أثر تطبيق نظام إدارة الجودة على خلق قيمة اقتصادية مضافة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الحاصلة على شهادة الايزو

The impact of implementing the quality management system on creating economic value-added in Algerians economic firms, Study of a sample of economic firms that obtained ISO certification

مريم بربوشة رجم نصيب

(LFIEG) جامعة باجي مختار عنابة -الجزائر * (LFIEG) جامعة باجي مختار عنابة -الجزائر

meriem.berboucha@univ-annaba.dz r_necib@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2021/02/04 ؛ تاريخ القبول : 2021/05/22

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة لتحديد أثر تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام إدارة الجودة على خلق قيمة اقتصادية مضافة بالنسبة لها، وتم ذلك من خلال دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة الايزو، وبالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وبالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية إصدار 25 .

توصلت الدراسة إلى أن معظم المؤسسات المكونة لعينة الدراسة غير قادرة على تحقيق قيم اقتصادية مضافة، كما أنها عرفت تدهور بعد تبنيها لنظام إدارة الجودة، وهذا ما أيدته نتائج الاختبارات الإحصائية التي توصلت لعدم وجود أثر لتبني نظام إدارة الجودة على تحقيق قيم اقتصادية مضافة بالمؤسسات محل الدراسة

الكلمات المفتاحية: إدارة الجودة؛ إيزو 9000، القيمة الاقتصادية المضافة.

تصنيف JEL: G32 –L15

Abstract:

This study aims to determine the impact of the adoption of the quality management system in Algerian economic firms on creating economic value added. This was done by studying a sample of the Algerian economic firms that obtained ISO certification, and by relying on the descriptive and analytical approach and using the Statistical Package for Social Sciences Program Issue 25.

The study found that most studied firms are not able to achieve economic value-added. However, it experienced a deterioration after its adoption of the Quality Management System. Moreover, this was supporting by the results of statistical tests. which concluded that the adoption of a quality

* المؤلف المراسل.

management system did not have an impact on improving the economic value-added in the firms under study.

Keywords: Quality management; ISO 9000; economic value-added.

Jel Classification Codes : G32- L15

مقدمة

حظي مفهوم إدارة الجودة مؤخرا باهتمام كبير في مجال المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية ومدى قدرتها على الاستمرار والبقاء، فالمؤسسة أصبحت تستخدم الجودة كعامل أساسي لتقييم وتحسين المردودية؛ خلق قيم اقتصادية مضافة واكتساب المزايا التنافسية الاستثنائية، وبالتالي القدرة على الاستمرار والنمو.

ويعد تبني نظام إدارة الجودة "ISO 9000" والحصول على شهاداتها من خلال تطبيق معايير الجودة الصادرة عن المنظمة العالمية للتقييس، الخطوة الأولى نحو تحسين جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة، وتحقيق رضا زبائنها واكتسابها العديد من المزايا التنافسية، وبالتالي الرفع من معدلات ربحية المؤسسة وتحسين مستويات مردوديتها وخلق قيم اقتصادية مضافة.

حيث أن الالتزام بالتطبيق الفعلي لمعايير الجودة العالمية والحصول على شهادة "ISO 9000" يهدف للتحسين والرفع من كفاءة وفعالية الأداء والتحكم في مختلف التكاليف مقابل الرفع من ربحية المؤسسة، ومنحها مزايا تنافسية عديدة على مختلف المستويات. وهذا ما يساهم بشكل إيجابي في تحسين مستويات المردودية بالمؤسسة ومساعدتها على تحقيق وخلق قيمة اقتصادية مضافة.

بناء على ما تم طرحه، تظهر إشكالية الدراسة، والتي يتم صياغتها بالشكل الموالي:

هل يؤثر تبني نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على تحقيق قيم اقتصادية مضافة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وبهدف معالجة الإشكالية المطروحة، تم صياغة الفرضية التالية:

لا يؤثر تبني نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على تحقيق قيم اقتصادية مضافة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تهدف هذه الدراسة لتحقيق جملة من النقاط المتمثل في:

- إبراز مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بمفهوم إدارة الجودة؛
- التطرق للمفاهيم المتعلقة بالقيمة الاقتصادية المضافة وطرق تحقيقها والرفع منها؛

- تسليط الضوء دور تبني نظام إدارة الجودة في تحسين قدرة المؤسسات الاقتصادية على تحقيق قيم اقتصادية مضافة؛
- تحديد أثر تطبيق نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تحقيق قيم اقتصادية مضافة.

وبهدف حل إشكالية الدراسة؛ واختبار الفرضية المبنية من قبل الباحثين، تم الاستعانة بعدد من المناهج العلمية والمتمثلة في: المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص الجانب النظري من الدراسة، وذلك لعرض وتحليل مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالمتغيرين التابع والمستقل، وتحديد العلاقة النظرية بينهما اعتمادا على البحث المكتبي والمراجع المتحصل عليها من كتب؛ مجلات علمية ورسائل أكاديمية لها علاقة بموضوع الدراسة.

وتم الاعتماد على منهج دراسة الحالة لقياس قدرة المؤسسات محل الدراسة على تحقيق قيم اقتصادية مضافة، وتحليل النتائج المتوصل إليها. كما تم الاعتماد على أسلوب الإحصاء القياسي لتحديد أثر تطبيق نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تحقيق قيم اقتصادية مضافة.

الدراسات السابقة

- دراسة **خانم نوري كاكه حمه وبه ناز رؤوف محمود (2015): بعنوان: ادارة الجودة الشاملة وثرها في تحسين الاداء المالي**، هدفت الدراسة لتحديد أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي من خلال تسحين سمعة المؤسسات ورفع قدراتها التنافسية وتحقيق رضا العملاء، وتمت الدراسة من خلال استمارة بحث توصلت إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحسين الأداء المالي.
- دراسة **بوقلقول الهادي ولموي أمينة (2016): بعنوان مدى تأثير الحصول على شهادة الإيزو 9000في أداء المؤسسات الجز ائرية**، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم دوافع اخراط المؤسسات الاقتصادية في مسعى الحصول على شهادة الايزو "iso 9000" ومدى تأثير ذلك على تحسين أداء هذه المؤسسات، وتمت الدراسة من خلال استمارة بحث على عينة من 40 مؤسسة، توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر للدوافع الخارجية من تبني نظام إدارة الجودة "iso 9000" على تطور الأداء العام للمؤسسة على عكس الدوافع الخارجية.

- دراسة **Dounia KERZABI (2015):** بعنوان: **Les déterminants de la valeur actionnariale**، هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات خلق القيمة لعينة من المؤسسات المغاربية ودراسة أثر سياسة توزيع الأرباح؛ السياسة المالية وحجم المؤسسة على خلق القيمة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن سياسة توزيع الأرباح هي الأكثر أهمية في عملية خلق القيمة بالنسبة للمؤسسات المغاربية والتونسية، في حين أنها تؤثر سلبا على خلق القيمة في المؤسسات الجزائرية في حين تؤثر السياسة المالية إيجابا عليها.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كونها تجمع بين الدراسات المتعلقة بإدارة الجودة والنتائج المتوصل إليها في هذا المجال، والدراسات المتعلقة بخلق القيمة والنتائج المتوصل إليها فيما يخص هذا الموضوع. وتهدف هذه الدراسة لتحديد الأثر الناتج عن تبني نظام لإدارة الجودة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التحسين والرفع من قدرتها على خلق القيمة الاقتصادية المضافة

1.الجانب النظري للدراسة

1.1 مفهوم إدارة الجودة

تنسب أقدم الاهتمامات بالجودة إلى القرن الثامن عشر قبل الميلاد في الحضارة البابلية وفي زمن الملك حمورابي، وتشير الوقائع التاريخية إلى تأكيد الفراعنة المصريين في القرن الخامس عشر قبل الميلاد على الجودة في بناء الأهرامات والمعابد المصرية القديمة.

وقد تطور مفهوم الجودة خلال عقود القرن العشرين تطورا ملحوظا، إذ ركزت الجودة حتى أواخر الأربعينات على أساليب التفتيش الفعالة من اجل التفتيش والبحث في محاولة لتحديد الوحدات المعيبة بعد عملية الانتاج. ثم تحولت إلى أنشطة الضبط الإحصائي للعمليات والوصول إلى المعيب من المصدر. ثم تطور مفهومها في الستينيات إلى تأكيد أو ضمان الجودة للتأكد من ملائمة السلع إلى التصميم ومطابقة المواصفات الفني وصولا إلى إدارة الجودة الشاملة في الثمانيات (محسن والنجار، 2009، ص 478).

وتعد الثورة الصناعية التي حدثت في القرن الثامن عشر بعد الميلاد حدثا مهما في تاريخ البشرية الحديث، وإلى نتائجها ينسب جانب كبير من التطور الذي عرفه مفهوم الجودة وصيغ التعامل معها (الطائي وآخرون، 2009، ص 63).

وتعرف الجودة حاليا على أنها" مجموعة من خصائص وسمات المنتج أو الخدمة، تعطي القدرة على الوفاء بمتطلبات أو حاجات محددة" (Djerbi et al, 2014, p 193). كما أن إن تطور مفهوم الجودة عبر الزمن من مجرد أسلوب لإيجاد الوحدات المعيبة إلى مفهوم أوسع يدرج الجودة في أدق تفاصيل وظائف المؤسسة جعل من إدارة الجودة مفهوم شامل يعتمد على عمليات التنسيق والتكامل بين مختلف عناصر المؤسسة من الموارد البشرية؛ المادية والمالية، بهدف تحقيق أعلى مستويات الجودة وضمان رضا الزبون على نحو مستمر.

وبهذا أصبحت إدارة الجودة التي تختص بمراقبة جودة المنتجات والخدمات المقدمة فقط جزءا من نظام واسع يتمثل في إدارة الجودة الشاملة، والذي يعرف على أنه " عملية تدريجية من التحسين المستمر على جميع مستويات المؤسسة وفي مختلف المجالات" (Javal, 2010, p 257)؛

2.1 نظام إدارة الجودة "iso 9000"

نظام إدارة الجودة "ISO 9000" هو عبارة عن سلسلة من المواصفات المكتوبة التي أصدرتها المؤسسة العالمية للمواصفات "International Standardisation Organisation" سنة 1987، تحدد هذه المواصفات العناصر الرئيسية المطلوب توفرها في نظام إدارة الجودة الذي تتبناها إدارة المؤسسة لضمان أن المنتجات والخدمات التي تقدمها تتوافق مع حاجيات ورغبات الزبائن وحتى تفوقها (بوقلقول ولموي ، 2017، ص 248).

وتتجه المؤسسات إلى تبني وتطبيق هذه المواصفات لعدة أسباب وبدافع تحقيق عدد من الأهداف يمكن تقسيمها كالتالي (داني الكبير نصيرة وداني الكبير معاشو، 2016، ص12):

- **الأهداف الداخلية:**
  - قياس الأداء والتطور؛
  - تحقيق فعالية العمليات الداخلية من خلال تحقيق التحسين المستمر؛
  - التجانس والتكامل بين جميع الوظائف والأنظمة داخل المؤسسة؛
  - تطوير كفاءات ومهارات العمال بخلق ثقافة جديدة للجودة؛
  - تخفيض التكاليف المتعلقة بالجودة؛
  - مشاركة العمال في تحقيق أهداف المؤسسة.
- **الأهداف الخارجية:**
  - قدرة المؤسسة على تقديم منتجات وخدمات تتوافق مع متطلبات الزبائن؛

- قدرة المؤسسة على المنافسة من خلال التميز في الأداء وتحقيق الفعالية؛
- القدرة على دخول أسواق جديدة بإنتاج منتجات وخدمات ذات مواصفات عالمية؛
- تعزيز الثقة بين أصحاب المصالح بالمؤسسة؛
- إعطاء قيمة للمؤسسة وتعزيز أهمية نظام إدارة الجودة بها.

غير أن النتائج التي توصلت إليها العديد من الدراسات السابقة تؤكد أن الفوائد التي تتحصل عليها المؤسسة من وراء حصولها على شهادة "ISO 9000" تختلف وتتباين باختلاف البيئة التي تنشط فيها المؤسسة، وحسب درجة التزام الإدارة والعاملين بالتقيد بهذه المواصفات وتطبيق شروطها. وعموما تتمثل الفوائد المترتبة عن حصول المؤسسة على شهادة "ISO 9000" في: (بوقلقول ولموي، 2017، ص 251)

- تحقيق الميزة التنافسية، حيث أن 73,3% من المؤسسات الحاصلة على شهادة الايزو تحقق مزايا تنافسية استثنائية،
- زيادة معدلات الطلب، حيث تتلقى 33,4% من المؤسسات الحاصلة على شهادة الايزو طلبات أكثر من الزبائن مقارنة بغيرها؛
- تقديم منتجات وخدمات مطابقة، فـ 73% من المؤسسات الحاصلة على الايزو تتمكن من رفع جودة الخدمات والمنتجات التي تقدمها؛
- تحسين الإنتاجية، 69% من المؤسسات الحاصلة على الايزو تمكنت من رفع انتاجيتها؛
- التحكم في العمليات الإدارية، حيث 86% من المؤسسات الحاصلة على الايزو حسنت من سيرورة العمليات الإدارية الخاصة بها.

3.1 القيمة الاقتصادية المضافة

إن مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة هو امتداد وتطور لمفهوم الربح الاقتصادي حيث عرف مفهوم القيمة المضافة منذ القرن الثامن عشر ويرجع كل من Hamilton سنة 1777 وMarshal سنة 1980 أنه يجب على عوائد المؤسسة أن تتخطى تكلفة رأس المال المملوك والمقترض لزيادة وتعظيم الثروة (K.Sharma et Kumar , 2010,p 201).

وعرف الربح الاقتصادي بأنه ما في الأرباح مخصوما منها الفائدة على رأس المال المستثمر بالمعدل الجاري. وركز Marshal على تسوية الأرباح المحاسبية لتعكس تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال،

وذلك لأن إجمالي الأعمال التي يتلقاها أحدهم من الممكن أن تحصل فقط بعد الأخذ بعين الاعتبار الربح الحقيقي من أعماله وخصم الفوائد على رأس المال (Ray, 2012, p 261).

إلا أن الاهتمام الحالي بمفهوم القيمة المضافة يرجع إلى شركة "stren et stewart" حيث قامت هذه الشركة بنشر هذا المفهوم وتسجيل طريقة حسابه كعلامة تجارية مميزة تحت مسمى القيمة الاقتصادية المضافة "EVA" في أواخر الثمانينات من القرن الماضي (النمري، 2015، ص 85).

- **مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة**

تعد القيمة الاقتصادية المضافة مؤشرا لقياس الأداء وفي نفس الوقت طريقة لتسيير والتحفيز، حيث نجدها تقوم بقياس أداء المسيرين أمام المساهمين، وبذلك تدفع المسير لبذل جهود نحو تحسين أداء المؤسسة. وتزيد فعالية هذا المؤشر عندما يرتبط الأمر بالمكافئات والحواف، ويتجسد كونه طريقة للتسيير في قدرته على ترشيد القرارات المتخذة من طرف المسيرين حيث يمكن استخدامه في تقييم الاستراتيجيات وتقييم المشاريع الاستثمارية ووضع أهداف الأداء التسييري.

ويتم ربط المسير بالمؤسسة وفق مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة حسب منطق النتائج والوسائل، من خلال العلاقة التي تربط النتائج بالموارد التي تحت تصرف المسير من جهة، ووفق تكلفة رأس المال التي تمثل التعويض الذي يحصل عليه أصحاب الأموال متمثلين في المساهمين بالدرجة الأولى من جهة أخرى (سويسي ، 2008، ص 244).

هذا وتعرف القيمة الاقتصادية المضافة على أنها الفرق بين العائد المحقق خلال الدورة والعائد المنتظر، أخذا في الحسبان الخطر المصاحب له. وهي أحد المقاييس المستعملة لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على خلق القيمة (Cappelletti et Khouatra, 2004, p 136).

والقيمة الاقتصادية المضافة هي الفرق بين الربح بعد الضريبة على رأس المال وتكلفته، وبمعنى أخر هي القيمة الدفترية الاقتصادية لرأس المال في بداية السنة مضافا إليها الفرق بين العوائد على رأس المال وتكلفة (Ray, 2012, p 262).

وبالتالي فإن المفهوم الأساسي لمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يتمثل في الهامش الذي ينتج عن الفرق بين العائد الاقتصادي المحقق من طرف المؤسسة لفترة معينة وتكلفة الموارد المالية التي استخدمتها.

وفي هذا الإطار ينظر إلى تكلفة رأس المال على أنها تكلفة كغيرها من التكاليف الواجب تغطيتها للوصول إلى الأرباح الحقيقية التي تمثل إضافة لثروة المساهمين.

ويتم حساب القيمة الاقتصادية المضافة وفق العلاقة التالية (زغيب وعماني ، 2009، ص 10):

$$EVA = (Re - CMPC).CPNE$$

حيث:

RE: المردودية الاقتصادية؛

CMPC: التكلفة الوسطية المرجحة لأس المال؛

CPNE: رأس المال المستثمر.

ويتم الانتقال من المفهوم المحاسبي لتكلفة التمويل إلى دمج توزيعات الأرباح والأرباح المحتجزة أو تكلفة الفرصة البديلة كتكلفة أيضا. ويتم ذلك من خلال مجموعة من التعديلات لتقليص الانحراف بين القيمة المحاسبية والاقتصادية والوصول إلى مفهوم القيمة العادلة (نايت عطية مريم، 2017، ص 95).

وينتج عن تحليل نتائج مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة ثلاث حالات كالتالي:

EVA>0: يدل ذلك على أن المؤسسة تحقق عوائد أكبر من القيمة المتوسطة لتكلفة رأس المال، وبالتالي سيكون هناك خلق للقيمة وتعظيم لثروة المساهمين؛

EVA=0: يدل ذلك على أن المؤسسة تحقق عوائد مساوية للقيمة المتوسطة لتكلفة رأس مالها، وبالتالي فإن المؤسسة تحافظ على استقرار قيمتها الحالية. وهذا يدل على أداء جيد للمؤسسة، حيث أنها قامت بتغطية استمارات المساهمين وكذلك تعويضهم عم المخاطر التي تم تحملها؛

EVA<0: ويدل ذلك على أن المؤسسة لا تحقق عوائد كافية لتغطية التكلفة المتوسطة لرأس المال، مما يعني أن المساهم كان بإمكانه الحصول على أرباح أفضل من استثمارات أخرى بنفس درجة المخاطرة. حيث أن القيمة الاقتصادية المضافة السالبة تظهر عدم كفاءة المؤسسة في استخدام الموارد المالية المتاحة لها وتشير إلى تدهور قيمة هذه المؤسسة.

هذا وتتميز القيمة الاقتصادية المضافة بأنها (سويسي، 2008، ص 247):

- تقيس العوائد الاقتصادية الحقيقية لإجمالي رأس المال المستثمر؛
- تعترف بصورة صريحة بتكلفة رأس المال سواء المملوكة أو المقترضة؛
- ترتبط بشكل وثيق بالقيمة وثروة حملة الأسهم، وتوجه نظرة إدارة المؤسسة إلى الأداء الذي يؤدي إلى زيادة العائد لحملة الأسهم؛
- تعمل على تخفيض مشاكل الوكالة من خلال تحفيز المسيرين وتشجيعهم على التصرف كملاك للمؤسسة؛
- تؤدي إلى تطابق أهداف المسيرين مع أهداف حملة الأسهم والمؤسسة ككل.

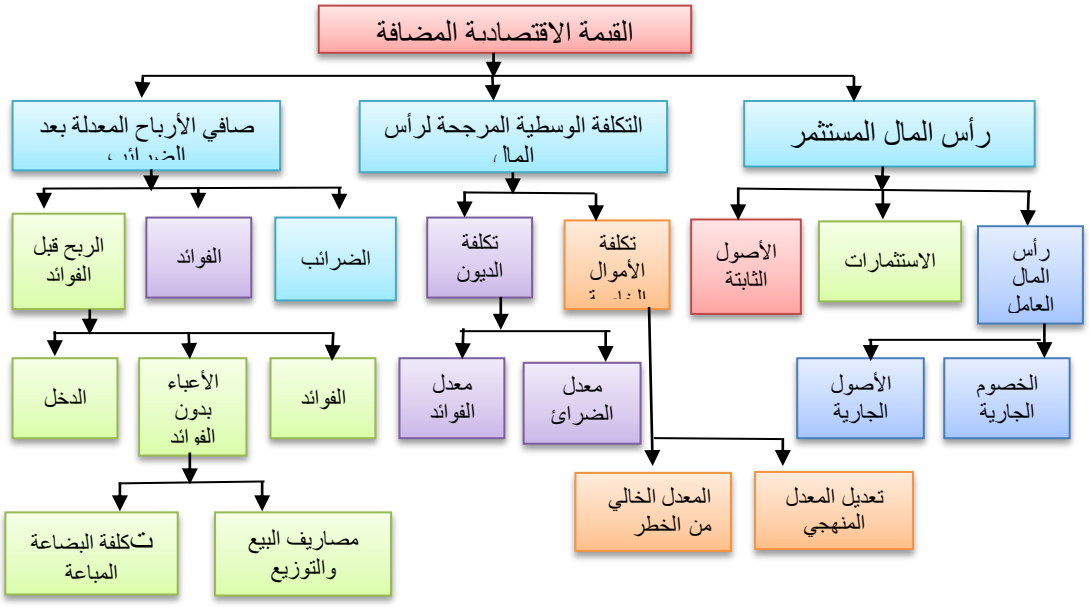
وبجانب هذه الخصائص التي تتميز بها القيمة الاقتصادية المضافة يوجد بعض النقائص التي نذكر منها(نايت عطية، 2017، ص 95):

- التشابه الكبير بين القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة الحالية الصافية؛
- محدودية القيمة الاقتصادية المضافة كمحفز للمسيرين لرعاية مصالح الملاك؛
- طبيعة البيانات المالية والمحاسبية التي يتم على أساسها حساب مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لا تمكن المسير من تحديد الأسباب الحقيقية لعدم الكفاءة التشغيلية؛
- لا يأخذ مقياس القيمة الاقتصادية المضافة اختلافات الحجم في الحسبان؛
- تلقى القيمة الاقتصادية المضافة الانتقاد بسبب الشركة المطورة لهذا المؤشر على أنها لا تتميز بالحياد وعدم التحيز نظرا لمصلحة الشركة من تسويق هذا المؤشر.

➢ **طرق الرفع من القيمة الاقتصادية المضافة:**

يمثل مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة القوة المولد للقيمة في المؤسسة، وهناك ثلاثة عوامل تدخل في احتسابها وهي: صافي الأرباح المعدلة بعد الضرائب؛ المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال ورأس المال المستثمر. والشكل الموالي يوضح هذه العناصر:

الشكل رقم (1): نموذج القيمة الاقتصادية المضافة



.**Source** : Debdas Rakshit,2006, p 46

والتغير في أي من هذه العوامل يؤدي إلى التغير المباشر في القيمة الاقتصادية المضافة، حيث تساعد هذه العوامل الإدارة العليا في المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة لخلق القيمة بأحد الطرق التالية(Rakshit, 2006, p 47):

- توظيف المزيد من الأموال في تلك الأنشطة التي يكون فيها صافي الربح بعد الضرائب أعلى من تكلفة رأس المال المتوسطة؛
- سحب الأموال من تلك النشاطات التي يكون صافي الربح بعد الضرائب أقل من متوسط تكلفة رأس المال، ما لم يكن هناك قرار استراتيجي لدى المؤسسة بقبول الخسارة في نشاط معين من أجل تحقيق ربح أعلى في نشاط أخر؛
- تحسين الكفاءة التشغيلية في المؤسسة للحفاظ على نفس قيمة صافي الربح بعد الضريبة وذلك بتخفيض التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال الحالية، أو الاستثمار في زيادة صافي الأرباح بعد الضريبة مع الإبقاء على معدل تكلفة التمويل الحالية؛
- تحسين هيكل التمويل الحالي من خلال الوصول إلى المزيج الأمثل من الديون وحقوق الملكية في سبيل الحصول على أقل تكلفة وسطية مرجحة ممكنة لرأس المال.

2. الجانب التطبيقي

1.2 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مختلف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة الإيزو المتعلق بالجودة"iso 9000" ، والمتوفرة على موقع الغرفة الجزائرية للتجارية والصناعة "المشير"، https://elmouchir.caci.dz/index.php " ".

حيث بلغ عدد المؤسسات الحاصلة على شهادة الايزو "iso 9000 " والمتوفرة على موقع الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة 117 مؤسسة، تنتمي إلى مختلف القطاعات الصناعية الإنتاجية والخدماتية، والموزعة عبر مختلف الولايات الجزائرية. من بينها 79 مؤسسة تنتمي للقطاع الإنتاجي، وهو ما يمثل نسبة 68 % من مجتمع الدراسة، في حين أن عدد المؤسسات التي تنتمي للقطاع الخدماتي هو 38 مؤسسة وهو ما يمثل نسبة 32 % من مجتمع الدراسة. ويمكن إرجاع هذا التباين في عدد المؤسسات الحاصلة على شهادة الايزو "iso 9000 " بين القطاع الإنتاجي والقطاع الخدماتي إلى تفاوت درجة اهتمام المؤسسات بجودة المنتجات والخدمات التي تقدمها وثقافة الجودة السائدة لدى الزبون الجزائري.

وتمثلت عينة هذه الدراسة في مجموع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة الايزو المتعلقة بالجودة"iso 9000" ، المصنفة حسب موقع الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة "المشير"، والتي تتوفر بياناتها المالية المتعلقة بالسنوات الثلاثة التي تسبق وتلي حصولها على هذه الشهادة على موقع المركز الوطني للسجل التجاري الجزائري " https://sidjilcom.cnrc.dz/web/cnrc/accueil "، حيث أنه ليس كل المؤسسات المكونة لمجتمع الدراسة تقوم بنشر التقارير والبيانات المالية الخاصة بها بانتظام على موقع المركز الوطني للسجل التجاري .

والجدول الموالي يوضح المؤسسات المكونة لعينة الدراسة والتي كانت بياناتها المالية الضرورية للدراسة متاحة.

الجدول رقم (1) : تصنيف وترميز مؤسسات عينة الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة	القطاع	الرمز
01	SCHS / Sociéte des Ciments de Hadjar Soud	Producteur	**P1**
02	GLAFEB	Producteur	**P2**
03	ENACT / Entreprise Nationale d'Agréage et Contrôle Technique	Prestataire	**S1**
04	SOCOTHYD	Producteur	**P3**
05	Les Grands Moulins du Dahra	Producteur	**P4**
06	Imprimerie Harani	Prestataire	**S2**
07	UFMATP / Unité Fabrication Machines Agricoles et Travaux Publics	Producteur	**P5**
08	AMC / Entreprise Nationale des Appareils de Mesure et de Contrôle	Producteur	**P6**
09	K Plast	Producteur	**P7**
10	ENIEM / Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager	Producteur	**P8**
11	Bya Electronic	Producteur	**P9**
12	ENIE / Entreprise Nationale des Industries Electronique	Producteur	**P10**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات المتوفرة على موقع المشير
https://elmouchir.caci.dz/index.php

من الجدول السابق نلاحظ أن عينة الدراسة تتكون من 12 مؤسسة اقتصادية موزعة على عدد من الولايات الجزائرية، وهو ما يمثل 10,26% من مجتمع الدراسة. تنتمي 10 مؤسسات منها للقطاع الإنتاجي وهو ما يمثل نسبة 83% من عينة الدراسة، في حين تنتمي مؤسستين فقط لقطاع الخدمات وهو ما يمثل نسبة 17% من العينة

2.2 تحديد متغيرات الدراسة:

يتمثل متغير الدراسة المستقل في "إدارة الجودة". وسيتم دراسة العلاقة بينة وبين المتغير التابع من خلال أحد مؤشرات الجودة في المؤسسة وأكثرها دلالة، ألا وهو حصول المؤسسة على شهادة "ISO 9000". أما المتغير التابع فيتمثل في أحد مؤشرات خلق القيمة بالمؤسسة الاقتصادية، ألا وهو القيمة الاقتصادية المضافة.

الجدول رقم (2): طريقة حساب متغيرات الدراسة

المتغير	الرمز	طريقة الحساب
القيمة الاقتصادية المضافة Economic value added	EVA	(المردودية الاقتصادية- التكلفة المرجحة لرأس المال). رأس المال المستثمر

المصدر: من إعداد الباحثة

3.2 أدوات الدراسة:

بهدف دراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة والتوصل إلى مجموعة النتائج الموضحة لاحقا، تم الاستعانة بعدد من الأدوات والبرامج الإحصائية، والمتمثلة في: **برنامج "Microsoft 2016 Office Excel"** وبرنامج **"IBM SPSS Statistics 25"**

وبهدف تحديد طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة تم الاعتماد على الاختبارات التالية:

- **اختبار كولمجروف سميرنوف "one-sample K-S"**: تم الاعتماد على هذا الاختبار للتأكد من اعتدالية التوزيع الاحتمالي لعينات الدراسة، والتأكد من خضوعها للتوزيع الطبيعي.
- **اختبار الإشارة "Sign Test alternative to the paired sample t-test"**: وهو اختبار بديل لاختبار (ت) للعينات المترابطة، حيث أنه اختبار لا معلمي يتم الاعتماد عليه لتحديد الفروق بين متوسطات عينتين مترابطتين في حالة إذا كانت العينات لا تتبع التوزيع الطبيعي. ولقد تم الاعتماد عليه لتحديد الفروق بين متوسط مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة قبل وبعد تطبيق نظام إدارة الجودة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة.

4.2 عرض نتائج الدراسة:

أ. نتائج مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة قبل الحصول على "ISO 9000"

يوضح الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها فيما يخص مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لمؤسسات العينة، والخاصة بالفترة التي تسبق تاريخ حصولها على شهادة "ISO 9000".

الجدول رقم (3): القيمة الاقتصادية المضافة لمؤسسات العينة قبل الحصول على " ISO 9000"(الوحدة دج)

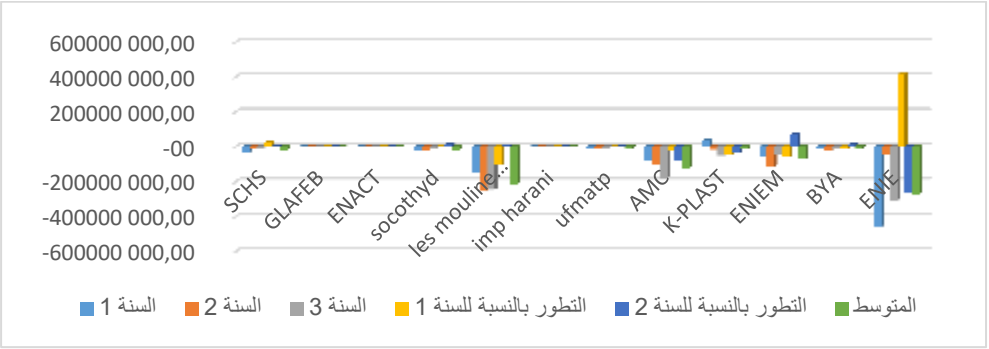
المؤسسة	السنة 1	السنة 2	السنة 3	التطور		المتوسط
				السنة 2	السنة 3	
P1	-35 390 228,30	-10 803 538,53	-5 575 976,49	24 586 689,77	5 227 562,04	-17 256 581,11
P2	-97 280,87	-139 447,54	469 159,41	-42 166,67	608 606,95	77 477,00
S1	-1 785 496,21	4 187 739,00	4 840 423,66	5 973 235,20	652 684,66	2 414 222,15
P3	-25 935 940,33	-19 516 858,56	-6 553 631,30	6 419 081,77	12 963 227,26	-17 335 476,73
P4	-146 614 831,89	-252 454 136,77	-245 713 106,45	-105 839 304,88	6 741 030,31	-214 927 358,37
S2	-2 366 461,48	-3 450 632,22	-1 979 588,10	-1 084 170,74	1 471 044,12	-2 598 893,94
P5	-9 549 920,12	-12 856 067,79	-7 162 427,91	-3 306 147,67	5 693 639,88	-9 856 138,61
P6	-81 739 315,17	-100 586 022,77	-182 328 644,76	-18 846 707,60	-81 742 621,99	-121 551 327,57
P7	32 164 306,05	-15 976 589,65	-50 890 924,05	-48 140 895,70	-34 914 334,40	-11 567 735,89
P8	-56 851 152,15	-114 139 091,22	-45 827 416,17	-57 287 939,07	68 311 675,05	-72 272 553,18
P9	-5 972 310,85	-19 844 525,92	-9 605 431,73	-13 872 215,06	10 239 094,19	-11 807 422,83
P10	-458 100 579,25	-44 062 289,98	-310 255 946,62	414 038 289,27	-266 193 656,64	-270 806 271,95

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسات العينة للفترة التي تسبق حصولها على شهادة "ISO 9000"

يقيس مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة قدرة المؤسسة على خلق القيمة عبر نشاطها الاقتصادي، وذلك من خلال قياس العوائد التي تحققها بعد استبعاد تكلفة رأس المال. والملاحظ من الجدول السابق أن 84% المؤسسات محل الدراسة تعجز عن تحقيق ذلك، ولهذا لم تسجل قيم اقتصادية مضافة خلال السنوات الثلاث التي تسبق حصولها على شهادة الايزو، بل العكس فلقد شهدت انخفاض لقيمها الاقتصادية بالمتوسط. ولم تسجل قيم اقتصادية مضافة موجبة غير مؤسستين من عينة الدراسة، وهو ما يمثل 16% من إجمالي العينة.

والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (2): تطور مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة قبل الحصول على "ISO 9000"



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات "Microsoft Office Excel 2016"

ب. نتائج مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بعد الحصول على "ISO 9000"

يوضح الجدول الموالي النتائج المتحصل عليها فيما يخص مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لمؤسسات العينة، والخاصة بالفترة التي تلي تاريخ حصولها على شهادة "ISO 9000".

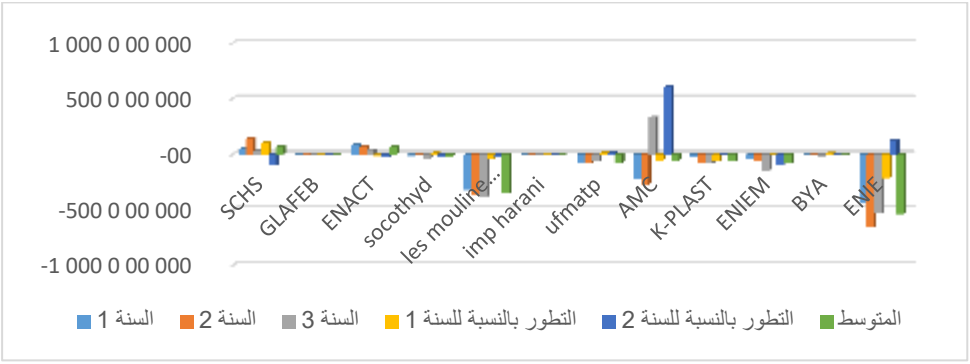
الجدول رقم (4): القيمة الاقتصادية المضافة لمؤسسات العينة بعد الحصول على "ISO 9000" (الوحدة دج)

المؤسسة	السنة 1	السنة 2	السنة 3	التطور		المتوسط
				السنة 2	السنة 3	
P1	41 065 641,39	136 704 947,87	32 715 608,91	95 639 306,48	-103 989 338,95	70 162 066,05
P2	152 675,38	729 334,36	-272 569,07	576 658,97	-1 001 903,43	203 146,89
S1	79 935 920,84	63 806 398,50	37 901 910,27	-16 129 522,34	-25 904 488,23	60 548 076,54
P3	-16 478 695,56	-11 538 322,03	-40 304 642,20	4 940 373,53	-28 766 320,17	-22 773 886,60
P4	-321 495 768,08	-360 620 155,06	-386 757 254,99	-39 124 386,97	-26 137 099,93	-356 291 059,38
S2	-1 844 375,40	-826 535,36	-3 002 460,82	1 017 840,04	-2 175 925,46	-1 891 123,86
P5	-80 863 702,15	-75 163 281,56	-65 388 457,54	5 700 420,59	9 774 824,02	-73 805 147,08
P6	-220 234 890,60	-275 644 244,82	326 708 339,09	-55 409 354,21	602 352 583,90	-56 390 265,44
P7	-21 484 407,70	-84 812 383,13	-86 492 952,73	-63 327 975,43	-1 680 569,59	-64 263 247,85
P8	-46 126 575,02	-60 762 845,79	-153 042 660,19	-14 636 270,77	-92 279 814,40	-86 644 027,00
P9	-13 495 166,26	-9 562 513,96	-19 098 048,28	3 932 652,30	-9 535 534,32	-14 051 909,50
P10	-435 981 059,27	-650 315 705,52	-528 332 429,63	-214 334 646,26	121 983 275,90	-538 209 731,47

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسات العينة للفترة التي تلي حصولها على شهادة "ISO 9000"

يظهر الجدول السابق أن 25% من المؤسسات محل الدراسة حققت قيمة اقتصادية مضافة بعد تبنيها لنظام إدارة الجودة "ISO 9000"، وذلك يدل على ارتفاع نسبة المؤسسات التي حققت مؤشرا موجبا بـ 09%. في حين انخفضت نسبة المؤسسات التي تعجز عن تحقيق قيمة اقتصادية مضافة لتصبح 75% من إجمالي العينة.

الشكل رقم (3): تطور مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بعد الحصول على "ISO 9000"



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات "Microsoft Office Excel 2016"

3. تحليل نتائج الدراسة:

الجدول الموالي يلخص النتائج المتوصل إليها فيما يخص متوسط مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة للفترة التي سبقت حصول المؤسسات محل الدراسة على شهادة الايزو "ISO 9000"، والفترة التي تليها مباشرة.

الجدول رقم (5): متوسط القيمة الاقتصادية المضافة لفترة الدراسة (الوحدة دج)

المؤسسة	متوسط القيمة الاقتصادية المضافة قبل الحصول على "ISO 9000"	متوسط القيمة الاقتصادية المضافة بعد الحصول على "ISO 9000"
P1	-17 256 581,11	70 162 066,05
P2	77 477,00	203 146,89
S1	2 414 222,15	60 548 076,54
P3	-17 335 476,73	-22 773 886,60
P4	-214 927 358,37	-356 291 059,38
S2	-2 598 893,94	-1 891 123,86
P5	-9 856 138,61	-73 805 147,08
P6	-121 551 327,57	-56 390 265,44
P7	-11 567 735,89	-64 263 247,85
P8	-72 272 553,18	-86 644 027,00
P9	-11 807 422,83	-14 051 909,50
P10	-270 806 271,95	-538 209 731,47

المصدر: من إعداد الباحثة

ولاختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات المتعلقة متوسط مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة تم اجراء اختبار التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 5%. والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (6): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة

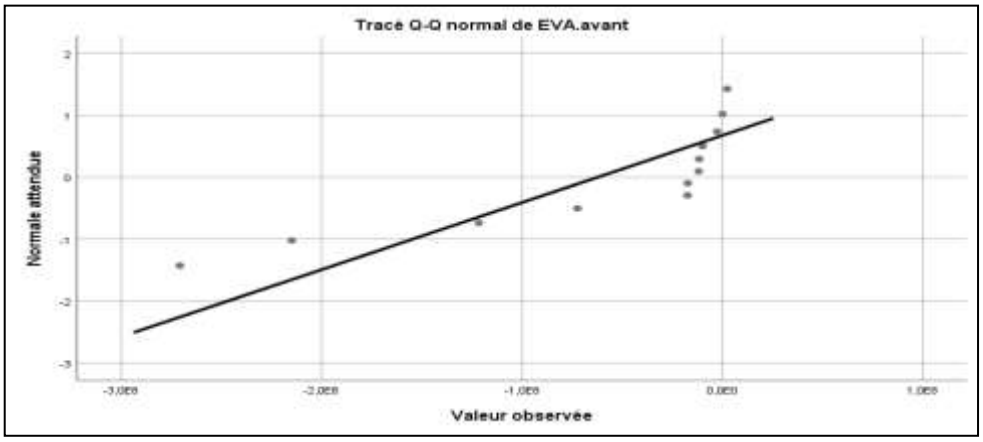
المتغير	قيمة الاختبار Z	مستوى الدلالة Sig
متوسط القيمة الاقتصادية المضافة قبل الحصول على "ISO 9000"	0,353	0,000
متوسط القيمة الاقتصادية المضافة بعد الحصول على "ISO 9000"	0,341	0,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج "IBM SPSS Statistics 25"

من الجدول السابق يظهر أن مستوى الدلالة بالنسبة للمتغيرين القبلي والبعدي هو 0,000، وهي أقل من 5%، ما يدل على أن البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

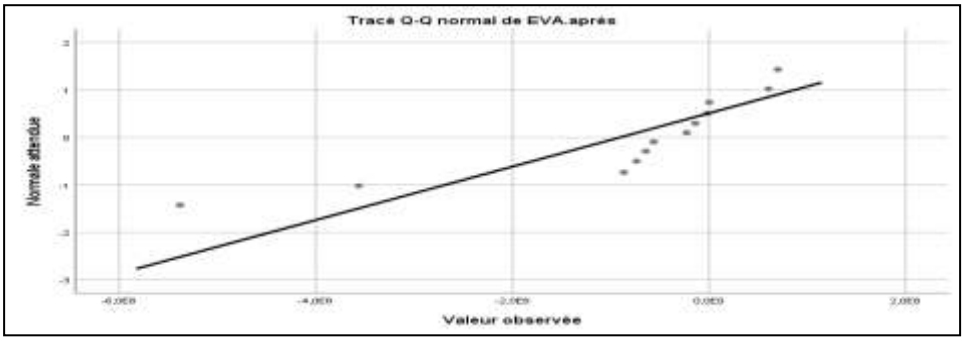
والشكل الموالي يبين عدم اعتدالية التوزيع الاحتمالي للمتغيرين القبلي والبعدي.

الشكل رقم (4): انتشار متوسط القيمة الاقتصادية المضافة قبل الحصول على "ISO 9000"



المصدر: مخرجات برنامج "IBM SPSS Statistics 25"

شكل رقم (5): انتشار متوسط القيمة الاقتصادية المضافة بعد الحصول على "ISO 9000"



المصدر: مخرجات برنامج "IBM SPSS Statistics 25"

بما أن البيانات المتعلقة بمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لا تخضع للتوزيع الطبيعي ونظرا لصغر حجم العينة لا يمكن تطبيق اختبار (ت) للعينات المترابطة، ولذلك تم اللجوء إلى الاختبارات الا معلميه. والاستعانة باختبار " Sign Test alternative to the paired sample t-test" أو ما يعرف باختبار الإشارة.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): الوصف الاحصائي للعينتين القبلية والبعدية لمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة

العينة	المتوسط	عدد العينة	الانحراف	القيمة الدنيا	القيمة القصوى
العينة القبلية	-62290671 ,8	12	92415852,7	-270806272	2414222,15
العينة البعدية	-90283925 ,7	12	177961004,4	-538209732	70162066,05

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج "IBM SPSS Statistics 25"

يظهر الجدول السابق متوسط العينتين القبلية والبعدية وهو -62290671 ,8 و-90283925 ,7 على التوالي، كما يظهر تساوي عدد العينتين، ويحدد القيمة الدنيا لهما كالتالي: -270806272 للعينة القبلية و-538209732 للعينة البعدية، في حين القيمة القصوى هي: 2414222,15 للعينة القبلية و70162066,05 للعينة البعدية.

جدول رقم (8): اختبار الإشارة لمتوسط مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة

الفروق الموجبة	الفروق السالبة	القيم المتساوية	المجموع	مستوى الدلالة
05	07	00	12	0,774

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج "IBM SPSS Statistics 25"

من الجدول السابق نلاحظ أن مجموع الفروق السالبة لمتوسط مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة القبلي والبعدي يفوق مجموع الفروق الموجبة، كما أنه لا توجد قيم متساوية. بالإضافة إلى أن مستوى الدلالة 0,774 أكبر من مستوى المعنوية 0,05، وهو ما يؤدي إلى:

قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه" **لا يوجد أثر لتبني نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على تحقيق قيم اقتصادية مضافة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**". ورفض الفرضية البديلة التي تنص على أنه " **يوجد أثر لتبني نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على تحقيق قيم اقتصادية مضافة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"

الخلاصة

تطرقت هذه الدراسة لموضوع إدارة الجودة وأثر تطبيق معايير الجودة "iso 9000" في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على خلق قيمة اقتصادية مضافة، حيث تم التعرض في الجانب النظري لإدارة الجودة ونظام إدارة الجودة "iso 9000"، كما تم تحديد أهم الأهداف التي تدفع بالمؤسسات لتبني هذه النظام، بالإضافة إلى التعرض للمفاهيم المتعلقة بالقيمة الاقتصادية وكيفية خلقها.

حيث تم من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية أثر تطبيق نظام إدارة الجودة "iso 9000" على خلق القيمة الاقتصادية المضافة من خلال تحديد؛ تحليل وتقييم مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة "iso 9000"، وعلى ضوء ذلك تم التوصل لجملة من النتائج وتم اقتراح عدد من التوصيات كما يلي:

- **نتائج الدراسة:**

تمثلت النتائج المتوصل إليه فيما يلي:

- 84% المؤسسات محل الدراسة شهدت انخفاض لقيمها الاقتصادية خلال الثلاث سنوات التي تسبق حصولها على شهادة "ISO 9000 ". ولم تسجل قيم اقتصادية مضافة موجبة، وهذا يدل على عدم قدرتها على خلق القيمة عبر نشاطها الاقتصادي، وذلك من خلال قياس العوائد التي تحققها بعد استبعاد تكلفة رأس المال؛
- ارتفاع نسبة المؤسسات التي حققت قيمة اقتصادية مضافة موجبة بعد تبني نظام إدارة الجودة "ISO 9000" بنسبة 09% لتشكل 25% من المؤسسات محل الدراسة؛
- تشير نتائج اختبار (ت) فيما يخص أثر تطبيق نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على تحسين القيمة الاقتصادية المضافة في المؤسسات محل لدراسة، إلى عدم وجود فروق ذات دلالة

إحصائية بين متوسط مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة قبل وبعد تطبيق نظام إدارة الجودة "ISO 9000"، وهذا يعني عدم وجود أثر لتطبيق إدارة الجودة على مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة المحققة من طرف المؤسسات محل الدراسة.

- تم التوصل إلى قدرة بعض المؤسسات محل الدراسة على تحقيق نتائج موجبة قبل وبعد تطبيق نظام إدارة الجودة "ISO 9000"، غير أن ذلك لا يظهر بصفة مباشرة، ويمكن ارجاع سبب ذلك لأن النتائج المحققة تم استهلاكها خلال التوزيع، وبالتالي لم تظهر بالأثر المطلوب، كما يمكن أن المؤسسات محل الدراسة لم توفر الشروط اللازمة لتحقيق الأثر الموجب لتطبيق نظام إدارة الجودة "ISO 9000" على خلق قيم اقتصادية مضافة.

➢ **التوصيات :**

من خلال النتائج المتوصل إليها تم اقتراح عدد من التوصيات الموجهة للمؤسسات المكونة لعينة الدراسة من أجل تحقيق الجودة بالقدر الكافي الذي يساهم خلق قيم اقتصادية مضافة لها، وهي كالتالي:

- ضرورة توفير دليل واضح حول سياسات وأهداف الجودة في المؤسسات محل الدراسة؛
- ضرورة نشر ثقافة الجودة في المؤسسات محل الدراسة والعمل على تحسينها باستمرار؛
- التأكيد على توفير نظام دقيق لقياس أداء العاملين، وضرورة الاهتمام بقياس مستوى رضا الزبائن والاستماع للشكاوى المقدمة وأخدها بعين الاعتبار؛
- الحرص على التطبيق الفعلي والالتزام بالمعايير والمواصفات المحددة والتي تؤدي إلى تحقيق أعلى مستويات الجودة؛
- العمل على تطبيق مختلف مبادئ إدارة الجودة والتنسيق بينها لتحقيق الأهداف المسطرة؛
- العمل على توفير مختلف المتطلبات المادية والبشرية الضرورية لتطبيق نظم إدارة الجودة بالمؤسسات محل الدراسة؛
- إدراج الجودة كمؤشر من مؤشرات قياس أداء المؤسسة، وكأداة لتحسينه والرفع من كفاءته بصفة عامة؛

المراجع العربية

- بوقلقول الهادي، لموي أمينة(2017)، **مدى تأثير الحصول على شهادة الإيزو 9000 في أداء المؤسسات الجزائرية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، 2(7)،
- داني الكبير نصيرة وداني الكبير معاشو(2016)، **و اقع تطبيق نظام إدارة الجودة وشهادة الإيزو 9001 في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، المجلة المغاربية للاقتصاد والتسيير،3(1)؛
- شهرزاد زغيب، عماني لمياء (2009): **قدرة المؤسسة الاقتصادية على خلق الثروة للمساهمين**، ملتقى دولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة الجزائر يومي 14-15 أفريل ، ص 10.
- عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار (2009)، **إدارة الانتاج والعمليات**، الطبعة الثالثة، مكتبة الذاكرة، بغداد؛
- نايت عطية مريم (2017): **مساهمة الأطراف ذات المصالح في خلق القيمة على مستوى المؤسسات الصناعية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.
- النمري نصر الدين (2015): **التكامل بين مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن ودوره في تقييم الأداء وقيادته نحو خلق القيمة**، مجلة معارف، **(لعدد: 19)**؛
- هواري سويسي (2008): **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في اطار التحولات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر؛ الجزائر.
- يوسف جعيم الطائي وأخرون(2009)، **نظم إدارة الجودة**، دار اليزوري، الأردن؛

المراجع الأجنبية

- Anil K.Sharma, Satish Kumar (2010) : **Economic Value Added (EVA) – Literature Review and Relevant Issues,** International Journal of Economics and Finance, **2(2)**
- Debdas Rakshit (2006) : **EVA Based performance measurment : a case study of Dabur India limited,** Vidyasagar University Journal of Commerce**, (vol : 11).**
- Georages Javal (2010) : **organisation et gestion de la production**, 4éme édition, dunod, France,
- Laurent Cappelletti et Djamel Khouatra (2004) : **conception et mesure de la création de valeur organisationelle,** comptabilité ; contrôle ; audit, **10(1)**
- Sarbapriya Ray (2012) : **Efficacy of Economic Value Added Concept in Business Performance Measurement,** Advances in Information Technology and Management, **2(2)**
- Zouhair Djerbi et al (2014) : **contrôle de gestion,**dunod, France.