وكلما انخفضت تكاليف الفشل الداخلي والخارجي انخفض الأداء المالي في هذه الشركات.

دراسة (Nour, 2021) بعنوان:

### **The influence of cost of quality on the performance of food manufacturing companies: an empirical study**

هدفت الدراسة إلى البحث في العلاقة الأساسية بين مستوى اعتماد ممارسات تكاليف الجودة (تكاليف المنع، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي) والأداء التنظيمي في شركات صناعة الاغذية الفلسطينية (PFMC)، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وتكون مجتمع الدراسة من (167) من الشركات الفلسطينية المرخصة والمسجلة في فلسطين، والتي لديها قسم جودة، وتكونت عينة الدراسة من (117)، حيث تم إرسال استبانة واحدة لكل شركة يتم الإجابة عنها من قبل المدير العام أو مسؤول الجودة، وتوصلت الدراسة إلى أن تكاليف الجودة لها تأثير إيجابي كبير على الأداء التنظيمي ل PFMC، وكذلك أظهرت النتائج ارتباط جميع تكاليف الجودة بالتأثير الإيجابي على الأداء التنظيمي ، باستثناء تكلفة التقييم لم تؤثر على الأداء التنظيمي ل PFMC

دراسة (Abulaila & Aloudat2019) بعنوان :

### **The Impact of Quality Cost on Financial Performance of Banks Operating in Jordan**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير تكلفة الجودة على الأداء المالي للبنوك العاملة في الأردن، وكذلك دراسة تأثير تكاليف الجودة في ظل وجود متغير (حجم البنك)، تكون مجتمع الدراسة من (25) بنكاً عاملاً في الأردن، واقتصرت عينة الدراسة على (12) بنكاً توافرت لديها جميع البيانات اللازمة لفترة الدراسة (2009-2015)، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال مراجعة وتحليل البيانات المالية للبنوك عينة الدراسة، واعتمدت الدراسة برنامج E-Views لتحليل البيانات المالية، وأظهرت النتائج أن البنوك العاملة في الأردن تهتم بأنشطة الجودة، ووجود أثر ذا دلالة إحصائية لتكلفة الجودة على الأداء المالي، كما أشارت الدراسة إلى

وجود تفاوتات في تأثير أبعاد تكاليف الجودة (سليبي وإيجابي) على مؤشرات الأداء المالي، كما أشارت النتائج إلى أن حجم البنك هو المتغير الأكثر أهمية في التأثير على أداء البنوك العاملة في الأردن، ووقد أوصت الدراسة ببحث البنوك على الاهتمام بتكاليف التقييم لما أظهرته النتائج من وجود تأثير إيجابي لهذه التكاليف على عوائد الأصول وعلى Tobin Q، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام البنوك بتحسين فاعلية قراراتها الإستراتيجية المتخذة تجاه استخدام أصولها في تحقيق الأرباح من خلال زيادة استثماراتهم. وضرورة زيادة الاستثمار في التكاليف الوقائية لأن لها دوراً مهماً في تقليل تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجية الناتجة عن عدم الامتثال لمعايير الجودة.

دراسة (Tresnawati et. al, 2017) بعنوان:

### **The Effect of Efficiency and Quality Cost on Profitability**

هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير تكاليف الكفاءة والجودة على ربحية الشركات، حيث يحظى هذا الموضوع باهتمام خاص في إندونيسيا نظراً لوجود العديد من المنتجات ذات الجودة الرديئة التي تغرق السوق المحلية للبلاد، وتمثل مجتمع الدراسة ب(32) شركة مدرجة في بورصة أندونيسيا خلال الفترة (2010-2013)، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي و تحليل البيانات المالية , وقد توصلت الدراسة إلى أن تكاليف الجودة تؤثر بشكل كبير على مستوى الربحية، كما أظهرت أن الربحية العالية تتأثر بالتكلفة العالية للجودة مما يؤدي إلى انخفاض تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي، وذلك لزيادة مبيعات المنتجات التي تؤثر على زيادة الربحية، وأوصت الدراسة بتحسين التطبيق العملي لقياس تكلفة الجودة في الشركات بهدف تحسين جودة المنتجات وبالتالي تعزيز الربحية، والاهتمام بتعزيز التكاليف التشغيلية، التي تسهم في تخفيض تكاليف الصيانة الإصلاح، لما لذلك من انعكاس على زيادة جودة المنتجات وزيادة الربحية في الشركات.

## 2-4-3 ملخص الدراسات السابقة

جدول (2-4-أ) ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية				
المؤلف/السنة/عنوان الدراسة /البلد	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم نتائج الدراسة
(الجهني ، 2022)/أثر تكاليف الجودة على الاداء المالي في الشركات الصناعية السعودية /السعودية	ايضاح اثر تكاليف الجودة بعناصرها الاربعة على الاداء المالي قبل وبعد تطبيق نظام الجودة	المنهج الوصفي المسحي والاستبانة	-تكاليف الجودة (التقييم، الوقاية، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي). -الاداء المالي	عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الجودة والاداء المالي سواء قبل تطبيق نظام الجودة او بعد تطبيق تكاليف الجودة في الشركات الصناعية باستثناء تكاليف الوقاية حيث يوجد علاقة ايجابية بينها و الأداء المالي بعد تطبيق تكاليف الجودة في الشركات الصناعية .
(مهنا، 2022)/دور تكاليف الجودة في تحسين كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم /فلسطين	التعرف على دور تكاليف الجودة في تحسين كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم	المنهج الوصفي باستخدام الاستبانة	-تكاليف الجودة (التقييم، الوقاية، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي). -الأداء المالي.	يوجد دور لتكاليف (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) في تحسين كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم.
(الحياصات ، 2021) /أثر تكاليف الجودة على الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان / الاردن	بيان مدى تأثير تكاليف الجودة على الربحية في الشركات الصناعية الأردنية، وتحديد الشركات المدرجة في بورصة عمان	المنهج الوصفي التحليلي (الاستبانة)	-تكاليف الجودة (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) -ربحية الشركات الصناعية	وجود أثر لتكاليف الجودة على ربحية الشركات الصناعية. وجود أثر لتكاليف الجودة منفردة على ربحية الشركات الصناعية.
(أبو هلال، وناصيف، 2020) / دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة /فلسطين	التعرف على علاقة تكاليف الجودة في منظمات الأعمال بتحقيق الميزة التنافسية فيها والمحافظة عليها.	-المنهج الوصفي التحليلي -الاستبانة	تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي) المزايا التنافسية (المنافسة على أساس التكلفة الأقل، المنافسة على أساس الجودة العالية)	تفتقد المنظمات الصناعية إلى تصنيف معتمد لتكاليف الجودة، بل أن البعض منها تهمل تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، إذ تعتمد هذه المنظمات إلى تحميل التكاليف على مراكز التكلفة في المنظمة، ويتم تحميل مراكز الرقابة على الجودة بحصته من التكاليف الكلية للجودة دون اعتبار لأي تصنيف لتكاليف الجودة.

جدول (2-4-ب) ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية

المؤلف/السنة/عنوان الدراسة /البلد	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم نتائج الدراسة
(المدهون، 2021) / مدى مساهمة الرقابة على تكاليف الجودة في تحسين الاداء المالي للبنوك (دراسة فلسطين / فلسطين .	التعرف على مدى مساهمة الرقابة على تكاليف الجودة بعناصرها في تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية من خلال مؤشرات الربحية	المنهج الوصفي (استبانة)	-الرقابة على تكاليف الجودة (الوقاية، التقويم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي). -تحسين الأداء المالي من خلال (العائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية، وهامش الربح، ومجمل الربح المتحقق). وجود دلالة إحصائية لمساهمة تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية في فلسطين.	ان مستوى أهمية جودة تكاليف الوقاية والتقييم وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي في البنوك التجارية في فلسطين مرتفعاً. ان مستوى الأداء المالي كان مرتفعاً في البنوك التجارية من حيث العائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية، وهامش الربح، ومجمل الربح المتحقق. وجود دلالة إحصائية لمساهمة تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية في فلسطين.
(الزغول وآخرون، 2019) / أثر التكامل بين ممارسات إدارة الجودة وأساليب إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي: دراسة ميدانية على فنادق الأربع والخمس نجوم بمدينة عمان / الاردن .	أثر وأهمية تطبيق ممارسات إدارة الجودة وأساليب إدارة التكاليف في تعزيز الأداء المالي للمنشآت الفندقية	المنهج الوصفي (الاستبانة)	ممارسات إدارة الجودة. أساليب إدارة التكاليف. الأداء المالي	وجود تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية لتطبيق ممارسات إدارة الجودة وأساليب إدارة التكاليف معاً في الأداء المالي للفنادق محل الدراسة.
(كاظم، 2018) / دور تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية / بغداد	بيان دور تكاليف الجودة وأهميتها وتصنيفاتها وتوضيح اهم ادواتها التي تساعد في تخفيض التكاليف وبيان تأثير استعمال تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف المنتجات في الوحدات الاقتصادية الصناعية	المنهج التحليلي في دراسة البيانات التطبيقية والمنهج الوصفي لاختبار الفرضيات	-تكاليف الجودة -تكاليف المنتجات الصناعية	يعد قياس تكاليف الجودة من المفاهيم الحديثة للرقابة على الجودة والتي تتحقق وفورات كبيرة للوحدات الاقتصادية من خلال تحسين جودة المنتجات . من أبرز نتائج التطبيق الفعال لقياس تكاليف الجودة هو الزيادة في الانتاج ويتحقق من خلال تطوير اسلوب العمل وصولا الى استخدام الاسلوب الامثل في الانتاج للحصول على الجودة الافضل.

جدول (2-4-ج) ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية

المؤلف/السنة/عنوان الدراسة /البلد	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم نتائج الدراسة
(Alamri, 2021)/Analysis of Application of Internal Failure Costs and External Failure Costs in Improving Financial Performance (Case Study in Ceramic Companies listed on the Indonesia Stock Exchange)/ Indonesia	معرفة أثر تطبيق تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي في تحسين الأداء المالي للشركة .	-SPSS -تحليل الانحدار -معامل الارتباط -اختبار T - واختبار F .	-تكاليف الفشل الداخلي -تكاليف الفشل الخارجي -الاداء المالي	يمكن أن يؤدي تطبيق تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي إلى تحسين الاداء المالي للشركة ( ROI )
( Aloudat & Abulaila, 2019 )/ The Impact of Quality Cost on Financial Performance of Banks Operating in Jordan/ Jordan .	التعرف على تأثير تكاليف الجودة على الأداء المالي للبنوك العاملة في الأردن	-المنهج الوصفي - المنهج التحليلي	-تكاليف الجودة (الوقاية ,التقييم ,الفشل الداخلي , الفشل الخارجي) -الاداء المالي	وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي. وجود تفاوتات في تأثير أبعاد تكاليف الجودة (سليبي وإيجابي) على مؤشرات الأداء المالي.
(Nour, 2021 )/ The influence of cost of quality on the performance of food manufacturing companies: an empirical study/ Palestine .	البحث في العلاقة الأساسية بين مستوى اعتماد ممارسات تكاليف الجودة والأداء التنظيمي في شركات صناعة الاغذية الفلسطينية	-منهجية البحث الكمي -المسح -مقياس ليكرت 1-5 .	-تكاليف الجودة -الاداء التنظيمي	ارتبطت جميع تكاليف الجودة بالتأثير الإيجابي على الأداء التنظيمي ، باستثناء تكلفة التقييم لم تؤثر على الأداء التنظيمي ل PFMC .
( Saymeh,2021)/The Effect Of Selected Management Accounting Tools On The Financial Performance Of Industrial Companies /Jordan	هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير بعض أدوات المحاسبة الإدارية المختارة على الأداء المالي	المنهج الوصفي (الاستبانة)	-أدوات المحاسبة الإدارية (تكاليف الجودة، سلسلة القيمة، الإدارة بالوقت، التكلفة المستهدفة). -الأداء المالي.	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية ل(لتكاليف الجودة وإدارة بالوقت المناسب) على الأداء المالي للشركات الصناعية محل الدراسة.

جدول (2-4-د) ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية

المؤلف/السنة/عنوان الدراسة /البلد	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
(Adiana & Kiswara, 2022) / PENGARUH BIAYA KUALITAS TERHADAP KINERJA KEUANGAN PERUSAHAAN (Studi Kasus pada 16 Perusahaan Manufaktur Sektor Otomotif dan Elektronika di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2019)/ Indonesia "تأثير تكلفة الجودة على الاداء المالي لشركات تصنيع قطع السيارات والالكترونيات المدرجة في بورصة اندونيسيا (2015- 2019) "	التعرف على تأثير تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات في قطاع تصنيع السيارات والإلكترونيات في بورصة إندونيسيا (2015-2019)	-المنهج الوصفي -المنهج التحليلي (تحليل بيانات مالية)	-تكاليف الجودة -الأداء المالي	إن تكاليف الوقاية لها تأثير إيجابي وهام على العائد على الاستثمار ربحية السهم. لتكاليف التقييم تأثير سلبي وهام على ربحية السهم، ولكن كان لها تأثير ضئيل على عائد الاستثمار. تكاليف الفشل الداخلي تأثير سلبي وهام على العائد على الاستثمار وربحية السهم. لتكاليف الفشل الخارجية تأثير سلبي وهام على ربحية السهم ولكن كان لها تأثير ضئيل على العائد على الاستثمار.
(Tresnawati et. al,2017)/The Effect of Efficiency and Quality Cost on Profitability /Indonesia	تقييم تأثير تكاليف الكفاءة والجودة على ربحية الشركات، حيث يحظى هذا الموضوع باهتمام خاص في إندونيسيا نظراً لوجود العديد من المنتجات ذات الجودة الرديئة التي تغرق السوق المحلية للبلاد	-المنهج الوصفي -تحليل بيانات مالية	-تكاليف الجودة -الربحية	إن تكاليف الجودة تؤثر بشكل كبير على مستوى الربحية. إن الربحية العالية تتأثر بالتكلفة العالية للجودة مما يؤدي إلى انخفاض تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي، وذلك لزيادة مبيعات المنتجات التي تؤثر على زيادة الربحية.
(Gunaldi, 2022)/ The Effect of Prevention Aspects, Assessment Aspects, Internal Failure Aspects, and External Failure Aspects on the Benefits of Construction Company Projects / Indonesia	التعرف على تأثير جوانب الوقاية وجوانب التقييم وجوانب الفشل الداخلي وجوانب الفشل الخارجي على ربحية مشاريع شركات بناء	المنهج الوصفي (الاستبانة)	-تكاليف الجودة -الربحية	-تكاليف الوقاية والتقييم والفشل الداخلي والفشل الخارجي منفردة لها تأثير إيجابي وهام على ربحية مشاريع شركات المقاولات ، مما يعني أنه كلما كانت ميزانية تكلفة الوقاية اوالتقييم او الفشل الداخلي او الفشل الخارجي أفضل ، كان الربح الذي تحققه مشاريع شركات المقاولات أفضل. -لتكاليف الجودة أثر إيجابي هام على ربحية مشاريع شركات البناء

## 2-4-4 محاور الدراسات السابقة

بناء على الدراسات السابقة وطبيعتها , يمكن وضعها في المحاور التالية :

**المحور الأول:** شمل المحور الأول الدراسات التي بحثت في أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الاصول ، مثل دراسة (مهنا، 2022) ودراسة (Abulaila & Alouda,2019) وقد كانت دراسة (مهنا، 2022) معتمدة على الاستبانة وتوصلت الى وجود علاقة ارتباط طردية بين تكاليف الجودة و العائد على الأصول في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم ، ويعني ذلك بأنه كلما ازداد دور تكاليف الجودة ازدادت درجة تحسين كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية . في حين كانت دراسة (Abulaila & Aloudat ,2019) قد اعتمدت التحليل المالي لبيانات الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى جود تأثير ذو دلالة احصائية لتكاليف الجودة على العائد على الأصول في البنوك العاملة بالأردن ، مع وجود تفاوت في هذا التأثير بين إيجابي وسليبي (وجود علاقة عكسية بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي مع العائد على الأصول وعلاقة إيجابية بين تكاليف التقييم والعائد على الأصول) .

**المحور الثاني :** قد تناولت الدراسات في المحور الثاني أثر تكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح ، مثل دراسة (Adiana&Kiswara,2022) ودراسة (Aloudat&Abulaila,2019) وقد اعتمدت دراسة (Adiana & Kiswara, 2022) على أسلوب تحليل البيانات المالية للشركات في قطاع تصنيع السيارات في بورصة اندونيسيا، وقد توصلت إلى وجود أثر لتكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح بوجود تفاوت للتأثير بين سلبى وإيجابي ، حيث ان تكاليف الجودة تؤثر سلبيا على حصة السهم من الأرباح باستثناء تكاليف الوقاية لها تأثير ايجابي على حصة السهم من الأرباح . ودراسة ( Aloudat&Abulaila,2019 ) التي اعتمدت على المنهج التحليلي وتوصلت إلى وجود تأثير لتكاليف التقييم وتكاليف الفشل الخارجي على حصة السهم من الارباح وعدم وجود أثر لتكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي على حصة السهم من الأرباح في البنوك العاملة بالأردن .

**المحور الثالث :** فقد تناولت الدراسات في هذا المحور أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال حقوق الملكية ، مثل دراسة (مهنا، 2022) ودراسة (المدهون، 2021) . وقد كانت الدراستين معتمدة على الاستبانة ، وقد توصلت دراسة (مهنا، 2022) الى وجود علاقة

ارتباط طريده بين تكاليف الجودة و العائد على حقوق الملكية في الشركات الصناعية الفلسطينية في طولكرم , كما توصلت دراسة (المدهون,2021) الى وجود دلالة احصائية لمساهمة تكاليف الجودة في تحسين العائد على حقوق الملكية للبنوك التجارية المدرجة في فلسطين .

**المحور الرابع :** تناول المحور الرابع الدراسات التي بحثت في أثر تكاليف الجودة على الربحية في الشركات , مثل دراسة (Gunaldi, 2022) ودراسة (الحياصات, 2021) التي اعتمدت على الاستبانة ودراسة ( Tresnawat, et al, 2017) التي اعتمدت أسلوب تحليل البيانات المالية , وقد توصلت الدراسات إلى وجود دور وتأثير لتكاليف الجودة على الربحية .

## 2-4-5 ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

جرت عدة دراسات حول تكاليف الجودة المتعارف عليها ودراسة أثرها على الأداء المالي بهدف الوصول الى نتائج عملية تفيد المدراء باتخاذ القرارات الصحيحة، إلا أن أهم ما يميز هذه الدراسة هو:

1- اعتماد الدراسة الحالية مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) لدراسة تكاليف الجودة وأثرها على الأداء المالي، حيث لم تتناول الدراسات السابقة التي هذا المؤشر في حدود علم الباحثة-، وهذه القيمة تختلف عن أساليب التقييم الأخرى، والتي قد تؤدي إلى اختلاف النتائج لتأثير تكاليف الجودة على الأداء المالي.

2- اعتمدت أغلبية الدراسات السابقة على الاستبانة في دراسة تكاليف الجودة وأثرها على الأداء المالي , فما يميز دراستنا اعتمادها على المنهج التحليلي الكمي .

3- تم تطبيق هذه الدراسة على شركات الصناعة والخدمات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وهو ما يشكل (46.8%) من الشركات المدرجة في البورصة، لما يمثله القطاعان من أهمية في الاقتصاد الفلسطيني، والتي يمكن أن تستفيد من نتائج هذه الدراسة في تطوير وتعزيز اهتمام هذه الشركات بتكاليف الجودة، في حين أن الدراسات السابقة اقتصر على التطبيق على قطاع معين.

## الفصل الثالث

### الاجراءات المنهجية للبحث

#### 1-3 منهج الدراسة

بناء على خطة الدراسة وتحقيقا لأهدافها التي تسعى لدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعة و الخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين ، تم الاعتماد على المنهج التحليلي الكمي القائم على اساس الرجوع الى بيانات السلاسل الزمنية للشركات التي شملتها الدراسة ومن ثم تحليلها لوصف سلوك متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة خلال فترة الدراسة، والمنهج التحليلي القائم على اساس التحليل الاحصائي لمتغيرات الدراسة للإجابة عن فرضياتها.

#### 2-3 مجتمع الدراسة

تشكل مجتمع الدراسة من جميع شركات الصناعة و الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين خلال 7سنوات في الفترة (2015-2021) م ، بحيث يمثل القطاع الصناعي والخدماتي ما نسبته (46.8%) من اجمالي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، والتي يبلغ عددها 47 شركة تتوزع على خمس قطاعات بتاريخ 31/12/2021 ، بناء على ذلك يتشكل مجتمع الدراسة من (22) شركة ، تنقسم الى (9) شركات من القطاع الخدماتي بنسبة (40%) و(13) شركات من القطاع الصناعي بنسبة (60%).

#### 3-3 عينة الدراسة

بعد تحديد حجم مجتمع الدراسة و الممثل بجميع الشركات الصناعية و الخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال فترة الدراسة (2015-2021) ، وبالاعتماد على الأسس العلمية للعينات الاحتمالية وللوصول الى عينة ممثلة لمجتمع الدراسة، فقد تم اختيار أسلوب العينة الطبقية التناسبية العشوائية البسيطة، وذلك بتمثيل مجتمع الدراسة من القطاعين، بحيث يمثل كل قطاع طبقة من الطبقات التي يتوزع عليها مجتمع الدراسة. وبإختيار عينة الدراسة العشوائية، تم استثناء شركتان من الشركات الخدماتية وهي مركز نابلس التخصصي والمؤسسة العربية للفنادق، وإحدى الشركات الصناعية وهي شركة دار الشفاء لعدم اكتمال بيانات كل منها ؛ وبذلك أصبحت عينة الدراسة تتكون من (19) شركة، بواقع (12) شركة لتمثيل القطاع الصناعي، بينما (7) شركات لتمثيل القطاع الخدماتي.

جدول ( 3-1-أ )

الشركات التي شملتها الدراسة (القطاع الصناعي)

رمز الشركة	اسم الشركة	قطاع العمل	رقم الشركة
APC	العربية للدهانات	صناعة	1
BPC	ببر زيت للأدوية	صناعة	2
GMC	مطاحن القمح الذهبي	صناعة	3
JCC	سجاير القدس	صناعة	4
NCI	الوطنية لصناعة الكرتون	صناعة	5
AZIZA	دواجن فلسطين	صناعة	6
ELECTRODE	مصنع الشرق للاكترود	صناعة	7
LADAEN	فلسطين لصناعة اللدائن	صناعة	8
NAPCO	الوطنية لصناعة الالمنيوم	صناعة	9
VOIC	مصانع الزيوت النباتية	صناعة	10
JPH	القدس للمستحضرات الطبية	صناعة	11
BJP	بيت جالا	صناعة	12

جدول ( 3-1-ب )

الشركات التي شملتها الدراسة (قطاع الخدمات)

رمز الشركة	اسم الشركة	قطاع العمل	رقم الشركة
RSR	مصايف رام الله	خدمات	13
ABRAJ	ابراج الوطنية	خدمات	14
OOREDOO	موبايل الوطنية الفلسطينية	خدمات	15
PEC	الفلسطينية للكهرباء	خدمات	16
PALTEL	الاتصالات الفلسطينية	خدمات	17
WASSEL	واصل	خدمات	18
PALAQAR	بال عقار	خدمات	19

يوضح الجدول (3-1) الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021) والتي شملتها الدراسة.

### 3-4 قياس وسلوك متغيرات الدراسة

تهدف الدراسة الى التعرف على أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين, وذلك من خلال إجراء تحليل إحصائي لبيانات متغيرات الدراسة لتوضيح ذلك الأثر، ولابد من إجراء دراسة تحليلية ووصفية لدراسة سلوك متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة خلال فترة (2015-2021).

### 3-4-1 قياس وسلوك متغيرات الدراسة المستقلة

وفقا لهدف الدراسة والمتمثل بتحديد أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين، فإن تكاليف الجودة والمقاسة من خلال أربعة متغيرات هي: تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي تمثل المتغيرات المستقلة في الدراسة، وسيتم دراسة هذه التكاليف على التوالي، وسيتم الاعتماد على البيانات المالية المنشورة لشركات عينة الدراسة خلال فترة الدراسة المتمثلة ب7 سنوات والممتدة من 2015-2021 م .

### جدول (3-2)

المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة المستقلة

عينة الدراسة		القطاع الصناعي		القطاع الخدماتي		المتغير المستقل
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
12075093.77	3640645.29	19557958.99	9011993.69	697436.43	507358.73	PC
5041745.13	1699423.3	8046626.49	4171621.44	282473.54	257307.73	AC
3249290.49	1076502.87	5283441.13	2428504.47	392741.34	287835.27	IFC
1686426.33	918111.3	1094251.6	790532.99	1827356.96	944693.74	EFC

إختصارا لملحق (1-أ) يوضح الجدول (3-2) ملخص المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة المستقلة والمتمثلة بتكاليف الجودة خلال فترة الدراسة (7سنوات) , وسيتم دراستها بشكل منفصل .

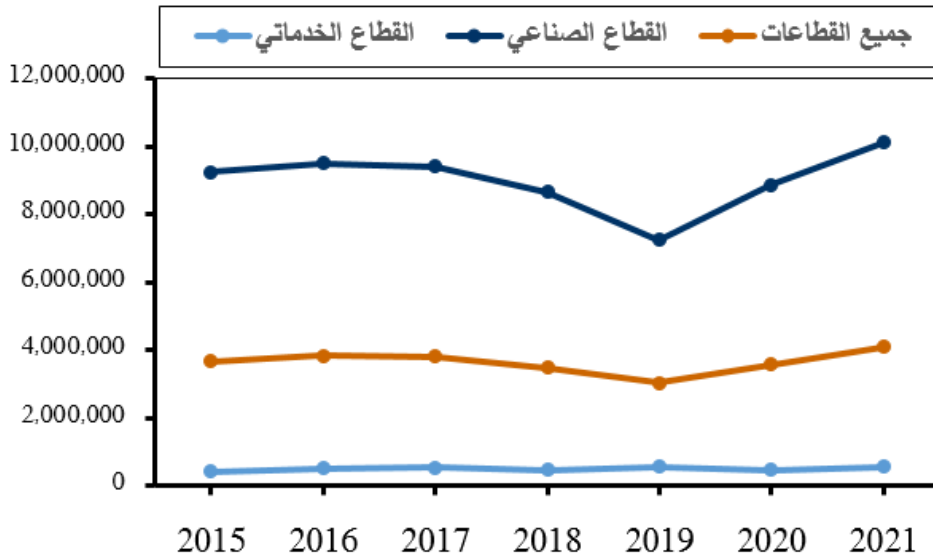
## 1. تكاليف الوقاية - Prevention Costs (PC)

ويقصد بها التكاليف المخصصة لتجنب انتاج منتجات او تقديم خدمات ذات جودة رديئة، أو التكاليف التي تتفققها الشركة لتجنب عدم مطابقة المنتج أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، ويمكن تعريفها على أنها التكاليف المنفقة لتجنب حدوث المشاكل قبل وقوعها؛ لذلك يطلق عليها البعض (تكاليف المنع) لأنها تمنع وجود منتج رديء او معيب قبل تصنيعه أو انتاجه (الحمد، 2022)، واعتمدت هذه الدراسة في حسابها على العلاقة التالية (غنمة، 2020) :

تكاليف الوقاية = مصاريف الدعاية + مصاريف الضيافة + الرسوم والرخص + مصاريف السفر.

### الشكل (3-1)

متوسط تكاليف الوقاية خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

يشير الشكل (3-1) الى سلوك متغير تكاليف الوقاية للشركات التي شملتها الدراسة خلال الفترة (2015-2021)، حيث تشير النتائج الى تذبذب في متوسط تكلفة الوقاية للشركات التي شملتها الدراسة بين الانخفاض والارتفاع بنسب ضئيلة، بحيث يتضح من خلال الشكل ارتفاع بوتيرة متزايدة خلال الثلاث أعوام الأولى (2015-2017) في متوسط تكلفة الوقاية للشركات ليصل (381097.3)

دولار، تلا ذلك انخفاض متتالي خلال العامين اللاحقين (2018-2019) ليصل حوالي (3027780) دولار، ومن ثم ارتفاع خلال العامين (2020-2021) ليحقق أعلى متوسط خلال فترة الدراسة (408434.2) دولار.

إضافة الى ذلك يتضح من خلال الشكل أن تكاليف الوقاية خلال فترة الدراسة في القطاع الخدماتي كانت أقل منها للقطاع الصناعي وذلك بشكل ملحوظ، بحيث تراوحت قيمة متوسط تكلفة الوقاية للشركات الصناعية ما بين (8657904.9-10120974.2) دولار، بينما تراوح متوسط تكلفة الوقاية للشركات الخدمائية ما بين (429977.8-563752.6) دولار .

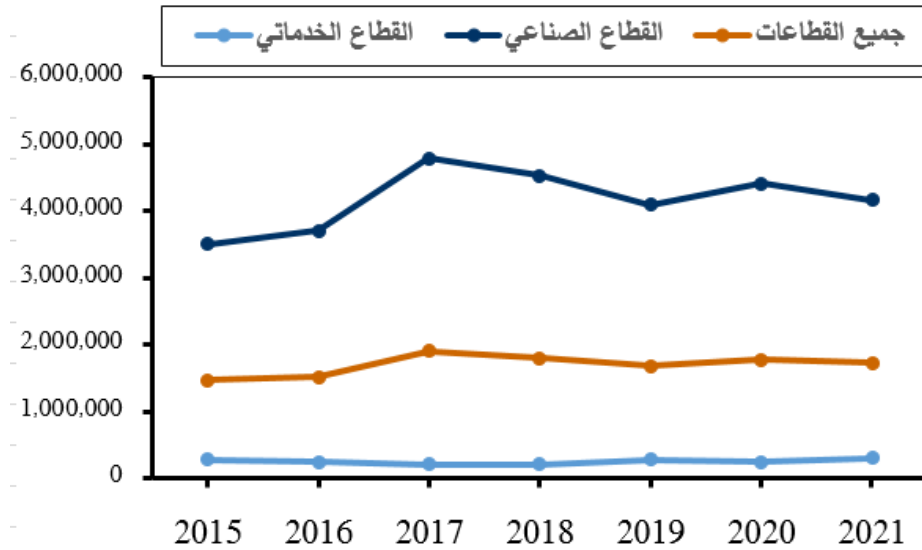
## 2. تكاليف التقييم - Appraisal cost (AC)

تعرف تكاليف التقييم على أنها التكاليف التي تنفقها المنشأة لاكتشاف المنتجات والخدمات غير المطابقة للمواصفات المطلوبة وتكاليف المحافظة على مستوى الجودة (غنمة، 2020)، وتكونت تكاليف التقييم من مجموع مصاريف الصيانة بالاعتماد على (Garrison et al., 2015)، ومصاريف الاستشارات والأتعاب المهنية والفنية بالاعتماد على (غنمة، 2020)، وبناء على سبق فإن تكاليف الوقاية تم قياسها من خلال العلاقة التالية:

تكاليف التقييم = مصاريف الصيانة + مصاريف الاستشارات والأتعاب المهنية والفنية

### الشكل (2-3)

متوسط تكاليف التقييم خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

يوضح الشكل (3-2) سلوك متغير تكاليف التقييم للشركات التي شملتها خلال الفترة (2015-2021)، حيث تشير النتائج الى تذبذب في متوسط تكلفة التقييم للشركات التي شملتها الدراسة بين الانخفاض والارتفاع بنسب ضئيلة، بحيث يتضح من خلال الشكل ارتفاع بوتيرة متزايدة خلال الثلاث أعوام الأولى (2015-2017) في متوسط تكلفة التقييم للشركات ليصل الى أعلى مستوى خلال فترة الدراسة والذي بلغ (1902136.3) دولار، تلا ذلك انخفاض مستمر وبوتيرة متزايدة خلال الاربع أعوام التالية (2018-2021) ليصل الى (1728305.8) دولار. إضافة الى ذلك يتضح من خلال الشكل أن تكاليف التقييم خلال فترة الدراسة في القطاع الصناعي كانت أعلى منها للقطاع الخدماتي وذلك بشكل ملحوظ، بحيث تراوحت قيمة متوسط تكلفة التقييم للشركات الصناعية ما بين (3506453.9-4411529.3) دولار، بينما تراوح متوسط تكلفة التقييم للشركات الخدماتية ما بين (214979.2-308495.4) دولار.

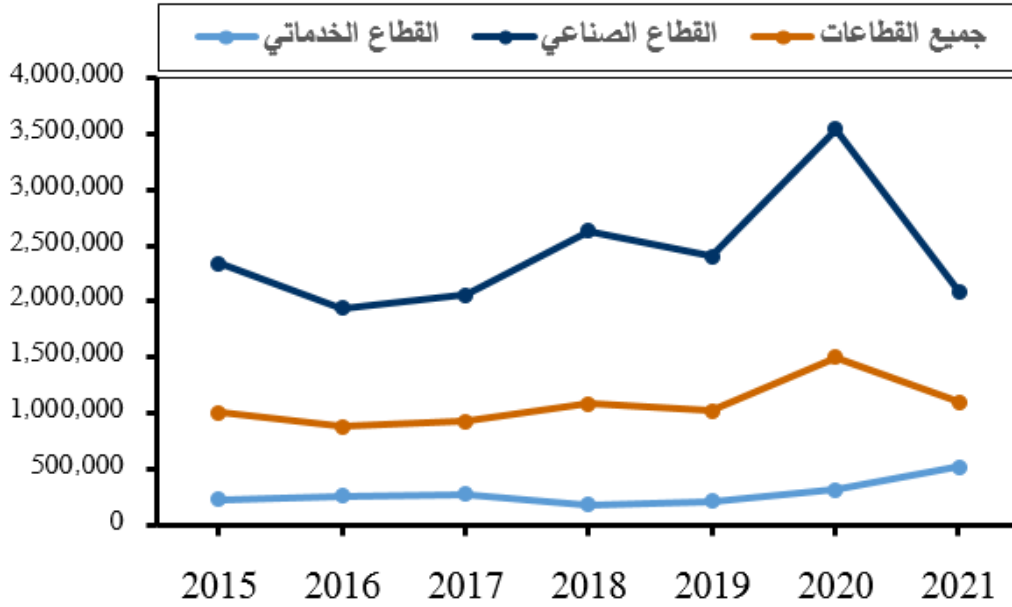
### 3. تكاليف الفشل الداخلي - Internal Failure Costs (IFC)

تعرف تكاليف الفشل الداخلي على أنها جميع التكاليف الناتجة عن اكتشاف وحدات معيبة ومنتجات غير مطابقة للمتطلبات أو لاحتياج العملاء وتم اكتشافها قبل تسليمها أو شحنها للزبون (Garrison et al., 2015)، وتحسب تكاليف الفشل الداخلي من مجموع مصاريف التأمينات للموجودات والعاملين ومصاريف القرطاسية واللوازم المكتبية ومخصص الخسائر المتوقعة (غنمة، 2020) وفقا للمعادلة التالية:

تكاليف الفشل الداخلي = مصاريف التأمين + مصاريف القرطاسية + مخصص الخسائر

### شكل (3-3)

متوسط تكاليف الفشل الداخلي خلال الفترة (2021-2015)



المصدر: إعداد الباحثة

يشير شكل (3-3) الى سلوك متغير تكاليف الفشل الداخلي للشركات التي شملتها خلال الفترة (2021-2015)، حيث تشير النتائج الى تذبذب في متوسط تكلفة الفشل الداخلي للشركات التي شملتها الدراسة بين الانخفاض والارتفاع بنسب ضئيلة على طوال فترة الدراسة (2021-2015)، بحيث تراوحت ما بين (881209.0) دولار في العام 2016 و(1505387.7) دولار في العام 2020.

إضافة الى ذلك يتضح من خلال الشكل أن تكاليف الفشل الداخلي خلال فترة الدراسة في القطاع الصناعي كانت أعلى منها للقطاع الخدماتي وذلك بشكل ملحوظ، بحيث تراوحت قيمة متوسط تكلفة الفشل الداخلي للشركات الصناعية ما بين (1936703.7-3543405.1) دولار، بينما تراوح متوسط تكلفة الفشل الداخلي للشركات الخدمائية ما بين (186638.2-522915.4) دولار.

#### 4. تكاليف الفشل الخارجي - External Failure Costs (EFC)

تعرف تكاليف الفشل الخارجي على أنها جميع التكاليف المرتبطة بالأنشطة الناتجة عن المنتج أو الخدمة غير المطابقة للمتطلبات بعد أن يتعرض لها العميل، سواء بعد التسليم أو الشحن أو الاستهلاك (Shraim, 2020)، وتحسب تكاليف الفشل الخارجي من مجموع

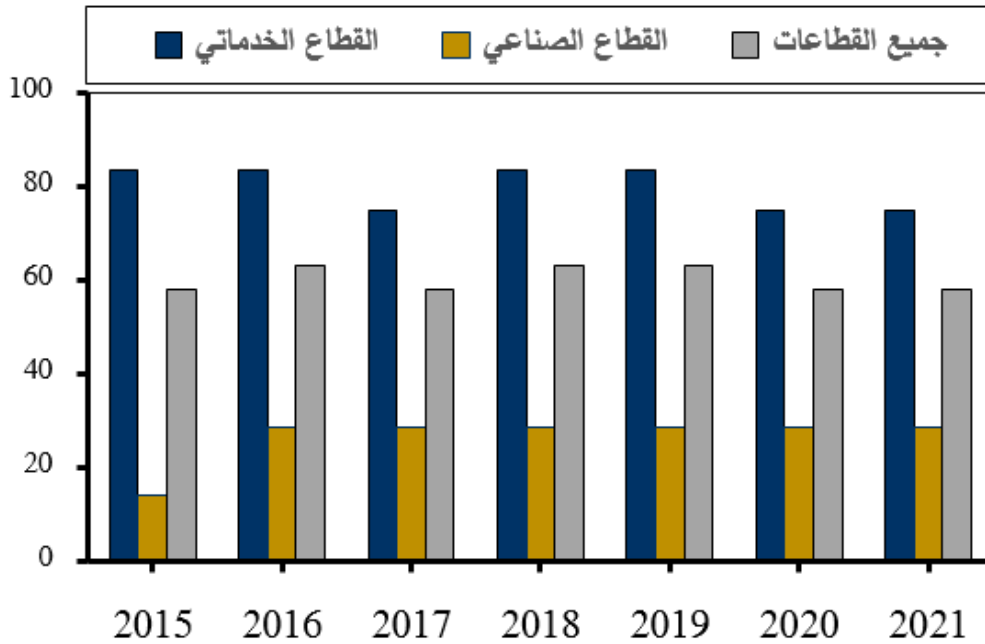
التكاليف والرسوم القانونية والقضائية بالاعتماد على (غنمة، 2015) بالإضافة الى المرتجعات والخصم على المبيعات بالاعتماد على (Garrison, et.al 2015) وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{تكاليف الفشل الخارجي} = \text{الرسوم القانونية} + \text{المرتجعات والخصم على المبيعات}$$

وقد تم تحويل تكاليف الفشل الخارجي الى متغير وهمي (Dummy variable) بحيث تشير القيمة (1) الى وجود تكاليف فشل خارجي، في حين أن القيمة (0) تشير الى عدم وجود تكاليف فشل خارجي في الشركة، وذلك لأن حوالي 40% من الشركات لا يوجد لديها تكاليف فشل خارجي خلال فترة الدراسة.

### الشكل (3-4)

نسبة الشركات الصناعية و الخدماتية التي توفر لديها تكاليف فشل خارجي تبعا لقطاع العمل خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

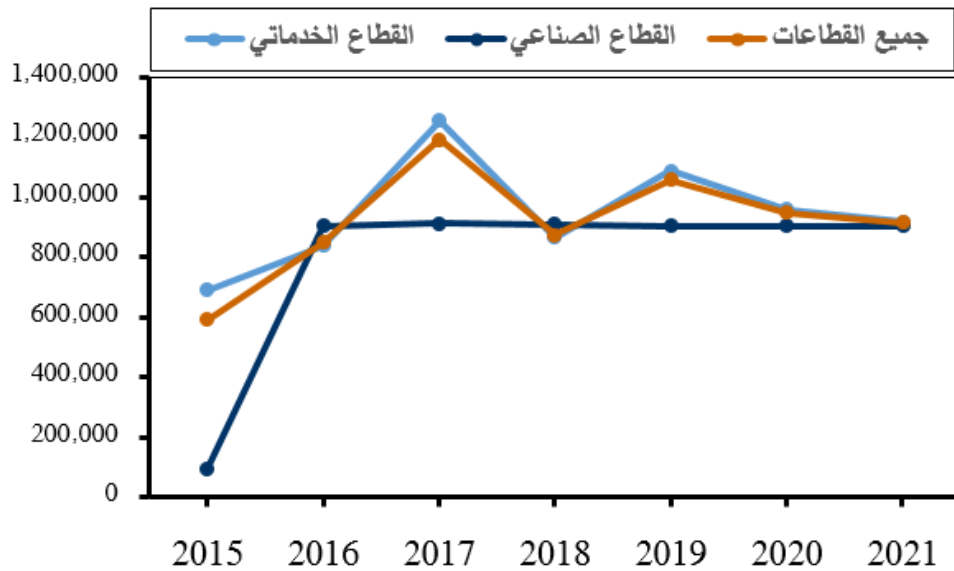
بالرجوع الى ملحق (1-ب) , نلاحظ من خلال الشكل (3-4) أن نسبة الشركات التي توفر لديها تكاليف فشل خارجي خلال فترة الدراسة قد تراوحت ما بين (57.9%-63.2%)، حيث تشير النتائج أن 63.2% توفر لديها تكاليف للفشل الخارجي خلال الأعوام 2016، 2018 و 2019،

في حين أن (57.9%) من الشركات قد توفر لديها تكاليف للفشل الخارجي خلال الأعوام 2015، 2017، 2020 و 2021.

وفيما يتعلق بكل من القطاع الصناعي والخدماتي، فإن نسبة الشركات التي قد توفر لديها تكاليف فشل خارجي في القطاع الخدماتي أعلى منها في القطاع الصناعي، بحيث تراوحت نسبة الشركات التي قد توفر لديها تكاليف فشل خارجي خلال فترة الدراسة ما بين (75%-83.3%)، بينما تراوحت ما بين (14.3%-28.6%) في القطاع الصناعي.

### الشكل (3-5)

متوسط تكاليف الفشل الخارجي خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

يشير الشكل (3-5) الى سلوك متغير تكاليف الفشل الخارجي للشركات التي شملتها التي توفر لديها تكاليف فشل خارجي خلال فترة الدراسة الواقعة بين (2015-2021)، حيث تشير النتائج الى تذبذب في متوسط تكلفة الفشل الخارجي للشركات التي شملتها الدراسة بين الانخفاض والارتفاع بنسب ضئيلة على طوال فترة الدراسة (2015-2021)، ويوضح الشكل ارتفاع متتالي خلال الثلاث أعوام الأولى (2015-2017) في متوسط تكلفة الفشل الخارجي للشركات ليصل الى أعلى مستوى خلال فترة الدراسة والذي بلغ (1192862.9) دولار، تلا ذلك تذبذب بين الارتفاع والانخفاض خلال الاربع أعوام التالية (2018-2021) ليصل الى (915026.8) دولار في نهاية فترة الدراسة.

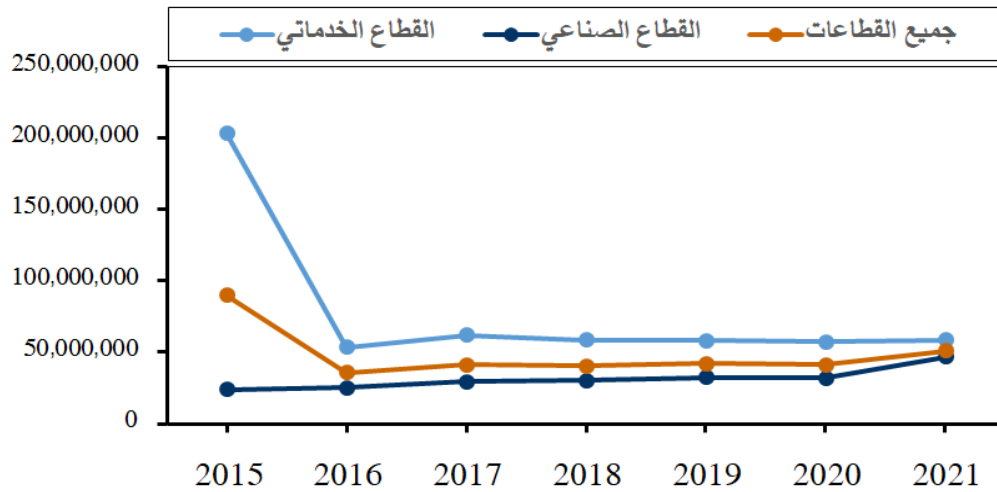
كما يوضح الشكل أن تكاليف الفشل الخارجي خلال فترة الدراسة في القطاع الخدماتي كانت أعلى منها للقطاع الصناعي، بحيث تراوحت قيمة متوسط تكلفة الفشل الخارجي للشركات الصناعية ما بين (911858.8-94496.1) دولار، بينما تراوح متوسط تكلفة الفشل الخارجي للشركات الخدماتية ما بين (1255308.2-690783.4) دولار.

### 3-4-2 قياس وسلوك المتغير الضابط

إن حجم الشركة له تأثير على معظم سياسات ومخرجات وأداء الشركات وعلى ذلك، تم استخدامه كمتغير ضابط للدراسة وتم قياسه باللوغاريتم لإجمالي أصول الشركة .

### شكل (3-6)

#### متوسط حجم الشركات خلال الفترة (2015-2021)



المصدر : إعداد الباحثة

يوضح الشكل (3-6) سلوك متغير حجم الشركة لشركات عينة الدراسة خلال الفترة (2015-2021)، ويتضح من خلال الشكل أن سلوك متوسط حجم الشركة لعينة الدراسة خلال (2015-2021) يتصف عموماً بعدم الاستقرار، حيث أظهرت النتائج في الشكل ارتفاعاً ملحوظاً في متوسط حجم شركات عينة الدراسة في العام 2015، لتتخفض وتذبذب بين الارتفاع والانخفاض بنسب ضئيلة خلال الفترة (2016-2021)، بحيث تراوح متوسط حجم شركات عينة الدراسة خلال هذه الفترة بين (89993105.3-35700209.8) دولار.

أما فيما يتعلق بسلوك متغير حجم الشركات تبعا لقطاع عمل الشركة، فنلاحظ أن متوسط حجم شركات القطاع الخدماتي كانت الأعلى بالمقارنة مع القطاع الصناعي .

### 3-4-3 قياس وسلوك المتغيرات التابعة

وفقا لهدف الدراسة والمتمثل بتحديد أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعة والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين، فإن المتغير التابع في هذه الدراسة ممثل بالأداء المالي للشركات والمقاس من خلال العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، القيمة الاقتصادية المضافة وحصة السهم من الأرباح، وسيتم دراسة كل منها على التوالي ، وذلك بالإعتماد على البيانات المالية المنشورة للشركات عينة الدراسة خلال فترة الدراسة المتمثلة ب7 سنوات والممتدة من 2015-2021 م .

### جدول (3-3)

#### المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة التابعة

عينة الدراسة		القطاع الصناعي		القطاع الخدماتي		المتغير التابع
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.12	0.05	0.04	0.04	0.14	0.07	ROA
0.18	0.07	0.06	0.05	0.05	0.08	ROE
0.43	0.25	0.19	0.12	0.51	0.32	EPS
18286522	1213421	20868244	2374751-	8813194	3306522	EVA

المصدر : إعداد الباحثة

باختصار ملحق (1-ج) يوضح جدول (3-3) ملخص المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة التابعة والمتمثلة بمؤشرات الأداء المالي خلال فترة الدراسة (7سنوات ) وسيتم دراستها بشكل منفصل .

### 1. العائد على الأصول - Return On Assets (ROA)

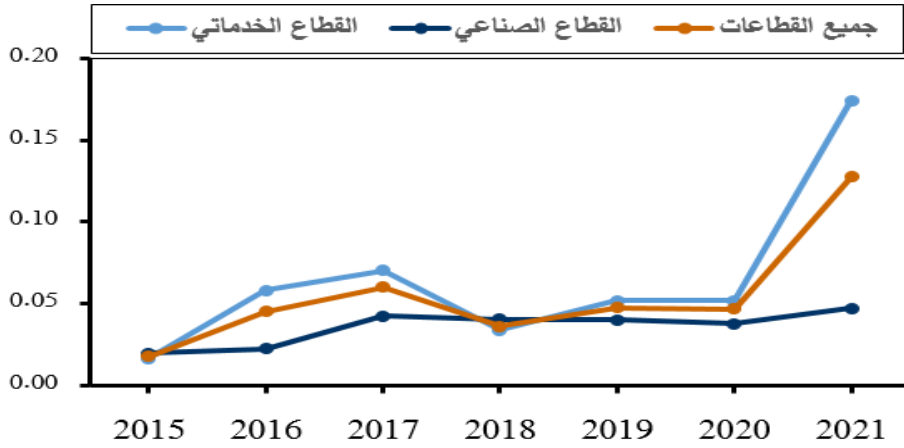
يعتبر العائد على الأصول إحدى طرق قياس الأداء المالي للشركة، حيث يشير هذا المعدل الى قدرة الشركة على الاستثمار في اصولها بما يحقق العائد المناسب بعد خصم الفوائد والضرائب

لتعظيم ثروة الملاك، بحيث تقيس كفاءة ادارتها في استخدام أصولها بالشكل الأمثل لتوليد الأرباح الصافية (ابو عودة، 2017). والصيغة العامة لمؤشر العائد على الأصول هي :

$$\text{العائد على الأصول} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{إجمالي الأصول}} \quad (\text{الفار, 2018})$$

### الشكل (3-7)

#### متوسط العائد على الأصول خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

يوضح الشكل (3-7) سلوك متغير العائد على الأصول للشركات التي شملتها خلال الفترة (2015-2021). حيث يوضح الشكل أن سلوك العائد على الأصول لعينة الدراسة في الفترة (2015-2021) يتصف بعدم الاستقرار بشكل عام، فيتضح من خلال الشكل ارتفاعا ملحوظ وبتوتيرة متزايدة في متوسط العائد على الأصول للشركات المدروسة في الثلاث أعوام الأولى من الدراسة (2015-2017) ليصل (0.060) في العام 2017، ثم نلاحظ تذبذب بين الارتفاع والانخفاض بنسب ضئيلة خلال الفترة (2018-2021)، بحيث تراوح متوسط العائد على الأصول خلال هذه الفترة ما بين (0.036) في العام 2017 و(0.127) في العام 2021 والتي تعتبر الحد الأعلى للعائد على الأصول خلال فترة الدراسة.

و فيما يتعلق بسلوك العائد على الأصول حسب قطاع عمل الشركة، فيظهر الشكل أن متوسط العائد على الأصول لشركات القطاع الخدماتي كانت الأعلى مقارنة مع القطاع الصناعي خلال فترة الدراسة، ولقد حقق متوسط العائد على الأصول أعلى فارق في عام 2021 والذي بلغ

(0.127)، كما يظهر الشكل أن سلوك متوسط العائد على الأصول للشركات في القطاع الخدماتي تتصف بعد الاستقرار بشكل أكبر مما هو عليه في سلوك المتغير في القطاع الصناعي، حيث تراوحت قيمة متوسط العائد على الأصول لشركات القطاع الخدماتي ما بين (-0.017-0.174)، بينما لشركات القطاع الصناعي ما بين (-0.047-0.02).

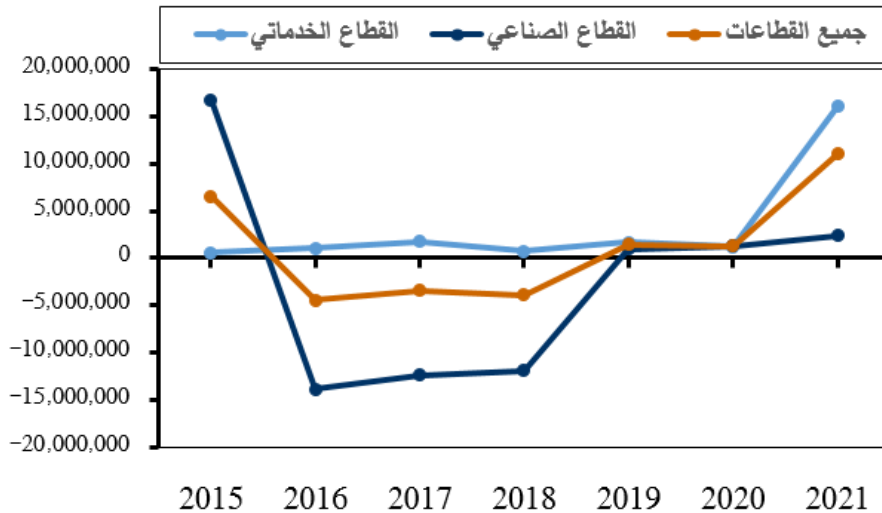
## 2. القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) Economic value added

إن القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) تعتبر من أهم المؤشرات الاقتصادية المستخدمة في تقييم أداء الشركات، حيث أنها تقيس الربح الاقتصادي، وتعتبر الارتباط الأقوى في تكوين القيمة السوقية، حيث أنها أكثر دقة من مؤشرات الربحية، وتستخدم كأساس للأجور (بعزيز، 2018). والصيغة العامة لاحتساب القيمة الاقتصادية المضافة هي:

القيمة الاقتصادية المضافة = صافي الأرباح التشغيلية بعد الضرائب - (رأس المال المستثمر \* المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال) (الشناق وآخرون، 2019)

### الشكل (3-8)

متوسط القيمة الاقتصادية المضافة خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

نلاحظ من خلال الشكل (3-8)، أن متوسط القيمة الاقتصادية المضافة للشركات التي شملتها خلال فترة الدراسة (2015-2021) تتصف بعدم الاستقرار، حيث أن قيمة متوسط القيمة

الاقتصادية لعينة الدراسة قد انخفضت بشكل ملحوظ في بداية الفترة، فانخفض متوسط القيمة الاقتصادية المضافة بمقدار (10938722.7) دولار من العام 2015 للعام 2016، تلا ذلك الانخفاض ارتفاع بوتيرة متزايدة خلال الثلاث أعوام اللاحقة (2017-2019) ليصل (1417707.7) دولار في العام 2019، من ثم انخفاض وارتفاع بشكل متتالي في العامين 2020 و 2021 ليصل الى أقصى قيمة لمتوسط القيمة الاقتصادية المضافة لشركات عينة الدراسة في فترة الدراسة والذي بلغ (10995869.7) دولار.

أما فيما يتعلق بسلوك متغير القيمة الاقتصادية للشركات حسب قطاع العمل، فيظهر الشكل (3-8) أن سلوك القيمة الاقتصادية للقطاع الصناعي يتصف بعدم الاستقرار بشكل أكبر منه في القطاع الخدماتي، فنلاحظ انخفاض ملحوظ في متوسط القيمة الاقتصادية لشركات القطاع الصناعي من العام 2015 للعام 2016، من ثم ارتفاع مستمر وبوتيرة متزايدة خلال الفترة اللاحقة (2017-2021)، بينما يتصف سلوك متوسط القيمة الاقتصادية المضافة للشركات في القطاع الخدماتي بالارتفاع المستمر والمتزايد بشكل عام خلال فترة الدراسة يتخلله انخفاض في عام 2018، حيث بلغ متوسط القيمة الاقتصادية للشركات الصناعية خلال فترة الدراسة ما بين (16021987.5-609461.4) دولار للشركات الخدماتية.

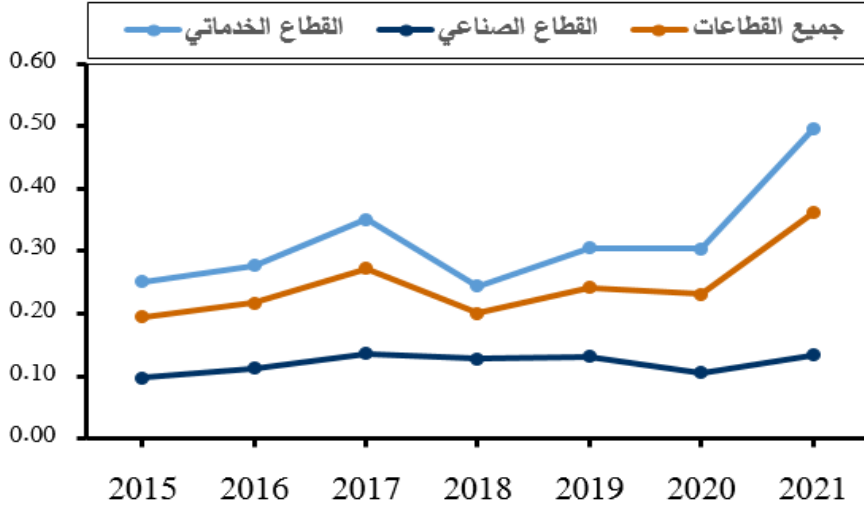
### 3. حصة السهم من الأرباح - (EPS) Earnings Per Share

يعتبر عائد السهم من مؤشرات الأداء المالي التي يكثر استخدامها في قياس كفاءة الأداء المالي للشركات وتقدير قيمة الشركة ويعد من المقاييس الهامة في تحديد سعر السهم الحقيقي، حيث يتم الإفصاح عن EPS مع الإشارة لأي تعديلات على العناصر غير العادية و أي تخفيضات ممكنة على السهم (غنمة، 2020) والصيغة العامة لاحتساب حصة السهم من الأرباح هي :

حصة السهم من الأرباح = صافي الدخل - التوزيعات لحملة الاسهم الممتازة / المتوسط  
المرجح للأسهم العادية المتداولة (الجانزة، 2019)

### الشكل (3-9)

متوسط حصة السهم من الأرباح لعينة الدراسة خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

ويظهر الشكل (3-9) أن متوسط حصة السهم من الأرباح للشركات التي شملتها خلال الفترة (2015-2021) يتصف بعدم الاستقرار بشكل عام ، فيظهر ارتفاع مستمر وبوتيرة متزايدة خلال الثلاث أعوام الأولى من فترة الدراسة (2015-2017) ليصل (0.272)، وبعد هذا الارتفاع تذبذب المؤشر بين الارتفاع والانخفاض خلال الفترة اللاحقة (2018-2021)، بحيث تراوح متوسط حصة السهم من الأرباح ما بين (0.201-0.362).

وفيما يتعلق بسلوك حصة السهم من الأرباح حسب قطاع العمل ، نلاحظ أن متوسط حصة السهم الواحد من الأرباح للشركات في القطاع الخدماتي أعلى منه للشركات في القطاع الصناعي حتى نهاية العام 2021 ، حيث تراوح متوسط حصة السهم من الأرباح للشركات الصناعية خلال فترة الدراسة ما بين (0.097-0.136) وما بين (0.244-0.495) للشركات الخدمائية.

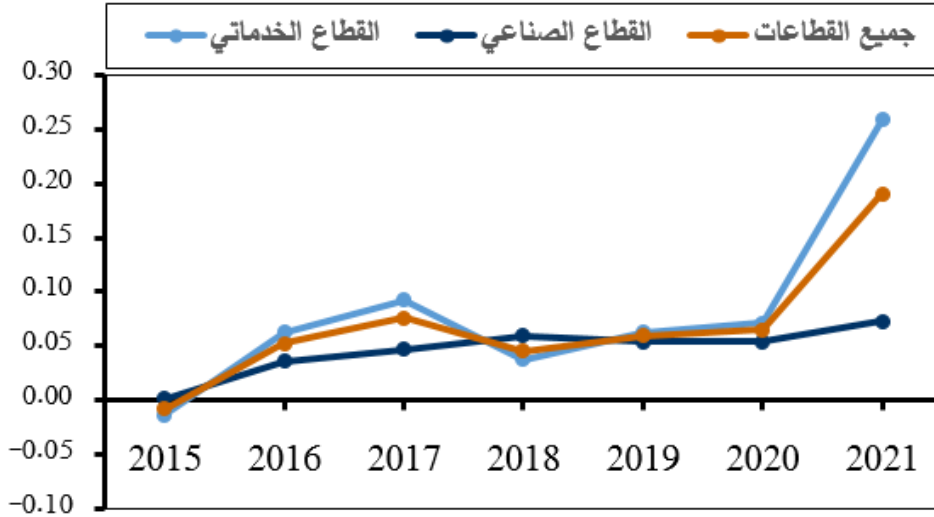
#### 4. العائد على حقوق الملكية - (ROE) Return on Equity

يعتبر العائد على حقوق الملكية من أهم مؤشرات قياس كفاءة استخدام اموال المنشأة، وتعمل المنشأة دائما على زيادته بما يتناسب وحجم الأخطار التي يتحملها مساهمو الشركة (بعزيز، 2018). والصيغة العامة لمعدل العائد على حقوق الملكية هي :

$$\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{حقوق الملكية}} = \text{العائد حقوق الملكية} \quad (\text{مصطفى, 2016})$$

### الشكل (3-10)

متوسط نسبة العائد على حقوق الملكية خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: إعداد الباحثة

يوضح الشكل (3-10) سلوك متغير العائد على حقوق الملكية للشركات التي شملتها خلال الفترة (2014-2020)، ويتضح من خلال الشكل أن سلوك متوسط العائد على حقوق الملكية لعينة الدراسة خلال (2015-2021) يتصف بشكل عام بعدم الاستقرار، حيث أظهرت النتائج في الشكل ارتفاعا ملحوظا وبتوتيرة متزايدة في متوسط العائد على حقوق الملكية للشركات المدروسة في ثلاث اعوام الأولى من الدراسة (2015-2017)، ثم نلاحظ تذبذب بنسب ضئيلة بين الارتفاع والانخفاض خلال الفترة (2018-2020)، بحيث تراوح متوسط معدل العائد على حقوق الملكية خلال هذه الفترة بين (-0.008 - 0.076)، تلا ذلك ارتفاع ملحوظ في عام 2021 ليصل إلى أعلى متوسط للعائد على حقوق الملكية خلال فترة الدراسة والبالغ (0.190).

و فيما يتعلق بسلوك العائد على حقوق الملكية حسب قطاع عمل الشركة، فيظهر الشكل أن متوسط العائد على حقوق الملكية لشركات القطاع الخدماتي كانت الأعلى بالمقارنة مع القطاع الصناعي بشكل عام خلال فترة الدراسة، ولقد حقق متوسط العائد على حقوق الملكية أعلى فارق

في عام 2021 والذي بلغ (0.186)، بالإضافة الى أن سلوك متوسط العائد على حقوق الملكية لشركات القطاع الخدماتي يتصف بعد الاستقرار بشكل أكبر مما هو عليه في سلوك المتغير في القطاع الصناعي الذي يتصف بالارتفاع المتتالي بشكل عام، حيث تراوحت قيمة متوسط العائد على حقوق الملكية لشركات القطاع الخدماتي ما بين (-0.013-0.259)، بينما لشركات القطاع الصناعي ما بين (0.001-0.073).

### 3-5 فرضيات الدراسة

لدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الفلسطينية الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين، شملت هذه الدراسة فرضية رئيسية تتمثل في:

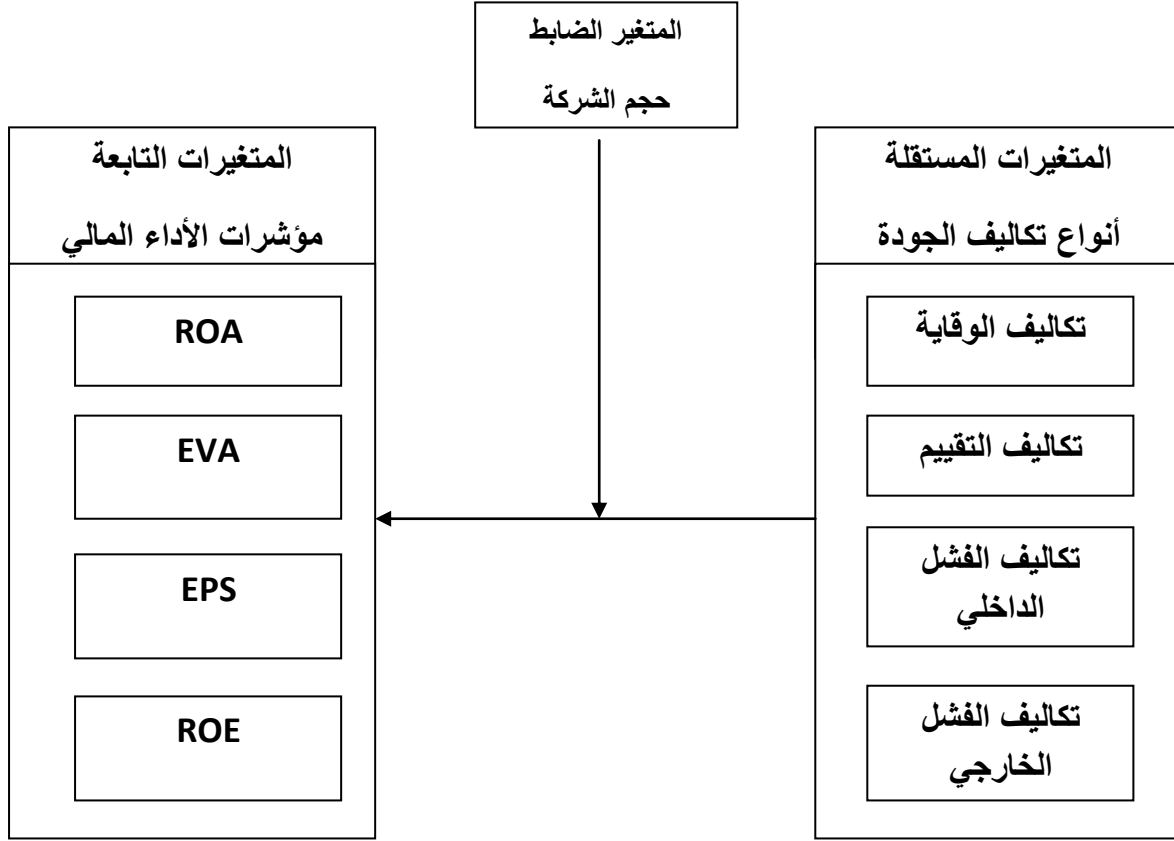
" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين " يتفرع منها أربعة فرضيات فرعية سيتم ذكرها على التوالي :

1. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الأصول للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال القيمة الاقتصادية المضافة للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال حصة السهم من الأرباح للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.
4. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على حقوق الملكية للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.

### 3-6 نموذج الدراسة

يتضح من خلال الشكل (3-11) نموذج دراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين، مع توضيح المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والعلاقة الافتراضية فيما بينها.

الشكل (3-11)  
نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة

3-7 الأساليب الإحصائية ومصادر جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على البيانات المالية الخاصة بالشركات التي شملتها الدراسة، والتي تم الحصول عليها من البيانات المنشورة من قبل بورصة فلسطين ([www.pex.ps](http://www.pex.ps))، إضافة الى استعراض الأدبيات المنشورة حول تكاليف الجودة والاداء المالي . كما ذكر سابقا فقد تم إجراء الدراسة على عينة مكونة من (19) شركة بواقع (12) شركة صناعية و(7) خدماتية خلال الفترة الزمنية (2015-2021)، وتتصف هذه العينة بأنها بيانات سلاسل زمنية مقطعية (Panel Data)، وتعرف بيانات السلاسل الزمنية المقطعية بانها "البيانات التي تجمع بين خصائص كل من البيانات المقطعية (Crosssectional data) والسلاسل الزمنية (Time Series)" (Gujarati et al.,2012)، بحيث تفسر هذه البيانات

سلوك المتغير عبر الزمن (T) وبين الشركات (i)، ومواصفات هذه البيانات جعلها أكثر فعالية في دراسة الأثر بين المتغيرات عبر فترة زمنية معينة وبين مجموعة من الشركات.

ولغرض اختبار فرضيات الدراسة، تم اعتماد نماذج السلاسل الزمنية المقطعية الساكنة، والمعادلة العامة لنموذج الإنحدار الخطي للنماذج الساكنة وفقاً لمتغيرات الدراسة هي:

$$Y_{it} = B_{0i} + B_{1i} PC_{it} + B_{2i} AC_{it} + B_{3i} IFC_{it} + B_{4i} EFC_{it} + B_{5i} Size_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$(i = 1,2, \dots, 19; t = 1,2, \dots, 7)$$

حيث أن:

PC: تكاليف الوقاية، AC: تكاليف التقييم، IFC: تكاليف الفشل الداخلي، EFC: تكاليف الفشل الخارجي، SIZE: حجم الشركة.

$Y_{it}$ : الأداء المالي في النموذج للشركة  $i$ ، خلال الزمن  $t$ .

$B_{0i}$ : ثابت الإنحدار لكل شركة  $i$ ، مع افتراض ثبات المقطع عبر الزمن.

$PC_{it}$ : تكاليف الوقاية في الشركة  $i$  خلال الزمن  $t$ .

$AC_{it}$ : تكاليف التقييم في الشركة  $i$  خلال الزمن  $t$ .

$IFC_{it}$ : تكاليف الفشل الداخلي في الشركة  $i$  خلال الزمن  $t$ .

$EFC_{it}$ : تكاليف الفشل الخارجي في الشركة  $i$  خلال الزمن  $t$ .

$Size_{it}$ : حجم الشركة في الشركة  $i$  خلال الزمن  $t$ .

$\varepsilon_{it}$ : الخطأ العشوائي في الشركة  $i$  خلال الزمن  $t$ .

وتنقسم نماذج الانحدار الساكنة الى ثلاث نماذج و تتضمن نموذج الآثار العشوائية ( Random Effect Model)، نموذج الآثار الثابتة (Fixed Effect Model)، ونموذج الانحدار التجميعي (Pooled Regression Model)، وسيتم توضيح هذه النماذج على التوالي :

### 1. نموذج الانحدار التجميعي ( Pooled Regression Model )

ان نموذج الانحدار التجميعي يعتبر أبسط النماذج الساكنة وهو أشبه بنماذج الانحدار في حالة البيانات المقطعية، حيث يفترض ثبات كل من ثابت نموذج الانحدار وثبات معاملات المتغيرات المستقلة والضابطة عبر الزمن، كما ويفترض أن متوسط الخطأ العشوائي يساوي صفر ( $E(\varepsilon_{it}) = 0$ ) وتباينه ثابت ( $var(\varepsilon_{it}) = \sigma_{\varepsilon}^2$ )، ويمكن تمثيل نموذج الدراسة من خلال النموذج التجميعي وفقا للعلاقة التالية:

$$Y_{it} = B_0 + B_1 PC_{it} + B_2 AC_{it} + B_3 IFC_{it} + B_4 EFC_{it} + B_5 Size_{it} + \varepsilon_{it}$$

### 2. نموذج التأثيرات الثابتة (Fixed Effect Model)

يهدف نموذج التأثيرات الثابتة إلى تحديد سلوك مجموعة شركات بشكل مستقل، فيجعل ثابت الانحدار مختلف من شركة إلى أخرى وثابت عبر الزمن، مع بقاء معاملات المتغيرات المستقلة والضابطة ثابتة لكل شركة، ويفترض أن متوسط الخطأ العشوائي يساوي صفر ( $E(\varepsilon_{it}) = 0$ ) وتباينه ثابت ( $var(\varepsilon_{it}) = \sigma_{\varepsilon}^2$ )، ويمكن صياغة نموذج الدراسة وفقا لنموذج التأثيرات الثابتة كما يلي :

$$Y_{it} = B_{0i} + B_1 PC_{it} + B_2 AC_{it} + B_3 IFC_{it} + B_4 EFC_{it} + B_5 Size_{it} + \varepsilon_{it}$$

### 3. نموذج التأثيرات العشوائية (Random Effect Model)

يلاءم نموذج التأثيرات الثابتة العشوائية تقدير المعاملات عبر الزمن وبين الشركات، حيث يعامل هذا النموذج ثابت الانحدار ( $B_{0i}$ ) كمتغير عشوائي يأخذ وزن يساوي ( $\mu$ )، ووفقا لذلك يعبر عن الخطأ العشوائي في مجموعة البيانات لكل شركة بالمقدار ( $v_i + \varepsilon_{it}$ )، بالتالي فإن متوسط الخطأ صفر، وتباينه يساوي ( $\sigma_{\varepsilon}^2 + \sigma_v^2$ )، ويمكن صياغة نموذج التأثيرات العشوائية كما يلي:

$$Y_{it} = \mu + B_1 PC_{it} + B_2 AC_{it} + B_3 IFC_{it} + B_4 EFC_{it} + B_5 Size_{it} + v_i + \varepsilon_{it}$$

ولتحديد أيا النماذج المذكورة سابقا أكثر ملائمة لاختبار فرضيات الدراسة، سيتم اعتماد اختبار مضاعف لاجرانج (Breusch and Pagan Lagrangian multiplier test) و اختبار هوسمان (Hausman Test) على مرحلتين هما:

1. تطبيق اختبار مضاعف لاجرانج للمفاضلة بين نموذج الانحدار التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة والعشوائية ، فإذا كان الاختبار غير دال احصائيا يعتبر نموذج الانحدار التجميعي الأفضل بينما إذا كان الاختبار دال احصائيا، فيتم اعتماد اختبار هوسمان.
2. تطبيق اختبار هوسمان للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية، إذا كان اختبار هوسمان دال احصائيا، يتم اعتماد نموذج التأثيرات الثابتة بينما على العكس إذا كان الاختبار غير دال احصائيا، سيعتمد نموذج التأثيرات العشوائية بانه الأكثر ملائمة (Hausman, 1997).

### 3-8 اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المتطرفة Normal Distribution & Test (Outliers Value)

شملت هذه الدراسة (4) نماذج ساكنة تتعلق بدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021)، و قبل اختبار الفرضيات بواسطة النماذج السابقة لابد من اختبار صلاحية نماذج السلاسل الزمنية المقطعية (Panel data models) والتأكد من خلو بياناتها من وجود قيم متطرفة ، حيث ان اختبار خلو البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة التابعة أو المستقلة من القيم المتطرفة يعد الشرط الأول قبل تطبيق نماذج الدراسة ولانها تؤثر على التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (Mehmetoglu&Jakobsen,2017). يكون هناك قيم متطرفة إذا كانت القيمة المطلقة لمعامل التفرطح(Kurtosis) لها أكبر من (2)، أو القيمة المطلقة لمعامل الالتواء(Skewness) أكبر من (1.96) (George & Mallery, 2010)، وعند وجود قيم متطرفة تتم معالجة البيانات باستخدام اللوغاريتم الطبيعي، الجذر أو غيرها من الاساليب ، وللتحقق من تحقق الشرط تم احتساب كل من معامل التفرطح ومعامل الالتواء لمتغيرات الدراسة.

### جدول (3-4)

#### نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المتطرفة لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	التفرطح (Kurtosis)	الالتواء (Skewness)	قيمة الاختبار (Z-value)	الدالة الإحصائية (Sig.)
تكاليف الوقاية	16.22	3.80	9.59	0.00**
تكاليف التقييم	15.84	3.74	9.47	0.00**
تكاليف الفشل الداخلي	20.19	4.17	9.54	0.00**
تكاليف الفشل الخارجي ‡	1.17	-0.41	-3.01	0.99
العائد على حقوق الملكية	57.71	4.32	9.18	0.00**
القيمة الاقتصادية المضافة	37.45	3.28	9.63	0.00**
حصة السهم من الأرباح	18.57	2.17	8.20	0.00**
العائد على الأصول	66.84	5.80	9.19	0.00**
حجم الشركة	34.85	4.81	8.24	0.00**

ملاحظة: \*\* تشير أن اختبار شابيرو- ويلك دال احصائيا عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ ، ‡: تشير للمتغير الوهمي في الدراسة والممثل من خلال (1,0).

تشير نتائج الجدول (3-3) الى أن قيم التفرطح لمتغيرات الدراسة الكمية المستقلة والتابعة قد تراوحت ما بين (16.22-66.84)، بينما بلغت قيمة معاملات الالتواء لتلك المتغيرات (2.17-5.80)، مما يعني وجود قيم متطرفة لتلك المتغيرات، وباعتماد اختبار شابيرو- ويلك (Shapiro-Wilk Test) المتعلق باختبار التوزيع الطبيعي، تم التوصل الى أن جميع متغيرات الدراسة الكمية لا تتبع التوزيع الطبيعي، ولخفض تأثر البيانات بالقيم المتطرفة؛ تم استخدام تقنية تحويل البيانات وهي الوينزورايز (Winsorizing) عند المئين 5% والمئين 95%، وتمتاز التقنية في اختيارها الأسلوب الأمثل لتحويل البيانات دون فقد أي منها (Rousseeuw&Lerory,1987) وتم تطبيق هذه التقنية على جميع متغيرات الدراسة الكمية.

### تحليل البيانات وعرض نتائج الدراسة

#### 4-1 صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي

إن بناء نماذج البيانات الزمنية المقطعية يتطلب في البداية التأكد من صلاحية البيانات المدروسة لإجراء التحليل الإحصائي من خلال أربعة اختبارات قبلية (Diagnosis test) متمثلة باختبار استقرار السلاسل الزمنية (Test Stationary)، اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)، اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test)، واختبار عدم ثبات تباين الخطأ العشوائي (Heteroscedasticity Test) والتي سيتم دراستها في هذا الفصل ، وفي حال عدم استيفاء البيانات للشروط المذكور سيتم معالجتها من ثم بناء نماذج الدراسة للوصول الى نتائج أكثر دقة ووضوحاً.

#### 4-1-1 اختبار استقراره البيانات (Stationarity test)

لتطبيق نماذج السلاسل الزمنية المقطعية (عدم وجود جذر وحدة) يتوجب استقرار السلاسل الزمنية . أكد Phillips al. et (2000) أن استقرار السلاسل الزمنية لبيانات المتغيرات التي يتم قياسها لمدة لا تتجاوز العشر سنوات ليس شرطاً لتطبيق نماذج السلاسل الزمنية المقطعية، في حين أن هذه الدراسة هدفت الى دراسة تكاليف الجودة وتأثيرها على الاداء المالي في شركات القطاع الخدماتي والصناعي خلال الفترة الواقعة بين (2015-2021) والتي لا تتجاوز العشر سنوات، تم اعتماد اختبار ليفين (Levin-Lin-Chu (LLC)) لاختبار استقرار بيانات متغيرات الأداء المالي ومتغيرات تكاليف الجودة وذلك لملاءمة الاختبار للبيانات المقطعية المتوازنة (Balanced) ذات الحجم المتوسط ، بحيث تشير نتائج اختبار الدالة الاحصائية الى استقراره البيانات خلال فترة الدراسة. (Levin et al,2002).

## جدول (1-4)

### نتائج اختبار Levin-Lin-Chu (LLC) لاستقرارية البيانات

الدالة الإحصائية (Sig.)	قيمة الاختبار (t-value)	طبيعة المتغير	المتغيرات	
**0.00	-3.58	متغير تابع	العائد على حقوق الملكية	ROE
**0.00	-4.20	متغير تابع	القيمة الاقتصادية المضافة	EVA
0.27	-0.62	متغير تابع	حصة السهم من الأرباح	EPS
**0.00	-2.74	متغير تابع	العائد على الأصول	ROA
**0.00	-8.29	متغير مستقل	تكاليف الوقاية	PC
**0.00	-29.33	متغير مستقل	تكاليف التقييم	AC
**0.00	3.67	متغير مستقل	تكاليف الفشل الداخلي	IFC
1.00	20.95	متغير مستقل	تكاليف الفشل الخارجي	EFC

ملاحظة: \*\* تشير أن اختبار ليفين (Levin-Lin-Chu (LLC)) دال احصائيا عند مستوى دلالة  $(0.05=\alpha)$ .

تشير النتائج الواردة في الجدول (1-4) إلى أن جميع المتغيرات التابعة الممثلة بالأداء المالي (العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، والقيمة الاقتصادية المضافة) مستقرة باستثناء متغير حصة السهم من الأرباح، إضافة إلى أن جميع المتغيرات المستقلة الممثلة بتكاليف الجودة (تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف التقييم، وتكاليف الوقاية) مستقرة عدا تكاليف الفشل الخارجي.

### 2-1-4 اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)

تكمن مشكلة الارتباط الذاتي في البيانات في حين كانت المشاهدات المتجاورة في بيانات المتغيرات المستقلة أو التابعة مترابطة، والتي لا بد من التحقق من خلو البيانات منها قبل تطبيق نماذج الانحدار الساكنة من خلال اختبار ولد-ريدج (Wooldridge Test)، بحيث تشير نتائج الاختبار الدالة إحصائيا إلى وجود المشكلة. تشير نتائج اختبار ولد-ريدج الواردة في جدول (4-2) أن جميع نماذج الدراسة والمتعلقة بدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين لديها مشكلة الارتباط الذاتي، ومن أجل السيطرة على هذه المشكلة في النماذج المذكورة تم الاعتماد على (Hoechle 2007).

## جدول (2-4)

نتائج اختبار ولد-رديج (Wooldridge Test) للارتباط الذاتي في نماذج الدراسة

الدلالة الإحصائية (Sig.)	قيمة الاختبار ( $F(1, 18)$ )	نماذج الدراسة
**0.00	130.63	$H_1$ أثر تكاليف الجودة على العائد على الأصول
**0.00	130.63	$H_2$ أثر تكاليف الجودة على القيمة الاقتصادية المضافة
**0.00	130.63	$H_3$ أثر تكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح
**0.00	130.63	$H_4$ أثر تكاليف الجودة على معدل العائد على حقوق الملكية

ملاحظة: \*\* تشير أن اختبار ولد-رديج (Wooldridge Test) دال احصائيا عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ .

### 3-1-4 اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity)

تعتبر مشكلة التداخل الخطي (Multicollinearity) من أكثر المشاكل شيوعا في نماذج الانحدار، بحيث ان وجود التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة يؤدي إلى حدوث التضخم في النموذج المقدر، وعدم قدرة المتغيرات المستقلة على تفسير التباين في المتغيرات التابعة ، لذا يسئلزم التأكد من خلو نماذج الدراسة منها، وعليه سيتم اختبار خلو نماذج الدراسة من التداخل الخطي باحتساب معامل تضخم التباين (Variance-inflation factor-VIF) واحتساب معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة في النموذج الواحد والمتمثلة في هذه الدراسة بمتغيرات تكاليف الجودة، إضافة الى المتغير الضابط والممثل من خلال حجم الشركة، فحسب (Gujarati, 2010) ان زيادة قيمة معامل تضخم التباين عن (10) يدل على وجود مشكلة التعدد الخطي للمتغير المستقل ، كما وأكد (Kennedy, 1985) على انه اذا كانت قيمة معامل الارتباط بين متغيرين من المتغيرات المستقلة في نموذج واحد أكبر من (0.8) فايضا يوجد مشكلة التداخل الخطي في النموذج.

### جدول (3-4)

نتائج اختبار التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة

VIF	Size	EFC	IFC	AC	PC	
8.28					1.00	PC
9.16				1.00	**0.777	ACf
7.75			1.00	0.802**	**0.715	IFC
1.20		1.00	-0.147*	-0.063	-0.014	EFC
1.40	1.00	0.010	0.4363**	0.414**	**0.580	Size

ملاحظة: \*\*، \* تفيد بوجود أثر ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة  $(\alpha=0.05, 0.10)$ ؛ تمثل الخلايا في الجدول قيم معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة؛ PC: تكاليف الوقاية، AC: تكاليف التقييم، IFC: تكاليف الفشل الداخلي، EFC: تكاليف الفشل الخارجي، SIZE: حجم الشركة.

تشير نتائج الجدول (3-4) الى أن قيم معامل تضخم التباين للمتغيرات المستقلة اقل من (10)، بالإضافة الى ان معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والممثلة بتكاليف التقييم، تكاليف الوقاية، تكاليف الفشل الخارجي وتكاليف الفشل الداخلي لم تتجاوز (0.80)، الأمر الذي يدل على عدم وجود مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة.

#### 4-1-4 اختبار ثبات تباين الخطأ العشوائي (Heteroskedasticity Test)

يعتبر ثبات تباين الأخطاء العشوائية (Homoskedasticity) رابع الافتراضات التي يجب التأكد منها قبل تطبيق نماذج الدراسة، وسيتم اعتماد اختبار بروش-بيجين (Breusch-Pagan / Cook-Weisberg) / للتحقق من استيفاء نماذج الدراسة من هذا الفرض، بحيث تشير نتائج الاختبار الدالة إحصائياً الى عدم ثبات تباين الأخطاء العشوائية.

#### جدول (4-4)

نتائج اختبار بروش-بيجين (Breusch-Pagan / Cook-Weisberg) لثبات تباين الخطأ العشوائي في نماذج الدراسة

الدالة الإحصائية (Sig.)	قيمة الاختبار ( $\chi^2$ )	نماذج الدراسة
**0.00	26.41	$H_1$ أثر تكاليف الجودة على العائد على الأصول
0.32	0.97	$H_2$ أثر تكاليف الجودة على القيمة الاقتصادية المضافة
**0.00	11.40	$H_3$ أثر تكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح
0.80	0.07	$H_4$ أثر تكاليف الجودة على معدل العائد على حقوق الملكية

ملاحظة: \*\* تشير أن اختبار ولد-ريدج (Wooldridge Test) دال احصائيا عند مستوى دلالة  $(\alpha=0.05)$ .

ووفقا لذلك تشير النتائج الواردة في جدول (4-4) أن النماذج المتعلقة بدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الخدمائية والصناعية والمقاس من خلال العائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة تتصف بثبات تباين الخطأ العشوائي، في حين أن النماذج المتعلقة بدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الخدمائية والصناعية والمقاس من خلال حصة السهم من الأرباح والعائد على الأصول تتصف بعدم ثبات تباين الخطأ العشوائي، ويتم حل هذه المشكلة في النموذجين السابقين باستخدام خاصية Robust (Rogers 1993) Stander Error.

#### 2-4 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

تناول البند السابق نتائج اختبار الافتراضات المتعلقة بإجراء نماذج الدراسة، وهذا الجزء يستعرض نتائج فرضية الدراسة الرئيسية ونتائج الفرضيات الفرعية والمتعلقة بدراسة أثر تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي) على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدمائية المدرجة في بورصة فلسطين.

#### 1-2-4 اختبار فرضية الدراسة الرئيسية

تنص فرضية الدراسة الرئيسية على " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدمائية المدرجة في بورصة فلسطين " و للاجابة على هذه الفرضية تم اشتقاقها الى اربعة فرضيات فرعية , سيتم دراستها على التوالي :

#### 4-2-2 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الأولى

تنص فرضية الدراسة الفرعية الأولى على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الأصول للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين"

للإجابة عن فرضية الدراسة الفرعية الأولى، ووفقاً لنتائج اختبار مضاعف لاجرنج (LM) واختبار هوسمان لتحديد النموذج الأكثر ملائمة لاختبار فرضية الدراسة، تم اعتماد وتطبيق نموذج التأثيرات الثابتة (Fixed Effect Model (FEM)).

#### جدول (4-5)

نتائج نموذج (FEM) لدراسة أثر لتكاليف الجودة على العائد على الأصول

المتغيرات المستقلة	المعاملات B	دالة الاختبار (t-statistic)	الدلالة الإحصائية (Sig.)
ثابت الانحدار ( $\beta_0$ )	0.060	4.73	**0.000
تكاليف الوقاية (PC)	2.01E-9	1.09	0.280
تكاليف التقييم (AC)	5.88E-9	0.87	0.385
تكاليف الفشل الداخلي (IFC)	-1.57E-9	-0.20	0.841
تكاليف الفشل الخارجي (EFC)	-0.045	-2.54	**0.013
حجم الشركة (size)	3.25E-11	0.39	0.698
اختبار معامل لاجرنج †		$(\chi^2 = 142.46, Sig. = 0.00 < 0.05)$	
اختبار هوسمان †		$(\chi^2 = 9.71, Sig. = 0.002 < 0.05)$	
اختبار نموذج الدراسة †		$(F(1,109) = 2.63, Sig. = 0.028 < 0.05)$	
معامل التحديد ( $R^2$ )		0.1075	

المتغير التابع: العائد على الأصول، \*\* تشير الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة

$(\alpha=0.05)$ ، †: تشير الخلايا الخاصة بنتائج الاختبارات الى (قيمة الاختبار، قيمة الدلالة الإحصائية)

تشير نتائج جدول (4-5) إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات المقاس من خلال العائد على الأصول، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.028) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )، وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية الأولى. كما ونلاحظ أن لتكاليف الجودة (تكاليف الفشل الخارجي، تكاليف التقييم، وتكاليف الوقاية، تكاليف الفشل

الداخلي) المقدرة على تفسير 10.75% من التغيير في العائد على الأصول للشركات الصناعية والخدماتية .

كما تشير النتائج إلى وجود أثر سلبي لتكاليف الفشل الخارجي على العائد على الأصول، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.013) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، وفقا الى ذلك فإن متوسط العائد على الأصول للشركات التي لديها تكاليف فشل خارجي أقل منها للشركات التي لا يوجد لديها تكاليف فشل خارجي بمقدار (0.045).

بالرغم من وجود تأثير لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الأصول، إلا أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي على العائد على الأصول في الشركات الصناعية والخدماتية، بحيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كل منها 0.28، 0.385 و 0.841 على التوالي، وجميعها أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ).بالإضافة الى عدم وجود أثر ذو دلالة احصائية لحجم الشركة على العائد على الأصول، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبارها 0.698.

#### 4-2-3 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الثانية

تنص فرضية الدراسة الفرعية الثانية على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال القيمة الاقتصادية المضافة للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين"

للإجابة عن فرضية الدراسة الفرعية الثانية، ووفقا لنتائج اختبار مضاعف لاجرنج (LM) واختبار هوسمان لتحديد النموذج الأكثر ملائمة لاختبار فرضية الدراسة، تم استخدام نموذج التأثيرات الثابتة - Fixed Effects Model (FEM).

## جدول (6-4)

نتائج نموذج (FEM) لدراسة أثر تكاليف الجودة على القيمة الاقتصادية المضافة

المتغيرات المستقلة	المعاملات B	دالة الاختبار (t-statistic)	الدلالة الإحصائية (Sig.)
ثابت الانحدار ( $\beta_0$ )	-670394.9	-0.82	0.413
تكاليف الوقاية (PC)	0.560	4.69	**0.000
تكاليف التقييم (AC)	0.177	0.41	0.684
تكاليف الفشل الداخلي (IFC)	-0.039	-0.08	0.938
تكاليف الفشل الخارجي (EFC)	-2153194.0	-1.91	*0.059
حجم الشركة (size)	0.020	3.78	**0.000
اختبار معامل لاجرنج †	$(\chi^2 = 20.03, Sig. = 0.00 < 0.05)$		
اختبار هوسمان †	$(\chi^2 = 9.72, Sig. = 0.002 < 0.05)$		
اختبار نموذج الدراسة †	$(F(1,109) = 13.74, Sig. = 0.000 < 0.05)$		
معامل التحديد ( $R^2$ )	0.3867		

المتغير التابع: القيمة الاقتصادية المضافة، \*\*، \* تفيد بوجود أثر ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة  $(\alpha=0.05, 0.10)$ ، †: تشير الخلايا الخاصة بنتائج الاختبارات الى (قيمة الاختبار، قيمة الدلالة الإحصائية)

تشير النتائج في جدول (6-4) إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات المقاس من خلال القيمة الاقتصادية المضافة، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )، بالتالي نرفض الفرضية الفرعية الثانية، كما ونلاحظ أن لتكاليف الجودة (تكاليف الفشل الخارجي، تكاليف التقييم، وتكاليف الوقاية، تكاليف الفشل الداخلية) المقدرة على تفسير 38.67% من التغيير في القيمة الاقتصادية المضافة للشركات الصناعية والخدماتية .

كما تشير النتائج الى وجود أثر ايجابي لتكاليف الوقاية على القيمة الاقتصادية المضافة، بينما يوجد أثر سلبي لتكاليف الفشل الخارجي على القيمة الاقتصادية المضافة، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لكل منهما (0.000) و(0.059) وكلاهما أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $\alpha=0.05$ ) و( $\alpha=0.10$ ) على التوالي، وفقا الى ذلك زيادة تكاليف الوقاية بمقدار 1 دولار يؤدي الى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة بمقدار (0.560) دولار، كما وتشير النتائج الى أن متوسط القيمة الاقتصادية المضافة للشركات التي لديها تكاليف فشل خارجي أقل منها للشركات التي لا يوجد لديها تكاليف فشل خارجي بمقدار (2153194) دولار.

في حين تشير النتائج الى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي على القيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية والخدماتية، بحيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كل منها 0.684 و0.938 على التوالي، وجميعها أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ). بالإضافة الى أنه يوجد لحجم الشركة أثر ايجابي على القيمة الاقتصادية المضافة ، حيث أنه بزيادة حجم الشركة بمقدار 1 دولار يؤدي الى زيادة في القيمة الاقتصادية المضافة بمعدل 0.02 دولار .

#### 4-2-4 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الثالثة

تنص فرضية الدراسة الفرعية الثالثة على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال حصة السهم من الأرباح للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين" للإجابة عن فرضية الدراسة الفرعية الثالثة تم استخدام نموذج التأثيرات العشوائية (REM) وفقا لنتائج اختبار مضاعف لاجرنج (LM) واختبار هوسمان لتحديد النموذج الأكثر ملاءمة لاختبار فرضية الدراسة.

#### جدول (4-7)

##### نتائج نموذج (REM) لدراسة أثر لتكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح

الدلالة الإحصائية (Sig.)	دالة الاختبار (z-statistic)	المعاملات B	المتغيرات المستقلة
**0.003	2.60	0.224	ثابت الانحدار ( $\beta_0$ )
0.474	0.59	3.30E-9	تكاليف الوقاية (PC)
0.980	-0.03	-5.28E-10	تكاليف التقييم (AC)
0.695	0.35	7.42E-9	تكاليف الفشل الداخلي (IFC)
**0.040	-1.07	-0.053	تكاليف الفشل الخارجي (EFC)
0.203	2.60	4.23E-10	حجم الشركة (size)
$(\chi^2 = 20.03, Sig. = 0.00 < 0.05)$			اختبار معامل لاجرنج †
$(\chi^2 = 9.72, Sig. = 0.002 < 0.05)$			اختبار هوسمان †
$(F(1,109) = 13.74, Sig. = 0.000 < 0.05)$			اختبار نموذج الدراسة †
0.0015			معامل التحديد ( $R^2$ )

المتغير التابع: حصة السهم من الأرباح، \*\*، \* تفيد بوجود أثر ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة ( $\alpha=0.10=0.05$ )،

† : تشير الخلايا الخاصة بنتائج الاختبارات الى (قيمة الاختبار، قيمة الدلالة الإحصائية)

تشير نتائج جدول (4-7) إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات المقاس من خلال حصة السهم من الأرباح، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ )، بالتالي نرفض الفرضية الفرعية الثالثة، كما ونلاحظ أن لتكاليف الجودة (تكاليف الفشل الخارجي، تكاليف التقييم، وتكاليف الوقاية، تكاليف الفشل الداخلية) القدرة على تفسير 0.15% من التغيير في الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية والمقاس من خلال حصة السهم من الأرباح، مما يعني أن قدرة متغير حصة السهم من الأرباح في تفسير التغيير في الأداء المالي للشركات ضعيف.

من جهة أخرى تشير النتائج الى وجود أثر سلبي لتكاليف الفشل الخارجي على حصة السهم من الأرباح، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.040) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، وفقا الى ذلك فإن متوسط حصة السهم من الأرباح للشركات التي لديها تكاليف فشل خارجي أقل منها للشركات التي لا يوجد لديها تكاليف فشل خارجي بمقدار (0.053) عبر الشركات وعبر الزمن.

في حين تشير النتائج الى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي على حصة السهم من الأرباح في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين، بحيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كل منها 0.474، 0.980 و 0.695 على التوالي، وجميعها أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ). وفيما يتعلق بحجم الشركة فإن النتائج تشير إلى عدم وجود أثر لحجم الشركة على حصة السهم من الأرباح . حيث بلغت قيمة الدلالة الاحصائية لاختبارها 0.203 .

#### 4-2-5 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الرابعة

تنص فرضية الدراسة الفرعية الرابعة على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على حقوق الملكية للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين"

للإجابة عن فرضية الدراسة الفرعية الرابعة، ووفقاً لنتائج اختبار مضاعف لاجرنج (LM) واختبار هوسمان لتحديد أكثر التماذج ملائمة لاختبار فرضية الدراسة، تم اعتماد نموذج التأثيرات الثابتة - Fixed Effects Model (FEM).

#### جدول (4-8)

نتائج نموذج (FEM) لدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على حقوق الملكية

المتغيرات المستقلة	المعاملات B	دالة الاختبار (t-statistic)	الدلالة الإحصائية (Sig.)
ثابت الانحدار ( $\beta_0$ )	0.079674	4.08	**0.000
تكاليف الوقاية (PC)	5.38E-09	1.89	*0.062
تكاليف التقييم (AC)	9.58E-09	0.92	0.358
تكاليف الفشل الداخلي (IFC)	-4.01E-09	-0.33	0.739
تكاليف الفشل الخارجي (EFC)	-0.0703638	-2.60	**0.010
حجم الشركة (size)	-3.83E-12	-0.03	0.976
اختبار معامل لاجرنج †			$(\chi^2 = 123.86, Sig. = 0.00 < 0.05)$
اختبار هوسمان †			$(\chi^2 = 12.07, Sig. = 0.001 < 0.05)$
اختبار نموذج الدراسة †			$(F(1,109) = 4.16, Sig. = 0.002 < 0.05)$
معامل التحديد ( $R^2$ )			0.1603

المتغير التابع: العائد على حقوق الملكية، \*\*، \* تفيد بوجود أثر ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة  $(\alpha=0.05, 0.10)$ ، † : تشير الخلايا الخاصة بنتائج الاختبارات الى (قيمة الاختبار، قيمة الدلالة الإحصائية).

تشير نتائج جدول (4-8) إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات المقاس من خلال العائد على حقوق الملكية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.002) وهي أقل من مستوى الدلالة  $(\alpha=0.05)$ ، بالتالي نرفض الفرضية الفرعية الرابعة، كما ونلاحظ أن لتكاليف الجودة (تكاليف الفشل الخارجي، تكاليف التقييم، وتكاليف الوقاية، تكاليف الفشل الداخلي) المقدرة على تفسير 16.03% من التغيير في الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية والمقاس من خلال العائد على حقوق الملكية.

إضافة الى ذلك، تشير النتائج الى وجود أثر ايجابي لتكاليف الوقاية على العائد على حقوق الملكية، بينما يوجد أثر سلبي لتكاليف الفشل الخارجي على العائد على حقوق الملكية، فقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لكل منهما (0.062) و(0.010) وكلاهما أقل من مستوى الدلالة المعنوية ( $\alpha=0.10$ ) و( $\alpha=0.05$ ) على التوالي، وفقا الى ذلك زيادة تكاليف الوقاية بمقدار 1 دولار يؤدي الى زيادة العائد على حقوق الملكية بمقدار (5.38E-9)، كما وتشير النتائج أن متوسط العائد على حقوق الملكية للشركات التي لديها تكاليف فشل خارجي أقل منها للشركات التي لا يوجد لديها تكاليف فشل خارجي بمقدار (0.070).

في حين تشير النتائج الى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي على العائد على حقوق الملكية في الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين، بحيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار كل منها 0.358 و0.739 على التوالي، وجميعها أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ). بالإضافة إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العائد على حقوق الملكية، حيث بلغت قيمة دلالتها الإحصائية 0.976.

بعد اشتقاق الفرضية الرئيسية " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتكاليف الجودة على الاداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين " الى اربعة فرضيات فرعية واختبارها والتوصل الى نتائجها، نرفض الفرضية الرئيسية ونلاحظ أن لتكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي) أثر على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.

#### 4-2-6 مقارنة نتائج تأثير تكاليف الجودة على مؤشرات الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021).

هدفت الدراسة لقياس أثر تكاليف الجودة من خلال أربعة مؤشرات هي تكاليف الوقاية، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي وتكاليف التقييم على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية والمقاس من خلال أربعة مؤشرات متمثلة بالعائد على حقوق الملكية، القيمة الاقتصادية المضافة، حصة السهم من الأرباح، العائد على الاصول.

جدول (4-9)

نتائج نماذج الدراسة المتعلقة بدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات  
الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2005-2021)

المتغيرات التابعة (مؤشرات الأداء المالي)				المتغيرات المستقلة
ROE	EPS	EVA	ROA	
0.080**	0.224**	-670394.9	**0.060	$\beta_0$
**5.38E-9	3.30E-9	0.560**	2.01E-9	PC
9.58E-9	-5.28E-10	0.177	5.88E-9	AC
-4.01E-9	7.42E-9	-0.039	-1.57E-9	IFC
-0.070	-0.053**	-2153194**	-0.045**	EFC
-3.83E-12	4.32E-10	0.020**	E-113.25	SIZE
0.002	0.010	0.000	0.028	<b>Sig.</b>
0.1603	0.015	0.3867	0.1075	<b>R<sup>2</sup></b>

ملاحظة: \*\*، \* تفيد بوجود أثر ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة ( $\alpha=0.05, 0.10$ )؛ تمثل الخلايا في الجدول قيم معاملات الانحدار للنماذج المدروسة؛ ROA: العائد على الأصول، ROE: العائد على حقوق الملكية، EVA: القيمة الاقتصادية المضافة، EPS: حصة السهم من الأرباح، PC: تكاليف الوقاية، AC: تكاليف التقييم، IFC: تكاليف الفشل الداخلي، EFC: تكاليف الفشل الخارجي، SIZE: حجم الشركة.

تشير نتائج جدول (4-9) أن التأثير الأبرز لتكاليف الجودة كان على الأداء المالي المقاس من خلال القيمة الاقتصادية المضافة ( $R^2=0.3867$ )، تلا ذلك تأثيرها على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على حقوق الملكية ( $R^2=0.1603$ )، العائد على الأصول ( $R^2=0.1075$ ) وحصة السهم من الأرباح ( $R^2=0.0015$ ) على التوالي.

من جهة أخرى، نلاحظ أن كلا من تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي لم تؤثر على مؤشرات الأداء المالي للشركات، في حين أن تكاليف الوقاية أثرت إيجاباً على أداء الشركات المقاس من خلال القيمة الاقتصادية والعائد على حقوق الملكية، بينما أثرت تكاليف الفشل الخارجي سلباً على الأداء المالي للشركات والمقاس من خلال العائد على الأصول، حصة السهم من الأرباح

والقيمة الاقتصادية المضافة. كما نلاحظ أن حجم الشركة لم تؤثر احصائيا على مؤشرات الأداء المالي بإستثناء القيمة الاقتصادية المضافة, حيث أنها أثرت عليها إيجابيا .

#### 3-4 مناقشة النتائج ومقارنتها بالدراسات السابقة

##### 1-3-4 مدى التزام الشركات الصناعية والخدماتية بالإفصاح عن تكاليف الجودة

بالإعتماد على جمع البيانات من التقارير المالية للشركات الصناعية والخدماتية ومن ثم تحليلها, تظهر النتائج أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين يوجد لديها تكاليف تتعلق بالجودة إلا أنها لا تفصح عنها بشكل صريح أو منظم وموحد في قوائمها المالية , تحت بند تكاليف الجودة أو أنواعها(تكاليف الوقاية, تكاليف التقييم, تكاليف الفشل الداخلي, تكاليف الفشل الخارجي), حيث أن الشركات تفصح عن تكاليف الدعاية والإعلان, مصاريف الضيافة, مصاريف السفريات والمؤتمرات, والرسوم والرخص(أي بمجموعها تمثل تكاليف الوقاية)كما تفصح عن مصاريف الصيانة والاستشارات المهنية والفنية(أي بمجموعها تمثل تكاليف التقييم),وتفصح عن مصاريف التأمينات للموظفين والأصول, والديون المعدومة ومصاريف القرطاسية(التي تمثل بمجموعها تكاليف الفشل الداخلي), وتفصح عن المردودات والخصم المسموح به ومصاريف القضايا القانونية (التي تمثل بمجموعها تكاليف الفشل الخارجي).

وأظهرت نتائج الدراسة أن جميع الشركات عينة الدراسة لديها تكاليف وقاية وتكاليف تقييم وتكاليف فشل داخلي, إلا أن نسبة الشركات التي توفر لديها تكاليف فشل خارجي خلال فترة الدراسة قد تراوحت بين (57.9%-63.2%), يعني حوالي 40% من الشركات ليس لديها فشل خارجي,وقد يفسر ذلك أن الشركات التي لا يوجد لديها تكاليف فشل خارجي قد تنفق أكثر بتكاليف الوقاية أو التقييم أو الفشل الداخلي , حتى تضمن وصول المنتج أو الخدمة بدون عيوب قبل تسليمه للزبائن, بالتالي لا يكون لديها مردودات وخصم مسموح به أو تكاليف قضايا وأتعاب قانونية. وهذا يشير إلى اهتمام الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين بالجودة والسعي لتحسينها, إلا أنها بحاجة إلى توجيه الاهتمام نحو تطبيق نظام الجودة وقياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها بشكل منظم وموحد تحت بند تكاليف الجودة و أنواعها .

#### 4-3-2 نتائج أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي

أكدت نتائج هذه الدراسة على وجود أثر واضح لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين. وتتوافق هذه النتيجة مع دراسة (Adiana & Kiswara, 2022), ودراسة (الزغول وآخرون، 2019), ودراسة (الحياصات, 2021).

#### 4-3-2-1 نتائج أثر تكاليف الجودة على العائد على الأصول

أظهرت الدراسة وجود أثر لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين والمقاس من خلال العائد على الأصول، وهذه النتيجة إتفقت مع دراسة (Aloudat & Abulaila, 2019) ودراسة (مهنا, 2022) إلا أنها اختلفت مع الدراستين بالتوصل الى وجود أثر سلبي ذو دلالة احصائية لتكلفة الفشل الخارجي على العائد على الأصول، حيث إن دراسة (Aloudat & Abulaila, 2019) توصلت إلى عدم وجود أثر لتكاليف الفشل الخارجي على العائد على الأصول، ودراسة (مهنا, 2022) وجدت علاقة طردية بين الفشل الخارجي والعائد على الأصول. وقد يفسر الاختلاف اعتماد الدراسة اسلوب مختلف لقياس تكاليف الفشل الخارجي حيث تم الإعتماد في هذه الدراسة على Dummy variable. كما اختلفت هذه الدراسة مع كلتا الدراستين بالتوصل الى عدم وجود اثر بين تكاليف الفشل الداخلي والوقاية والتقييم على العائد على الأصول، حيث ان دراسة (Aloudat & Abulaila, 2019) وجدت أثر إيجابي لتكاليف التقييم على العائد على الأصول ودراسة (مهنا, 2022) وجدت أثر إيجابي تكاليف الوقاية والتقييم والفشل الداخلي على العائد على الأصول. وقد يكون سبب التعارض اختلاف المنهج المستخدم والاعتماد على الإستبانة أو إختلاف القطاع وحجم العينة .

#### 4-3-2-2 نتائج أثر تكاليف الجودة على القيمة الاقتصادية المضافة

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين والمقاس من خلال القيمة الاقتصادية المضافة، إضافة الى وجود أثر سلبي لتكلفة الفشل الخارجي وأثر ايجابي لتكلفة الوقاية على القيمة الاقتصادية المضافة، في حين عدم وجود أثر لتكلفة الفشل الداخلي وتكلفة التقييم على القيمة الاقتصادية

المضافة. ويجدر الإشارة إلى أن الدراسات السابقة لم تعتمد القيمة الاقتصادية المضافة كمؤشر من مؤشرات الأداء المالي عند دراسة تكاليف الجودة وعلاقتها بالأداء المالي .

#### 4-3-2-3 نتائج اثر تكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح

إن الدراسة أشارت إلى وجود أثر لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين والمقاس من خلال حصة السهم من الأرباح، بالإضافة الى وجود أثر سلبي لتكلفة الفشل الخارجي على حصة السهم من الأرباح وعدم وجود أثر لكل من تكلفة الوقاية، تكلفة الفشل الداخلي وتكلفة التقييم على حصة السهم من الأرباح. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Aloudat&Abulaila, 2019) إلا أنها اختلفت مع (Adiana &Kiswara, 2022) فيما يتعلق بتكاليف الفشل الداخلي وتكاليف التقييم وتكاليف الوقاية والتي توصلت الى ان تكاليف الوقاية لها تأثير إيجابي على حصة السهم من الأرباح و أما تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي لها أثر إيجابي على حصة السهم من الأرباح .

#### 4-3-2-4 نتائج اثر تكاليف الجودة على حقوق الملكية

أظهرت الدراسة وجود أثر لتكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين والمقاس من خلال العائد على حقوق الملكية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (مهنا, 2022) ودراسة (المدهون, 2021) , إلا أنها تختلف معهم في أنها توصلت إلى وجود أثر سلبي لتكلفة الفشل الخارجي على العائد على حقوق الملكية، وأثر ايجابي لتكلفة الوقاية على العائد على حقوق الملكية، في حين عدم وجود أثر لتكلفة الفشل الداخلي وتكلفة التقييم على العائد على حقوق الملكية. بينما دراسة (مهنا, 2022) ودراسة (المدهون, 2021) توصلت إلى وجود أثر ايجابي لجميع تكاليف الجودة منفردة على العائد على حقوق الملكية .

## الفصل الخامس

### الاستنتاجات والتوصيات

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021)، وبعد التطرق إلى الأدبيات السابقة والإطار النظري لكل المتغيرات التي شملتها الدراسة و اختبار فرضياتها، نسلط الضوء في هذا الفصل على أهم النتائج والتوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة .

#### 1-5 الاستنتاجات

من خلال تحليل فرضيات الدراسة ونتائجها وبالإرتباط مع الاطار النظري والدراسات السابقة فإن الدراسة تستنتج ما يلي :

1. إن الشركات الصناعية والخدماتية في فلسطين تفصح عن تكاليف تتعلق بالجودة, لكن نستنتج أنها بحاجة إلى المزيد من الإفصاحات وبشكل منظم وموحد في تقاريرها المالية تحت بند تكاليف الجودة وأنواعها .
2. لتكاليف الجودة تأثير على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الأصول, القيمة الاقتصادية المضافة , العائد على حقوق الملكية, حصة السهم من الأرباح للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .
3. لتكاليف الوقاية تأثير إيجابي على العائد على حقوق الملكية و على القيمة الاقتصادية المضافة بينما لا يوجد لتكاليف الوقاية تأثير على العائد على الأصول وعلى حصة السهم من الأرباح للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين .
4. إن تكاليف التقييم لا تؤثر على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الأصول, القيمة الاقتصادية المضافة, العائد على حقوق الملكية, حصة السهم من الأرباح للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.
5. إن تكاليف الفشل الداخلي لا تؤثر على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الأصول, القيمة الاقتصادية المضافة , العائد على حقوق الملكية, حصة السهم من الأرباح للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.

6. لتكاليف الفشل الخارجي أثر سلبي على الأداء المالي المقاس من خلال العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية ، القيمة الاقتصادية المضافة ، و حصة السهم من الارباح للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين.

7. إن أبرز مؤشرات الأداء المالي تأثراً بتكاليف الجودة هي القيمة الاقتصادية المضافة، تلا ذلك العائد على حقوق الملكية، العائد على الأصول، وحصة السهم الواحد على التوالي.

## 5-2 التوصيات

1- توصي الدراسة بأن تقوم الشركات الصناعية والخدماتية في فلسطين بتوجيه الاهتمام نحو تطبيق نظام الجودة والإهتمام بتكاليف الجودة، من حيث القياس والإفصاح في البيانات المالية ، لما أظهرته نتائج الدراسة من وجود أثر لتكاليف الجودة على الأداء المالي في هذه الشركات، بالإضافة الى ما أظهرته النتائج من عدم قيام الشركات في فلسطين بالإفصاح عن تكاليف الجودة بشكل منظم وموحد في تقاريرها المالية تحت مسمى تكاليف الجودة أو أنواعها .

2- توصي الدراسة الشركات الصناعية والخدماتية الفلسطينية بضرورة الاهتمام بتكاليف الوقاية بكافة عناصرها من خلال توجيه التكاليف نحو تعزيز (الدعاية، والسفر، والترخيص...) لما أظهرته النتائج من وجود تأثير إيجابي لتكاليف الوقاية على القيمة الاقتصادية المضافة والعائد على حقوق الملكية .

3- حث الشركات الصناعية والخدماتية في فلسطين بضرورة ضبط ورقابة تكاليف الفشل الخارجي، من خلال الاستعانة بمختصين وذوي خبرة وتطبيق النظم الإدارية والمحاسبية الحديثة، لما لذلك من دور في تقليل تكاليف الفشل الخارجي، وتحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية والخدماتية. وذلك لما أظهرته النتائج من وجود أثر سلبي لتكاليف الفشل الخارجي على جميع مؤشرات الاداء المالي التي اعتمدت عليها الدراسة .

4- ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات الموسعة والتي تشمل القطاعات الأخرى في فلسطين، مثل قطاع البنوك، بتطبيق القيمة الاقتصادية المضافة كمؤشر للأداء المالي عند دراسة تكاليف الجودة ، لما أظهرته الدراسة بأنها أكثر المؤشرات تأثراً بتكاليف الجودة .

## قائمة المراجع والمصادر

### اولا : المراجع باللغة العربية

ابالحبيب، فاطمة ومولاي مبارك، ملاتي و بلوافي ، عبد المالك(2021). دور الرقابة على تكاليف الجودة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة (دراسة حالة مؤسسة حليب ادرار)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعه العقيد احمد دراية، الجزائر.

أبو حلوة، محمد (2018) مبادئ إدارة الجودة الشاملة، دار ابن النفيس للنشر والتوزيع، عمان.

ابو عودة، حسن سليمان (2017). مدى قدرة النسب المالية على تحسين نوعية المعلومات للشركات الخدمية المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، غزة فلسطين.

أبو هلال، مروان موسى؛ وناصيف، ذيب (2020). دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة، مجلة جامعة الاقصى للعلوم الإنسانية، المجلد (24)، العدد (2)، ص 26-54.

أحمد، عثمان ابراهيم محمد (2020). تكاليف الجودة ودورها في دعم الميزة التنافسية بالشركات الصناعية (دراسة ميدانية على شركتي جيا و دال )، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

أحمد، عصام (2019) التقييم والرقابة للإدارة المالية، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، القاهرة.

البكري، سونيا(2002). إدارة الجودة الكمية، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية

التميمي، سارة (2018) أثر إدارة رأس المال على الأداء المالي للشركات الصناعية، دار أمجد للنشر والتوزيع، الأردن.

الجنازرة، رائد (2019). اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على العائد على حقوق الملكية والعائد على الاصول والعائد على السهم في الشركات العقارية الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جرش، الأردن.

الجهني، أروى (2022). أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية: دراسة ميدانية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، العدد (73)، ص ص 191-242.

الحبيب، بلية (2019) إدارة الجودة الشاملة (المفهوم- الأساسيات- شروط التطبيق)، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر.

الحمدي، رنا محمود (2022). أثر استخدام تكاليف الجودة على تحسين الاداء المالي في شركات الصناعات الدوائية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعه الشرق الاوسط، الأردن.

الحياصات، نيفين فراس (2019). اثر تكاليف الجودة على الربحية في الشركات الصناعية الاردنية الدرجة في بورصة عمان، مجلة جامعة الحسين بن طلال للبحوث، المجلد (7)

الخلف ، نضال محمد رضا و مهيهي، صفاء محمود (2019). دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية ، مجلة الادارة والاقتصاد ،العدد (122) ، ص ص 313- 330 .

الشناق، فادي؛ وعودة، محمد؛ ومطر، علي(2019). أثر القيمة الاقتصادية المضافة والكلفة الاستبدالية على أسعار أسهم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (27)، العدد (2)، ص ص 143-162.

الزغول، محمد أحمد؛ وعبد القوي، احمد؛ والزرغبي، محمد سيد احمد (2019). اثر التكامل بين ممارسات إدارة الجودة وأساليب إدارة التكاليف في تحسين الأداء المالي: دراسة ميدانية على فنادق الأربع والخمس نجوم بمدينة عمان، مجلة اتحاد الجامعات العربية للسياحة والضيافة، جامعة قناة السويس، المجلد (16)، العدد (2)، ص ص 95-103.

السروي، أحمد (2018) التخطيط الاستراتيجي للجودة في المؤسسات، المؤسسة الدولية للكتاب، مصر.

الصائغ ، محمد ، وابو حمد ، رضا (2019). دراسة تحليلية للسيولة المصرفية لعينة من المصارف التجارية الأردنية . المرجع الالكتروني للمعلوماتية ، ص 4-6 .

الصياح ,عبد الستار مصطفى (2014) . التوازن الاستراتيجي وعلاقته بتكاليف الجودة، المجلة الأردنية تخصص إدارة أعمال،المجلد 9 ،العدد 3 .

الفار، سماح عفيف عاشور (2018). العوامل المؤثرة على الاداء المالي للشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين باستخدام نموذج Tobin qs ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الازهر غزة.

القحطاني، حسين (2022) أثر إدارة الجودة الشاملة على كفاءة الأداء: دراسة ميدانية على الموظفين الإداريين في إدارة التعليم بمحافظة جدة، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، العدد (24)، ص ص 181-226.

الكبيجي، مجدي وائل (2018) مدى تطبيق منهج Six Sigma كمدخل لتخفيض تكاليف الجودة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد (14) العدد 1 .

المحياوي، قاسم (2006) إدارة الجودة في الخدمات: مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق، عمان، الأردن.

المدهون، خالد (2021). مدى مساهمة الرقابة على تكاليف الجودة في تحسين الاداء المالي للبنوك (دراسة تطبيقية على البنوك التجارية في فلسطين) ، المجلة الاكاديمية للأبحاث والنشر العلمي، العدد (21)، ص 171- 207.

بعزيز، سهيلة (2018). استخدام المؤشرات المالية التقليدية والحديثة في تقييم الاداء المالي للبنوك التجارية - دراسة بنك الفالحة والتنمية الريفية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم البواقي.

ابراهيم، تومي ؛ ومسعود، ربيع (2021) تقييم الأداء المالي للمصارف الاسلامية باستخدام مؤشري العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية بالتطبيق على مصرف قطر الإسلامي

والبنك الإسلامي الأردني خلال الفترة 2008 - 2018، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة العربي بن مهدي، المجلد (8) العدد (2)، ص 595-617.

جاسم، سنان (2017) قياس تكاليف الجودة لكلية الادارة والاقتصاد في جامعة الأنبار وأثر النزوح على تلك التكاليف، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (16)، المجلد (8)، ص ص 487-517.

جدي، شوقي (2020). ادارة الجودة، جامعة العربي تبسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة علوم التسيير

جودة، محفوظ (2010) إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، دار وائل للنشر، الأردن.

حسيل، سارة (2017). أثر تكاليف الجودة على تحسين الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام البواقي.

حليجل، جلييلة؛ و سليمان، مهند (2018) أثر قياس تكاليف الجودة في زيادة الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة دنانير، المجلد (5)، العدد (8)، العراق.

حمزات، سناء (2016). اثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة -دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.

راضي، بهجت؛ العربي، هشام (2016) إدارة الجودة الشاملة (TQM) المفهوم والفلسفة والتطبيقات، شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات، القاهرة.

سيد احمد، الزهراء عوض (2020). اثر تطبيق تكاليف الجودة على ترشيد القرارات الادارية (دراسة حالة شركة كولدير الهندسية) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا.

صابر، حذيفة والصالح، الصديق ورمة، طه (2018). أهمية معيار القيمة الاقتصادية المضافة في تقويم وإصلاحات الاداء المالي في المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

طلحة، محمد (2017) إدارة الجودة الشاملة، دار العلوم للنشر والتوزيع، القاهرة.

عامر، ريم محمد (2018). علاقة تكاليف الجودة بالأداء الاستراتيجي : دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، المجلة العربية للإدارة، العدد 4، ص 185-208

عبد الرحمن، محمد عبد الله يوسف (2017). دور إعادة هندسة العمليات في خفض تكاليف الجودة (دراسة حالة مصنع دلتا) // جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير

علام، سمير؛ والشربيني، عبد الفتاح (1993). ادارة المشروعات الصناعية الصغيرة/ جامعة القاهرة، كلية التجارة، مصر.

عليوي، نشأت حكمت (2019). أثر الرفع المالي على الأداء المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في سوق عمان المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، الأردن.

عوابد، رباب (2015). اعتماد تكاليف الجودة وفق النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي.

عينوش، عبد الرحيم وعبد الوافي، دحماني (2018). تقييم الاداء المالي في شركات التامين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البويرة.

غنمة، أنوار سليمان كمال (2020). اثر تكاليف الجودة على الاداء المالي في شركات الخدمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعه الشرق الاوسط، الأردن.

كاظم، هبة (2018). دور تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية، مجلة العلوم الادارية والاقتصاد، جامعة بغداد، مجلد (25) العدد (111)، ص ص 550-568.

كشميري، عابد عبد الله (2020). مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لتقييم الشركات المدرجة في سوق الاسهم السعودي، المجلة العربية للنشر العلمي (AJSP)، العدد (23)، ص ص 203-225.

مراد , رافد فاضل ( 2017 ) . أثر القدرات التكنولوجية في تحسين جودة المنتجات (دراسة استطلاعية في معمل الالبسة الجاهزة في النجف , رسالة ماجستير في علوم ادارة الاعمال , جامعة كربلاء

مسلم، عبد الله (2015) إدارة الجودة الشاملة معايير الأيزو، دار المعتز، عمان.

مصطفى، عبد العظيم (2016). مؤشرات الاداء المالي المبنية على الارباح والمبنية علي النقدية ودورها في التنبؤ بعوائد الاسهم، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة السودان.

مهنا، محمد (2022). دور تكاليف الجودة في تحسين كفاءة الاداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم، المجلة العربية للنشر العلمي (AJSP)، العدد (43)، ص ص 403-428.

هيئة سوق رأس المال الفلسطينية (2023) سوق فلسطين للأوراق المالية الواقع التحديات، دائرة الدراسات والأبحاث، فلسطين.

ثانيا : المراجع باللغة الاجنبية

Abedi ,S. (2021). "Measuring the performance of Islamic banks in the Kingdom of Saudi Arabia ,using financial and profitability analysis indicators". Algerian Review of Economic Development, 8(1).

Abulaila , M.,& Aloudat, A.(2019). " The Impact of Quality Cost on Financial Performance of Banks Operating in Jordan". Research Journal of Finance and Accounting , 10(2)

Adiana , E., & Kiswara, E (2022 ) . "Pengaruh Biaya Kualitas Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan (Studi Kasus Pada 16 Perusahaan

Manufaktur Sektor Otomotif Dan Elektronika Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2019)". *Diponegoro Journal Of Accounting* , 11(2)

Alamri, F.(2021) ."Analysis of Application of Internal Failure Costs and External Failure Costs in Improving Financial Performance (Case Study in Ceramic Companies listed on the Indonesia Stock Exchange)". *Journal Ilmiah Pendidikan Akuntansi* ,7( 1)

British Standard, (2002) . *Guide to the economics of quality — Part 2: Prevention, appraisal and failure model*, BSI British Standards Institution. London.

Crosby, Ph. (1980) .Quality is free (The Art of making Quality Certain), First edition. New American Library. United States Of America.

Fatihudin, D . (2018)." How Measuring Financial Performance, *International Journal of Civil Engineering and Technology* 9(6), 553-557

Feigenbaum, A. (1983). Total Quality Control. Third Edition, McGraw-Hill Book Company, New York.

Garrison, R., & Noreen, E ., & Brewer, P (2015). Managerial Accounting. Third Edition, New York, Mcgraw-Hill Irwin.

George, D., & Mallery, M. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson.

Gujarati, D. N., Porter,D. C., & Gunasekar, S. (2012). *Basic econometrics*. Tata McGraw-Hill Education.

Gunaldi , T.(2022)."THE EFFECT OF PREVENTION ASPECTS, ASSESSMENT ASPECTS, INTERNAL FAILURE ASPECTS, AND EXTERNAL FAILURE ASPECTS ON THE BENEFITS OF CONSTRUCTION COMPANY PROJECTS ". *Journal of Social Science*, 3(5).

Hausman,J. (1978)."Specification testsineconometrics". *Econometric / Journal of the econometric society*,1271-1251.

Hoechle, D. (2007)." Robust standard errors for panel regressions with cross-sectional dependence". *The stata journal*, 7(3), 281-312.

- Juran, J. (1998). JURAN'S QUALITY HANDBOOK. 5th edition. McGraw-Hill. United States of America.
- Kennedy, P. (1985). A guide to econometrics (2nd ed.). UK: MIT Press Cambridge, Massachusetts. Rogers.
- Levin, A., & Lin, C., & Chu, C. (2002). "Unit root tests in panel data: asymptotic and finite-sample properties". *Journal of econometrics*, 108(1), 1-24
- Marcel, Camille. (2015). Cost Of Quality: When data Gets Smart. Altran Press, London.
- Mehmetoglu, M., & Jakobsen, T. (2017). Applied Statistics Using Stata: A Guide for the Social Sciences. 1st ed. London: SAGE Publications Ltd.
- Modhiya, S., & Desai, D. (2016). "A Review on Cost of Quality Methodology and Hidden Costs in Manufacturing Industries, REST". *Journal on Emerging trends in Modelling and Manufacturing* 2(4), 87-94.
- Murumkar, Amar., et al. (2017). Hidden Cost of Quality: A Review, Conference. 11th .ISDSI International Conference At: IIM, Tiruchirappalli-Tamil nadu, India
- Nour, Abdunaser. (2021). "The influence of cost of quality on the performance of food manufacturing companies: an empirical study". *The TQM Journal*
- Phillips, P., & Moon, H. (1999). "Linear regression limit theory for nonstationary panel data". *Econometrica*, 67(5), 1057-1111.
- Hoechle, D (2007) . " Robust Standard Errors for Panel Regressions with Cross-Sectional Dependence".  
[http://fmwww.bc.edu/repec/bocode/x/xtscc\\_paper.pdf](http://fmwww.bc.edu/repec/bocode/x/xtscc_paper.pdf)
- Rousseeuw, P., & Leroy, A. (1987). Robust Regression and Outlier Detection. 1st ed. New York: Wiley
- Saymeh, A. (2021). "THE EFFECT OF SELECTED MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS ON THE FINANCIAL PERFORMANCE OF INDUSTRIAL COMPANIES (JORDAN'S CASE)". *Journal of Management Information and Decision Sciences* , 24(4).

Shraim, M. (2020). " A Simple Model for Identifying Costs of Quality". American Society for Engineering Education, Asee's Virtual Conference, June 22-26/2022, Paper Id (31068)

Thompson, S. (2012). Sampling, John Wiley & Sons, Inc.

Tresnawati , R., & Octavia, E., &Herawati , Sh. (2017). "The Effect of Efficiency and Quality Cost on Profitability ". Rev. Integr. Bus. Econ. Res. 6(1).

Vaxevanidis, N. (2008). " A Literature Survey Of Cost Of Quality Models Annals Of The Faculty Of Engineering Hunedoara ". Journal Of Engineering, Vol (3)

ثالثا : المواقع الالكترونية

(/http://www.pcma.ps) سوق فلسطين للأوراق المالية 2023

()https://www.mne.gov.ps وزارة الاقتصاد الوطني 2022

(/https://www.pex.ps) بورصة فلسطين 2019

الملاحق

ملحق (1-أ) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات المستقلة (تكاليف الجودة) المدرجة في

بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021)

عينة الدراسة		القطاع الصناعي		القطاع الخدماتي		السنة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
<b>1. تكاليف الوقاية (PC) Prevention Costs</b>						
13,211,754.1	3,683,204.3	21,579,685.1	9,260,164.0	530,183.2	429,977.8	2015
13,536,421.0	3,826,261.7	22,122,000.5	9,503,640.5	652,412.3	514,457.4	2016
13,335,641.3	3,810,927.3	21,787,974.7	9,410,694.1	692,065.0	544,396.7	2017
11,986,403.9	3,481,269.6	19,512,160.1	8,657,904.9	659,012.5	461,565.6	2018
10,726,789.2	3,027,779.9	17,636,541.5	7,249,953.9	813,896.1	564,845.1	2019
10,092,294.7	3,570,240.0	15,892,776.6	8,880,624.2	697,094.5	472,515.9	2020
11,636,352.2	4,084,834.2	18,374,574.4	10,120,974.2	837,391.4	563,752.6	2021
<b>12,075,093.77</b>	<b>3,640,645.29</b>	<b>19,557,958.99</b>	<b>9,011,993.69</b>	<b>697,436.43</b>	<b>507,358.73</b>	المتوسط
<b>2. تكاليف التقييم (AC) Appraisal cost</b>						
4,346,969.7	1,472,642.9	6,988,176.4	3,506,453.9	340,853.7	286,253.1	2015
4,750,470.8	1,522,794.0	7,668,861.7	3,701,812.4	254,392.0	251,699.9	2016
5,558,911.5	1,902,136.3	8,784,865.4	4,792,285.2	234,548.1	216,216.2	2017
5,550,952.4	1,806,036.9	8,866,364.9	4,533,564.5	214,757.5	214,979.2	2018
5,493,021.9	1,685,411.2	8,922,753.9	4,093,438.3	324,490.1	280,728.8	2019
4,872,081.6	1,778,636.0	7,633,573.2	4,411,529.3	271,278.0	242,781.5	2020
4,719,808.0	1,728,305.8	7,461,789.9	4,162,266.5	336,995.4	308,495.4	2021
<b>5,041,745.13</b>	<b>1,699,423.30</b>	<b>8,046,626.49</b>	<b>4,171,621.44</b>	<b>282,473.54</b>	<b>257,307.73</b>	المتوسط
<b>3. تكاليف الفشل الداخلي (IFC) Internal Failure Costs</b>						
3,344,120.7	1,009,472.6	5,486,879.7	2,338,844.0	312,571.3	234,006.0	2015
2,690,450.2	881,209.0	4,407,027.7	1,936,703.7	358,588.4	265,503.7	2016
2,684,795.4	931,225.6	4,361,309.6	2,054,835.7	384,641.9	275,786.4	2017
3,431,758.6	1,085,810.7	5,552,207.7	2,627,249.3	250,269.7	186,638.2	2018
3,241,116.5	1,020,977.9	5,277,867.8	2,405,306.2	254,416.3	213,453.0	2019
4,752,347.2	1,505,387.7	7,730,905.5	3,543,405.1	414,541.4	316,544.2	2020
2,600,444.8	1,101,436.6	4,167,889.9	2,093,187.3	774,160.4	522,915.4	2021
<b>3,249,290.49</b>	<b>1,076,502.87</b>	<b>5,283,441.13</b>	<b>2,428,504.47</b>	<b>392,741.34</b>	<b>287,835.27</b>	المتوسط

عينة الدراسة		القطاع الصناعي		القطاع الخدماتي		السنة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
<b>4. تكاليف الفشل الخارجي (EFC) External Failure Costs</b>						
1,189,499.7	591,402.2	78,494.4	94,496.1	1,289,498.0	690,783.4	2015
1,499,305.4	848,246.0	1,267,055.3	904,056.6	1,602,573.6	837,083.9	2016
2,101,099.2	1,192,862.9	1,256,021.3	911,858.8	2,301,509.4	1,255,308.2	2017
1,575,975.0	873,909.9	1,258,687.3	909,973.7	1,690,931.8	866,697.1	2018
2,045,520.6	1,057,211.8	1,265,392.3	905,232.5	2,220,336.5	1,087,607.7	2019
1,674,601.7	948,119.5	1,267,055.3	904,056.6	1,817,716.1	957,911.3	2020
1,718,982.7	915,026.8	1,267,055.3	904,056.6	1,868,933.3	917,464.6	2021
<b>1,686,426.33</b>	<b>918,111.30</b>	<b>1,094,251.60</b>	<b>790,532.99</b>	<b>1,827,356.96</b>	<b>944,693.74</b>	المتوسط

ملحق (1-ب) التكرارات والنسب المئوية للشركات الصناعية والخدماتية التي توفر لديها

تكاليف للفشل الخارجي تبعا لقطاع العمل خلال الفترة (2015-2021)

عينة الدراسة		القطاع الصناعي		القطاع الخدماتي		السنة
النسبة (%)	العدد	النسبة (%)	العدد	النسبة (%)	العدد	
57.9%	11	14.3%	1	83.3%	10	2015
63.2%	12	28.6%	2	83.3%	10	2016
57.9%	11	28.6%	2	75.0%	9	2017
63.2%	12	28.6%	2	83.3%	10	2018
63.2%	12	28.6%	2	83.3%	10	2019
57.9%	11	28.6%	2	75.0%	9	2020
57.9%	11	28.6%	2	75.0%	9	2021

ملحق (1-ج) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات التابعة (مؤشرات الأداء  
المالي) المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021)

عينة الدراسة		القطاع الصناعي		القطاع الخدماتي		السنة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
<b>1. العائد على الاصول (ROA) Return On Assets</b>						
0.1757	0.0180	0.0752	0.0199	0.2178	0.0169	2015
0.0853	0.0452	0.0292	0.0225	0.1045	0.0584	2016
0.0610	0.0602	0.0464	0.0427	0.0678	0.0703	2017
0.0506	0.0364	0.0345	0.0404	0.0594	0.0340	2018
0.0526	0.0476	0.0426	0.0400	0.0589	0.0520	2019
0.0438	0.0467	0.0336	0.0379	0.0494	0.0518	2020
0.3390	0.1275	0.0316	0.0474	0.4255	0.1742	2021
<b>0.12</b>	<b>0.05</b>	<b>0.04</b>	<b>0.04</b>	<b>0.14</b>	<b>0.07</b>	المتوسط
<b>2. العائد على حقوق الملكية (ROE) Return on Equity</b>						
0.3137	-0.0080	0.1164	0.0012	0.0012	-0.0135	2015
0.1366	0.0528	0.0554	0.0360	0.0360	0.0626	2016
0.0920	0.0757	0.0756	0.0472	0.0472	0.0924	2017
0.0873	0.0458	0.0509	0.0595	0.0595	0.0379	2018
0.0850	0.0594	0.0547	0.0540	0.0540	0.0625	2019
0.0571	0.0653	0.0423	0.0544	0.0544	0.0717	2020
0.4883	0.1902	0.0494	0.0729	0.0729	0.2586	2021
<b>0.18</b>	<b>0.07</b>	<b>0.06</b>	<b>0.05</b>	<b>0.05</b>	<b>0.08</b>	المتوسط
<b>3. القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) Economic value added</b>						
26,461,810.8	6,536,312.8	43,641,793.0	16,696,629.6	1,713,638.6	609,461.4	2015
19,724,855.6	(4,402,409.8)	31,594,134.6	(13,810,163.4)	1,736,849.1	1,085,446.4	2016
18,838,886.4	(3,412,847.4)	30,113,253.3	(12,320,937.7)	2,484,676.1	1,783,538.6	2017
19,563,861.3	(3,904,818.4)	31,982,287.3	(11,860,483.1)	2,147,109.7	735,986.0	2018
2,192,140.4	1,417,707.7	2,140,263.6	980,450.6	2,274,267.1	1,672,774.3	2019
1,964,023.5	1,264,137.1	2,098,896.0	1,311,578.8	1,976,586.9	1,236,462.8	2020
39,260,081.8	10,995,869.7	4,507,086.2	2,379,667.8	49,359,234.8	16,021,987.5	2021
<b>18,286,522.83</b>	<b>1,213,421.67</b>	<b>20,868,244.86</b>	<b>2,374,751.06-</b>	<b>8,813,194.61</b>	<b>3,306,522.43</b>	المتوسط

عينة الدراسة		القطاع الصناعي		القطاع الخدماتي		السنة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
<b>4. حصة السهم من الأرباح – (EVA) Earning Per share</b>						
0.3595	0.1942	0.2582	0.0967	0.4069	0.2511	2015
0.3832	0.2167	0.2219	0.1126	0.4501	0.2775	2016
0.4205	0.2717	0.1890	0.1363	0.5013	0.3507	2017
0.3759	0.2011	0.1764	0.1278	0.4570	0.2439	2018
0.3874	0.2415	0.1747	0.1315	0.4656	0.3057	2019
0.3588	0.2311	0.1184	0.1053	0.4325	0.3045	2020
0.7036	0.3621	0.1752	0.1335	0.8607	0.4954	2021
<b>0.43</b>	<b>0.25</b>	<b>0.19</b>	<b>0.12</b>	<b>0.51</b>	<b>0.32</b>	المتوسط

## ملحق (2) تكاليف الجودة

السنة	اسم الشركة	رمز الشركة	مجموع تكاليف الوقاية	مجموع تكاليف التقييم	مجموع تكاليف الفشل الداخلي	مجموع تكاليف الفشل الخارجي
2015	العربية للدهانات	APC	110,237	55,867	28,836	3,494
	بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	1,528,465	1,064,987	605,942	-
	مطاحن القمح الذهبي	GMC	231,106	104,033	41,869	-
	سجاير القدس	JCC	165,476	84,459	136,516	16,137
	الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	26,804	53,469	33,080	194,278
	دواجن فلسطين	AZIZA	1,101,485	640,524	1,035,386	3,395,572
	مصنع الشرق للاكترود	ELECTRODE	22,748	23,406	11,210	23,627
	دفلسطين للدائن	LADAEN	8,899	95,821	118,377	78,706
	الوطنية لصناعة الامنيوم	NAPCO	342,438	355,962	219,871	68,846
	مصانع الزيوت النباتية	VOIC	135,501	61,631	75,099	133,362
	القدس للمستحضرات الطبية	JPH	1,204,967	723,337	446,191	2,849,386
	بيت جالا	BJP	281,608	171,542	55,696	144,425
	مصايف رام الله	RSR	154,420	80,871	14,675	38,992
	ابراج الوطنية	ABRAJ	13,698	21,995	19,010	-
	موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDOO	6,050,137	3,979,600	837,868	-
	الفلسطينية للكهرباء	PEC	424,151	1,099,488	367,920	-
	الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	57,943,950	19,025,130	14,765,520	-
	واصل	WASSEL	201,292	233,678	200,429	-
	بال عقار	PALAQAR	33,497	104,416	166,486	-
	2016	العربية للدهانات	APC	143,659	63,714	33,740
بيرزيت لصناعة الادوية		BPC	1,829,652	450,749	756,011	-
مطاحن القمح الذهبي		GMC	195,996	146,472	182,047	-
سجاير القدس		JCC	309,243	72,557	154,931	56,087
الوطنية لصناعة الكرتون		NCI	29,675	47,547	84,961	257,607
دواجن فلسطين		AZIZA	1,333,524	533,022	1,158,373	4,583,321
مصنع الشرق للاكترود		ELECTRODE	29,906	32,664	12,205	30,708
فلسطين للدائن		LADAEN	3,896	20,793	2,531	18,723

اسم الشركة	رمز الشركة	مجموع تكاليف الوقاية	مجموع تكاليف التقييم	مجموع تكاليف الفشل الداخلي	مجموع تكاليف الفشل الخارجي
الوطنية لصناعة الألمنيوم	NAPCO	364,861	540,852	203,972	223,861
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	140,457	81,724	39,414	111,724
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	1,535,088	760,421	482,092	2,995,516
بيت جالا	BJP	257,531	269,884	75,769	88,940
مصايف رام الله	RSR	120,507	21,985	15,335	8,113
ابراج الوطنية	ABRAJ	12,547	22,441	21,089	-
موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDOO	6,541,534	3,187,104	365,676	-
الفلسطينية للكهرباء	PEC	386,491	1,302,278	974,959	150,000
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	59,376,510	20,899,020	11,901,810	-
واصل	WASSEL	75,205	403,987	211,224	-
بال عقار	PALAQAR	12,687	75,872	66,833	-
العربية للدهانات	APC	151,176	77,254	44,684	3,734
بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	1,576,595	38,272	248,142	-
مطاحن القمح الذهبي	GMC	162,274	149,711	43,389	-
سجاير القدس	JCC	213,941	93,338	191,200	52,088
الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	27,515	90,194	74,175	205,859
دواجن فلسطين	AZIZA	1,389,063	508,177	1,272,309	5,263,193
مصنع الشرق للاكترود	ELECTRODE	27,064	24,266	12,975	20,645
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	3,570	14,042	23,685	-
الوطنية لصناعة الألمنيوم	NAPCO	403,109	509,315	565,434	158,498
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	189,833	56,224	40,072	111,195
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	1,988,669	695,052	694,248	5,362,759
بيت جالا	BJP	399,952	338,750	99,123	119,803
مصايف رام الله	RSR	124,287	15,544	30,828	23,718
ابراج الوطنية	ABRAJ	13,621	18,063	34,639	-
موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDOO	6,618,898	3,851,288	349,744	-
الفلسطينية للكهرباء	PEC	460,821	5,163,601	2,050,554	1,800,000
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	58,516,410	24,129,330	11,804,520	-

2017

اسم الشركة	رمز الشركة	مجموع تكاليف الوقاية	مجموع تكاليف التقييم	مجموع تكاليف الفشل الداخلي	مجموع تكاليف الفشل الخارجي
واصل	WASSEL	122,760	276,398	46,996	-
بال عقار	PALAQAR	18,064	91,773	66,569	-
العربية للدهانات	APC	156,985	91,302	46,512	4,480
بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	521,340	40,207	32,319	-
مطاحن القمح الذهبي	GMC	165,423	98,283	105,344	-
سجاير القدس	JCC	312,673	134,812	185,047	61,097
الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	31,743	86,563	81,827	113,094
دواجن فلسطين	AZIZA	1,206,930	583,004	884,963	4,073,807
مصنع الشرق للاكترود	ELECTRODE	25,747	23,180	14,254	369
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	4,385	34,066	12,218	58,323
الوطنية لصناعة الالمنيوم	NAPCO	306,214	418,969	294,167	90,965
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	192,149	81,829	75,947	89,868
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2,283,183	544,786	407,443	4,074,632
بيت جالا	BJP	332,016	442,750	99,619	100,337
مصايف رام الله	RSR	119,340	23,403	14,358	19,947
ابراج الوطنية	ABRAJ	14,219	29,293	32,587	-
موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDOO	7,546,399	3,172,613	308,964	-
الفلسطينية للكهرباء	PEC	375,183	4,007,745	2,766,422	1,800,000
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	52,459,050	24,277,380	15,016,500	-
واصل	WASSEL	79,846	141,605	159,968	-
بال عقار	PALAQAR	11,300	82,912	91,946	-
العربية للدهانات	APC	116,903	79,198	115,630	3,980
بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	1,679,028	40,144	941,219	-
مطاحن القمح الذهبي	GMC	93,269	58,452	113,756	-
سجاير القدس	JCC	231,311	364,350	196,193	21,321
الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	36,860	87,280	71,135	56,551
دواجن فلسطين	AZIZA	1,181,925	612,393	290,618	3,980,891
مصنع الشرق للاكترود	ELECTRODE	36,250	28,928	15,874	439

2018

2019

اسم الشركة	رمز الشركة	مجموع تكاليف الوقاية	مجموع تكاليف التقييم	مجموع تكاليف الفشل الداخلي	مجموع تكاليف الفشل الخارجي
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2,342	6,789	1,139	129,148
الوطنية لصناعة الالمنيوم	NAPCO	338,537	752,253	297,509	173,423
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	159,862	38,497	97,690	64,101
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2,562,260	936,056	336,323	6,347,134
بيت جالا	BJP	339,596	364,406	84,350	99,089
مصايف رام الله	RSR	207,415	16,916	19,330	10,465
ابراج الوطنية	ABRAJ	9,952	29,783	45,664	-
موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDOO	3,020,612	3,068,755	251,516	-
الفلسطينية للكهرباء	PEC	266,371	1,093,409	1,794,199	1,800,000
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	47,169,661	24,173,040	14,291,760	-
واصل	WASSEL	54,232	137,973	223,337	-
بال عقار	PALAQAR	21,435	134,193	211,338	-
العربية للدهانات	APC	111,317	82,352	46,747	4,529
بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	1,626,891	51,093	371,520	-
مطاحن القمح الذهبي	GMC	54,676	57,765	371,965	-
سجاير القدس	JCC	179,076	658,518	244,514	35,906
الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	53,125	33,700	154,805	109,590
دواجن فلسطين	AZIZA	1,021,506	755,154	1,513,866	3,357,000
مصنع الشرق للالكترود	ELECTRODE	21,445	22,773	14,234	3,504
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	3,666	7,857	19,782	-
الوطنية لصناعة الالمنيوم	NAPCO	278,534	427,485	324,551	92,135
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	132,152	43,824	79,954	103,667
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2,041,352	473,483	563,566	4,835,574
بيت جالا	BJP	146,452	299,374	93,026	79,297
مصايف رام الله	RSR	87,799	26,605	17,382	8,113
ابراج الوطنية	ABRAJ	10,726	32,232	50,904	-
موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDOO	21,849,141	6,659,461	326,103	-
الفلسطينية للكهرباء	PEC	272,549	3,219,247	3,034,169	1,800,000

2020

اسم الشركة	رمز الشركة	مجموع تكاليف الوقاية	مجموع تكاليف التقييم	مجموع تكاليف الفشل الداخلي	مجموع تكاليف الفشل الخارجي
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	39,875,674	20,763,660	20,906,070	-
واصل	WASSEL	62,437	103,439	201,613	-
بال عقار	PALAQAR	6,042	76,061	267,594	-
العربية للدهانات	APC	118,871	89,421	53,418	8,124
بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	1,688,129	60,613	287,003	-
مطاحن القمح الذهبي	GMC	149,436	93,648	2,659,611	-
سجاير القدس	JCC	311,521	911,820	300,054	82,375
الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	74,064	67,996	151,396	162,364
دواجن فلسطين	AZIZA	980,735	791,202	1,236,062	2,058,761
مصنع الشرق للاكترود	ELECTRODE	24,246	21,926	16,988	3,531
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	4,465	8,547	19,825	-
الوطنية لصناعة الالمنيوم	NAPCO	311,049	703,054	429,176	101,083
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	163,196	98,483	77,016	160,516
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	2,721,232	566,410	933,355	5,585,904
بيت جالا	BJP	218,085	288,824	111,083	94,524
مصايف رام الله	RSR	84,731	73,715	13,867	8,113
ابراج الوطنية	ABRAJ	28,299	32,088	17,864	-
موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDOO	23,794,684	6,794,740	-	-
الفلسطينية للكهرباء	PEC	223,218	1,919,108	3,006,081	1,800,000
الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	46,653,417	20,136,210	11,215,140	-
واصل	WASSEL	50,795	88,435	170,286	-
بال عقار	PALAQAR	11,676	91,570	229,073	-

2021

### ملحق (3) الأداء المالي

السنة	اسم الشركة	رمز الشركة	قطاع العمل	حجم الشركة	العائد على الأصول	العائد على حقوق الملكية	العائد على السهم	EVA بالدولار
2015	العربية للدهانات	APC	صناعة	4,859,689	21.87%	31.76%	69.9%	652,719
	بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	صناعة	69,123,710	7.14%	8.73%	26.0%	1,787,086
	مطاحن القمح الذهبي	GMC	صناعة	20,041,041	-5.96%	-8.17%	-8.0%	1,881,229-
	سجاير القدس	JCC	صناعة	38,614,179	0.05%	0.08%	1.3%	624,922-
	الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	صناعة	6,848,706	7.05%	8.43%	9.7%	82,720
	دواجن فلسطين	AZIZA	صناعة	31,901,497	9.70%	12.94%	23.0%	1,843,808
	مصنع الشرق للاكترود	ELECTRODE	صناعة	3,316,731	2.73%	2.95%	12.5%	17,161-
	فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	صناعة	1,538,627	-62.19%	-120.92%	-13.7%	1,396,866-
	الوطنية لصناعة الالمنيوم	NAPCO	صناعة	23,191,044	0.31%	0.73%	1.1%	383,668-
	مصانع الزيوت النباتية	VOIC	صناعة	24,913,944	21.53%	23.05%	134.1%	4,179,851
	القدس للمستحضرات الطبية	JPH	صناعة	51,192,232	4.34%	6.14%	13.6%	664,481
	بيت جالا	BJP	صناعة	12,502,721	13.65%	18.11%	31.9%	2,406,719
	مصايف رام الله	RSR	خدمات	15,129,680	-0.85%	-1.07%	-3.4%	188,076-
	ايراج الوطنية	ABRAJ	خدمات	13,713,922	1.63%	1.19%	2.0%	223,435
	موبايل الوطنية الفلسطينية	OOREDoo	خدمات	247,200,841	-2.08%	-7.37%	-2.0%	10,007,940-
	الفلسطينية للكهرباء	PEC	خدمات	106,887,296	12.77%	14.89%	23.0%	13,373,048
	الاتصالات الفلسطينية	PALTEL	خدمات	746,333,000	11.13%	15.30%	63.1%	114,452,933
واصل	WASSEL	خدمات	289,721,184	-0.20%	-5.72%	-5.0%	637,230-	
بال عقار	PALAQAR	خدمات	2,838,957	-8.49%	-16.35%	-10.0%	339,766-	
2016	العربية للدهانات	APC	صناعة	5,618,267	21.44%	31.86%	85.7%	641,285
	بيرزيت لصناعة الادوية	BPC	صناعة	74,062,698	10.22%	12.27%	41.0%	3,867,614
	مطاحن القمح الذهبي	GMC	صناعة	20,507,428	0.14%	0.19%	0.2%	321,036-
	سجاير القدس	JCC	صناعة	40,148,931	-0.94%	-1.70%	4.5%	1,085,496-
	الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	صناعة	6,796,805	4.46%	5.37%	6.1%	96,546-
	دواجن فلسطين	AZIZA	صناعة	32,962,365	9.80%	12.74%	24.0%	1,695,146

EVA بالدولار	العائد على السهم	العائد على حقوق الملكية	العائد على الأصول	حجم الشركة	قطاع العمل	رمز الشركة	اسم الشركة	2016
26,625	12.5%	3.14%	2.83%	3,316,275	صناعة	ELECTRODE	مصنع الشرق للاكترود	
335,713-	-31.0%	-37.82%	-17.88%	1,214,468	صناعة	LADAEN	فلسطين لصناعة اللدائن	
451,940	4.7%	3.09%	1.40%	22,862,765	صناعة	NAPCO	الوطنية لصناعة الالمنيوم	
4,525,043	140.2%	21.29%	20.05%	27,974,241	صناعة	VOIC	مصانع الزيوت النباتية	
1,435,255	17.6%	7.58%	5.76%	52,970,017	صناعة	JPH	القدس للمستحضرات الطبية	
2,221,239	27.5%	17.11%	12.80%	15,038,558	صناعة	BJP	بيت جالا	
581,313	10.4%	3.34%	2.86%	14,520,337	خدمات	RSR	مصايف رام الله	
477,302	4.3%	2.48%	2.37%	20,155,080	خدمات	ABRAJ	ابراج الوطنية	
5,811,881-	-0.6%	-2.26%	-0.69%	223,646,514	خدمات	OOREDOO	موبايل الوطنية الفلسطينية	
7,062,386-	-1.0%	-0.76%	-0.65%	99,904,886	خدمات	PEC	الفلسطينية للكهرباء	
85,087,781-	60.8%	14.43%	7.84%	1,021,238	خدمات	PALTEL	الاتصالات الفلسطينية	
90,072	0.9%	1.54%	0.92%	12,305,476	خدمات	WASSEL	واصل	
142,220	4.0%	6.41%	3.08%	3,277,633	خدمات	PALAQAR	بال عقار	
849,639	85.6%	26.51%	18.79%	6,398,498	صناعة	APC	العربية للدهانات	
7,315,504	57.0%	16.20%	13.66%	80,644,765	صناعة	BPC	بيرزيت لصناعة الأدوية	
1,788,379	9.9%	9.22%	6.66%	22,209,963	صناعة	GMC	مطاحن القمح الذهبي	
263,598-	4.0%	0.17%	0.89%	44,369,894	صناعة	JCC	سجاير القدس	
142,271-	3.2%	2.64%	2.14%	7,362,301	صناعة	NCI	الوطنية لصناعة الكرتون	
890,983	24.0%	10.97%	8.26%	38,522,413	صناعة	AZIZA	دواجن فلسطين	
35,779-	8.9%	2.23%	2.02%	3,285,500	صناعة	ELECTRODE	مصنع الشرق للاكترود	
86,667-	-7.0%	-9.35%	-4.47%	1,097,392	صناعة	LADAEN	فلسطين لصناعة اللدائن	
651,514	6.7%	4.27%	1.91%	24,176,762	صناعة	NAPCO	الوطنية لصناعة الالمنيوم	
5,368,502	171.0%	22.26%	14.80%	46,194,643	صناعة	VOIC	مصانع الزيوت النباتية	
4,217,465	34.1%	12.48%	10.00%	61,625,755	صناعة	JPH	القدس للمستحضرات الطبية	
848,792	23.5%	13.28%	9.74%	16,892,768	صناعة	BJP	بيت جالا	
277,798	12.0%	3.80%	3.29%	14,615,988	خدمات	RSR	مصايف رام الله	2017

EVA بالدولار	العائد على السهم	العائد على حقوق الملكية	العائد على الاصول	حجم الشركة	قطاع العمل	رمز الشركة	اسم الشركة
2,255,491	14.5%	10.49%	10.09%	22,343,593	خدمات	ABRAJ	ابراج الوطنية
10,980,065-	-2.6%	-9.56%	-2.38%	279,628,395	خدمات	OOREDOO	موبايل الوطنية الفلسطينية
1,920,308	14.0%	9.86%	8.65%	99,924,271	خدمات	PEC	الفلسطينية للكهرباء
79,837,686-	53.6%	12.46%	7.62%	925,863	خدمات	PALTEL	الاتصالات الفلسطينية
10,137-	0.3%	0.52%	0.28%	13,598,195	خدمات	WASSEL	واصل
127,729	3.6%	5.44%	2.33%	3,887,905	خدمات	PALAQAR	بال عقار
350,338-	37.2%	12.19%	8.70%	5,763,942	صناعة	APC	العربية للدهانات
4,266,941	42.0%	11.00%	8.84%	90,158,152	صناعة	BPC	بيرزيت لصناعة الادوية
253,620-	0.5%	0.46%	0.36%	20,757,051	صناعة	GMC	مطاحن القمح الذهبي
701,668-	0.4%	0.07%	0.03%	45,091,210	صناعة	JCC	سجاير القدس
162,607-	-3.3%	-3.20%	-2.13%	7,619,226	صناعة	NCI	الوطنية لصناعة الكرتون
1,881,686-	6.3%	3.40%	2.38%	35,505,340	صناعة	AZIZA	دواجن فلسطين
13,783	12.6%	3.18%	2.89%	3,271,410	صناعة	ELECTRODE	مصنع الشرق للاكترود
144,013-	-12.5%	-22.90%	-9.05%	969,076	صناعة	LADAEN	فلسطين لصناعة اللداين
220,226	8.3%	4.81%	2.11%	27,042,799	صناعة	NAPCO	الوطنية لصناعة الامينيوم
4,735,021	159.6%	18.82%	12.86%	49,652,755	صناعة	VOIC	مصانع الزيوت النباتية
3,480,659	30.5%	10.98%	8.86%	60,662,262	صناعة	JPH	القدس للمستحضرات الطبية
390,866-	11.0%	6.64%	4.98%	15,502,743	صناعة	BJP	بيت جالا
487,633	8.7%	2.68%	2.40%	14,521,568	خدمات	RSR	مصايف رام الله
1,382,339	8.9%	6.37%	5.87%	23,550,652	خدمات	ABRAJ	ابراج الوطنية
2,847,293-	0.0%	0.10%	0.04%	251,561,403	خدمات	OOREDOO	موبايل الوطنية الفلسطينية
2,115,724	15.0%	9.72%	8.59%	102,334,596	خدمات	PEC	الفلسطينية للكهرباء
84,303,770-	51.0%	13.89%	7.82%	858,000	خدمات	PALTEL	الاتصالات الفلسطينية
51,944-	0.3%	0.66%	0.34%	12,697,734	خدمات	WASSEL	واصل
193,927	5.5%	8.24%	3.25%	4,229,112	خدمات	PALAQAR	بال عقار
526,484	59.6%	17.63%	12.34%	6671990	صناعة	APC	العربية للدهانات

2018

2019

EVA بالدولار	العائد على السهم	العائد على حقوق الملكية	العائد على الأصول	حجم الشركة	قطاع العمل	رمز الشركة	اسم الشركة
6,571,545	50.0%	12.13%	9.73%	98128192	صناعة	BPC	بيرزيت لصناعة الأدوية
993,012	5.4%	4.86%	4.19%	19,470,781	صناعة	GMC	مطاحن القمح الذهبي
410,214-	1.8%	0.74%	0.33%	43,701,397	صناعة	JCC	سجاير القدس
285,234	5.7%	4.99%	3.35%	8,521,227	صناعة	NCI	الوطنية لصناعة الكرتون
3,285,060	29.3%	13.35%	9.75%	40411656	صناعة	AZIZA	دواجن فلسطين
169,182-	1.0%	0.25%	0.22%	3298298	صناعة	ELECTRODE	مصنع الشرق للاكترود
99,567-	-4.8%	-19.85%	-7.12%	890,943	صناعة	LADAEN	فلسطين لصناعة اللدائن
629,745	6.1%	3.63%	1.44%	31028046	صناعة	NAPCO	الوطنية لصناعة الالمنيوم
5,057,990	163.6%	16.90%	12.83%	51,018,946	صناعة	VOIC	مصانع الزيوت النباتية
2,961,425	29.7%	9.15%	7.08%	70,759,308	صناعة	JPH	القدس للمستحضرات الطبية
441,759	19.5%	11.24%	8.22%	16,581,380	صناعة	BJP	بيت جالا
152,040	7.7%	2.37%	2.13%	14,580,597	خدمات	RSR	مصايف رام الله
1,461,777	13.3%	6.31%	5.82%	25,118,970	خدمات	ABRAJ	ابراج الوطنية
1,764,318-	0.4%	1.17%	0.47%	237,906,133	خدمات	OOREDOO	موبايل الوطنية الفلسطينية
4,974,837	21.0%	12.85%	11.34%	109,777,898	خدمات	PEC	الفلسطينية للكهرباء
2,047,320	48.6%	12.93%	7.27%	878,685	خدمات	PALTEL	الاتصالات الفلسطينية
10,129-	1.0%	2.08%	0.96%	14,591,473	خدمات	WASSEL	واصل
1,627	0.1%	0.07%	0.03%	3,935,778	خدمات	PALAQAR	بال عقار
371,257	61.1%	16.83%	11.69%	7,385,111	صناعة	APC	العربية للدهانات
2,956,230	39.0%	9.25%	7.45%	99,059,921	صناعة	BPC	بيرزيت لصناعة الأدوية
1,252,964-	0.4%	0.41%	0.36%	18,258,547	صناعة	GMC	مطاحن القمح الذهبي
2,651,186	20.1%	9.84%	4.75%	44,144,530	صناعة	JCC	سجاير القدس
732,780	16.0%	11.65%	8.69%	9,254,777	صناعة	NCI	الوطنية لصناعة الكرتون
4,202,671	34.0%	12.97%	9.94%	45,987,232	صناعة	AZIZA	دواجن فلسطين
107,129-	3.2%	-0.86%	-0.75%	3,197,652	صناعة	ELECTRODE	مصنع الشرق للاكترود
25,855-	5.1%	-1.66%	-1.66%	820,623	صناعة	LADAEN	فلسطين لصناعة اللدائن

2019

2020

EVA بالدولار	العائد على السهم	العائد على حقوق الملكية	العائد على الأصول	حجم الشركة	قطاع العمل	رمز الشركة	اسم الشركة
504,550-	0.1%	0.08%	0.06%	12,740,592	صناعة	NAPCO	الوطنية لصناعة الامنيوم
4,751,163	155.1%	15.35%	12.53%	49,513,715	صناعة	VOIC	مصانع الزيوت النباتية
1,590,081	20.7%	5.95%	4.72%	77,707,289	صناعة	JPH	القدس للمستحضرات الطبية
527,317-	10.6%	6.21%	4.38%	17,021,261	صناعة	BJP	بيت جالا
369,010	6.6%	1.97%	1.78%	14,787,907	خدمات	RSR	مصايف رام الله
1,107,524	11.6%	5.21%	4.81%	26,566,418	خدمات	ABRAJ	ابراج الوطنية
5,799,327	2.6%	7.28%	3.28%	229,795,123	خدمات	OOREDOO	موبايل الوطنية الفلسطينية
1,863,915	19.0%	11.42%	10.07%	112,561,580	خدمات	PEC	الفلسطينية للكهرباء
23,667-	32.7%	9.69%	5.33%	816,146	خدمات	PALTEL	الاتصالات الفلسطينية
64,411	1.2%	2.49%	1.24%	13,784,003	خدمات	WASSEL	واصل
532	0.0%	0.02%	0.01%	4,371,878	خدمات	PALAQAR	بال عقار
565,104	71.7%	17.60%	12.95%	7,763,471	صناعة	APC	العربية للدهانات
9,113,723	62.0%	13.11%	10.87%	111,975,465	صناعة	BPC	بيرزيت لصناعة الادوية
1,238,849-	-4.9%	-4.79%	-3.09%	23,758,387	صناعة	GMC	مطاحن القمح الذهبي
5,355,920	41.1%	15.99%	8.27%	50,719,145	صناعة	JCC	سجاير القدس
566,038	23.0%	14.26%	1.01%	113,156,640	صناعة	NCI	الوطنية لصناعة الكرتون
496,596	22.1%	8.03%	6.37%	46,687,404	صناعة	AZIZA	دواجن فلسطين
51,499-	4.3%	-1.18%	-1.05%	3,096,662	صناعة	ELECTRODE	مصنع الشرق للاكترود
44,845	3.9%	4.28%	4.28%	775,386	صناعة	LADAEN	فلسطين للدائن
274,318	9.8%	7.77%	6.08%	14,483,214	صناعة	NAPCO	الوطنية لصناعة الامنيوم
172,467,550	312.4%	219.14%	151.75%	82,366,046	صناعة	VOIC	مصانع الزيوت النباتية
4,561,636	36.7%	9.07%	7.16%	86,892,982	صناعة	JPH	القدس للمستحضرات الطبية
108,464	12.4%	7.00%	4.43%	19,646,027	صناعة	BJP	بيت جالا
203,243	3.6%	1.08%	0.97%	15,040,988	خدمات	RSR	مصايف رام الله
988,921	10.8%	4.62%	4.24%	28,061,862	خدمات	ABRAJ	ابراج الوطنية
12,432,316	4.6%	11.47%	5.75%	233,617,518	خدمات	OOREDOO	موبايل الوطنية الفلسطينية

2021

EVA بالدولار	العائد على السهم	العائد على حقوق الملكية	العائد على الأصول	حجم الشركة	قطاع العمل	رمز الشركة	اسم الشركة
2,359,030	17.0%	9.85%	8.85%	115,163,029	خدمات	PEC	السلطانية للكهرباء
31,047	51.2%	13.33%	7.84%	867,895	خدمات	PALTEL	الاتصالات السلطانية
611,511	5.4%	9.37%	5.05%	14,121,316	خدمات	WASSEL	واصل
31,607	0.9%	1.32%	0.52%	4,281,245	خدمات	PALAQAR	بال عقار

## فهرس الجداول

- جدول (1-2) :أنواع تكاليف الجودة والهدف منها ..... 20
- جدول (2-2): المقارنة بين نماذج قياس تكاليف الجودة ..... 27
- جدول (2-4-أ): ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة العربية والجنبية ..... 55
- جدول (2-4-ب): ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة العربية والجنبية ..... 56
- جدول (2-4-ج): ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة العربية والجنبية ..... 57
- جدول (2-4-د): ملخص لأهم جوانب الدراسات السابقة العربية والجنبية ..... 58
- جدول (3-1-أ): الشركات الصناعية التي شملتها الدراسة ..... 63
- جدول (3-1-ب): الشركات الخدمائية التي شملتها الدراسة ..... 63
- جدول (2-3) : المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة المستقلة..... 64
- جدول (3-3) : المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة التابعة ..... 72
- جدول (3-4): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المتطرفة لمتغيرات الدراسة ..... 83
- جدول (1-4): نتائج اختبار (Levin-Lin-Chu (LLC) لاستقرارية البيانات ..... 85
- جدول (2-4) نتائج اختبار ولد-رديج (Wooldridge Test) ..... 86
- جدول (3-4) نتائج اختبار التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة..... 87
- جدول (4-4) نتائج اختبار بروش-بيجين (Breusch-Pagan / Cook-Weisberg) لثبات تباين الخطأ العشوائي في نماذج الدراسة ..... 88
- جدول (5-4) نتائج نموذج (FEM) لدراسة أثر لتكاليف الجودة على العائد على الأصول..... 89

جدول (6-4) نتائج نموذج (FEM) لدراسة أثر تكاليف الجودة على القيمة الاقتصادية المضافة .....	91
جدول (7-4) نتائج نموذج (REM) لدراسة أثر لتكاليف الجودة على حصة السهم من الأرباح .....	92
جدول (8-4) نتائج نموذج (FEM) لدراسة أثر تكاليف الجودة على العائد على حقوق الملكية.....	94
جدول (9-4) نتائج نماذج الدراسة المتعلقة بدراسة أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2005- .....	96
	2021

## فهرس الأشكال

- شكل (1-2): تصنيف تكاليف الجودة ..... 17
- شكل (2-2): العلاقة بين التكاليف المؤثرة والتكاليف المتأثرة ..... 21
- شكل (3-2): التوزيع النسبي للقطاعات في سوق فلسطين للأوراق المالية ..... 43
- شكل (4-2): رأس مال وعدد أسهم الشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين حتى تاريخ 2022/12/31 ..... 45
- شكل (1-3): متوسط تكاليف الوقاية خلال الفترة (2015-2021) ..... 65
- شكل (2-3): متوسط تكاليف التقييم خلال الفترة (2015-2021) ..... 66
- شكل (3-3): متوسط تكاليف الفشل الداخلي خلال الفترة (2015-2021) ..... 68
- شكل (4-3) نسبة الشركات الصناعية و الخدماتية التي توفر لديها تكاليف فشل خارجي تبعا لقطاع العمل خلال الفترة (2015-2021)..... 69
- شكل (5-3): متوسط تكاليف الفشل الخارجي خلال الفترة (2015-2021)..... 70
- شكل (6-3): متوسط حجم الشركات خلال الفترة (2015-2021)..... 71
- شكل (7-3): متوسط العائد على الأصول خلال الفترة (2015-2021)..... 73
- شكل (8-3): متوسط القيمة الاقتصادية المضافة خلال الفترة (2015-2021)..... 74
- شكل (9-3): متوسط حصة السهم من الأرباح خلال الفترة (2015-2021)..... 76
- شكل (10-3): متوسط العائد على حقوق الملكية خلال الفترة (2015-2021)..... 77
- شكل (11-3): نموذج الدراسة ..... 79

## فهرس الملاحق

- ملحق (1-أ) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات المستقلة (تكاليف الجودة) المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021) ..... 110
- ملحق (1-ب) التكرارات والنسب المئوية للشركات الصناعية والخدماتية التي توفر لديها تكاليف للفشل الخارجي تبعا لقطاع العمل خلال الفترة (2015-2021)..... 111
- ملحق (1-ج) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغيرات التابعة (مؤشرات الأداء المالي) المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021)..... 112
- ملحق (2) تكاليف الجودة ..... 114
- ملحق (3) الأداء المالي ..... 119

## فهرس المحتويات

أ. إقرار.....

ب. شكر وتقدير.....

ج. المصطلحات الاجرائية للدراسة.....

هـ. قائمة الاختصارات.....

و. ملخص.....

ز. ABSTRACT.....

1. الفصل الاول-الاطار العام للدراسة.....

1-1 المقدمة.....

2-1 مشكلة الدراسة.....

3-1 أهمية الدراسة.....

4-1 أهداف الدراسة.....

5-1 حدود الدراسة.....

6-1 محددات الدراسة.....

5. الفصل الثاني : الاطار النظري والدراسات السابقة.....

1-2 المبحث الأول - الإطار المفاهيمي وأساسيات حول تكاليف الجودة.....

5-1-1-2 مفهوم الجودة.....

6-1-1-2 أبعاد تعريف الجودة.....

8-1-1-2 مراحل تطور الجودة.....

- 10..... 4-1-1-2 أهداف الجودة
- 11..... 5-1-1-2 أهمية الجودة في الوحدات الاقتصادية
- 12..... 6-1-1-2 جوانب الجودة
- 13..... 2-1-2 منظمة المعايير الدولية (ISO)
- 14..... 1-3-1-2 تعريف ومفهوم تكاليف الجودة
- 15..... 2-3-1-2 أهمية تكاليف الجودة
- 16..... 3-3-1-2 تصنيف تكاليف الجودة
- 22..... 4-3-1-2 قياس تكاليف الجودة
- 22..... 1-4-3-1-2 أهداف قياس تكاليف الجودة
- 23..... 2-4-3-1-2 صعوبات قياس تكاليف الجودة
- 24..... 3-4-3-1-2 طرق قياس تكاليف الجودة
- 32..... 2-2 المبحث الثاني - الأداء المالي
- 32..... 1-2-2 تعريف ومفهوم الأداء المالي
- 33..... 2-2-2 أهداف الأداء المالي
- 34..... 3-2-2 أهمية الأداء المالي
- 34..... 4-2-2 العوامل المؤثرة على الأداء المالي
- 36..... 5-2-2 تقييم الأداء المالي
- 37..... 6-2-2 مؤشرات الأداء المالي
- 41..... 7-2-2 علاقة تكاليف الجودة بالأداء المالي
- 42..... 3-2 المبحث الثالث - الواقع الفلسطيني
- 42..... 1-3-2 نشأة الاقتصاد الفلسطيني
- 42..... 1-1-3-2 نشأة سوق فلسطين للأوراق المالية
- 44..... 2-1-3-2 مؤسسة المواصفات والمقاييس الفلسطينية
- 44..... 2-3-2 القطاع الصناعي والخدمات في فلسطين
- 46..... 4-2 المبحث الرابع - الدراسات السابقة
- 46..... 1-4-2 الدراسات باللغة العربية
- 50..... 2-4-2 الدراسات باللغة الأجنبية
- 55..... 3-4-2 ملخص الدراسات السابقة
- 60..... 4-4-2 محاور الدراسات السابقة
- 61..... 5-4-2 ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

62.....	الفصل الثالث - الإجراءات المنهجية للبحث
62.....	3-1 منهج الدراسة
62.....	3-2 مجتمع الدراسة
62.....	3-3 عينة الدراسة
64.....	3-4 قياس وسلوك متغيرات الدراسة
64.....	3-4-1 قياس وسلوك متغيرات الدراسة المستقلة
71.....	3-4-2 قياس وسلوك متغير الدراسة الضابط
72.....	3-4-3 قياس وسلوك متغيرات الدراسة التابعة
78.....	3-5 فرضيات الدراسة
78.....	3-6 نموذج الدراسة
79.....	3-7 الأساليب الإحصائية ومصادر جمع البيانات
81.....	3-8 اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المتطرفة

84.....	الفصل الرابع - تحليل البيانات وعرض نتائج الدراسة
84.....	4-1 صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي
84.....	4-1-1 اختبار استقراريه البيانات (Stationarity test)
85.....	4-1-2 اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)
86.....	4-1-3 اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity)
87.....	4-1-4 اختبار ثبات تباين الخطأ العشوائي (Heteroskedasticity Test)
88.....	4-2 النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
88.....	4-2-1 اختبار فرضية الدراسة الرئيسية
89.....	4-2-2 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الأولى
90.....	4-2-3 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الثانية
92.....	4-2-4 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الثالثة
93.....	4-2-5 اختبار فرضية الدراسة الفرعية الرابعة
	4-2-6 مقارنة نتائج تأثير تكاليف الجودة على مؤشرات الأداء المالي للشركات الصناعية والخدماتية المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2015-2021)
95.....	
97.....	4-3 مناقشة النتائج ومقارنتها مع محاور الدراسات السابقة

100.....	الفصل الخامس - الإستنتاجات والتوصيات
100 .....	1-5 الإستنتاجات
101.....	2-5 التوصيات
102.....	قائمة المراجع
111.....	الملاحق
126.....	فهرس الجداول
128.....	فهرس الأشكال
129.....	فهرس الملاحق