

## دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية

صفاء محمود مهيبي\*\*

أ.م.د. نضال محمد رضا الخلف\*

المستخلص

التطورات الكبيرة والمتسارعة في بيئة الاعمال الحديثة جعلت رغبات الزبون بتقلب مستمر ومتسارع ، مما دفع الوحدات الاقتصادية الى النظر لتلك الرغبات على انها هدف متحرك ويجب عليها تبني الاستراتيجيات الكفوية الحديثة لتحقيق الهدف ومجاراة سرعة الاحداث في السوق ، ومن هذه الاستراتيجيات تكاليف الجودة QC. تتمثل مشكلة البحث في مدى تأثير تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف ورضا الزبون، ويهدف البحث الى عرض وتحليل واقع تكاليف الجودة مع بيان دورها في تحقيق الميزة التنافسية ، اما اهمية البحث تكمن في التوجه الحديث المبني على اسس علمية حديثة في ضرورة التركيز على قياس تكاليف الجودة واثرها في تحقيق الميزة التنافسية .

ابرز الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هو ان التركيز على برامج تحسين الجودة ينتج عنه تحقيق زيادة في اليرادات من خلال التأثير العام للجودة في تعزيز رضا الزبون وزيادة الحصة السوقية وكذلك زيادة مستوى المبيعات ينتج عنها تخفيض التكاليف من خلال وفورات الحجم .

الكلمات المفتاحية:- تكاليف الجودة ، الميزة التنافسية .

### The role of quality costs in achieving competitive advantage

#### Abstract

The large and accelerating developments in the modern business environment made the customer's desires fluctuating and accelerating, which led the economic units to view these desires as a moving goal and they must adopt modern cost strategies to achieve the goal and keep pace with the speed of events in the market, and these strategies are quality costs (QC).

The research problem is represented in the extent of the impact of quality costs on achieving the competitive advantage through reducing costs and customer satisfaction. The research aims to present and analyze the reality of quality costs while showing its role in achieving the competitive advantage. As for the importance of research lies in the modern approach based on modern scientific foundations in the need to focus on measuring quality costs and their effect on achieving competitive advantage.

The most prominent conclusions reached by the research is that focusing on quality improvement programs results in achieving an increase in revenues through the general effect of quality in enhancing customer satisfaction and increasing market share as well as increasing the level of sales resulting in lower costs through economies of scale.

Key words: - Quality costs, competitive advantage.

#### مقدمة:

في بيئة الاعمال الحديثة وما رافقها من تطور علمي وتكنولوجي في مجال التصنيع بدأت الوحدات الاقتصادية تواجه تحديات كبيرة من اجل البقاء في دائرة المنافسة ، حيث تتمثل ابرز تلك التحديات بالتغير المتسارع في حاجات واذواق الزبون .

لذلك اتجهت الوحدات الاقتصادية للبحث عن استراتيجيات كفوية تهتم بأدارة العلاقة مع الزبون لتحقيق مكاسب تتفوق بها على المنافسين ، ومن هذه الاستراتيجيات تكاليف الجودة باعتبارها سلاحاً تنافسياً قوياً يحقق مجموعة مزايا والتي من اهمها تخفيض التكاليف وزيادة رضا الزبون وتحسين كل من الانتاجية والربحية ، وعلى وفق ذلك تم

تقسيم البحث الى (اربعة) محاور فضلاً عن المقدمة ومنهجية البحث حيث تناول المحور الاول استعراض لبعض من الدراسات السابقة والاسهامة للبحث الحالي، في حين تناول المحور الثاني الاطار النظري للبحث، اما المحور الثالث فقد تناول الجانب العملي للبحث، فيما تناول المحور الرابع اهم الاستنتاجات والتوصيات.

#### اولاً:- مشكلة البحث

تتمحور مشكلة البحث الاساسية في كيفية تحقيق الميزة التنافسية من خلال تكاليف الجودة والتي يمكن طرحها من خلال التساؤلات الاتية :

1. كيف تؤثر تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف ؟
2. كيف تؤثر تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال رضا الزبون ؟

#### ثانياً:- أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

1. بيان المرتكزات المعرفية لتكاليف الجودة .
2. بيان المرتكزات المعرفية للميزة التنافسية .
3. عرض وتحليل واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية العراقية .
4. بيان اثر واقع تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية .

#### ثالثاً:- اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من خلال الاتي :

1. بيان مدى تأثير المداخل الحديثة لادارة التكلفة على الوحدات الاقتصادية في تحقيق اهدافها .
2. التوجه الحديث المبني على اسس علمية لتحديد وقياس وتحليل تكاليف الجودة .
3. ضرورة الاهتمام بالمقاييس غير المالية المتمثلة برضا الزبون والتي يمكن قياسها من خلال جودة المنتجات التي يرغب بالحصول عليها والتي تعد مؤشراً مهم في هذا الاتجاه .

#### رابعاً:- فرضية البحث

يساعد تحديد وقياس وتحليل تكاليف الجودة ادارة الوحدات الاقتصادية في توفير المعلومات اللازمة والملائمة التي تساهم في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تخفيض التكاليف وزيادة رضا الزبون.

#### المحور الاول

##### دراسات سابقة والاسهامة التي يقدمها البحث الحالي

1. دراسة ( بوعمرية وبرنو ، 2014 ) اشارت الى دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال التأكيد على اهمية تحقيق الجودة بأستخدام مجموعة من التقنيات ( الانتاج في الوقت المحدد ، اعادة الهندسة ، المقارنة المرجعية ، ادارة الجودة الشاملة ) لبناء الميزة التنافسية ، وتوصلت الدراسة الى ان الجودة ومن خلال المواصفات القياسية الايزو تساهم في تعزيز ثقة الزبون بالمنتج الذي تقدمه الوحدة الاقتصادية مما يساعد على تعزيز قدرتها التنافسية في السوق .
  2. اما دراسة (الشحمانى ، 2015) حيث اشارت الى منهج مقترح لتحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في اعمال المقاولات وبيان اثر قياس كلف الجودة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في تحسين الاداء وتوصلت الى اعتبار الجودة من اهم الادوات الاستراتيجية لدعم الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية ، حيث ان القياس والافصاح عن تكاليف الجودة ضروري للرقابة وتحسين الجودة وتقييم الكلف الخاصة بالجودة من خلال الاهمية النسبية لكل فئة من فئات تكاليف الجودة.
  3. فيما اشارت دراسة (Maenpaa,Ari,2016) الى توضيح قياس تكاليف الجودة الرديئة في مشاريع التسليم لشركة تكنولوجيا التعدين ، واستهدفت الدراسة تطوير نموذج مناسب لقياس تكاليف الجودة الرديئة ، ومن ثم اختبار النموذج المقترح لقياس تكاليف الجودة الرديئة ، وبيان اثر هذا النموذج في جمع البيانات وتوفير المعلومات التي تساهم بشكل اكبر في تحسين برامج الجودة وتوصلت الدراسة الى دعم النموذج المقترح من خلال تضمينه جميع عناصر التكلفة الخاصة بالجودة الرديئة وقسمها الى اربعة اصناف ( اعادة العمل ، التكاليف الاضافية ، عدم الكفاءة ، التكاليف الخفية ) ، وان هناك جزء من التكاليف خفية ولم تظهر ضمن التكاليف الاجمالية ومثالها التكاليف الخاصة بفترة الضمان والتي لم يتم الافصاح عنها مع الفقرة الخاصة بها.
- وجاءت الدراسة الحالية للتعرف على امكانية تحديد وقياس والافصاح عن تكاليف الجودة في البيئة العراقية من خلال تطبيقها في الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ( مصنع المأمون ) وبيان اثر ذلك في تحقيق الميزة التنافسية .

### المحور الثاني الاطار النظري للبحث

ادى ظهور الوحدات الاقتصادية العالمية المهتمة بمجالات التصنيع والخدمات والتسويق الى ازدياد شدة المنافسة في السوق ، في حين ان قسم كبير من الوحدات الاقتصادية بدأت تلاحظ ان حصتها في السوق بدأت تتآكل وبقيائها في دائرة المنافسة مهدد بسبب انخفاض جودة منتجاتها من وجهة نظر الزبائن ، مما دفع بها لانفاق اموالاً كبيرة على نظم الانتاج المؤتمنة وعلى برامج تحسين ورقابة الجودة لاجل تعزيز الموقف التنافسي والحصول على رضا الزبائن وولائهم من خلال تلبية توقعاتهم وحاجاتهم.

#### أولاً: الجودة Quality:

ويرجع اصل كلمة الجودة (Quality) الى الكلمة اللاتينية (Qualitas) التي تعني " طبيعة الشخص او طبيعة الشيء ودرجة الصلابة , وقديما كانت تعني الدقة والاتقان من طريق تصنيعهم الاثار والمعابد التاريخية والدينية من تماثيل وقلاع وقصور لاغراض التفاخر بها او لاستخدامها لاغراض الحماية " ( العتبي : 2012 : 14 ).

وتعرف الجودة في مجال التصنيع بانها مقياس للتميز او حالة الخلو من العيوب والنواقص والانحرافات الكبيرة عن طريق الالتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لانجاز تجانس وتماثل في المنتج النهائي يلبي متطلبات ورغبات محددة للزبائن او المستخدمين (www.almaany.com).

وعرف Slack الجودة انها " درجة الانسجام ما بين توقعات الزبائن والسلع والخدمات والادراك لتلك التوقعات ، ويشير Slack الى مدخل اخر يهتم بادراك الجودة من خلال العلاقة بالسعر وتحقيق المنتج الغرض او الفائدة التي يتوقع الزبون الحصول عليها " ( سلمان : 2012 : 28 ).

وفي ظل هذا التنوع والاختلاف بين تعاريف الجودة قام Garvin بتحديد خمسة مداخل لتعريف الجودة وهي كالآتي ( حمزة : 2015 : 4 ) :

1. **مدخل التفوق:** حيث يركز هذا المدخل على ان الجودة هي عبارة عن مجموعة من المعايير الخاصة للأداء الممتاز والتي لا تقبل الجدل أو المناقشة ، ويشير هذا المدخل إلى أن الأفراد ومن خلال خبراتهم يستطيعون التمييز بين الجودة العالية والجودة المنخفضة عن طريق استخدامهم لمجموعة من المعايير .
2. **مدخل الاعتماد على المنتج :** حيث يركز هذا المدخل على ان للجودة القدرة والدقة في قياس الخصائص المطلوبة في المنتج والتي تحقق رغبات الزبائن من خلال دقة المواصفات الموضوعية .
3. **مدخل الاعتماد على المستخدم :** ويقصد بالجودة وفق هذا المدخل بأنها ملائمة المنتج للاستخدام، بمعنى قدرة أداء المنتج للاستخدام وفقاً للمواصفات التي تحقق رضا الزبائن من خلال تقديم أداء أفضل ومواصفات أكثر اشباعاً لرغباتهم.
4. **مدخل الاعتماد على التصنيع:** الجودة في هذا المدخل هي صنع منتجات خالية من النسب المعيبة من خلال مطابقتها لمواصفات التصميم المطلوبة ، ويتم قياس الجودة طبقاً للمعايير التي حددتها الوحدة الاقتصادية .
5. **مدخل الاعتماد على القيمة:** يركز هذا المدخل إلى تحقيق الجودة من خلال تحديد عناصر السعر أي مدى إدراك الزبائن لقيمة المنتج الذي يرغبون بالحصول عليه من خلال مقارنة خصائص المنتج بنظرة ذي قيمة عالية .

مما سبق يمكن تعريف الجودة بأنها مقياس للتعبير عن مدى الاهتمام برغبات الزبائن او توقعاتهم ومدى قدرة المنتج او الخدمة على اشباع وتلبية تلك الرغبات عند وقت الشراء او الاستخدام وبأسعار تنافسية .

#### ثانياً: ابعاد الجودة Dimensions of quality :

يمكن تحديد رغبات الزبائن ومتطلباتهم من خلال مجموعة السمات او الابعاد الخاصة بالجودة وهي كالآتي ( Hansen & Mowen: 2007: 669 ) ( العكيلي: 2015 : 17 ) :

1. الأداء (Performance) : ويعني مدى امكانية المنتج لاداء الوظائف والخصائص الاساسية التي يمكن ان تلبية رغبات وتوقعات الزبائن وكيفية اداء تلك الوظائف او الخصائص .
2. المتانة (Durability): مدى قدرة المنتج على تحقيق اقصى فائدة للزبون خلال العمر الانتاجي.

3. الموثوقية او الاعتمادية (Reliability) : مدى قدرة المنتج على العمل بشكل جيد خلال فترة محددة وفي ظل الظروف المناسبة .
4. الميزات او السمات (Features) : الخصائص الاضافية التي يتمتع بها المنتج فضلاً عن خصائصه الاساسية .
5. الجمالية (Aesthetics) : تفضيلات الزبون التي يمكن ان يتم تجسيدها بمجموعة خصائص مثل الشكل الخارجي واللون .
6. القابلية على الخدمة (Serviceability) : وتشير الى امكانية تصليح المنتج وتوفير الادوات الاحتياطية له خلال فترة الاستخدام وبنفس الكفاءة وبكلفة مناسبة .
7. جودة المطابقة (Quality of conformance) : امكانية تلبية المنتج للمواصفات او المعايير التي يريها او يتوقعها الزبون .
8. الملائمة للاستعمال (Fitness for use) : تمثل مدى ملائمة المنتج لتنفيذ الوظائف او الخصائص خلال فترة الاستعمال وفقاً للتصميم الذي تم بناءً على رغبات وتوقعات الزبائن .

### **ثالثاً: الجوانب الاساسية للجودة Basic aspects of quality :** تتمثل الجوانب الاساسية للجودة بالاتي:

**1. جودة التصميم :** حيث تشير الى مدى دقة خصائص المنتج او الخدمة في تلبية احتياجات وتوقعات الزبائن، وقد نجحت شركة أبل ببناء سمعة مميزة لجودة التصميم وذلك من خلال تطوير العديد من المنتجات المبتكرة مثل iPod, iPhone (Horngren: 2018:749).

ويشير Blocher الى ان جودة التصميم تعني مدى تصميم المنتج او الخدمة بالشكل الذي يتسق مع توقعات الزبائن من حيث الخصائص، والمواصفات، والوظائف الاخرى للمنتج او الخدمة، حيث ان الانتاج الذي لا يلبي تلك التوقعات يؤدي تحمل تكاليف فشل ناتجة عن عملية التصميم والتي تعتبر جزء من تكاليف الجودة الاجمالية (Blocher:2010:750).

**2. جودة المطابقة :** حيث تشير الى مدى نجاح او ترابط اداء المنتج او الخدمة مع التصميم الموضوع في مرحلة سابقة، وكذلك شركة أبل ايضاً لديها جودة مطابقة ممتازة حيث ان منتجاتها نادراً ما تفشل في تلبية توقعات الزبائن، مثال لذلك iPhone 5 فإن المشاكل المتعلقة في تطبيق الخريطة كانت مثلاً على عدم التنسيق بين جودة التصميم الجيد ونجاح التطبيق لذلك التصميم، لذلك فشلت جودة المطابقة لانها كانت ضعيفة في توظيف المواصفات المخططة في مرحلة التصميم للخرائط، وبالتالي لم تلبي مواصفات تلك الخرائط في هذا المنتج رغبات وتوقعات الزبائن، وتعني جودة المطابقة : هي مدى تطابق المنتج المصنوع للمواصفات الخاصة بتصميم المنتج من قبل الشركة المصنعة له (Horngren: 2018:749).

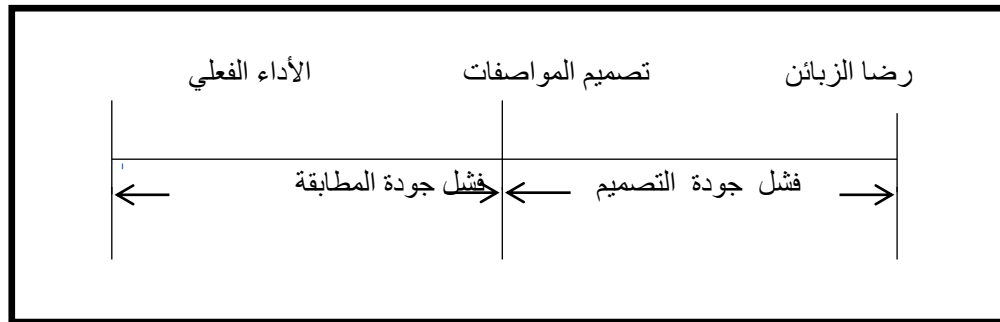
**3. جودة الاداء :** حيث يشير Blocher بأن جودة الاداء هي الفرق بين تصميم مواصفات المنتج او الخدمة والاداء الفعلي له (Blocher:2010:750).

مما سبق يمكن القول بأن (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 حتى يمكن تغطية التوقعات المستقبلية للزبائن، وهذا يمنح الوحدة الاقتصادية ولاء الزبائن لها .

و الشكل رقم (1) يوضح العلاقة التكاملية بين تصميم المواصفات ورضا الزبائن والاداء الفعلي وتأثير تصميم المواصفات على كل من رضا الزبائن والاداء الفعلي، وكذلك نلاحظ ان فشل تصميم المواصفات ينعكس سلباً على رضا الزبائن، وايضاً من الطرف الاخر فشل تصميم المواصفات ينتج عنه فشل جودة المطابقة مع الاداء الفعلي .

الشكل رقم (1)

العلاقة بين تصميم المواصفات والاداء الفعلي ورضا الزبائن



**Source:** Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V., " Cost Accounting ,p 750.8A Managerial Emphasis",16<sup>th</sup> Ed ,201  
**رابعاً : تكاليف الجودة Quality cost :**

ان مفهوم تكاليف الجودة تطور حتى اصبح يشكل جانباً مهماً واحد المؤشرات الرئيسة في التأثير على تكاليف الانتاج وانعكاس أثر ذلك على مستويات الربحية وقدرة الوحدات الاقتصادية في مواجهة الظروف الطارئة ، وارتبط مفهوم الجودة بتكاليفها منذ ان مثلت الجودة الرديئة اسخداماً غير أمثل للموارد والطاقات فضلاً عن اليد العاملة والوقت ، وترتب عليها تكاليف مرتفعة انعكست بآثار كبيرة على الارتفاع في تكاليف الانتاج والتكاليف الكلية للوحدة الاقتصادية ( عبد السيد : 2009 : 49 ) .  
وقد أثبتت التجارب ان التكاليف التي تنفق على الجودة في مراحل مبكرة لاجل المنــــــع ( تكاليف الوقاية ) هي اقل بكثير من تلك التكاليف التي تحدث لاجل الكشف والاصلاح بعد حصول الفشل ( تكاليف الفشل ) ( Jones&other:2012:269).

وقد عرفت تكاليف الجودة بانها التكاليف التي تحدث بسبب منع منتج رديء الجودة او نتيجة منتج مكتمل سيء الجودة ، وبصورة اكثر تحديداً فان تكاليف الجودة هي التي تنشأ نتيجة (1) الاستثمار في منع انتاج منتج غير مطابق للمواصفات (2) تقييم المنتج او الخدمة التي تلبي متطلبات الزبون ( 3 ) عدم تلبية طلبات الزبائن ( Anta & Cuc:2008 : 3).

وعرف Horngren تكاليف الجودة بانها تلك التكاليف التي تحدث لمنع انتاج منتج منخفض الجودة او التكاليف التي تحدث كنتيجة للمنتج منخفض الجودة ( Horngren& other : 2018 : 750 ) .

كما عرفت في قاموس APICS بأنها التكاليف الإجمالية المرتبطة بأنشطة الوقاية وتحسين الجودة في جميع اقسام الوحدة الاقتصادية قبل وأثناء وبعد إنتاج المنتجات ( 2 ) Crandall & Julien : 2009).

مما سبق يمكن تعريف تكاليف الجودة بأنها التكاليف التي تحدث من اجل تقديم منتجات وخدمات تلبي رغبات وتوقعات الزبائن ( تكاليف المنع والتقييم ) ، والتكاليف التي تحدث بسبب سوء الجودة في المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن ( تكاليف الفشل ).

#### **خامساً : تصنيف تكاليف الجودة Classification of quality costs :**

تقسم تكاليف الجودة الظاهرية الى اربع فئات رئيسية وهي كالآتي ( Blocher : 2010:760 ) :

1. **تكاليف المنع (الوقاية):** وهي التكاليف التي تحدث نتيجة القيام بأنشطة منع انتاج منتجات او تقديم خدمات منخفضة الجودة وتشمل تكاليف المنع الآتي :

• **تكاليف التدريب على الجودة :** وهي تشمل التكاليف التي تحدث عند تنفيذ برامج تدريب الموظفين سواء كانت داخلية او خارجية لضمان القيام بعمليات التصنيع بشكل سليم وتقديم منتجات وخدمات عالية الجودة ، ومن

الامثلة على هذه التكاليف ( الرواتب والاجور اثناء وقت التدريب ، وتكاليف التدريس، ومصروفات الموظفين الكتابية، والتجهيزات المتنوعة ، ومصروفات اعداد الكتيبات والادلة التعليمية).

• **تكاليف صيانة المعدات:** وتشمل تكاليف ( التثبيت ، الضبط ، الصيانة ، التهيئة ، وفحص معدات الإنتاج ).

• **تكاليف تأمين المورد (المجهز):** وتشمل التكاليف التي تحدث نتيجة لتأمين توريد المواد الخام والمواد الاولية اللازمة للإنتاج وكذلك الخدمات المقدمة من الموردين والمتعهدين هي مستوفية لمعايير الجودة المطلوبة ، ومن الامثلة على هذه التكاليف ( تكاليف الاختيار، تكاليف التقييم ، تكاليف تدريب الموردين على الامتثال لمتطلبات الجودة ).

• **تكاليف نظم المعلومات:** وتشمل التكاليف المتعلقة لتطوير متطلبات البيانات وقياسها، التدقيق ، اعداد التقارير والإبلاغ عن البيانات المتعلقة بالجودة.

• **إعادة تصميم المنتج وتحسين المعالجة:** وتشمل التكاليف التي تحدث نتيجة تصميم وتقييم وتحسين المنتجات وعمليات التشغيل وذلك من اجل تسهيل عمليات التصنيع والقضاء او الحد من مشاكل الجودة .

• **دوائر الجودة:** وتشمل التكاليف التي تحدث نتيجة لإنشاء وتشغيل دوائر مراقبة الجودة ، تحديد مشاكل الجودة ، تقديم حلول ومعالجات لتحسين نوعية المنتجات وخدمات.

2. **تكاليف التقييم (الكشف):** وهي التكاليف التي تحدث نتيجة تحديد وتحليل وقياس البيانات وتحديد مدى مطابقة المخرجات للمواصفات ، وتحدث هذه التكاليف أثناء الإنتاج وقبل التسليم للزبائن، من خلال الرصد والتحليل والقياس لعمليات التصنيع وتفتيش المنتجات والخدمات قبل التسليم ، وتحدد الوحدات الاقتصادية الإنتاج المعيب والتأكد من ان جميع الوحدات تلي او تتجاوز توقعات الزبائن ، وتشمل تكاليف التقييم :

• **تكاليف الفحص والتفتيش:** التكاليف الناشئة عن فحص ( المواد الواردة ، الإنتاج تحت التشغيل ، والسلع تامة الصنع ، التكاليف الناشئة عن فحص الآلات ، وتشمل ايضاً التكاليف المرتبطة بالاختبار الميداني للمنتجات في موقع الزبون ) .

• **اختبار المعدات والأدوات:** التكاليف الناشئة نتيجة الحصول على الخدمات او البرمجيات او الآلات الخاصة بتشغيل او صيانة معدات وادوات اختبار المنتجات والخدمات .

3. **تكاليف الفشل الداخلي:** تحدث تكاليف الفشل الداخلي نتيجة لوجود عمليات منخفضة الجودة أو منتجات رديئة وقبل التسليم الى الزبون ، وتشمل هذه التكاليف ما يلي :

• **تكاليف الإجراءات التصحيحية:** وتتمثل بتكاليف الوقت المخصص للبحث عن سبب الفشل وتصحيح المشكلة .

• **تكاليف إعادة التصنيع:** المواد ، الاجور ، التكاليف الاضافية لانقاض ، اعادة الفحص .

• **تكاليف العملية:** التكاليف التي تحدث نتيجة إعادة تصميم المنتج أو العمليات ، عدم التخطيط للآلات ، وقت توقف العمل ، الإنتاج التالف بسبب توقف العمليات لاغراض الإصلاح او اعادة العمل.

• **تكاليف التسريع:** التكاليف التي تحدث نتيجة تسريع عمليات التصنيع بسبب الوقت المستغرق للإصلاح او اعاءة العمل .

• **تكاليف إعادة الفحص وإعادة الاختبار:** وتشمل الرواتب والأجور والمصروفات التي تحدث أثناء إعادة الفحص أو إعادة الاختبار .

4 **تكاليف الفشل الخارجي:** تحدث تكاليف الفشل الخارجي نتيجة اكتشاف عيوب الجودة للمنتجات او الخدمات بعد ان تصل الى الزبائن ، وتشمل تكاليف الفشل الخارجي ما يلي:

• **تكاليف الإصلاح أو الاستبدال:** وتشمل تكاليف إصلاح أو استبدال المنتجات التي تم اعادتها .

• **تكاليف التعامل مع المردودات وشكاوى الزبائن:** وتشمل الرواتب ، المصروفات الادارية العامة في قسم خدمة الزبائن ، التعويضات او الخصم الممنوح بسبب انخفاض الجودة ، رسوم الشحن للمنتجات المعادة .

• **تكاليف استدعاء واسترجاع المنتج:** وتشمل التكاليف الإدارية الناتجة عن الاستدعاء والاسترجاع ، الإصلاحات ، الاستبدال ، تكاليف قانونية ، تكاليف ناتجة عن مخالفات قانونية .

• **تكاليف فقدان المبيعات والزبائن بسبب الإنتاج منخفض الجودة:** وتشمل تكاليف التضحية بعائد المساهمة بسبب الغاء الطلبات ، فقدان المبيعات ، انخفاض الحصة السوقية .

• **تكاليف استعادة السمعة :** وتشمل تكاليف الأنشطة التسويقية التي تساهم في الحد من الأضرار الناجمة عن السمعة السيئة ، واستعادة السمعة الجيدة والحسنة .

#### **ساسدا : قياس تكاليف الجودة Measuring quality costs:**

يسمح قياس تكاليف الجودة للتعبير عن تكاليف الأنشطة المرتبطة بها، وهذا ما يمكن التعبير عن الجودة اسوةً بالوظائف الأخرى في الوحدات الاقتصادية كالتسويق والانتاج والبحث والتطوير وغيرها كوظيفة أساسية جنباً إلى جنب مع الوظائف المذكورة ، ويساهم تحديد وقياس تكاليف الجودة في مجال الأعمال الوحدات الاقتصادية من التأكيد على أهمية جودة المنتجات والخدمات ، كما يساعد على التأثير في سلوك الموظفين والعاملين في جميع المستويات في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية وتحفيزهم لاجل التحسين المستمر والسعي في تحقيق الجودة .

ويركز قياس تكاليف الجودة على الاهتمام في المجالات ذات الانفاق المرتفع ويحدد الفرص المحتملة للتخفيض من تلك التكاليف ، وكذلك يمكن قياس تكاليف الجودة من تقييم الاداء ويوفر اساس للمقارنة الداخلية بين المنتجات والخدمات والعمليات والادارات ( Nath De :2010 : 3 ) .

#### **سابعاً : أهمية قياس التكاليف الجودة Importance of measuring quality costs:**

ان تحديد وقياس تكاليف الجودة في صورة مالية يعد اداة هامة ومفيدة لمساعدة ادارات الوحدات الاقتصادية في تحقيق منافع وأهداف عديدة منها ما يلي ( Bhimani & other : 2015 : 647 ) ، ( محروس : 2013 : 54 ) :

1. التخطيط لاستغلال الموارد المتاحة في مجال تحسين وتطوير ورقابة الجودة وتوجيهها إلى المجالات التي تحقق فيها أقصى عائد ممكن من خلال تحديد الفرص المتاحة للتحسين ، وتحديد أولوياتها .
2. المساهمة في إعداد الموازنات الخاصة برقابة الجودة وخصوصاً الموازنات طويلة الأجل وذلك لأن برامج تطوير وتحسين الجودة غالباً ما تتطلب فترات طويلة نسبياً .
3. يركز قياس تكاليف الجودة على الاهتمام بتكاليف المنتجات الرديئة .
4. تستخدم قياس تكاليف الجودة كوسيلة لتقييم البدائل بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل .
5. يعتبر قياس تكاليف الجودة مؤشر لفحص جودة الاداء في الوحدات الاقتصادية .
6. تحفيز جميع المسؤولين والعاملين في المستويات الإدارية المختلفة على التتبع والفحص لبرامج تحسين الجودة والمساهمة من إنجاحها .
7. المساعدة في تصنيف الموردين وتحديد حجم ومستوى التعامل معهم مستقبلاً .

#### **ثامناً : الميزة التنافسية competitive advantage:**

اصبحت المنافسة بين الوحدات الاقتصادية حقيقة لا بديل عنها خلال الوقت الراهن ، لذلك تسعى جميع الوحدات الاقتصادية ان تفرض سيطرتها وتحافظ على بقائها في السوق من خلال الاستحواذ على اكبر حصة سوقية ممكنة ، وهذا يتطلب من الوحدة الاقتصادية ان تمتلك مزاي تنافسية لضمان تفوقها وتميزها عن المنافسين وتحقيق رضا الزبائن والوفاء بمتطلباتهم ( فوغالي : 2015 : 41 ) .

فقد عرف Porter الميزة التنافسية بأنها الميزة الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية والتي تفوقها على بقية الوحدات المنافسة معها في نفس الصناعة او السوق ، من خلال تقديم نفس الفوائد التي تقدمها منتجات وخدمات المنافسين ولكن بتكلفة اقل ، او من خلال تقديم فوائد تتجاوز تلك التي تقدمها منتجات وخدمات المنافسين ولكن بنفس الاسعار ( Braslina& other : 2014 : 35 ) .

وكما عرف Peteraf الميزة التنافسية بانها الاحتفاظ بتحقيق مستوى ارباح اعلى من المنافسين ، اما BesankoDavid&other فقد عرفا الميزة التنافسية بأنها قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق ربح اقتصادي اعلى من متوسط معدل الربح في نفس السوق ( Hakkak&Ghodsi : 2015 : 299 ) .

كما عرفت الميزة التنافسية بانها قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية احتياجات الزبائن بشكل اكثر فاعلية من المنافسين ، وذلك من خلال اضافة قيمة حقيقية للزبائن ( Papulova&Papulova : 2006 : 3 ) .

وعرف Bitts&Lie الميزة التنافسية بأنها تركيز الوحدة الاقتصادية على نقاط القوة الداخلية واستغلالها في اداء انشطتها لتحقيق قيمة لا يستطيع المنافسون تحقيقها ( العتوم : 2009 : 42 ) .

مما سبق يمكن تعريف الميزة التنافسية على انها قدرة الوحدة الاقتصادية في التفوق على المنافسين لها من خلال الاسعار او الجودة او الابتكار في منتجاتها ويتم ذلك من خلال استغلال الفرص الداخلية المتاحة لها بهدف زيادة الارباح وتعزيز فرص البقاء في السوق .

وكذلك يمكن تلخيص اهم المرتكزات الاساسية لمفهوم الميزة التنافسية من خلال الآتي :

1. قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية حاجات ورغبات الزبائن بفاعلية اكثر من المنافسين ، من خلال اضافة قيمة حقيقية للزبائن .
2. التركيز على نقاط القوة الداخلية لاجل تحقيق تلك القيمة التي يرغبها الزبون وتميز الوحدة الاقتصادية عن المنافسين .
3. قدرة الوحدة الاقتصادية على تطوير أنشطة عملياتها بشكل مستمر بمستوى يتيح لها الابتكار والتميز والتفوق على المنافسين .
4. الاهتمام بتقييم أداء الوحدة الاقتصادية بشكل دقيق ومقارنته مع الوحدات الاقتصادية الأخرى لمعرفة مستوى التميز او الفجوة بينها وبين المنافسين الآخرين في الصناعة المماثلة او متوسط الصناعة .
5. سعي الوحدة الاقتصادية لتحقيق مستوى ارباح اعلى من المنافسين او تحقيق ربح اعلى من متوسط معدل الربح في نفس السوق ، من خلال خفض التكلفة او التمايز بجودة المنتج او التركيز .
6. التركيز على المقياس المالي باعتباره احد أهم مقاييس الميزة التنافسية من خلال قياس العائد على الاستثمار.

#### تاسعاً : استراتيجيات الميزة التنافسية Competitive Advantage Strategies

تسعى الوحدة الاقتصادية لتعزيز موقفها التنافسي في الاسواق وبما يتوافق مع الاستراتيجية الملائمة لامكاناتها الداخلية والبيئة الخارجية المحيطة بها ، وقد صنف Porter استراتيجيات الميزة التنافسية الى ثلاث استراتيجيات وكالاتي :

1. **استراتيجية قيادة التكلفة cost leadership strategy**: حيث تركز هذه الاستراتيجية على الكفاءة في التكاليف، وذلك من خلال انتاج كميات كبيرة من المنتجات المتجانسة للاستفادة من وفورات الحجم ، وغالباً ما تتبع هذه الاستراتيجية في المنتج الرئيسي الذي ينتج بدون اضافات معقدة او كثيرة لذلك تكون تكلفته منخفضة مع توفر قاعدة كبيرة من الزبائن لهذا المنتج (Tanwar : 2013: 13) ، وايضاً يتم الاعتماد في تخفيض التكلفة على الاستخدام الامثل للموجودات ومداخلات العملية الانتاجية في الوحدة الاقتصادية ، وكذلك الاستفادة من الخبرات المتراكمة لتحسين عمليات التصنيع (2013:267: Dirisu&Other)، فيما يرى Peteraf ان استراتيجية قيادة التكلفة تعتمد على هيكل الصناعة من خلال تحقيق وفورات في حجم الانتاج بالاعتماد على الامكانات التكنولوجية المتاحة للوحدة الاقتصادية اضافة الى الاعتماد على مصادر توريد المواد الخام بكلفة تفاضلية ، وكذلك تتبع الوحدة الاقتصادية هذه الاستراتيجية بعد تحديد نوعية الزبائن ومدى اهتمامهم بالمنتجات ذات الاسعار المنخفضة (2015: 2: Josiah&other).
2. **استراتيجية التمايز Differentiation strategy**: تعتبر هذه الاستراتيجية اداة هامة لحماية الوحدة الاقتصادية من المنافسين بسبب ولاء الزبائن لمنتجاتها وتقليل حساسيته تجاه السعر ، حيث تعتمد هذه الاستراتيجية على تقديم منتجات او خدمات فريدة ومتميزة ( علوان : 2012 : 78 ) ، ويرى Porter ان استراتيجية التمايز تعتمد على خلق مكانة سوقية فريدة من نوعها على مستوى الصناعة المماثلة وضمن مدى زمني طويل ، فيما يرى Dean&Evan ان الوحدة الاقتصادية تسعى من خلال استراتيجية التمايز الى خلق تصور ذهني لدى الزبائن يتفوق المنتجات او الخدمات التي تقدمها مقارنةً بالمنافسين من حيث الموثوقية ومواصفات التصميم والجودة ، وبضـيف Miller ان الوحدة الاقتصادية تخلق هذا التصور من خلال دمج التميز النوعي الحقيقي مع برامج الاعلان المتطورة وتقنيات التسويق الحديث وفرض اسعار مميزة (Baroto&other : 2012: 122).
3. **استراتيجية التركيز Focus strategy**: تعتمد هذه الاستراتيجية على مجال تنافسي محدد داخل قطاع الصناعة او الخدمات على العكس من استراتيجية قيادة التكلفة او استراتيجية التمايز التي تستهدف سوق أوسع او صناعة بأكملها ، حيث تركز هذه الاستراتيجية على استهداف فئة زبائن معينة او منطقة جغرافية محددة او قطاع انتاجي محدد (Bordes: 2009:15)، وتسعى الوحدة الاقتصادية من خلال هذه الاستراتيجية للحصول على الميزة التنافسية بالاعتماد على الفاعلية بدلاً من الكفاءة ، ويتطلب من الوحدة

الاقتصادية لتحقيق الفاعلية توفير الموارد والمهارات اللازمة ، وكذلك يعتمد تطبيق هذه الاستراتيجية في المجال المستهدف من خلال قيادة التكلفة او التمايز او كلاهما ، حيث تعد استراتيجية التركيز الاكثر تناسبا مع الوحدات الاقتصادية الصغيرة التي ليس لها القدرة على منافسة الوحدات الاقتصادية الكبيرة والرائدة في مجال تخصصها او ذات العلامة التجارية المميزة (Tanwar: 2013: 14).

### المحور الثالث

#### الجانب العملي

تم تطبيق البحث في الشركة العامة للمنتوجات الغذائية - مصنع المأمون كونها تعد احدى اهم الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن والمتخصصة في مجال الزيوت النباتية والالبان والتبوغ والسكر والنشأ والدكسترين وتقوم بتطبيق نظام ادارة الجودة على كافة مصانع الشركة بموجب المواصفة الدولية الجديدة ISO 9001 : 2008 .

### 3-1 مصانع الزيوت النباتية:

تعد مصانع الزيوت النباتية من اكبر المصانع في العراق المختصة في صناعة الزيوت السائلة والدهون الصلبة والصوابين ومستحضرات التجميل ومساحيق التنظيف ، حيث تأسست عام 1940 بأسم شركة ( استخراج الزيوت النباتية ) ودمجت مع كل من شركة ( بذور القطن ) وشركة ( الرافيدين ) لصناعة المنظفات وشركة ( الطباعة الصناعية ) وشركة صابون ( ابو الهيل ) اثناء الاعوام 1968 – 1970 .

وتنتشر مصانع الزيوت النباتية في بغداد وهي ( الرشيد ، المأمون ، الامين ) ، ومصنع الامام علي الهادي عليه السلام في محافظة ميسان ، ومصنع المنصور في محافظة صلاح الدين ، حيث تعتبر الزيوت النباتية من اولى المصانع الحاصلة على شهادة مطابقة الجودة الايزو 9001: 2008 ، وكذلك تعمل المصانع بصورة مستمرة على مواكبة التطورات الحديثة في مجال الصناعات لكافة منتجاتها من خلال تحديث الخطوط الانتاجية من مناشئ عالمية مختصة في هذا المجال وتمتلك خبرة فنية عالية وعريقة وعلى مدى اكثر من خمسة وسبعون عاماً .

#### المصدر : قسم الاعلام والعلاقات العامة في الشركة عينة البحث.

وترتبط المصانع المختصة بإنتاج منتجات الزيوت النباتية بصورة مباشرة بالمدير العام للشركة من خلال مدير مصنع لكل موقع انتاجي ، وكما موضح في الشكل رقم ( 2 ) :

شكل رقم ( 2 ) هيكل ارتباط مصانع الزيوت النباتية بالمدير العام  
المدير العام



المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الهيكل التنظيمي للشركة عينة البحث .

### 3-2 منتجات مصنع المأمون :

من خلال الجدول التالي يمكن توضيح المنتجات التي ينتجها مصنع المأمون وسعر بيع كل منتج وكالاتي:

جدول رقم ( 1 ) اسعار منتجات مصنع المأمون

| ت  | اسم المنتج           | سعر الطن الواحد (دينار) |
|----|----------------------|-------------------------|
| 1  | سومر غسالة           | 1500000                 |
| 2  | سومر ملاين ملونة     | 1075000                 |
| 3  | منظف ومعطر حمامات    | 2000000                 |
| 4  | غار الامين 100 غم    | 1357000                 |
| 5  | منظف سومر سائل       | 1075000                 |
| 6  | زاهي                 | 750000                  |
| 7  | شامبو                | 2000000                 |
| 8  | معجون حلاقة ( ادم )  | 5000000                 |
| 9  | معجون اسنان ( غنير ) | 5000000                 |
| 10 | قاسر                 | 850000                  |
| 11 | معقم ايدي            | 7500000                 |
| 12 | كريم بلسم            | 6000000                 |
| 13 | منعم اقمشة           | 1075000                 |

المصدر : قسم ادارة الجودة في الشركة عينة البحث .

### 3-3 تبويب وقياس تكاليف الجودة في الشركة عينة البحث :

يقوم قسم إدارة الجودة بمهام تبويب وقياس تكاليف الجودة في الشركة حيث تتولى هذه المهام شعبة القياس والتحليل والتحسين إحدى شعب قسم إدارة الجودة ، وكألائي : (\*)

أولاً : تكاليف الوقاية ( المنع ) : حيث يتم تبويب تكاليف الجودة المتعلقة بهذه الفئة الى ثلاث عناصر وفقاً لنموذج خاص يحمل ترميز ( QSP-08-F2 ) وكألائي :

1. تخطيط الجودة وفحص العينات الخاصة بالمناقصات ( مختبر المواد الأولية ) : وتعتبر التكاليف الناشئة عن هذا العنصر هي المرحلة الاولى والتي تحدث نتيجة فحص المواد الأولية المقدمة من قبل الموردين عن طريق المناقصات بعدما يتم تحديد حاجة الاقسام الانتاجية من المواد الأولية بموجب الطلبية ، حيث يكون الفحص المختبري من خلال مواد كيميائية للتأكد من جودة المواد ومدى مطابقتها للمواصفات الفنية اللازمة للانتاج ، حيث يتم شراء هذه المواد الخاصة بالفحوصات المختبرية بأسعار وكميات مختلفة لكل نوع معين ومن الامثلة على ذلك جدول رقم ( 2 ) :

( \* ) سيقوم الباحثان بالاعتماد على بيانات شهر كانون الاول لعام 2017 وذلك لغرض قياس واحتساب تكاليف الجودة .

#### جدول رقم ( 2 ) بعض الامثلة لكميات واسعار المواد الكيميائية الداخلة في فحص المواد الأولية

| ت | المادة        | الكمية  | السعر ( دينار ) |
|---|---------------|---------|-----------------|
| 1 | حامض HCL نقي  | 2.5 لتر | 65000           |
| 2 | مثيل اورتج    | 1 غم    | 1000            |
| 3 | شمع           | 1 كغم   | 20000           |
| 4 | Nutrient Agar | 500 غم  | 50000           |
| 5 | Maecongk Agar | 500 غم  | 50000           |
| 6 | هيامين        | 1 غم    | 2000            |
| 7 | كحول صناعي    | 1 لتر   | 3000            |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث.

ومن ثم يتم تحديد كمية المواد الكيميائية الداخلة في عملية الفحص المختبري للمواد الأولية بموجب كشف بتلك الكميات مقدم من قبل مسؤول المختبر في قسم السيطرة النوعية الى قسم ادارة الجودة وكما موضح في الجدول ادناه :

#### جدول رقم ( 3 ) كميات المواد الكيميائية المصروفة لفحص المواد الأولية في المناقصات خلال شهر كانون الاول 2017

| ت | المادة           | الكمية المصروفة |
|---|------------------|-----------------|
| 1 | مركز HCL         | 100 غم          |
| 2 | شمع              | 50 غم           |
| 3 | NAOH 0.1         | 75 غم           |
| 4 | كحول             | 1 لتر           |
| 5 | نترات المغنيسيوم | 100 غم          |
| 6 | نترات الفضة      | 50 غم           |
| 7 | NAOH             | 20 غم           |
| 8 | نتروليوم اثير    | 100 غم          |

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات تكاليف الجودة في الشركة عينة البحث.

ومن خلال البيانات الخاصة باسعار المواد الكيميائية والكمية المصروفة في الفحص الواردة في الجدولين (2) و (3) يتم قياس التكاليف الخاصة بهذا العنصر ، ووفقاً لطريقة الجزء الى الكل وكألائي :

$$\begin{aligned} \text{أ. تكاليف مادة (مركز HCL)} &= 2500 / 65000 * 100 = 2600 \text{ دينار / لتر} . \\ \text{ب. تكاليف مادة (شمع)} &= 1000 / 30000 * 50 = 1000 \text{ دينار / كغم} . \end{aligned}$$

- ت. تكاليف مادة (  $NaOH 0.1$  )  $75 * 30000 / 1000 = 2250$  دينار / كغم .  
ث. تكاليف مادة ( الكحول )  $1$  لتر =  $3000$  دينار / لتر .  
ج. تكاليف مادة (نترات المغنيسيوم)  $100 * 200000 / 1000 = 20000$  دينار / كغم .  
ح. تكاليف مادة (نترات الفضة)  $50 * 75000 / 1000 = 3750$  دينار / كغم .  
خ. تكاليف مادة (  $NaOH$  قشري )  $20 * 25000 / 1000 = 500$  دينار / كغم .  
د. تكاليف مادة ( بتروليوم اثير )  $100 * 75000 / 2500 = 3000$  دينار / لتر .

وبذلك يكون مجموع تكاليف الجودة التي تخص عنصر (تخطيط الجودة وفحص العينات الخاصة بالمناقصات) من خلال جمع المبالغ اعلاه  
 $1000 + 2250 + 3000 + 20000 + 3750 + 500 + 3000 = 36100$  دينار ، خلال شهر كانون الاول لعام 2017

2. **حواجز تأكيد الجودة وتطوير المنتجات :** وهذا العنصر من التكاليف ناشئ عن تكاليف المواد الكيميائية الداخلة في فحص منتجات غير ( المنافسين ) وذلك لتحليل المنتج المنافس والتعرف على مكوناته ومدى فاعليته ومقارنته مع منتجات الشركة ويكون احتساب التكاليف بنفس الطريقة السابقة الخاصة بتكاليف عنصر (تخطيط الجودة وفحص العينات الخاصة بالمناقصات) من حيث كمية المواد الكيميائية المصروفة وحسب اسعار كل مادة ، والفرق الوحيد ان هذه الفحوصات للمنتجات المنافسة المطروحة في السوق بينما في العنصر السابق فحص المواد الاولية المقدمة من قبل الموردين عن طريق المناقصات ، الا انه من خلال ملاحظة تكاليف الجودة لشهر كانون الاول 2017 تبين عدم وجود تكاليف خاصة بهذا العنصر خلال الشهر .

3. **التدريب من اجل الجودة :** وهذا العنصر يتضمن تكاليف المشاركة في التدريب وورش العمل المقامة في داخل الشركة او فروعها او في الجهات الاخرى خارج الشركة ، سواءاً كانت للموظفين او العاملين في الانشطة الادارية او الانتاجية ، ويكون احتسابها بطريقتين :

أ. **الدورات التدريبية المقامة داخل الشركة وفروعها :** حيث تتحدد كلفة هذه الدورات من خلال اجور المحاضر لليوم الواحد \* عدد ايام الدورة .  
مثلاً كلفة الدورات المقامة في الشركة خلال شهر كانون الاول لعام 2017 والتي اشترك بها ( 6 ) مشاركين وعدد المحاضرين ( 1 ) ، حيث كانت الدورة لمدة (3) ايام وأجرة المحاضرة لليوم الواحد ( 10000 ) دينار تكون كلفتها كآلاتي :

$$10000 * 3 = 30000 \text{ دينار .}$$

ب. **الدورات التدريبية المقامة خارج الشركة :** حيث تتحدد كلفة هذه الدورات من خلال مبالغ مقطوعة لكل مشارك من الموظفين والعاملين طيلة مدة الدورة \* عدد المشاركين وكالاتي :  
مثلاً أجور الدورة المقامة في مقر وزارة الصناعة والمعادن خلال شهر كانون الاول 2017 بلغت ( 15000 ) للمشارك الواحد، وكان عدد المشاركين (3) موظفين فتكون كلفتها كآلاتي :

$$15000 * 3 = 45000 \text{ دينار .}$$

وبذلك تكون مجموع تكاليف الجودة التي تخص عنصر ( التدريب من اجل الجودة ) من خلال جمع المبالغ في الحالتين السابقتين  $30000 + 45000 = 75000$  دينار .

وبهذا يكون مجموع تكاليف الجودة التي تخص فئة الوقاية ( المنع ) كآلاتي :

جدول رقم ( 4 ) تكاليف الوقاية ( المنع ) لشهر كانون الاول 2017

| ت | فئات كلف الوقاية                            | المبلغ |
|---|---------------------------------------------|--------|
| 1 | تخطيط الجودة وفحص العينات الخاصة بالمناقصات | 36100  |
| 2 | حواجز تأكيد الجودة وتطوير المنتجات          | 0      |
| 3 | التدريب من اجل الجودة                       | 75000  |
|   | المجموع                                     | 111100 |

**المصدر :** اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث.

**ثانياً : تكاليف التقييم :** حيث يتم تبويب تكاليف الجودة المتعلقة بهذه الفئة الى خمس عناصر فرعية وفقاً لنموذج خاص يحمل ترميز ( QSP-08-F3 ) و كآلاتي :

**1. فحص المواد الأولية الواردة المشتراة ( مختبر المواد الأولية ) :** وتتضمن التكاليف الناشئة عن فحص المواد الأولية المجهزة من الموردين عن طريق المناقصات ، ويكون الفحص أيضاً من خلال المواد الكيميائية ، وهي مشابهة للتكاليف الناتجة عن المرحلة الأولى في العنصر السابق (تخطيط الجودة وفحص العينات الخاصة بالمناقصات ) مع اختلاف وحيد هو فحص المواد بعد شرائها وقيل ادخالها للمخازن للتأكد من مطابقتها للمواصفات ومدى صلاحيتها للإنتاج ، بينما العنصر السابق عند التقدير للمناقصات ، وتكون أيضاً طريقة احتسابها وفقاً لصيغة الجزء الى الكل وكالاتي :

$$\text{أ. تكاليف مادة (NAOH)} = 1000 / 25000 * 20 = 500 \text{ دينار / كغم .}$$

$$\text{ب. تكاليف مادة ( الكحول )} = 1 \text{ لتر} = 3000 \text{ دينار / لتر .}$$

$$\text{ت. تكاليف مادة (بتروليوم اثير)} = 100 * 2500 / 75000 = 3000 \text{ دينار / لتر .}$$

$$\text{ث. تكاليف مادة (هيامين)} = 2000 * 40 = 80000 \text{ دينار / غم .}$$

وبذلك تكون تكاليف فئة التقييم التي تخص عنصر ( فحص المواد الأولية المشتراة ) من خلال جمع المبالغ اعلاه  $(80000+3000+3000+500) = 86500$  دينار .

**2. الفحص اثناء العمليات الانتاجية ( مختبر الروتين ) :** وهي التكاليف الناشئة عن فحص المواد الأولية عند التحضير للإنتاج ، وهنا أيضاً يكون الفحص من خلال المواد الكيميائية ، وتكون طريقة الاحتساب بطريقة مشابهة للفقرة السابقة مع اختلاف ان الفحص يكون عند التحضير للإنتاج وكالاتي:

$$\text{أ. تكاليف مادة (كلوروفورم)} = 1000 * 2500 / 75000 = 30000 \text{ دينار / لتر .}$$

$$\text{ب. تكاليف مادة ( MIX .IND )} = 1000 * 20000 / 1000 = 20000 \text{ دينار / لتر .}$$

$$\text{ت. تكاليف مادة ( NUTRENT AGER )} = 56 * 50000 / 500 = 5600 \text{ دينار / غم .}$$

وبهذا تكون تكاليف فئة التقييم التي تخص عنصر (الفحص اثناء العمليات الانتاجية ) من خلال جمع المبالغ اعلاه  $(5600+20000+30000) = 55600$  دينار .

**3. التفقيش النهائي ( مختبر السيطرة النوعية ) :** وهي التكاليف الناشئة عن فحص المنتج النهائي بالمواد الكيميائية أيضاً بعد اتمام عملية الإنتاج وقبل مرحلة التعبئة للتأكد من مطابقة فاعلية المنتج مع مرحلة التصميم وتكون التكاليف في هذا العنصر هي بنفس تكاليف الفقرة السابقة ( الفحص اثناء العمليات الانتاجية ) وذلك لخضوع المنتج بالفحص بنفس المواد والكميات من المواد الكيميائية ، لذلك تكون تكاليف فئة التقييم التي تخص عنصر (التفقيش النهائي)  $55600$  دينار .

**4. المواد التالفة نتيجة الفحوصات النوعية :** وتحدث هذه التكاليف نتيجة الفحوصات النوعية للمنتجات بعد اتمامها ، من خلال اخذ عينة من كل منتج وفحصه ويسمى ( فحص اتلافي ) حيث ان هذه الكمية من العينات التي خضعت للفحص تتلف بعد ذلك ، فأن قيمة هذه المنتجات التالفة تمثل تكاليف هذه الفئة وتحتسب كالاتي :

تكاليف المواد التالفة نتيجة الفحوصات النوعية = كمية المنتج س \* سعر المنتج.  
حيث نلاحظ انه لم تحدث تكاليف في هذا العنصر خلال شهر كانون الاول عام 2017 بسبب عدم القيام بنشاط الفحص الاتلافي في هذا الشهر .

**5. المحافظة على دقة ادوات القياس ومعايرتها :** ويتمثل هذا العنصر من التكاليف بالأجور المدفوعة للخبراء والعاملين الخارجيين عن فحص ومعايرة الاجهزة والمعدات الخاصة بالاقسام الانتاجية والمختبرات مثل الموازين واجهزة الضغط ، ويكون تحديد الاجور من خلال لجنة تشكل لهذا الغرض لتحديد عدد ونوعية الاجهزة الخاضعة للفحص والمعايرة بشكل دوري ، ثم يتم تسديد الاجور بعد التأكد من الوصولات او الاستشهاد الخطي المؤيد لصحة مبالغ الاجور المدفوعة واستلامها من قبل الجهة المنفذة ، لذلك بلغت تكاليف التقييم التي تخص عنصر ( المحافظة على دقة ادوات القياس ومعايرتها ) خلال شهر كانون الاول لعام 2017 هي  $1308000$  دينار .

وبهذا يكون مجموع تكاليف الجودة التي تخص فئة التقييم كالاتي جدول رقم ( 5 ) :

جدول رقم ( 5 ) تكاليف التقييم لشهر كانون الاول 2017

| ت | فئات كلف التقييم                                     | المبلغ  |
|---|------------------------------------------------------|---------|
| 1 | فحص المواد الأولية المشتراة ( مختبر المواد الأولية ) | 86500   |
| 2 | الفحص اثناء العمليات الانتاجية ( مختبر الروتين )     | 55600   |
| 3 | التفقيش النهائي ( مختبر السيطرة النوعية )            | 55600   |
| 4 | المواد التالفة نتيجة الفحوصات النوعية                | 0       |
| 5 | المحافظة على دقة ادوات القياس ومعايرتها              | 1308000 |
|   | المجموع                                              | 1505700 |

**المصدر :** اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث.

ثالثاً : **تكاليف الفشل الداخلي** : حيث يكون احتساب تكاليف الجودة المتعلقة بهذه الفئة وفقاً لنموذج خاص يحمل ترميز ( QSP-08-F4 ) وتكون طريقة الاحتساب كآلاتي :

1. **تحديد قيمة المنتج التالف** = المنتج التالف وحسب كل نوع \* السعر لكل نوع.
  2. **تحديد التكاليف الناتجة عن عزل المنتج التالف** = عدد العاملين القائمين بالعزل \* معدل الاجر للساعة \* عدد الساعات .
  3. **تحديد تكاليف التعديل** = عدد العاملين القائمين بالتعديل \* معدل الاجر للساعة \* عدد الساعات .
  4. **تكلفة المواد المصروفة للتعديل** = الكمية \* السعر .
- وبهذا يكون مجموع تكاليف الجودة التي تخص فئة الفشل الداخلي كآلاتي :
- جدول رقم ( 6 ) تكاليف الفشل الداخلي لشهر كانون الاول 2017

| ت | فئات كلف الفشل الداخلي         | المبلغ |
|---|--------------------------------|--------|
| 1 | قيمة المنتج التالف             | 0      |
| 2 | تكاليف عزل المنتج التالف       | 0      |
| 3 | تكاليف التعديل                 | 0      |
| 4 | تكاليف المواد المصروفة للتعديل | 0      |
|   | المجموع                        | 0      |

**المصدر :** اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث .  
حيث نلاحظ انه لم تحدث تكاليف جودة تخص فئة الفشل الداخلي لشهر كانون الاول لعام 2017 .

رابعاً : **تكاليف الفشل الخارجي** : حيث يكون احتساب تكاليف الجودة المتعلقة بهذه الفئة وفقاً لنموذج خاص يحمل ترميز ( QSP-08-F5 ) ، والذي يتضمن التكاليف المتعلقة باستبدال المنتجات التالفة في المنافذ التسويقية وكذلك تخفيض الاسعار للمنتجات التالفة في بعض الاحيان ، حيث تكون طريقة الاحتساب للمنتجات التالفة من خلال تحديد عدد المنتجات التالفة وحسب نوع المنتج \* سعر البيع لكل منتج.

لذلك نلاحظ تكاليف الفشل الخارجي لشهر كانون الاول لعام 2017 كانت ( 34500 دينار ) والتي حدثت نتيجة استبدال المنتجات التالفة في المنافذ التسويقية فقط وكالاتي جدول رقم ( 7 ):

جدول رقم ( 7 ) تكاليف الفشل الخارجي لشهر كانون الاول 2017

| ت | نوع المنتج  | الكمية التالفة | السعر | الكلفة |
|---|-------------|----------------|-------|--------|
| 1 | زاهي 2 لتر  | 8 ع            | 2500  | 20000  |
| 2 | سومر سائل   | 3 ع            | 2500  | 7500   |
| 3 | زاهي 850 مل | 2 ع            | 1250  | 2500   |
| 4 | قاصر 2 لتر  | 2 ع            | 2250  | 4500   |
|   | المجموع     |                |       | 34500  |

**المصدر :** اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث .

#### 4-3- الابلاغ عن تكاليف الجودة في الشركة عينة البحث :

تقوم الشركة عينة البحث بأعداد التقارير الجدولية للابلاغ عن تكاليف الجودة للاغراض الداخلية ، وذلك من خلال نماذج خاصة وبشكل تقارير مرحلية شهرية وفصلية ( ربع سنوي ) وكالاتي :

1. **نموذج ( QSP- 14- F2 ):** ويتضمن الابلاغ عن تكاليف الجودة بشكل شهري مع مقارنته لتكاليف الجودة لنفس الشهر من العام السابق وبيان نسبة كل فئة الى اجمالي تكاليف الجودة وكالاتي :

جدول ( 8 ) تكاليف الجودة لشهر كانون الاول لعامي ( 2016 ، 2017 )

| شهر كانون الاول 2017 |                            | شهر كانون الاول 2016 |                            | فئات تكاليف الجودة       |
|----------------------|----------------------------|----------------------|----------------------------|--------------------------|
| المبلغ               | النسبة من مجموع كلف الجودة | المبلغ               | النسبة من مجموع كلف الجودة |                          |
| 111100               | 6.72 %                     | 382500               | 25.66 %                    | تكاليف الوقاية ( المنع ) |
| 1505700              | 91.28 %                    | 1108216              | 74.34 %                    | تكاليف التقييم           |
| 0                    | 0                          | 0                    | 0                          | تكاليف الفشل الداخلي     |
| 34500                | 2 %                        | 0                    | 0                          | تكاليف الفشل الخارجي     |
| 1651300              | 100 %                      | 1490716              | 100 %                      | مجموع تكاليف الجودة      |

|           |           |                                      |
|-----------|-----------|--------------------------------------|
| 127622852 | 179528000 | قيمة المبيعات                        |
| % 1.168   | % 0.92    | نسبة تكاليف الجودة الى قيمة المبيعات |

**المصدر:** اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث.

مما سبق وبعد اعداد وتحليل جدول تكاليف الجودة لشهر كانون الاول لعامي 2017، 2016 يمكن ان نلاحظ ما يلي :

أ. ارتفاع مجموع تكاليف الجودة لعام 2017 ( 1651300 ) دينار عن عام 2016 ( 1490716 ) دينار اي ان الزيادة بنسبة 10% .

ب. ان سبب ارتفاع مجموع تكاليف الجودة ناتج عن ارتفاع تكاليف التقييم ، حيث بلغت خلال عام 2017 ( 1505700 ) دينار بينما خلال عام 2016 كانت ( 1108216 ) دينار ، اي ان الزيادة بنسبة 26.40% .

ت. من خلال تحليل تكاليف التقييم تبين لنا ان سبب ارتفاع تكاليف هذه الفئة ناتج عن اجور الخبراء والعاملين الخارجيين عن فحص ومعايرة الاجهزة والمعدات الخاصة بالاقسام الانتاجية والمختبرات.

ث. ان ارتفاع نسبة تكاليف الوقاية والتقييم خلال عامي 2016 و 2017 نتج عنه انخفاض ملحوظ في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي ، حيث نلاحظ ان نسبة تكاليف الفشل الداخلي 0% ، وهذا يعد مؤشر ايجابي لتعزيز استراتيجيات التمايز لتحقيق ميزة تنافسية .

ج. نلاحظ ايضاً ان هناك علاقة ايجابية بين ارتفاع تكاليف الجودة وارتفاع قيمة الانتاج ، حيث كانت قيمة المبيعات لعام 2016 كانت ( 127622852 ) دينار بينما ارتفعت خلال عام 2017 الى ( 179528000 ) اي ان الزيادة بنسبة 29% ، وهذا ما يعزز استراتيجيات قيادة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية من خلال زيادة وفورات الحجم .

ح. على الرغم من زيادة نسبة قيمة المبيعات ( 29% ) الا ان نسبة الزيادة في مجموع تكاليف الجودة كانت اقل ( 10% ) ، وهذا يؤكد ان التحسين المستمر للجودة والاستفادة من التغذية العكسية ادى الى ارتفاع قيمة المبيعات بنسبة اعلى من نسبة ارتفاع تكاليف الجودة.

**2. تقرير فصلي ( ربع سنوي ) :** ويتضمن هذا التقرير الابلاغ عن تكاليف الجودة لكل ثلاثة اشهر ومقارنة تكاليف الجودة خلال كل شهر مع قيمة المبيعات لذلك الشهر والتعبير عنها بنسبة مئوية ، ثم تقدم شعبة القياس والتحليل والتحسين الى ادارة قسم الجودة تحليل لتلك التكاليف بناءً على نسبتها الى قيمة المبيعات، حيث أن ادارة الجودة في الشركة حددت ثلاث حالات لقياس النتائج وكالاتي :

- اذا كانت النسبة اقل من 1% تعتبر تكاليف الجودة جيدة .
- اذا كانت النسبة تساوي 1% تعتبر تكاليف الجودة مقبولة .
- اذا كانت النسبة اكبر من 1% تعتبر تكاليف الجودة غير جيدة .

والتي يمكن ايضاحها من خلال الجدول رقم ( 9 ) :

جدول رقم ( 9 ) تكاليف الجودة للشهر ( تشرين الاول، تشرين الثاني ، كانون الاول ) لعام 2017 .

| شهر كانون الاول   | شهر تشرين الثاني  | شهر تشرين الاول   | فئات تكاليف الجودة                |
|-------------------|-------------------|-------------------|-----------------------------------|
| 111100            | 34910             | 127300            | تكاليف الوقاية ( المنع )          |
| 1505700           | 465250            | 248100            | تكاليف التقييم                    |
| 0                 | 0                 | 0                 | تكاليف الفشل الداخلي              |
| 34500             | 90000             | 0                 | تكاليف الفشل الخارجي              |
| 1651300           | 590160            | 375400            | مجموع تكاليف الجودة               |
| 179528000         | 141667000         | 114608954         | قيمة المبيعات                     |
| %0.92             | %0.41             | % 0.32            | نسبة كلف الجودة الى قيمة المبيعات |
| جيد ، مقبول، رديء | جيد ، مقبول، رديء | جيد ، مقبول، رديء |                                   |

**المصدر:** اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث.

مما سبق وبعد اعداد وتحليل جدول تكاليف الجودة الفصلي للشهر ( تشرين الاول ، تشرين الثاني ، كانون الاول ) 2017 يمكن ان نلاحظ الاتي :

1. ان العلاقة طردية بين قيمة المبيعات وتكاليف الجودة ، حيث نلاحظ ارتفاع تكاليف الجودة مع زيادة قيمة المبيعات .
2. تدني مستوى تكاليف الفشل ( الداخلي والخارجي ) ، حتى ان الفشل الداخلي لم ينشئ عنه اي تكاليف خلال هذه المدة ، وهذا مؤشر جيد على فاعلية تكاليف الضبط ( المنع والتقييم ) .

3. كذلك نلاحظ على مدى ثلاثة اشهر متتالية ان ارتفاع تكاليف الجودة ناتج عن ارتفاع تكاليف فئة التقييم ، ومن خلال تحليل تكاليف التقييم تبين لنا ان سبب ارتفاع تكاليف هذه الفئة ناتج عن اجور الخبراء والعاملين الخارجيين عن فحص ومعايرة الاجهزة والمعدات الخاصة بالاقسام الانتاجية والمختبرات .
4. ان نسبة مجموع تكاليف الجودة الى قيمة المبيعات تعد جيدة للاثلاثة متتالية لانها كانت ضمن النسبة المسموح بها من قبل ادارة الشركة وهي اقل من 1 % .

#### المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

##### 1-4 الاستنتاجات:

سنناول اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها :-

1. التوجه نحو الالتزام بالاسس العلمية للقياس والتبويب والابلاغ عن تكاليف الجودة جاء كنتيجة حتمية لما حققته محاسبة التكاليف من تطورات لتكون الاداة الفاعلة لتوفير البيانات اللازمة للجهات التخطيطية والتشغيلية والرقابية لتأدية المهام الموكلة اليها وكافة المستويات .
2. ان حصول الشركة عينة البحث على شهادة ادارة الجودة ( الايزو ) اوجب عليها الالتزام بقياس وتبويب والابلاغ عن تكاليف الجودة ، كجزء من متطلبات استمرارية الحصول على هذه الشهادة العالمية الخاصة بجودة المعايير القياسية للمنتج .
3. يعتبر الالتزام بقياس وتبويب تكاليف الجودة والابلاغ عنها جزء من النظام الشامل الذي تتبناه الشركة عينة البحث لتعزيز فرص النجاح من خلال التركيز على الزبون وتطوير المنتجات لزيادة الحصة السوقية .
4. ان ارتفاع نسبة تكاليف الوقاية والتقييم خلال عامي 2016 و 2017 نتج عنه انخفاض ملحوظ في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي ، حيث نلاحظ ان نسبة تكاليف الفشل الداخلي 0 % ، وهذا يعد مؤشر ايجابي لتعزيز استراتيجيية التمايز لتحقيق ميزة تنافسية .
5. نلاحظ على مدى ثلاثة اشهر متتالية ان ارتفاع تكاليف الجودة ناتج عن ارتفاع تكاليف فئة التقييم ، ومن خلال تحليل تكاليف التقييم تبين لنا ان سبب ارتفاع تكاليف هذه الفئة ناتج عن اجور الخبراء والعاملين الخارجيين عن فحص ومعايرة الاجهزة والمعدات الخاصة بالاقسام الانتاجية والمختبرات .
6. نلاحظ ايضاً ان هناك علاقة ايجابية بين ارتفاع تكاليف الجودة وارتفاع قيمة المبيعات ، حيث كانت قيمة المبيعات لعام 2016 كانت ( 127622852 ) دينار بينما ارتفعت خلال عام 2017 الى ( 179528000 ) اي ان الزيادة بنسبة 29 % ، وهذا ما يعزز استراتيجيية قيادة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية من خلال زيادة وفورات الحجم .
7. ان التركيز على برامج تحسين الجودة ينتج عنه تحقيق زيادة في الايرادات من خلال التأثير العام للجودة في تعزيز رضا الزبون وزيادة الحصة السوقية وكذلك زيادة مستوى المبيعات ينتج عنها تخفيض التكاليف من خلال وفورات الحجم .

##### 2-4 التوصيات:

سنناول اهم التوصيات والتي هي :-

1. ينبغي على ادارة الشركة العمل على توعية كافة المستويات الادارية والانتاجية بأهمية ادارة الجودة والعمل على ان تكون الجودة هدف اساسي للشركة وفي جميع مستوياتها ومنتوجاتها .
2. ضرورة استمرار ادارة الشركة بالمحافظة على تطبيق متطلبات شهادة ادارة الجودة ( الايزو ) لان ذلك سيعزز الميزة التنافسية من خلال تسويق منتجاتها دولياً فضلاً عن التنافس على المستوى المحلي .
3. اشراك الموظفين الفنيين والعاملين في دورات تدريبية متقدمة مختصة بصيانة الاجهزة والمعدات الانتاجية والمختبرية بدلاً من الخبراء والعاملين الخارجيين لتفادي تكاليف التقييم الناتجة عن عنصر (المحافظة على دقة ادوات القياس والمعايرة) .
4. ينبغي على ادارة الشركة مراعاة التخصص العلمي والكفاءة المهنية المطلوبة عند تعيين الموظفين او تشغيل العاملين ، لان ذلك يساهم في تخفيض تكاليف المنع المتعلقة بالبرامج التدريبية والتأهيلية .
5. التنسيق بين الاقسام الانتاجية وقسم التسويق من اجل ان يكون الانتاج في الوقت المناسب وحسب الحاجة الفعلية للمنافذ التسويقية لتفادي تكاليف الفشل الخارجي الناتجة عن التلف الحاصل بسبب سوء التخزين او نتيجة الظروف المناخية .

المصادر :

أولاً: المصادر العربية

أ- الوثائق الرسمية:

- 1- الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ، "نشرة قسم الاعلام والعلاقات العامة " .
- 2- الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ، الموقع الالكتروني الرسمي على شبكة الانترنت .
- 3- الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ، قسم ادارة الجودة " الهيكل التنظيمي " .
- 4- الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ، قسم ادارة الجودة "تقارير تكاليف الجودة لمصنع المأمون"، لعام 2017.

ب- الكتب:

1. عبد السيد ، ناظم حسن ، " محاسبة الجودة مدخل تحليلي " ، الطبعة الاولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الاردن ، عمان، 2009 .

ج- الرسائل والاطاريح الجامعية :

1. بوعمرية وبرنوء، اسماء ، ريمة ، "دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال وبيليس "، بحث غير منشور للحصول على الشهادة المهنية لليسانس LMD ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج ، الجزائر ، 2014.
2. حمزة ، بن العربي ، " مساهمة المواصفات القياسية (ISO) في تحقيق وتنمية الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة اكلي محند اولحاج ، الجزائر ، 2015 .
3. سلمان ، ستار عبد المجيد ، " تكامل تقنيتي كلف الجودة والمقارنة المرجعية واثره في تخفيض تكاليف المنتجات " بحث تطبيقي غير منشور مقدم للحصول على شهادة مهنية معادلة للدكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد ، 2012 .
4. الشحمانى ، عبد الحسين لعمود ياسر ، " منهج مقترح لتحديد تكاليف الجودة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت في اعمال المقاولات " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2015 .
5. العتبي ، حسين عبد علي ، " قياس وتحليل تكاليف الجودة واثره في الاداء الاستراتيجي في قطاع الانشاء " بحث تطبيقي غير منشور مقدم للحصول على شهادة مهنية معادلة للدكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد ، 2012 .
6. العتوم، محمد فوزي علي، "رسالة المنظمة واثرها في تحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية على قطاع صناعة الادوية الاردني"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط ، الاردن ، 2009.
7. العكيلي ، فاتن ذياب زغير ، " تأثير احتساب تكاليف الوقاية على كلف الفشل وانعكاسه على جودة الخدمة الصحية في مستشفى جراحة الجملة العصبية ومستشفى المختار الاهلي " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2015 .
8. علوان ، علي ناصر ، " التكامل بين تقنيتي بطاقة الاداء المتوازن وادارة الجودة الشاملة لتحسين الميزة التنافسية – دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية " بحث تطبيقي غير منشور مقدم للحصول على شهادة مهنية معادلة للدكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد ، 2012 .
9. فوغالي، راندة ، "دور تطوير المنتجات في تعزيز الميزة التنافسية "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، الجزائر ، 2015.
10. محروس ، احمد عارف ، " القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل ادارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الادارية ، اكااديمية السادات للعلوم الادارية ، مصر ، 2013 .

ثانياً : المصادر الاجنبية

A. Books:

- 1- Bhimani A., Horngren C., Datar S., Rajan M., *"Management and Cost Accounting"*, 6<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, New York, 2015.
- 2- Blocher J., Stout D., Cokins G., *"cost Management a Strategic Emphasis"*, 5<sup>th</sup> Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2010.
- 3- Hansen D. & Mowen M., *"Managerial Accounting "*, 8<sup>th</sup> Edition, Thomson South Western, United States of America, 2007.
- 4- Horngren C., Datar S., Rajan M., *"Cost Accounting A Managerial Emphasis"*, 16<sup>th</sup> Edition, Pearson Education Limited, New York, 2018.
- 5- Tracy J., Helen A., Atkinson A., & Peter H., *"Strategig managerial accounting "*, 6<sup>th</sup> Edition , London , 2012.

#### B. Periodicals:

- 1- Baroto M., Abdullah M., Wan H., *"Hybrid strategy: A new strategy for competitive advantage"*, international Journal of business and management, Vol.7, No.20, 2012.
- 2- Bordes J., *"Strategic management Assignment"* , Ahantic international University, 2009.
- 3- Braslina L., Vikne K., Cumakovs A *"Innovative comoetitive advantage determination model"*, economic science for rural development, NO.35, 2014.
- 4- Dirisu J., Lyiola O., Lbidunni O., *"broduct differentiation : Atool of competitive Advantage and optimal organizational performance "*, European scientific Journal, vol.9, No 34 , 2013.
- 5- Gheorghina D., Denisial L., *"total Quality mamagement and Quality costs "*, fascicle of management and technological engineering, Vol.v11, 2008.
- 6- Hakkak M., Ghodsi M., *" Development of A sustainable competitive advantage model based on balanced scorecard "*, international journal of asian social science, No 5 , 2015.
- 7- Josian N., Nyagara N., *"Assessment of the effect of cost leadership strategy on the performance of liquefied petroleum gas companies in eldoret town , Uasin gishu county , Kenya "* , International journal of Business and management invention , Vol.4, NO.4, 2015.
- 8- Papulova E., Papulova Z., *" competitive strategy and competitive Advantages of small and midsizen manufacturing entepprises in Slovakia"*, E-Leader, Slovakia, 2006.
- 9- Rathindra Nath De, *" Quality costing: An efficient tool for Quality improvement measurement"*, proceeding of the 2010 international conference on industrial engineering and operations management Dhaka, Jan. 2010.
- 10- Tanwar R., *" Porter Generic competitive strategies "*, Journal of Business and management, Vol. 15 , 2013.

#### C. Thesis:

1. Maenpaa A., *"Measuring cost of Poor Quality in Delivery project of mining Technology Company "*, unpublised Thesis, Lappeenranta University of Technology , 2016.

#### 2. Research from Internet:

1. Crandall R., Julien O., *" Quality costs – an accounting challenge "* , 2010, <http://Southeastinfor.ms.org> .
2. WWW. Almaany . com

