

دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة

د. مروان موسى أبو هلال *

د. ذيب ناصيف *

DOI: 10.34065/1262-024-002-002

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أن علاقة تكاليف الجودة في منظمات الأعمال تُعدّ عاملاً هاماً من العوامل التي تمكّن هذه المنظمات من تحقيق ميزة تنافسية والمحافظة على هذه الميزة، فأوردت مفهوم الجودة، وتكاليف الجودة وأنواعها: (الوقائية، والتقييم، والفشل الداخلي، والفشل الخارجي)، ونماذج قياس تكاليف الجودة، وأهمية تكاليف الجودة، ومن ثم التعرض للميزة التنافسية من حيث المفهوم والتعريف، وأنواع وأبعاد الميزة التنافسية، وتم التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال السؤال التالي: هل لتكاليف الجودة (تكاليف الوقائية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) تأثير في تحقيق ميزة تنافسية في المنظمات الصناعية بأبعادها. استخدم المنهج الوصفي التحليلي للتحقق من معنوية الانحدار البسيط والمتعدد (Simple & Multiple Regression) بين متغيرات محاسبة تكاليف الجودة وأبعاد الميزة التنافسية بدلالة اختباري (T&F)، إذ سيتم التحقق من قيمها المحسوبة والجدولية، عبر المقارنة بالبرنامج الإحصائي مباشرة.

تم توزيع استبانة على (٢٠) شركة من الشركات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة، مقسمة حسب فرضيات الدراسة، وبعد تحليلها إحصائياً تم رفض الفرضية الرئيسية وقبول الفرضية البديلة، وعلى ضوء أسئلة الدراسة ونتائج فحص الفرضية تم التوصل إلى العديد من الاستنتاجات أهمها: تفتقد المنظمات الصناعية إلى تصنيف معتمد لتكاليف الجودة، بل إن 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. يفتقر الكثير من المنظمات الصناعية إلى نظام معلومات محاسبي أو

* جامعة القدس المفتوحة .

* جامعة القدس المفتوحة .

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠ حتى نظام تقارير محاسبية يتعقب تكاليف إعادة التصنيع، خلال أو بعد انتهاء عمليات الإنتاج، وكذلك بالنسبة لتكاليف الإنتاج التالف أو غير المطابق للمواصفات والعيوب التي يتم تحميلها تكاليف الإنتاج تحت التشغيل، برغم أن نسب تلك التكاليف إلى التكاليف الإجمالية تشكل أهم مؤشرات تكاليف الجودة الشاملة في تلك المنظمات الصناعية. هناك اهتمام كبير من قبل الشركات الصناعية بقياس تكاليف المنتجات المعيبة لتقليل التكاليف التي تتسبب في الخسائر لتلك الشركات. توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات، ومنها: ضرورة اهتمام منظمات الأعمال بتكاليف الجودة الإيجابية؛ لتخفيض تكاليف الجودة السلبية إلى أدنى حد؛ لتصبح صفر عيوب حتى تسهم في تحقيق الميزة التنافسية، وتعليم وتدريب العاملين بحيث يتم تلاشي العيوب، والاهتمام بالجودة والجودة الشاملة والتي هي المدخل لتحقيق الميزة التنافسية.

الكلمات المفتاحية: الجودة، وتكاليف الجودة، والميزة التنافسية، ونماذج قياس تكاليف الجودة، والجودة الشاملة.

Abstract

This research entitled “history of the job at Iftaa in Gaza” handles the concept and job of Iftaa and the role it performs, and how the Mufti is appointed in Gaza to practice the job of Iftaa, and who has been appointed as Mufti since the first Mufti was appointed during the reign of the Ottoman Caliphate until writing this research and the autobiography of some of them. This study aimed to demonstrate that the relationship of quality costs in business organizations is an important factor that enables these organizations to achieve a competitive advantage and maintain this advantage. It mentioned the concept of quality, quality costs and their types (prevention, evaluation, internal failure, and external failure), and models Measuring quality costs, the importance of quality costs, and then exposure to competitive advantage in terms of concept and definition, types and dimensions of competitive advantage, and the study problem was expressed through the following question: Do quality costs (prevention costs, evaluation costs, costs of internal failure, and costs of failure other than? J) the impact of the achievement of competitive advantage in industrial organizations dimensions.

دور تكاليف الجودة في...

The descriptive analytical method was used to verify the significance of Simple & Multiple Regression between variables accounting for quality costs and dimensions of competitive advantage in a test sense (T&F), as its calculated and tabular values will be verified by comparison with the statistical program directly.

A questionnaire was distributed to (20) industrial companies in the Ramallah and Al-Bireh Governorate divided according to the study hypotheses, and after analyzing it statistically the main hypothesis was rejected and the alternative hypothesis was accepted and in the light of the study questions and the results of examining the hypothesis, several conclusions were reached, the most important of them: Industrial organizations lack a classification Certified for quality costs, and some of them neglect the costs of internal and external failure, as these organizations intend to charge costs to the cost centers in the organization and the quality control centers are charged with its share of the total costs of quality, without regard to any classification of quality costs.

Many industrial organizations lack an accounting information system or even an accounting reporting system that tracks recycling costs during or after the end of production operations, as well as costs of production that is damaged or not in conformity with specifications and exhausts that are charged to the costs of production in operation, although the costs are attributed to costs Grossness constitutes the most important indicators of total quality costs in those industrial organizations. There is a great interest on the part of industrial companies in measuring the costs of defective products to reduce the costs that cause these companies losses.

The study reached many recommendations, including: The need for business organizations to pay attention to the costs of positive quality to reduce negative quality costs to a minimum to zero defects in order to contribute to achieving a competitive advantage, education and training of workers so that defects are eliminated, attention to quality and overall quality, which is the gateway to achieving competitive advantage.

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠

Key words : quality ,cost of quality ,competitive advantage , measuring model of the cost of quality

مقدمة:

أحدثت مفاهيم إدارة الجودة ثورة هائلة في الصناعة بمختلف الدول ولدى الحكومات بشكل متسارع، فالتصنيع أو النشاط الصناعي بشكل عام يمر بمرحلة حاسمة في اقتصاد عالمي جديد، بينما تعيش الحكومات في ظل ضغط مستمر؛ لتقديم مزيدٍ من الخدمات في ظل شح الموارد المتاحة؛ لذا فقد تم تشجيع العاملين على تحليل وتحسين الأداء في منظمات الأعمال التي يعملون فيها على اختلاف أنواعها، وكانت حصيلة هذه الجهود كبيرة، حيث تمثلت في زيادة الجودة، وتقليل تكاليفها. (ستيفن، وبراند، ١٩٩٧، ص: ٧).

إن أداء الأنشطة المتعلقة بإنجاز الجودة ينتج عنه تكاليف تسمى تكاليف الجودة، حيث تعرف تكاليف الجودة بأنها: جميع التكاليف التي تنفق في المنشآت بجميع أنواعها لتقديم منتج أو خدمة تلبي متطلبات العملاء. (أبو حشيش، ٢٠١٢، ص: ٦٥٧)، وأي إخفاق تواجهه منظمة الأعمال خلال هذه العملية من احتياجات العميل إلى الأداء الفعلي ينطوي على تكلفة مالية وغير مالية، إن كل دينار يتم تخفيضه من تكاليف الجودة يكون له أثرٌ إيجابي على ربحية الشركة، والوصول إلى الحد الأدنى من تكاليف الجودة يؤدي إلى الحصول على مستويات محسنة من جودة الأداء.

تعد عملية تجنب عيوب التصنيع واكتشافها والتعامل معها مسبباً لتكاليف الجودة. (Garrison, et.al.,2010,p;77).

تعددت الآراء حول مفهوم الميزة التنافسية، فالبعض عدّها أنها تمثل كل ما يميز الوحدة الاقتصادية وعلاقتها بالبيئة المحيطة، من خلال استغلال إمكاناتها التي تتفوق بها على المنافسين. (Saloner,et.al., 2001.P40)، والبعض الآخر عدّها أنها عرض المنتجات أو الخدمات بالميزة التنافسية عن طريق تحسين النوعية، زيادة المزايا الخاصة بالمنتج، توفير خدمة بالبيع. إن العامل الرئيسي في تحقيق الميزة التنافسية، اختيار حقول التنافس التي تحتوي على المعيارين التاليين:

أ- العمل على حماية الميزة التنافسية من المنافسين الجدد.

ب- تحقيق موقع متميز في السوق يعد بمثابة درع حماية ورقابة من المنافسة العالمية الحادة.

دور تكاليف الجودة في...

مما تقدم ومن مطالعة دراسات سابقة نستنتج أن تكاليف الجودة تعد موضوعاً هاماً، ويشكل تحدياً لمنظمات الأعمال والباحثين، حيث إن الجزء الأكبر من تكاليف الجودة هو تكاليف غير ظاهرة ويصعب قياسها كمياً (مخفية)، وكذلك فإن تكاليف الجودة لا يمكن بيان أثرها في المدى القصير، وإنما أثرها يظهر في المدى الطويل، وتؤثر بشكل كبير على الموقع التنافسي لمنظمات الأعمال وفي قدرتها على النمو والتوسع يجني مزايا تنافسية استراتيجية. وبما أن الأوضاع الاقتصادية متقلبة وتتصف بحالة عدم التأكد؛ لذلك يتوجب على منظمات الأعمال تحقيق مزايا تنافسية، ومنها تحقيق ميزة التكلفة الأقل مع المحافظة على جودة المنتج، وذلك للوصول إلى أسعار تنافسية، وعليه تعد تكاليف الجودة حجر الأساس في دعم الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

مشكلة الدراسة:

إن تحليل تكاليف الجودة وقياسها يشكل أساساً للمقارنة بين منظمات الأعمال الصناعية المختلفة، والتي تعمل في نوع الصناعة نفسها، وكذلك أساساً للمقارنة بين الأقسام المختلفة داخل منظمة الأعمال نفسها؛ للمساعدة في الكشف عن الانحرافات في تكاليف الجودة. أشار بعض الدراسات إلى ارتفاع نسبة تكاليف الجودة في بعض الشركات الصناعية؛ لتصل إلى ٣٠٪ من إجمالي التكاليف، ومن ١٠٪ - ٢٠٪ من إجمالي قيمة المبيعات. (الحلي، ٢٠١٠). إن الكشف عن الانحرافات في تكاليف الجودة يمكّن إدارة الشركات الصناعية من اتخاذ القرارات بطريقة موضوعية؛ لتفادي حالات الفشل، وإن تحليل تكاليف الجودة وقياسها ينعكس على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والإنتاجية، ورضى العملاء، وسمعة الشركة، وبالتالي على تحقيق ميزة تنافسية لها. ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال السؤال التالي: ما دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية بأبعادها؟

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها في منظمات الأعمال الصناعية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- ١- عرض الأسس العلمية والأساليب والطرق التي قدمت في جانب تكلفة الجودة، وخلفية نظرية عن الجودة والميزة التنافسية.

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠
٢- بيان دور تكاليف الجودة بأبعادها الأربعة في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها لمنظمات الأعمال الصناعية.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من الدور المتنامي الذي أصبحت تلعبه تكلفة الجودة، في التأثير على ربحية منظمات الأعمال، وقدرتها على التنافسية وتحقيق الميزة التنافسية في سوق العمل، من خلال تمكين المنظمة من تخفيض هذه التكلفة وتقديم سعر تنافسي، وللوعي المتزايد من قبل المستهلكين بأهمية الجودة، وتقييمهم للمنتجين على أساس هذه الجودة.

فرضيات الدراسة:

تجسيدا لمشكلة وأهداف الدراسة تمت صياغة فرضيات النفي التالية:
الفرضية الرئيسية: لا يوجد دور دال إحصائياً لتكاليف الجودة بمتغيراتها مجتمعة في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية برام الله والبيرة.
نموذج الدراسة: يتمحور حول متغيرين رئيسيين: الأول المتغير المستقل وهو تكاليف الجودة وتضم أربعة متغيرات فرعية، هي: (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي)، الثاني المتغير التابع، وهو المزايا التنافسية، ويضم متغيرين فرعيين، هي: (المنافسة على أساس التكلفة الأقل، والمنافسة على أساس الجودة العالية).

منهجية الدراسة:

تحقيقاً لأهداف ومشكلة الدراسة وأسئلتها ووصولاً إلى بيان دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، فإنه سيتم الاعتماد على نوعين من مصادر البيانات، وهي البيانات الثانوية كالدراسات والبحوث والكتب والمواقع الإلكترونية التي أجريت وعملت في هذا المجال، والنوع الثاني البيانات الأولية، من خلال تصميم استبانة استهدفت جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، بعد توزيعها على الشركات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة، اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي.

الإطار النظري والدراسات ذات الصلة:

أولاً- الجودة ومفهومها: عرف (Juran, 1951) بأنها: "مدى ملائمة المنتج للاستخدام، أي القدرة على تقديم أفضل أداء وأصدق صفات"، كما عرفها (Crosby) بأنها: "المطابقة مع المتطلبات،

دور تكاليف الجودة في...

وأكد بأنها تنشأ من الوقاية وليس التصحيح، وبأنه يمكن قياس مدى تحقق الجودة من خلال كلف عدم المطابقة. (Crosby, 1999. P: 12). أما المهندس الياباني (Taguchi ١٩٩٠)، فقد عرف الجودة بأنها: "تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها، فيما لو تم كشف الفشل قبل تسليم المنتج للزبون، ويتضمن ذلك الفشل في تلبية توقعات الزبون. (جاسم، ٢٠٠٨).
هناك جانبان أساسيان للجودة، هما:

١- جودة التصميم: والتي تقيس مدى مقابلة مواصفات السلعة بكل دقة لاحتياجات ورغبات المستهلك.

٢- جودة المطابقة: والتي تعني تصنيع المنتج طبقاً لمواصفات التصميم والمواصفات الهندسية والصناعية.

وعلى ذلك فإن الفشل في جودة التصميم وجودة المطابقة يتحدد بالفرق بين الأداء الفعلي وإرضاء الزبون، وبالتالي يجب تخطي هذا الفشل من خلال عمليات التحسين المستمر؛ لأن أي فشل سوف تواجهه منظمة الأعمال من احتياجات الزبون إلى الأداء الفعلي يتطلب تكلفة مالية وغير مالية، وهذا ما يطلق عليه تكاليف الجودة. (حجاج، ١٩٩٦، ص: ١٢٢٣).

ثانياً- تكاليف الجودة:

تكلفة الجودة هي الأسلوب الذي يبين السبيل للتسوية بين تضارب أهداف تعظيم الجودة والمطابقة وتقليل التكلفة. لا يوجد تعريف محدد لتكاليف الجودة، وإنما تتكون من عناصر التكاليف. يمكن إرجاع أول تعريف لتكاليف الجودة إلى (Juran) بكونها الملائمة للاستعمال، أما (Crosby, 1999)، فهو أول من قسم تكاليف الجودة إلى تكاليف المطابقة وتكاليف عدم المطابقة، وأضاف بأن تكاليف المطابقة هي السعر الذي تدفعه المنظمات الصناعية مقابل الوقاية من الجودة الرديئة، أي تكاليف الفحص وتقويم الجودة، في حين أن تكاليف عدم المطابقة هي تكلفة الجودة الرديئة التي تحدث بسبب فشل المنتج أو الخدمة، وأنها ما تتكلفه المنظمة الصناعية عند الفشل في عمل الأشياء بشكل صحيح من المرة الأولى.

وتقوم جودة المنتجات عموماً على دعامتين أساسيتين، هما: (Drury, 2003. p:901):

١- جودة التصميم: حيث يحتوي تصميم المنتج على توصيف للجودة ووسيلة القياس التي يمكن الاستعانة بها للتأكد من مدى توافر الخصائص والمواصفات في السلعة المنتجة، وتقديرات لتكاليف

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠
الجودة في ضوء مستوى الجودة المطلوب. وتقاس جودة التصميم بمدى اقتراب خصائص ومواصفات المنتج أو الخدمة من مقابلة احتياجات العملاء وتصميم المنتج الذي يفشل في مقابلة هذه الاحتياجات يتسبب في ضعف مستوى الجودة.

٢- جودة المطابقة: وتتمثل في تصنيع المنتج طبقاً للمعايير والمواصفات الهندسية والصناعية المحددة مسبقاً، وبطريقة تؤدي إلى إنتاج السلعة وفق المواصفات التي يحددها التصميم، وتعتبر جودة المطابقة أو التنفيذ عن مدى مطابقة المنتج للمواصفات القياسية لجودة التصميم، وتقاس جودة المطابقة بنسبة المنتجات المطابقة للمواصفات، أما المنتجات غير المطابقة فتحتاج إلى إصلاح وقد تصبح بمثابة خردة، مما يتسبب في تحمل المنظمة لتكاليف إضافية من الممكن أن تتضاعف في حال وصول المنتجات غير المطابقة للمواصفات للزبائن.

تنشأ تكاليف الجودة من الأنشطة المتعلقة بجودة التصميم وجودة الأداء وجودة المطابقة، ويتفق معظم الباحثين الذين تناولوا مفهوم تكاليف الجودة، على أنها تلك التكاليف التي يتم إنفاقها للتأكد من تحقيق معايير الجودة المطلوبة، بالإضافة إلى تكلفة الخدمات المؤداة للعملاء بعد إتمام عملية البيع وذلك لتحقيق رضا العملاء. (Zhao, 2000).

أنواع تكاليف الجودة وعناصرها:

صنف كل من (Juran و Fogenbaum) تكاليف الجودة إلى أربعة أصناف كما يلي: (تكاليف الوقائية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي). (Bisgaard, 2007)

وفيما يلي توضيح لأنواع وعناصر تكاليف الجودة:

❖ تكاليف الوقائية: ويقصد بها تكاليف الأنشطة المصممة خصيصاً لتجنب الجودة الرديئة في المنتجات أو الخدمات. (Horngren, et. al., 2012, p: 673)، وتشمل عدة أنشطة، مثل:

- تحديد المشاكل المحتملة ووضع العمليات الصحيحة قبل حدوث أخطاء التصنيع. (الجودة الرديئة).

- تصميم وتحسين تصميم المنتجات والخدمات والعمليات للحد من مشاكل الجودة.

- تدريب وتطوير الموظفين لأداء وظائفهم بأفضل الطرق.

- التحكم في العمليات من خلال المراقبة الإحصائية للعمليات.

دور تكاليف الجودة في...

❖ تكاليف التقييم: ويقصد بها التكاليف المرتبطة بقياس وتقييم أو مراجعة المنتجات أو الخدمات لضمان مطابقتها لمعايير المواصفات والأداء المطلوبة. (Slack, et. al., 2010, p: 511)، وتشمل عدة أنشطة، مثل:

- الوقت والجهد اللازمين لفحص المدخلات والعمليات والمخرجات.
- الحصول على تفتيش وتجهيز وبيانات الاختبار.
- التحقيق في مشاكل الجودة، وتقديم تقارير عن الجودة.
- إجراء استطلاعات العملاء وتدقيق الجودة.

❖ تكاليف الفشل الداخلي: ويقصد بها التكاليف الناتجة عن اكتشاف وحدات معيبة، قبل أن يتم شحنها وتوصيلها للزبون، أي أنها التكاليف التي تتزامن مع اكتشاف الإنتاج المعيب قبل تسليمه للزبون، وتضم تكاليف التلف، وإعادة الفحص، وتكاليف أوقات التوقيات؛ بسبب مشكلات الجودة أو تكاليف الفرصة التي تترتب عن تصنيف المنتجات بالمرتبة الثانية، أو تدني جودة المنتج، وهي تكاليف لا تظهر عندما يكون المنتج خالياً من العيوب. (الحري، ٢٠٠٥، ص: ٢).

❖ تكاليف الفشل الخارجي: وهي التكاليف الناشئة عن المنتجات المعيبة أو غير المطابقة للمواصفات التي تكتشف بعد شحن المنتجات أو تسلم الخدمات للزبون، وتضم تكاليف الضمان والمردودات، ومعالجة الشكاوي من الزبون، والسماحات لعدم مطابقة المنتج للمواصفات، وتضم كذلك التكاليف المباشرة وغير المباشرة كتكاليف العمل أو السفر التي تتزامن مع تشخيص شكاوي الزبون ومتابعتها، وتكاليف الفحوصات والاختبارات والتوصيليات الميدانية، وهي لا تظهر عندما تكون المنتجات تطابق المواصفات.

وعلى ضوء ما سبق يمكن ملاحظة أن عدد مكونات عناصر التكاليف المتعلقة بالجودة كبير جداً، لذلك يمكن أن يصبح إجمالي تكاليف الجودة مرتفعاً جداً، إذا لم تتابع الإدارة هذه التكاليف باهتمام، وبالتالي تخفيض الربحية وفقدان الميزة التنافسية. (أبو حشيش، ٢٠١٢، ص: ٦٦٠).

نماذج قياس تكاليف الجودة:

قدمت نماذج عديدة لقياس تكاليف الجودة في إطار عدة نظريات، منها ذات اهتمامات اقتصادية ومحاسبية وإدارية، ومنها النماذج التقليدية التي طورت بموجب الإسهامات الأولى لرواد الجودة (Juran, Feigenbaum, Crosby). وقد قام العديد من الباحثين باقتراح طرق مختلفة لقياس تكاليف الجودة، ومنها: (حمودة، ٢٠١٤، ٣٨-٤٢):

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠

١- نموذج الوقاية والتقييم والفشل أو ما أطلق عليها نماذج (PAF)، وهي مختصر ل Prevention – Appraisal – Failure : يستند معظم نماذج تكاليف الجودة على تصنيف PAF والتي تم تصنيفها بواسطة Feigenbaum عام ١٩٥٦ إلى تكاليف الوقاية والتقييم والفشل (الداخلي والخارجي)، والتي أصبحت تصنيفات مقبولة عالمياً. والافتراضات الأساسية لنموذج PAF هي أن الاستثمار في أنشطة الوقاية والتقييم يقلل تكاليف الفشل، وأن الاستثمار في أنشطة يؤدي إلى خفض تكاليف التقييم، والهدف من نظام تكاليف الجودة هو العثور على مستوى الجودة والذي يقلل من إجمالي تكاليف الجودة (Mehta, 2012. P: 27)، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

$$COQ = PC + AC + FC$$

حيث إن: COQ تعني تكاليف الجودة، و PC تعني تكاليف الوقاية (المنع)، و AC تعني تكاليف التقييم، و FC تعني تكاليف الفشل.

٢- نموذج كروسبي: وبموجب هذا النموذج فإن تكاليف الجودة تحدد كمجموع سعر المطابقة وسعر عدم المطابقة، وسعر المطابقة هو تكلفة المشاركة في التأكد من أن عمليات الإنتاج تسير في مسارها الصحيح من أول مرة، والذي يتضمن تكاليف الوقاية والتقييم، بينما سعر عدم المطابقة هو التكاليف الناتجة عند فشل المنتجات أو الخدمات لتتوافق مع متطلبات العملاء، وتحسب عن طريق قياس تكلفة تصحيح أو إعادة تصنيع أو تخريد المنتج، والتي تتطابق مع تكاليف الفشل الكلي.

٣- نموذج صفر عيوب: وطبقاً لهذا النموذج فعندما يتم حصر وحساب كافة أنواع تكاليف الجودة (الظاهرة والمستترة)، يتحدد المستوى الأمثل للجودة عند مستوى العيوب صفر، ويقوم نموذج صفر عيوب على أساس استمرارية منظمة الأعمال في عمليات التحسين المستمر في الجودة مع مرور الزمن نتيجة لخبرة المنظمة، وما يترتب عليها من زيادة كفاءة وفعالية أنشطة رقابة الجودة، ومع هذه الجهود يمكن أن تصل تكاليف الفشل إلى صفر. (البتانوني، ٢٠٠٩)، وبناء على ذلك يمكن أن يتحقق مستوى التوافق الاقتصادي الأمثل للجودة. (أي المستوى الذي تصل عنده التكلفة الكلية للجودة إلى أدنى حد ممكن عند مستوى ١٠٠٪ وعند مستوى صفر عيوب).

٤- نموذج تاجوشي: اقترحه المهندس الياباني تاجوشي، استخدم نموذج دالة خسارة الجودة لتقدير تكلفتها المستترة، لأي انحراف أو تباين في القيمة الفعلية المحققة عن القيمة المعيارية القياسية المحددة مسبقاً، لكل خاصية من خصائص المنتج، إن النجاح في تطبيق نموذج تاجوشي مرتبط بالنجاح في حساب خسارة الجودة غير الظاهرة والمرتبطة عن ضعف الجودة، وهذا يتطلب من إدارة

دور تكاليف الجودة في...

المنظمة ضرورة تحديدها بدقة، وإن كان هذا التحديد يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير، ومن الطبيعي أن انحراف مستوى الجودة الفعلي عن حدود المدى المسموح به يترتب عليه زيادة خسارة الجودة سواء الظاهرة أو غير الظاهرة، وسواء صنفت هذه الخسارة ضمن تكاليف الفشل الداخلي أو تكاليف الفشل الخارجي. (البتانوني، ٢٠٠٩).

أهمية تكاليف الجودة:

حدد العديد من الباحثين أهمية تكاليف الجودة بالآتي. (Mc Wates, e.t.al., 2001. P:) (431)، (Zairi & Baidoun, 2003. P: 15)، (الحديثي، ٢٠١٠).

أشار العديد من الدراسات التي تضمنها الفكر المحاسبي إلى أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة، خاصة للمنظمة التي ترغب بالتميز على المستوى العالمي، وقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي في دراسة له أن المنظمات التي تهتم بإدارة تكلفة الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات.

كبر حجم التكاليف المتعلقة بالجودة، إذ قدرت عام ١٩٨٧ في بريطانيا بمبلغ ١٠ مليارات جنيه إسترليني، وهي تساوي ١٠٪ من الناتج القومي الإجمالي، وقدرت الدراسات أن هذه التكاليف تمثل نسبة ١٢ - ٢٠٪ من قيمة المبيعات الإجمالية للمنظمات؛ ولهذا السبب توجب على المنظمات القيام بدراسات موسعة لتكاليف الجودة لغرض سلوكها وتأثيرها في نشاطها وأرباحها، ومن ثم القيام بعملية التخطيط والإدارة السليمة لها.

تشتمل التكاليف على عنصري (التكلفة والجودة) اللذين يعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الأربعة: (التكلفة، والجودة، والوقت، والابتكار) للمنظمة، والتي تؤثر بشكل مباشر في قابلية الاقتصادية لها.

تستعمل المقاييس المالية لتكاليف الجودة كأساس عام لتقويم المبادلات بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل، إذ توفر تكاليف الجودة مقياساً مميزاً لأداء الجودة، كما تعد طريقة مفيدة لمقارنة مختلف برامج تحسين الجودة، ووضع أولويات لإنجاز أقصى تخفيض للتكاليف.

ثالثاً- الميزة التنافسية:

مفهوم الميزة التنافسية:

تعددت الآراء حول مفهوم الميزة التنافسية، فالبعض عدّها أنها تمثل كل ما يميز الوحدة الاقتصادية وعلاقتها بالبيئة المحيطة من خلال استغلال إمكانياتها التي تتفوق بها على المنافسين

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠ (Saloner,et.al., 2001.P40)، والبعض الآخر عدّ أنها عرض المنتجات أو الخدمات بالميزة التنافسية عن طريق تحسين النوعية، زيادة المزايا الخاصة بالمنتج، توفير خدمة بالبيع (Aaker, 2001, 2001, P6).

إن العامل الرئيسي في تحقيق الميزة التنافسية، اختيار حقول التنافس التي تحتوي على المعيارين التاليين:

العمل على حماية الميزة التنافسية من المنافسين الجدد.

تحقيق موقع متميز في السوق يعد بمثابة درع حماية ورقابة من المنافسة العالمية الحادة.

أنواع الميزة التنافسية:

فيما يلي عرض مختصر لبعض أنواعها. (كحيل، ٢٠١٦)

ميزة التكلفة الأقل: يمكن لمؤسسة ما أن تحوز ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين، وللحيازة عليها يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث إن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل، ومن بين هذه العوامل مراقبة التعليم، بحيث يجب ألا يتم نتيجة التركيز على تكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى الأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة.

ميزة التميز: والمقصود بها هنا "قدرة منظمة الأعمال على تقديم منتج مختلف عن المنتج أو المنتجات التي يقدمها المنافسون من وجهة نظر المستهلك". (زايد، ٢٠٠٣، ص: ٥٢). فالتميز هو التفرد الذي تدمجه المنظمة فيما تقدمه من سلع وخدمات، وتحدث الميزة الفارقة عندما تستطيع منظمة الأعمال الحصول على علاوة سعرية.

أبعاد الميزة التنافسية:

وتتمثل هذه الأبعاد بالكلفة والجودة والمرونة والتسليم. (Davis,et.al,2003,33) و (Slack,et.al,2004,44) و (العزاوي، ٢٠٠٦، ٢٤ - ٢٨)، (Evans and Collier,2007,127)، و (اللامي، 2008، ٢٠ - ٢٦). ونظراً لأهمية هذه الأبعاد في تحقيق ميزة تنافسية للشركة، فقد تم التعرض للأبعاد التالية:

١. بُعد التكلفة: إن تقديم منتجات الشركات بتكلفة أقل من المنافسين يمكن الشركات من الحصول على حصة سوقية أكبر لتتمكن من نجاحها وتفوقها، ويمكن أن يتم ذلك من خلال الاستخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية المتوفرة، إن إدارة الإنتاج تسعى لتخفيض تكلفة الإنتاج بحيث تكون أقل من تكلفة

دور تكاليف الجودة في...

الإنتاج عند المنافسين، والتمكن من وضع أسعار تنافسية تزيد من الميزة التنافسية للمنتجات في السوق.

2. بُعد الجودة: تعد الجودة من المزايا التنافسية الهامة، والتي تعني إنتاج المنتجات بطريقة صحيحة تتلاءم مع رغبات واحتياجات المستهلكين، إن المستهلكين يفضلون المنتجات بالجودة التي تفي بالخصائص المطلوبة، وهي الخصائص التي يتوقعونها في المنتجات المروجة، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلبى حاجات ورغبات الزبائن وتوقعاتهم لا تتمكن من البقاء والنجاح في سلوك المنافسة.

رابعاً- الدراسات السابقة:

١- دراسة (فرح، ٢٠١٦): هدفت الدراسة إلى تحقيق الميزة التنافسية بأقل تكلفة، وتوعية القيادات الإدارية بالاهتمام بقياس تكاليف الجودة، وتحقيق ميزة التكلفة الأقل، تمت الدراسة في البيئة السودانية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة، ووزعت على عينة من شركات صناعة الأغذية بولاية الخرطوم.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: التركيز على قياس تكاليف الفشل الداخلي والاهتمام ببرامج الجودة التي تضمن إنتاج صفر عيوب، وأن الشركات عينة الدراسة تقوم بإصلاح واستبدال المنتجات المعيبة لإرضاء العملاء ودعم الميزة التنافسية. توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: ضرورة أن تسعى الشركات بقياس تكاليف الفشل الداخلي للفت نظر الإدارة لاتخاذ إجراءات مناسبة في تحسين جودة الإنتاج، زيادة الاستثمار في تكاليف المنع من أجل تخفيض تكلفة الإنتاج المعيب.

٢- دراسة (Teli, et.al., 2012): هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر استخدام الأدوات الأساسية لمعايير سيجما ٦، لمراقبة العمليات على تخفيض تكلفة رداءة الجودة، وزيادة الأرباح في شركات صناعة السيارات في الهند، في ظل الأهداف الرئيسية لتكاليف الجودة، تم استخدام نموذج "تاجوشي" لحساب تكاليف الجودة، خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

انخفاض الوعي العام بشكل عميق حول أدوات الجودة. يحتاج السوق الهندي في ظل إشباعه الحالي، وتوقفه عند حجم معين إلى إنشاء نماذج؛ لتحسين فعالية الأداء في مجال مراقبة الجودة. زيادة المنافسة أدت إلى توجه الشركات لاعتمادها على معايير سيجما ٦ لتحسين الجودة من أجل تعزيز الميزة التنافسية.

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠ وأوصت الدراسة ببذل مزيد من الجهود لزيادة الوعي حول أدوات الجودة، وكذلك مواصلة الجهود لتطوير نماذج مراقبة الجودة في الهند.

٣- دراسة (الموسوي، والغريبان، ٢٠١٠): هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية التكامل بين كل من إدارة الجودة الشاملة وبين نظام التكاليف المبني على الأنشطة على اعتبارهما من أهم عناصر النجاح داخل منظمة الأعمال، واللذين من شأنهما زيادة جودة المنتج، وتخفيض التكاليف، وذلك على فرض أن الجودة والتكلفة من عوامل نجاح المنظمة. تم تطبيق الدراسة على الشركة العامة لصناعة البطاريات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن في العراق. وكانت منهجية الدراسة من خلال المنهج الوصفي التحليلي، وأجريت الدراسة في البيئة العراقية. وكان من نتائج الدراسة: أ- نظام الجودة الشاملة يدعم الميزة التنافسية للشركة من خلال تحسين الجودة. ب- نظام التكاليف المبني على الأنشطة يدعم الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف. أوصت الدراسة بضرورة ربط نظام التكاليف المبني على الأنشطة مع إدارة الجودة الشاملة لتعزيز الميزة التنافسية.

٤- دراسة (الرجوب، ٢٠٠٨): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طرق حساب تكاليف الجودة الملازمة للعمليات الإنتاجية في قطاع الصناعات البلاستيكية العاملة في محافظتي الخليل وبيت لحم، وتطبيقها على حالة دراسية في البيئة الفلسطينية، كذلك التعرف على أنواع هذه التكاليف ونسبها ومدى معرفة مديري الإنتاج ومحاسبي التكاليف بها. ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحث المنهجية الكمية النوعية والأسلوب الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة. توصلت الدراسة عدة نتائج أهمها: ١- مستوى المعرفة بتكاليف الجودة كان متدنياً، وأن الاهتمام بها وبحساباتها كان قليلاً، كما أظهرت المنشآت التي تطبق أنظمة لحساب تكاليف الجودة حققت فوائد أكبر من تلك التي لا تطبقها. ٢- التزام الإدارة العليا بالجودة وتعددها ميزة تنافسية. ٣- شكلت عناصر تكاليف الجودة الوقائية إلى تكاليف الجودة الكلية ما نسبته (٣٩.٣٥٪)، وهي نسبة مرتفعة مقارنة مع باقي أنواع التكاليف، فيما شكلت عناصر تكاليف الجودة التقييمية نسبة (٢٦.٥٢٪) من مجموع التكاليف الكلية للجودة، أما بالنسبة إلى عناصر الإخفاق الداخلي إلى التكاليف الكلية للجودة، فقد شكلت ما نسبته (٢٠.٤١٪)، وشكلت عناصر تكاليف الإخفاق الخارجي ما نسبته (١٣.٧٢٪)، باستثناء الخسارة في المبيعات الناتجة عن رداءة الجودة، وبلغت نسبة التكاليف الكلية للجودة إلى حجم المبيعات (١١.٦٦٪).

دور تكاليف الجودة في...

٥-دراسة (غدير، ٢٠١٢): هدفت الدراسة لبحث التأثير بين محاسبة تكاليف الجودة (الوقاية، والتقييم، والفشل الداخلي، والفشل الخارجي)، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام LISEREL V8.7 و spss. وتمت الدراسة في البيئة العراقية، وتمثلت في عدة تساؤلات من مثل: ما المضامين الجوهرية لمحاسبة تكاليف الجودة في تحسين الميزة التنافسية للمنظمات الصناعية؟ وكيف تنظر تلك المنظمات للدور الإستراتيجي الذي يمكن أن تمارسه محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة؟

خلصت الدراسة إلى عدة توصيات، أهمها: أن نجاح تنفيذ تقنيات محاسبة تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية المبحوثة يتطلب إعادة هيكلة نظمها المحاسبية التقليدية؛ لتحقيق حالة من التعاون والتعاقد بين الأقسام الهندسية والمحاسبية وأقسام السيطرة النوعية لتأمين التدفق الفعال والمشاركة الحقيقية والمرتبطة بتعقب تكاليف الجودة، والتي ستكون لها آثار مهمة في أداء المنظومة المحاسبية في تلك المنظمات.

٦-دراسة (حمودي والنعمي، ٢٠٠٧): هدفت الدراسة لبيان طريقة إعداد الموازنة المتعلقة بتكاليف الجودة، ومن ثم بيان تكاليف الجودة الفعلية لاحتساب مقدار الانحراف إن كان مفضلاً أو غير مفضل، لمعرفة الأسباب ومعالجة الانحراف غير المفضل منه بما يتلاءم والمعايير العالمية للجودة، تمت الدراسة في البيئة العراقية، وهي دراسة تطبيقية على الشركة العامة للزيوت النباتية. ومن نتائج الدراسة توضيح العلاقات المتبادلة بين عناصر تكاليف الجودة لمحاولة الحد من تكاليف الجودة.

٧-دراسة (الحديثي، ٢٠١٠): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في الأردن.

قامت الباحثة بتصميم استباننتين الأولى موجهة لمديري الإنتاج والجودة، والثانية خصصت لمديري المالية والمحاسبة، وزعت على عيني الدراسة. تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية؛ لتحقيق أهداف الدراسة وفحص فرضياتها. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أ- مستوى جودة تكاليف الوقاية في شركات الأدوية الأردنية مرتفع. ب- مستوى جودة تكاليف التقييم متوسط. ج- مستوى تكاليف الفشل الداخلي مرتفع. د- مستوى تكاليف الفشل الخارجي مرتفع. مستوى أداء شركات الأدوية الأردنية المالي من حيث العائد على الاستثمار والعائد على حق الملكية ومجمل الربح في السنوات (٢٠٠٦، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨) مرتفع،

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠

بينما كان متوسط من حيث هامش الربح من العمليات. ووجود دور لتكاليف جودة التصنيع، تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي.

٨-دراسة (Yang, 2008) التي تطرقت إلى الحاجة لتعديل التصنيف التقليدي لفئات تكاليف الجودة والمتمثلة بتكاليف المنع والتقييم والفشل والتكاليف الخفية، وذلك من خلال تعريف وإضافة فئتين أو صنفين جديدين لهذه التكاليف، هما: التكاليف الناتجة الإضافية والتكاليف الخفية المقدرة. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد أجريت الدراسة في الصين، ووضحت الدراسة كذلك احتساب عدة أنواع من التكلفة الإجمالية باستخدام صيغ مختلفة لحساب مصفوفة تكاليف الجودة، بما في ذلك تحديد مسؤولية الأقسام ذات العلاقة عن هذه التكاليف.

٩-دراسة (Omurgonulsen, 2009) التي هدفت إلى قياس تكاليف الجودة في شركات الصناعات الغذائية التركية، حيث تم تحليل العلاقة بين كلف المطابقة وكلف عدم المطابقة في عينة من هذه الشركات. وأسفرت نتائج الدراسة عن أن زيادة كلف المطابقة بنسبة ١٪ يؤدي إلى تخفيض كلف عدم المطابقة بنسبة ٠.٨٣٪ أي وجود علاقة تبادلية بين الاثنين، وأن العلاقة العكسية بين هذين النوعين من الكلف يمكن نسبتها إلى تكاليف الفشل الخارجي.

١٠-دراسة (Kendirli & Tuna, 2009) التي استعرضت مفهوم تكاليف الجودة والطرق المختلفة لقياسها ونقاط الضعف في هذه الطرق، وقد تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذا المجال للتغلب على نقاط الضعف المذكورة أو للتخفيف منها قدر المستطاع. كما كشفت الدراسة عن أهمية معلومات تكاليف الجودة في عملية صنع القرارات ذات العلاقة بالجودة. وقد أجريت الدراسة في الصين، واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي.

١١-دراسة (Jafar, Mohammad, Fariba & Mehrdad, 2010) التي تناولت أثر نظام تكاليف الجودة في مساعدة المنظمة على تحديد تكاليف التصميم والمنع، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي، وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة من خلال التطبيق على إحدى الشركات الصناعية في إيران. وأظهرت نتيجة الدراسة إن التنفيذ الأمثل للجودة الشاملة يتأثر بشكل إيجابي بمستوى تحديد نظام تكاليف الجودة في المنظمة.

١٢-دراسة (استيتية، ٢٠٠٥): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين عناصر إدارة الجودة الشاملة وتكاليف الجودة لمصانع الأدوية، وتوزيع التكاليف لهذه المصانع، ومعرفة متوسط تكلفة الجودة لشركات الأدوية الأردنية كنسبة من المبيعات لها، وذلك لمعرفة مدى فاعلية

دور تكاليف الجودة في...

مختلف نشاطات الجودة في هذه الشركات، والعمل على خفض قيمة هذه التكاليف وذلك لتحسين مركزها التنافسي، وزيادة ربحيتها، بالإضافة على التوزيع الحالي لتكاليف الجودة، واقتراح التوزيع المفضل لتكاليف الجودة. اعتمدت الدراسة على أسلوب المسح الشامل لجميع أفراد مجتمع الدراسة في قطاع الصناعة الدوائية، وتم توزيع ١٦ استبانة على دوائر الجودة فيها، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها: وجود علاقة ذات دلالة بين التزام مصانع الأدوية في الأردن بعناصر إدارة الجودة الشاملة والتكاليف المتعلقة بالجودة.

١٣-دراسة (الجلبي، ٢٠١٠): هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم الجودة الشاملة وبيان أهميتها على التكلفة والإنتاجية والربحية، والمقومات والمبادئ المعتمدة في نظام تكاليف الجودة، وتوضيح مكونات وعناصر تكاليف الجودة، والأسس المحاسبية في قياس تكاليف الجودة، وأثر مفهوم الجودة ونظامها على أساس قياس الدخل والعائد الربحي والمحاسبي. أجريت الدراسة على شركات صناعية في إنجلترا، واستخدمت المنهج الاستنباطي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن أحد المبررات المهمة التي تدفع لتبني الجودة في الشركات هو العلاقة الأساسية بين الجودة والإنتاجية والربحية ويمكن تلخيصها في ٣ عبارات هي ١- المستوى العالي من الجودة يعني انخفاض معدل الوحدات المعيبة، ٢- انخفاض معدل الوحدات المعيبة يعني نقصان في ضياع الموارد والعمالة ووقت العمل، ٣- نقصان المدخلات الضائعة يعني تعظيم للمخرجات الناتجة عن نفس المدخلات، وهذا ينتج عنه انخفاض في تكلفة وحدة المنتج. تمثل تكاليف الجودة نسبة عالية من إجمالي التكاليف تصل إلى ٣٠٪ من إجمالي التكاليف الصناعية، وتتراوح بين ١٠ - ٢٠٪ من إجمالي قيمة المبيعات.

١٤- دراسة (أحمد، ٢٠٠٧): هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين نظام التكاليف والجودة، وكذلك العلاقة بين تطبيق تكاليف الجودة وتقليل التكلفة. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، وأجريت الدراسة في السودان. أهم نتائج الدراسة:

١- التركيز على تكاليف الجودة يعد هاماً جداً لمنظمات الأعمال خصوصاً في مستجدات المنافسة عبر الحدود.

٢- برامج تحسين الجودة يمكن أن تؤدي إلى تحقيق وفورات هامة وإيرادات مرتفعة لمنظمة الأعمال المتبعة لتلك البرامج.

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠

١٥-دراسة (جاسم، ٢٠٠٨): هدفت الدراسة إلى تخفيض تكاليف المنتجات من السلع والخدمات، زيادة جودة المنتجات من السلع والخدمات، استعمال أساليب حديثة (تكاليف الجودة طريقة Taguchi). تمكن المنظمة من تحسين جودة منتجاتها والتخفيض من تكاليفها في الوقت نفسه، كسب رضا الزبائن بالحصول على منتج جيد بسعر معقول. وكانت مشكلة الدراسة كما يلي: "إن تحقيق رضا الزبائن بالحصول على منتجات عالية الجودة قليلة التكلفة، هي المشكلة التي تحاول الدراسة إيجاد الحل الأمثل لها". الدراسة كانت نظرية، واستخدمت الأسلوب الاستنباطي، وتم الاعتماد على مجموعة من الوسائل في تجميع البيانات، مثل: المصادر العلمية المتمثلة بالكتب والدوريات والبحوث العربية والأجنبية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أ- تعد دراسة تكاليف الجودة أداة من الأدوات التي تساهم في التحسين المستمر لجودة المنتجات، حيث إنها تساهم في تشخيص أوجه الإخفاق والعيوب والكيفية التي يمكن من خلالها تقليل العيوب. ب- إن التركيز على وجهة النظر الحديثة لتكاليف الجودة (مستوى صفري العيوب، أي أن يكون مستوى جودة المنتجات ١٠٠٪، وهذا يحدث عندما تركز المنظمة جهودها على تكاليف الوقاية والمنع حتى يمكن تندية الفشل، ويؤدي بالتالي إلى تخفيض التكاليف الكلية للجودة)، حيث يساهم في زيادة جودة المنتجات وتخفيض تكاليفها في الوقت نفسه. ج- تركز فلسفة Taguchi على بناء الجودة في المراحل الأولى من التصميم، وذلك بهدف إنتاج منتجات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة. د- تركز طريقة Taguchi على رضا الزبائن، فكلما كان المنتج مطابقاً تماماً لرغبات الزبائن قلت التكلفة والخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع، والعكس صحيح، حيث إن الانحراف عن الهدف بسبب عدم رضا الزبون عن منتجات الشركة، مما يتسبب في زيادة تكاليف الجودة الرديئة أو عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي). ه- تعد دالة خسارة الجودة $L(x)$ المقياس الذي يقيس درجة الانحراف عن القيمة المستهدفة.

١٦-دراسة (سالم، ٢٠١٣): هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم الجودة وأنظمتها وكيفية قياس تكاليفها على الشركة العامة لصناعة الإسمنت العراقية، منهج الدراسة المتبع هو الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ارتفاع تكاليف الفشل الداخلي للعمليات الإنتاجية متمثلاً بالصيانة المفاجئة والتوقفات الفجائية، وأنظمة الجودة معهودة إلى مجموعة من الأقسام والأنشطة ولا توجد جهة مسؤولة عنها.

دور تكاليف الجودة في...

الطريقة والإجراءات:

منهج الدراسة: استخدم المنهج الوصفي التحليلي لمناسبته لطبيعة هذه الدراسة.
مجتمع الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة.
عينة الدراسة: تألفت عينة الدراسة من (٢٠) شركة من الشركات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة (عينة قصدية).

أداة الدراسة: تكونت أداة الدراسة من (٣٦) فقرة موزعة على (٤) أبعاد لتكاليف الجودة، ومنها (تكاليف الوقاية ٥ فقرات، وتكاليف التقييم ٤ فقرات، وتكاليف الفشل الداخلي ٦ فقرات، وتكاليف الفشل الخارجي ٦ فقرات)، كما توزعت على أبعاد الميزة التنافسية، ومنها: (مزاي التكلفة ٨ فقرات، مزاي الجودة ٧ فقرات). وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي حيث تدرج موافق بشدة (٥) درجات، وموافق (٤) درجات، ومحايد (٣) درجات، ومعارض (٢) درجة، ومعارض بشدة درجة واحدة. قام الباحثان بعرض الأداة على مجموعه من الأساتذة الجامعيين ذوي الخبرة Validity صدق الأداة والاختصاص في الجامعات الفلسطينية؛ لإبداء رأيهم في مضمون فقرات المقياس وفاعليته نحو الفئة المستهدفة وتم تعديل بعض الفقرات وإعادة صياغتها بما يتناسب وواقع مجتمعنا الفلسطيني.

ثبات الأداة: بعد تطبيق أداة الدراسة على العينة ، تم حساب معامل الثبات للأداة عن طريق استخدام معادلة (كرونباخ ألفا) للاتساق الداخلي ، حيث بلغت قيمة معامل الثبات للأداة، ولكل من تكاليف الجودة ٠.٧٨ ، والميزة التنافسية ٠.٨٠ وهي قيم مقبولة إحصائياً ٠.٨٦ .

نتائج الدراسة ومناقشتها:

السؤال الأول: ما دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة؟

ولتفسير النتائج اعتمدت المتوسطات الحسابية الآتية المعتمدة إحصائياً والخاصة بالإجابة عن الفقرات: (٨٠٪ فأكثر درجة أثر كبيرة جداً) (٧٠٪ - ٧٩.٩٩٪ درجة أثر كبيرة) (٦٠٪ - ٦٩.٩٩٪ درجة أثر متوسطة) (من ٥٠٪ - ٥٩.٩٩٪ درجة أثر قليلة) (أقل من ٥٠٪ الدرجة قليلة جداً).

الجدول (١)

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠
 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لدور تكاليف الجودة في تحقيق
 الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله موزعة حسب الأبعاد والدرجة الكلية
 للاداء

الميزة التنافسية				الأبعاد	تكاليف الجودة				الأبعاد
المستوى	النسبة %	المتوسط	الانحراف		المستوى	النسبة %	المتوسط	الانحراف	
كبير	78%	3.90	0.56	مزايا التكلفة	كبير جداً	81%	4.03	0.47	تكاليف الوقاية
كبير جداً	81%	4.03	0.49	مزايا الجودة	كبير	78%	3.92	0.65	تكاليف التقييم
كبير	79%	3.95	0.48	الدرجة الكلية	كبير	74%	3.69	0.50	تكاليف الفشل الداخلي
					كبير جداً	80%	3.98	0.53	تكاليف الفشل الخارجي
					كبير	78%	3.89	0.40	الدرجة الكلية

يتضح من خلال الجدول (1) أن دور تكاليف الجودة والأبعاد الأربعة (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) كان كبيراً بمعنى أن دور تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله كان كبيراً، ويلاحظ من خلال الجدول أن أعلى الأبعاد متوسط كان من نصيب تكاليف الوقاية وكان أثره كبيراً جداً، أما أقل فكان من نصيب تكاليف الفشل الداخلي وبأثر كبير.

كما أن تحقيق المزايا التنافسية للدرجة الكلية كان كبيراً، وكانت مزايا الجودة هي الأكثر مستوى بحيث كانت كبيرة جداً ومزايا التكلفة هي الأقل بمستوى كبير.

دور تكاليف الجودة في...

السؤال الثاني: هل يوجد أثر دال إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \geq 0.05$)، لتكاليف الجودة في أبعاد المزايا التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة؟ وللإجابة عن السؤال الثاني كان لا بد من اختبار الفرضية التالية:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر دال إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \geq 0.05$)، لتكاليف الجودة في أبعاد المزايا التنافسية في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله والبيرة.

لعرض نتائج اختبار علاقات التأثير ومناقشتها بين متغيرات محاسبة تكاليف الجودة وأبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث، في إطار ما نصت عليه الفرضية الرئيسية، وقد وظف الباحث في الحقيبة الإحصائية الجاهزة (SPSS ver. 23)؛ للتحقق من معنوية الانحدار البسيط والمتعدد (Simple & Multiple Regression) بين متغيرات محاسبة تكاليف الجودة وأبعاد الميزة التنافسية بدلالة اختباري (T&F)، إذ سيتم التحقق من قيمها المحسوبة والجدولية عبر المقارنة

Hypotheses	Regression Path	Regression Coefficient	T Value	Sig	R ²	F
تكاليف الوقاية والمزايا التنافسية	PVC → CA	٦٨٦0.	١٠٥.٤	1**0.0	٤٨0.	17.238
	PVC → QA	٥٣٤0.	٧٥٣.٢	*.١٣0.		
تكاليف التقييم والمزايا التنافسية	APC → CA	٠.٦٠٩	٣.٣٤٩	0.003**	0.349	10.208
	APC → QA	٠.٤٣٣	٢.٠٩٣	0.05*		
تكاليف الفشل الداخلي والمزايا التنافسية	IFC → CA	٠.٤٦٤	٣.٣٢٩	٠.٠٣*	0.22	5.359
	IFC → QA	٠.٣٨	١.٧٩٣	0.089		
تكاليف الفشل الخارجي والمزايا التنافسية	EFC → CA	٠.٥٩٦	٣.٢٣٤	0.004**	0.47	16.862
	EFC → QA	٠.٦٧٨	٤.٠٢٤	0.001**		
تكاليف الجودة والمزايا التنافسية	COQA → CA	٠.٧٧٢	٥.٢٩٨	0.000**	0.646	34.646
	COQA → QA	٠.٦٧٧	٤.٠٠٧	0.001**		

بالبرنامج الإحصائي مباشرة. وسترد نتائج الاختبار على وفق تسلسل فرضيات التأثير المعتمدة في البحث، وكما يأتي:

الجدول (٢) نتائج تحليل الانحدار البسيط والمتعدد بين تكاليف الجودة في أبعاد المزايا التنافسية

في المنظمات الصناعية قيد البحث.

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠

حيث يتبين من خلال نتائج تحليل التباين ومؤشرات تحليل الانحدار على مستوى عينة البحث رفض الفرضية الصفرية بدلالة قيمة (F) التي فاقت قيمتها المحسوبة قيمتها الجدولية، وتعني تلك المؤشرات أنّ نموذج الانحدار كان قادراً على وصف الأثر بين تكاليف الجودة بأبعادها مجتمعة (COQA) وأبعاد الميزة التنافسية بأبعادها مجتمعة (CAA) في المنظمات الصناعية قيد البحث، وبحدود ثقة (٠.٩٥) حيث بلغت قيمة معامل الانحدار البسيط لها (0.804). وبمستوى تحليل كلي، فإنّ متغيرات تكاليف الجودة مجتمعة قد فسرت معنوياً ما نسبته (0.646) من التباين المتوقع في أبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث، حيث تحقق النتائج السابقة مضمون فرضية البديلة HI، والتي نصّت على وجود تأثير بين تكاليف الجودة مجتمعة وأبعاد الميزة التنافسية مجتمعة في المنظمات الصناعية قيد البحث.

وللمزيد من الإيضاح والتفصيل حول دلالة أبعاد الجودة والميزة التنافسية، كان لا بد من توضيح ما يلي بالاعتماد على الجدول (٢) السابق، فقد أكدت نتائج تحليل التباين ومؤشرات تحليل الانحدار على مستوى عينة البحث أنّ نموذج الانحدار كان قادراً على وصف الأثر بين تكاليف الوقاية (PVC) وأبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث، وبحدود ثقة (٠.٩٥) وتحديدًا أثر الانحدار بين تكاليف الوقاية ومزايا التكلفة (CA)، بمعامل انحدار بسيط بلغت قيمته (٠.٦٨٦)، كما تحقق تكاليف الوقاية مسارات انحدار معنوية على مزايا الجودة (QA) بمعامل انحدار بسيط بلغت قيمته (٠.٥٤٣). وبمستوى تحليل كلي، فإنّ متغير تكاليف الوقاية قد فسر معنوياً ما نسبته (٠.٤٨) من التباين المتوقع في أبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث.

وأظهرت نتائج تحليل التباين ومؤشرات تحليل الانحدار على مستوى عينة البحث أنّ نموذج الانحدار كان قادراً على وصف الأثر بين تكاليف التقييم (APC) وأبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث، وبحدود ثقة (٠.٩٥)، وتحديدًا أثر الانحدار بين تكاليف التقييم ومزايا التكلفة (CA) بمعامل انحدار بسيط بلغت قيمته (0.609)، كما تحقق تكاليف التقييم مسارات انحدار معنوية على مزايا الجودة (QA) بمعامل انحدار بسيط بلغت قيمته (٠.٤٣٣). وبمستوى تحليل كلي، فإنّ متغير تكاليف التقييم قد فسر معنوياً ما نسبته (٠.٣٤٩) من التباين المتوقع في أبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث.

دور تكاليف الجودة في...

وبينت نتائج تحليل التباين ومؤشرات تحليل الانحدار على مستوى عينة البحث أن نموذج الانحدار كان قادراً على وصف الأثر بين الفشل الداخلي (IFC) وأبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث، وبحدود ثقة (0.95)، وتحديداً أثر الانحدار بين تكاليف التقييم ومزايا التكلفة (CA) بمعامل انحدار بسيط بلغت قيمته (0.464)، في المقابل لم تحقق تكاليف الفشل الداخلي مسارات انحدار معنوية على مزايا الجودة (QA). وبمستوى تحليل كلي، فإن متغير تكاليف التقييم قد فسر معنوياً ما نسبته (0.22) من التباين المتوقع في أبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث.

كما أكدت نتائج تحليل التباين ومؤشرات تحليل الانحدار على مستوى عينة البحث أن نموذج الانحدار كان قادراً على وصف الأثر بين تكاليف الفشل الخارجي (EFC)، وأبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث، وبحدود ثقة (0.95)، وتحديداً أثر الانحدار بين تكاليف الفشل الخارجي ومزايا التكلفة (CA) بمعامل انحدار بسيط بلغت قيمته (0.596)، كما تحقق تكاليف الفشل الخارجي مسارات انحدار معنوية على مزايا الجودة (QA) بمعامل انحدار بسيط بلغت قيمته (0.678). وبمستوى تحليل كلي، فإن متغير تكاليف الفشل الخارجي قد فسر معنوياً ما نسبته (0.47) من التباين المتوقع في أبعاد الميزة التنافسية في المنظمات الصناعية قيد البحث.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

من خلال فحص الفرضيات ونتائجها والدراسات ذات الصلة توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:
١- تفتقد المنظمات الصناعية إلى تصنيف معتمد لتكاليف الجودة، بل إن البعض منها يهمل 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.

٢- يفتقر الكثير من المنظمات الصناعية إلى نظام معلومات محاسبي أو حتى نظام تقارير محاسبية يتعقب تكاليف إعادة التصنيع، خلال أو بعد انتهاء عمليات الإنتاج، وكذلك بالنسبة لتكاليف الإنتاج التالف أو غير المطابق للمواصفات والعيوب التي يتم تحميلها لتكاليف الإنتاج تحت

- د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠
- التشغيل، برغم أن نسب تلك التكاليف إلى التكاليف الإجمالية تشكل أهم مؤشرات تكاليف الجودة الشاملة في تلك المنظمات الصناعية.
- ٣- هناك اهتمام كبير من قبل الشركات الصناعية بقياس تكاليف المنتجات المعيبة لتقليل التكاليف التي تتسبب في الخسائر لتلك الشركات.
- ٤- التركيز على قياس الفشل الداخلي يلفت نظر الإدارة إلى الاهتمام ببرامج الجودة التي تعتمد إنتاج صفر عيوب.
- ٥- تكاليف الوقاية والتقييم، كلما كانت ناجعة ومنخفضة، كلما ساهمت بتحقيق الميزة التنافسية للمنظمات الصناعية.
- ٦- تكاليف الفشل الخارجي يتضمن تكاليف الجودة الخفية، وكذلك في ضياع الميزة التنافسية الموجودة أصلاً بعد إحجام الزبائن عن التعامل مع منتجات منظمة الأعمال.
- ٧- أن دور تكاليف الجودة والأبعاد الأربعة: (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) كان كبيراً، بمعنى أن دور تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية في محافظة رام الله كان كبيراً.
- ٨- أحد أنواع وأبعاد الميزة التنافسية، ميزة التكلفة الأقل مع الحفاظ على الجودة، وبذلك يساهم الاهتمام بتكاليف الجودة بتحقيق الميزة التنافسية.
- ٩- إن تخفيض التكاليف ومنها تكاليف الجودة تعد من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها منظمات الأعمال، وأكثرها فعالية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة، وتحتاج عملية تخفيض التكاليف إلى إطار متكامل لإدارة التكلفة.

التوصيات:

- ١- على منظمات الأعمال إسناد مهام جديدة للمحاسبة بهدف متابعة أكبر لتطور تكاليف الجودة وتصنيفها وتحديدتها بدقة وتحقيق ربحية أفضل.
- ٢- ضرورة تبني عملية تدنية التكاليف وإشراك مختلف العاملين بالمنظمة، وحثهم وإشعارهم بضرورة ذلك؛ لتخفيض أسعار المنتجات بقصد رفع الحصة السوقية بصورة أوسع.

دور تكاليف الجودة في...

٣- تحديد واقتراح الحلول المناسبة لمشكلة الجودة الأساسية المتمثلة في تحديد المستوى الأمثل للتكاليف اللازمة لتحقيق مستوى الجودة المناسبة، وهو ما يمكن اعتباره بمثابة المعادلة أو المقياس الحقيقي لجهود إدارة ومراقبة الجودة.

٤- دور تكاليف الجودة في تحقيق ميزة التكلفة الأقل، وتعد عملية خفض التكاليف من أحد المقومات الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية للمنتج واستمرار تزايد هذه الميزة حيث إن تخفيض التكاليف ينجم عنه خفض الأسعار إلى المدى الذي يتعدى قدرة المنافسين، وهذه التكلفة الأقل تمكن المنظمات من الاستمرار في تحقيق الأرباح أثناء فترة المنافسة الشديدة، كما تحقق المنظمة التي تتبنى هذا الخيار العديد من المزايا المتمثلة في الحصول على حصة سوقية كبيرة.

المراجع العربية:

- أبو حشيش، خليل، (٢٠١٢)، "محاسبة التكاليف، تخطيط ورقابة"، دار وائل للنشر، الأردن.
- أحمد، إيهاب، (٢٠٠٧)، "قياس تكاليف جودة الإنتاج وأثره على تقويم أداء القطاع الصناعي في السودان"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- استيتية، ديمة، (٢٠٠٥)، "تكاليف الجودة الشاملة وإدارة الجودة الشاملة: دراسة تحليلية عن شركات الأدوية في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن.
- البتانوني، علاء محمد، (٢٠٠٩)، "دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة وحجم المنشأة في بيئة الأعمال الصناعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مجلد رقم (٤٦)، العدد (٢)، الإسكندرية.
- الحديثي، سرى، (٢٠٠٩)، "دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"، رسالة ماجستير غير المنشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.
- الحري، عوض، (٢٠٠٥)، "تكاليف الجودة وطرق قياسها"، <http://www.qualityconf.com>.
- الحلبي، أنور، (٢٠١٠) "دراسة للنظام المحاسبي للنظام المحاسبي لتكاليف الجودة وتأثيرها على الدخل والعائد الربحي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي.
- الرجوب، عماد، (٢٠٠٨)، "المنشآت الصناعية البلاستيكية العاملة في محافظتي الخليل وبيت لحم: دراسة حالة تطبيقية"، جامعة الخليل، فلسطين.

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠

العزاوي، سحر أحمد كرجي موسى، (2006)، "أثر التدريب في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تحليلية لآراء عينة من مديري المستشفيات الحكومية في بغداد"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، غير منشورة.

اللامي، غسان قاسم، (٢٠٠٨)، تقنيات ونظم معاصرة في إدارة العمليات، ط ١، دار الثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

جاسم، رعد هاشم، (٢٠٠٨)، "علاقة تكاليف الجودة بطريقة تاجوشي وأثرهما في تخفيض التكاليف"، مجلة الإدارة والاقتصاد. العدد: ٦٨.

الموسوي، عباس، والغربان، فاطمة صالح، (٢٠١٠)، "التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس النشاط، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد: ٨٠.

حجاج، أحمد حامد، (١٩٩٦)، "محاسبة التكاليف: مدخل إداري"، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض.

حمودة، خالد، (2014)، "واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

حمودي، جنان علي، والنعمي، حزام فالح، (٢٠٠٧)، "دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة: بحث تطبيقي في الشركة العامة للزيوت النباتية"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 2، ص ص ١٧١ - ١٨٧.

خلف، مديحة (2011) تطبيق مبادئ الجودة في المنظمات لتحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعة الكهربائية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، العراق.

زايد، عادل، (٢٠٠٣)، "الأداء التنظيمي المتميز: الطريق إلى منظمة المستقبل"، دراسات المنظمة العربية للتنمية، القاهرة، ص: ٥٢.

سالم، مصطفى (٢٠١٣) قياس تكاليف الجودة، مؤتمر استخدام المنطق العلمي والتاريخي في دفع الحركة الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

ستيفين، كوهين، وبراند، رونالد، (١٩٩٧)، "إدارة الجودة الكلية في الحكومة دليل علمي لواقع حقيقي"، ترجمة هيجان، عبد الرحمن، معهد الإدارة العامة، الرياض.

دور تكاليف الجودة في...

غدير، إنعام، (٢٠١٢)، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بمنظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الكوفة، العراق.

فرح، محمد (٢٠١٦)، قياس تكاليف الجودة الشاملة وأثرها في دعم الميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

كحيل، إسماعيل، (٢٠١٦)، إدارة الجودة الشاملة وعلاقتها بالميزة التنافسية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا وجامعة الأقصى (البرنامج المشترك) فلسطين ومصر.

المراجع الأجنبية:

Aaker , David A.,(2001), " Strategic Market Management " 6th, Ed., John Wiley & Sons , Inc..

Bisgaard, Soren,(2007), “ Quality Management & Juran’s Legacy”, Quality and Reliability Engineering International, Vol: 677, Number 23 : 665.

Drury, Colin, (2003), “Cost and Management Accounting: an introduction”, .fifth edition business press Thomson learning greatbritain .

Evans,and Collier,Operation,(2007) Management an Integrated Goods and services, Approach,Thomson,South,western,U.S.Ainternational, studentedition,www.swlearning.com.-

Garrison, Ray H, Noreen, Eric W, Brewer, Peter C, (2010), Managerial Accounting, Thirteen edition, McGraw-Hill Irwin.

Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V., (2012), Cost Hall, New Accounting A Managerial Emphasis, 14th Edition, Prentice Jersey..

Davis, Mark ,M .and Aquilano, Nicholas, J. & Chase, Richard ,B.(2003) "Fundamentals of Operations Management". 4th ed, Mc Graw- Hill Companies, U.S.A.,

د. مروان ابو هلال، د. ذيب ناصيف، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الرابع والعشرون، العدد الثاني، يونيو ٢٠٢٠

Lochner, R. E. & Matar, J. E., (2000), *Desining for Quality*. ASQC, Quality Press, NY, 1990, pp: 2-3.

Juran J.M.(1951), *Quality control Handbook* ,1st edition, MCGrawHill New york.

Mehta, Ajaykumar V., (2012), *Cost of Quality*, MBA project report, Halo Technologies and Training Pvt. Ltd.

Mc Waters, Cherly; Mores Dale and Zimmerman, Jerold, (2001), "Accounting analysis and interpretation", second edition, Mc Graw-Hill Companies, Inc New York.

Manufacturing Industry", (2009), *Total Quality Management*, Vol. 20, No. 5, pp. 547–562.

Porter, Michel, E.(2008) " The Five Competitive Forces that Shape .Strategy", *Harvard Business Reviews*, 27 (5).

Saloner , Garth & Shepard , Andrea & Podolny Joel., (2001) " *Strategic Management* " 1st, Ed., John Wiley & Sons , Inc.,.

Slack, Nigel. Cambers, Stuart, & Johnston, Rrobert,"(2004) *Operations Management*", Pretice Hall, 4th. Ed.,.

Stevenson, William, J. "*Production / Operations Management*"(2007).8th ed, Von Hoffmann Press.,.

Taguchi G., D.Clausing, (1990), "Robust Quality", *Harvard Business Review* (January.(www. Maaw. Info/ index).

Teli S. N., and Bhushi, U.M., and Surange, V.G., (2012), "Assessment of Cost of poor quality in Automobile Industry", *International Journal of Engineering*, Volume 2, Number 6.

Zairi, Mohamed & Baidoun, Samir, (2003), "Understanding the Essentials of total Quality Management A Best Practice Approach:Part 2", Working Paper No 03/ 05, January.

Zhao, J. "Optimal Quality Cost Model", *Applied Economics Letter.*, Vol: 7. No: 3, PP: 185 – 188.

Jafar, Azizi, Mohammad, Taleghani, Fariba, Esmailpoor, & Mehrdad, Gudarzvand Chegini,(2010), "Effect of the Quality Costing System on Implementation and Execution of Optimum Total Quality Management", *International Journal of Business and Management*, Vol. 5, No. 8, August, pp. 19-26.

Omurgonulsen, Mine,(2009) "A Research on the Measurement of Quality Costs in the Turkish Food Manufacturing Industry, *Total Quality Management*, Vol. 20, No. 5, May, pp. 547–562.

Yang, Ching-Chow, "(2008) "Improving the Definition and Quantification of Quality Costs", *Total Quality Management*, Vol. 19, No. 3, March, pp. 175–191.