

مدى إدراك إدارات الشركات العراقية لأهمية تكاليف الجودة في تحقيق الوفورات المالية - دراسة تطبيقية

م.م. محمد سلمان عبود **

م. سعد فرح حمادي *

المستخلص :

يُعد عنصر الكلفة من أهم عوامل النجاح التي تعتمد عليها منظمات الأعمال في تحقيق ميزتها التنافسية، بغية تعزيز إمكانية بقائها في بيئة الأعمال، ولذلك يبرز الدور المهم لتكاليف الجودة في تحقيق ذلك من خلال التخفيض المستمر في تكاليف المنتج / الخدمة . لذلك هدفت الدراسة الى معرفة مدى إدراك إدارات الشركات العراقية الانتاجية والخدمية لأهمية تكاليف الجودة في خفض الأنفاق وتحقيق الوفورات المالية، وهل هناك أسباب أو معوقات تواجهها تلك الشركات في عدم اعتمادها تطبيق نهج تكاليف الجودة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي لذلك تم تصميم استبانته وتوزيعها إلكترونياً على مجتمع الدراسة بعدد 98 شركة انتاجية وخدمية في العراق، وتم تحليل بيانات النتائج الأولية باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة. وتوصلت النتائج الإحصائية للدراسة الى انه يوجد إدراك لدى إدارات الشركات العراقية لأهمية منهج تكاليف الجودة بدرجة كبيرة بلغت 76.01% لجميع الفقرات، وكذلك بينت نتائج الدراسة ان الشركات العراقية عينة الدراسة والتي يفترض انها تدير عملها على أساس الجودة إلا انها لم تطبق منهج جودة التكاليف وبدرجة كبيرة بلغت 74.62% ، لوجود اسباب تعيق عملية التطبيق والتي أبرزها نقص الوعي بمبادئ ومفاهيم تكاليف الجودة من قبل الإدارات العليا لتلك الشركات، والذي أدى بدوره الى عدم وجود قرار بإشاعة مبادئ ومفاهيم تكاليف الجودة داخل تلك الشركات. الكلمات المفتاحية : الجودة ، تكاليف الجودة ، عناصر تكاليف الجودة ، نماذج قياس تكاليف الجودة.

Abstract

Cost is regarded as the most important factor of success which business organizations depend on to achieve competitive advantage, in order to enhance the possibility of their survival in the business environment, and therefore highlights the important role of the quality costs achieved through the continued reduction in product / service costs. So the study aims to know the perception level of the Administrations of the Iraqi companies and service companies of the importance of quality costs in achieving financial savings, and whether there are reasons or obstacles faced by those companies and prevent them from adopting the application of quality costs approach. To achieve the aims of the study descriptive analytical method has been and used questionnaire has been designed and distributed electronically to the study, 98 productive and service company in Iraq,

* جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال .

** جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال .

تأريخ أستلام البحث 2016/5/15

تأريخ قبول النشر 2016/6/7

data were preliminary results were analyzed using SPSS statistical software and the use of appropriate statistical tests. And reached statistical results of a study that there is perception among Administrations Iraqi companies of the importance of quality costs approach largely amounted to 76.01 of all the paragraphs, as well as the results of the study showed that Iraqi companies a sample study, which is supposed to be managing its work on the basis of quality, but it costs the quality of approach has not been applied and a large degree It amounted to 74.62 , the presence of the reasons hindering the application of cost-quality approach highlighted by a lack of awareness of the principles and concepts of quality costs by Top management to tack companies, which in turn led to the absence of a decision of spreading the principles and concepts of quality costs within those companies.

المقدمة :

العديد من الشركات تعمل على تعزيز الجودة والقيمة للعملاء ويعودون ذلك عامل نجاح حاسم لتحقيق القدرة التنافسية. ان اي محاولة جادة لتحسين الجودة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التكاليف المرتبطة بتحقيق الجودة لأن الهدف من برامج التحسين المستمر ليس لتلبية متطلبات العملاء فقط، ولكن ان يكون بأقل تكلفة. والحد من هذه التكاليف لايمكن تحقيقها إلا إذا تم تشخيص ابعادها ومعرفة طرق قياسها. وان فهم التكاليف الإجمالية لإنتاج منتجات أو تقديم خدمات ذات جودة هي واحدة من انجح الطرق لتكون شركاتهم فعالة ومربحة. لذلك تعد مسألة تكاليف الجودة وأثر هذه التكاليف على أرباح المنظمة في المدى الطويل، مهمة لمديري الشركات الإنتاجية والخدمية على حد سواء. والدراسة تساعد على التعريف بالجودة وبدور تكاليف الجودة بأبعادها الأربعة (تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي للشركات سواء كانت صناعية أو خدمية.

ان المتنبع لوضع أغلب الشركات العراقية حالياً يجد انها تسعى للحصول على شهادة الجودة لمنتجاتها أو خدماتها لما لها من تأثير على سمعة الشركة ومكانتها داخل السوق العراقي الذي يشهد منافسة حادة مع المنتجات المستوردة ، وبالتالي كان لزاماً على الشركات العراقية تحسين جودة منتجاتها أو خدماتها وبأقل التكاليف. والدراسة تسلط الضوء على منهج تكاليف الجودة في الشركات العراقية باعتباره يمس جانب التكاليف داخل الشركات من جهة وجانب الجودة من جهة أخرى لما لهما من اثر على الربحية وصولاً الى معرفة مدى إدراك إدارات الشركات العراقية لأهمية تكاليف الجودة بأبعادها المختلفة في تحقيق الوفورات المالية. وايضاً توضيح الأسباب أو المعوقات التي قد تواجه تلك الشركات في عدم تطبيقها لمنهج جودة التكاليف. ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبانة على الشركات الصناعية والخدمية ، ومن ثم تحليل البيانات والنتائج .

المحور الاول منهجية الدراسة

أولاً : مشكلة الدراسة

تسعى العديد من الإدارات الى التحول من الإدارة التقليدية الى إدارة الجودة الشاملة لدورها البارز في تحسين العمليات الإنتاجية، واعتماد الجودة كوسيلة لتخفيض الكلفة وزيادة الإيرادات مما يسهم في زيادة ربحية المنظمة. ويلاحظ ان العديد من تلك الإدارات حالياً تطبق الجودة ولكن دون الأخذ بعين الاعتبار التكاليف المترتبة على أنظمة الجودة المطبقة وكذلك الخسائر المترتبة نتيجة قصور هذه الشركات في منع الانحرافات والفشل في العمليات الإنتاجية والخدمية. لذا تكمن مشكلة الدراسة من خلال إثارة الأسئلة التالية :

1. هل الشركات في العراق تستخدم منهج تكاليف الجودة؟
2. هل يدرك المدراء في الشركات العراقية أهمية منهج تكاليف الجودة في تحقيق الوفورات المالية ؟
3. ما هي العقبات التي تواجه المدراء في تنفيذ منهج تكاليف الجودة؟

ثانياً : أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في نظريتها لمنهج تكاليف الجودة، وهو موضوع حيوي ومهم لأي شركة. إذ توافر الدراسة مقدمة أساسية لمفاهيم تكلفة الجودة وأبعادها ودورها في تعظيم القيمة وتأثيرها في تحقيق وفورات مالية من خلال

جعلها قادرة على الاستفادة من الفرص الكبيرة للحد من تكاليفها في الجودة وتعزيز قاعدة عملائها. كما ان أهمية هذه الدراسة تكمن في كونها دراسة استطلاعية تهدف إلى وصف حقيقة تعامل الشركات العراقية الصناعية والخدمية مع تكاليف الجودة.

ثالثاً : اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى :

1. التعرف على واقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية والخدمية في العراق، وفي توفير فهم أفضل لتكاليف الجودة بين إدارات هذه الشركات.
2. لتحديد أسباب اعتماد او عدم اعتماد تكاليف الجودة بين الشركات في العراق.
3. إفادة الشركات الصناعية والخدمية في العراق بأهمية تكاليف الجودة وطرق قياسها والفوائد المترتبة على خفضها والأثر المنعكس من ذلك على الأداء المالي لهذه الشركات.

رابعاً : فرضيات الدراسة

أنطلاقاً من مشكلة الدراسة التي تم تحديدها يمكن صياغة الفرضيات الرئيسية للدراسة وعلى النحو التالي :

- الفرضية الرئيسية الأولى: إدارات الشركات العراقية تدرك أهمية تطبيق منهج تكاليف الجودة.
- الفرضية الرئيسية الثانية : ليس هناك أسباب تعيق تطبيق منهج تكاليف الجودة في الشركات العراقية.

خامساً : اسلوب الدراسة

لتحقيق أهداف هذه الدراسة، تم استخدام أسلوبين، الأسلوب الأول؛ هو الأسلوب الوصفي التحليلي لعرض الجانب النظري لمنهج تطبيق تكاليف الجودة في الشركات الإنتاجية والخدمية. أما الأسلوب الثاني؛ فهو منهج الدراسة الميدانية لتغطية الجانب التطبيقي من هذه الدراسة، وبالأعتماد على استمارة استبانة تم تطويرها بقياس وتكشف مدى إدراك إدارات الشركات العراقية لأهمية استخدام تكاليف الجودة وانعكاسها في السيطرة على الأنفاق وعلى تحسين ادائها وتحقيق الوفورات المالية.

سادساً : مجتمع وعينة الدراسة

تم التنسيق مع الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية لتحديد الشركات العراقية الإنتاجية والخدمية الحاصلة على شهادة الجودة او التي لديها ممارسات للحصول على شهادة الجودة لضمان تحقيق أهداف الدراسة وتوزيع استبانة الدراسة على الشركات التي تطبق مفاهيم الجودة .

تم إرسال الاستبيانات عبر البريد الإلكتروني مع ملحق (فيه معلومات موجزة لتوضيح مفاهيم جودة التكاليف وأهميتها في جودة الأداء وخفض التكاليف وتحقيق الوفورات المالية) إلى عينة من الشركات الإنتاجية والخدمية بلغت 98 شركة. وتم الطلب من الشركات اقتصار المستطلعين على مدراء الشركات، ومدراء الجودة، الإدارة ، المالية ، التسويق ، المحاسبين ، العمليات ومصممي المنتج في الشركات الإنتاجية والخدمية ، وبذلك يفترض ان يكون عدد الاستبانات 8 كمعدل لكل شركة.

بلغت نسبة الاستجابة 59% من مجموع 98 شركة اي بعدد 58 شركة ، منها شركات انتاج المواد الغذائية 10%، وشركات صناعة المعدات والآلات الصناعية 4% ، وشركات المعدات والآلات الزراعية 1% ، وشركات المشروبات الغازية 4%، وشركات المنتجات الكيماوية 3%، وشركات انتاج وتعبئة المياه الصحية 8% ، وشركات انتاج المواد والمعدات الكهربائية 3%، وشركات انتاج البلاستيك 3%، وشركات انتاج المواد الصحية 2%، والشركات الفندقية والسياحية 11%، والشركات المصرفية 6% وشركات الاتصالات 3%.

على ضوء نسبة الاستجابة فإن عدد الاستبانات التي تم استلامها إلكترونياً بلغت (263) من مجموع (375) أي ما يعادل (70%) من المجموع الكلي للاستبانات التي تم استلامها من عينة الدراسة. استبعدت (45) استمارات غير صالحة. وأجرى التحليل الإحصائي لـ(218) استمارة اي ما يعادل (58%) من مجموع الكلي للاستبانات المستلمة إلكترونياً من عينة الدراسة.

سابعاً : أداة الاستبانة

تم تقسيم الاستبانة على قسمين كما يأتي :

- القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة ويتكون من 7 فقرات.
- القسم الثاني: يتكون من بيانات تخص تكاليف الجودة، وتم تقسيمه على محورين كما يأتي :-
- المحور الأول : يتناول مدى أهمية قياس تكاليف الجودة ويتكون من 8 فقرات.
- المحور الثاني : يتناول مدى تطبيق نظم تكاليف الجودة داخل الشركة ويتكون من 5 فقرات.
- وتم وضع خمس اوزان حسب مقياس لكرت الخماسي Likert Scale وهي اتفق بشدة (5) واتفق (4) ومحايد (3) ولا اتفق (2) ولا اتفق بشدة (1) . حيث سيتم تقييم درجة الاستجابة والأهمية وفق المتوسطات الحسابية باعطاء الدرجات على النحو الاتي:

الدرجة	مرتفعة	متوسطة	منخفضة
الوسط الحسابي	5-4	3.99-3	2.99-1

ثامناً : المعالجات الإحصائية :

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science للحصول على الانحرافات المعيارية والمتوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة. واختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي (3).

تاسعاً : الدراسات السابقة :

1. دراسة (Schiffaueroa and Thomson, 2006) بعنوان استعراض للبحث عن نماذج تكلفة الجودة وأفضل الممارسات. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق نماذج قياس تكاليف الجودة على المؤسسات الأكاديمية في كندا ومعرفة النماذج الأكثر شيوعاً المستخدمة في تقييم وقياس تكاليف الجودة، وذلك من خلال عمل دراسة استقصائية من خلال الدراسات المنشورة حول مختلف منهجيات تكاليف الجودة وتقارير نجاحها من أجل توفير فهم أفضل لطرق تكلفة الجودة. وكانت أهم نتائج هذه الدراسة هي: غالبية برامج إدارة الجودة لا تستخدم منهجيات تكاليف ناجحة في الجودة. وأن المؤسسات الأكاديمية في كندا التي لا تتبنى فكر تكاليف الجودة خفض تكاليف الجودة وتحسين الجودة لعملائها. كذلك توصلت إلى أن طريقة حساب التكاليف الأكثر شيوعاً هي نموذج P.A.F (الوقاية + تقييم + الفشل) ومع ذلك يتم استخدام نماذج تكلفة الجودة الأخرى بنجاح في بعض الشركات. وأوصت الدراسة بأن أنظمة تكاليف الجودة لا بد أن تكون جزءاً من برامج إدارة الجودة.
 2. دراسة (Rodchua, 2007) بعنوان العوامل، والتدابير ومشاكل تنفيذ برامج تكلفة الجودة في بيئة التصنيع. هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المهمة والمقاييس المساهمة في تنفيذ برنامج تكاليف جودة ناجح حيث تم وضع نموذج تجريبي على أساس تكاليف الجودة في بيئة التصنيع. واستخدمت في هذه الدراسة الاستبانة لجمع البيانات من المصانع وخبراء التصنيع حيث تم نشر الاستبانة على المواقع الإلكترونية للجمعية الأمريكية للجودة وتم الحصول على 63 مستجيب لهذا الاستبيان. وكانت أهم نتائج الدراسة أن العوامل التي ساعدت على نجاح برامج تكاليف الجودة تمثلت في: الدعم الإداري، التطبيق الفعال للنظام، التعاون مع الإدارات الأخرى، فهم الفكر والمفاهيم المتعلقة بتكاليف الجودة. وكانت أهم توصياتها إجراء المزيد من الدراسات لاستكشاف طبيعة تحليل العوامل وكذلك أساليب السيطرة على تكاليف الفشل الداخلي والخارجي.
 3. دراسة (Stella and Michail, 2009) بعنوان إدارة أسس التكاليف وصنع القرار في الفنادق الفاخرة اليونانية. هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام نظم محاسبة التكاليف ودورها في جودة صنع القرار. وكانت من نتائج الدراسة ينبغي أن تكون عملية جودة صنع القرار بناءً على أدوات المحاسبة الإدارية، بما في ذلك التكاليف ووضع الميزانية وأدوات الرقابة على الميزانية. مما يتطلب فصل العمليات الفندقية إلى أجزاء متعددة وتحديد تكاليف كل جزء لتحليل المعلومات المتعلقة بالأداء والربحية والوضع المالي العام للفندق. باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC سيؤدي بشكل سليم على تحديد التكاليف والربحية في الوحدات الفندقية. وأن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية للحصول على البيانات المتعلقة بجوانب التكاليف سيؤدي إلى تحسين تدفق المعلومات التي تستخدم لصنع القرار.
 4. دراسة (Patricia, 2014) بعنوان تحليل جودة التكاليف في قطاع الخدمات : دراسة ميدانية لنظام بنك كولومبيا. هدفت الدراسة قياس الأداء العملي لتكاليف الجودة في ثلاثة من البنوك الكبرى في كولومبيا. وتحديد العلاقة بين قياس تكاليف الجودة وبعض المؤشرات المصرفية التشغيلية الرئيسية في البنوك الثلاثة من أجل تحديد المؤشرات والعوامل المؤثرة في تكلفة الجودة. وكانت من نتائج الدراسة إلى أن تحديد مستويات الجودة يعتمد إلى حد كبير على إدراك العملاء، وأن تطبيق تكاليف الجودة يساعد على تحديد فرص التحسين، وفرص الادخار، وفهم أفضل لكيفية أن بعض المؤشرات قد تؤثر على المتغيرات الداخلية والخارجية على حساب جودة الخدمة ككل. لذا يجب على أي نموذج تكاليف الجودة النظر في المتغيرات التي تؤثر على تكاليف الجودة قبل محاولة لإختيار أي استراتيجية في شركات الخدمة.
 5. دراسة (Sailaja, et al. 2015) بعنوان التكاليف الخفية للجودة : قياس وتحليل. هدفت هذه الدراسة إلى تحليل شامل لجميع عناصر التكلفة التي تساهم في الجودة في منتجات وخدمات خط سلسلة التوريد لشركة تصنيع في ماليزيا بعيداً عن عناصر جودة التكاليف التقليدية (الوقاية، تقييم والفشل) لتتبع وقياس العناصر الخفية لتكلفة الجودة بما في ذلك عناصر تكلفة الفرصة البديلة. تشير نتائج الدراسة إلى أن تكاليف الجودة الخفية أعلى أكثر من 3 مرات من عناصر التكاليف المباشرة في شركة التصنيع ومعظم هذه التكاليف الخفية يمكن تخفيضها أو حتى القضاء عليها عن طريق فهم أسبابها الأساسية. من أهم نتائج هذه الدراسة أنها تسلط الضوء على عدم كفاية التكلفة التقليدية لنظام الجودة في تتبع وتقييم التكاليف الكلية للجودة. ومن أجل تقييم التكلفة الإجمالية للجودة لا بد من دراسة آثار العناصر الخفية في تكلفة الجودة الشاملة وعناصر تكلفة الفرصة البديلة.
- لقد ركزت الدراسات السابقة على أهمية جودة التكاليف وعناصره في القطاع الصناعي والخدمي في العالم وبشكل منفصل. بينما تم تطبيق هذه الدراسة على الشركات الصناعية والخدمية في العراق مع اختلاف الظروف الإنتاجية والسوقية والتنافسية المختلفة التي تميز الشركات محل الدراسة عن باقي الشركات في العالم. وكان الغرض هو دراسة حالة الشركات العراقية لمعرفة مدى إدراك إدارتها لمنهج تكاليف الجودة، والأسباب التي تعيق استخدام هذا المنهج.

المحور الثاني الجانب النظري للدراسة

أولاً : الجودة Quality

اضحت الجودة عاملاً أساسياً لأي أعمال. والمديرين يتخذون باستمرار القرارات للوصول الى مستوى كاف من الجودة من أجل أن تكون قادرة على المنافسة. والجودة Quality كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "Qualitues" والتي معناها طبيعة الشيء ودرجة صلاحه وهي مفهوم نسبي يختلف النظر له باختلاف جهة الاستفادة منه سواء كان (المؤسسة، المورد، الزبون، المجتمع... وغيره).

تتفق معظم أدبيات الجودة بأن محاولة تعريف معنى الجودة يمكن تناوله من جوانب متعددة نظراً لاختلاف المدركات حول مفهوم الجودة. فقد عرفها (Crosby,1984:23) انها "التطابق مع المتطلبات". وعرفها (Juran,1985:17) بأنها درجة الملائمة للاستخدام "fitness for use". اما (Zeithaml,1988:5) فرى

ان الجودة بمعناها الواسع تعني التفوق superiority أو التميز excellence . وعرفت الجودة ضمن مفهوم إدارة الجودة بأنها مقابلة لأحتياجات وتوقعات العملاء، بل هي مقابلة وتجاوز توقعات المستفيد (Boulding et al,1993:7-27). وبالتالي يقوم المستفيد بتحديد ماهية الجودة المطلوبة والتي تلبي رغباته وتحقق رضاه، وهنا يكمن التحدي والصعوبة في إرضاء جميع المستفيدين والذين تختلف أهواءهم ورغباتهم ولهم شخصيات مختلفة وينتمون لطبقات اجتماعية مختلفة.

والجودة تعني التحرر من القصور والأخطاء التي تتطلب القيام بأعمال مراراً وتكراراً (إعادة العمل) أو التي تؤدي إلى الفشل الميداني، استياء العملاء، ومطالبات العملاء، وما إلى ذلك. وفي هذا المعنى فإن الجودة موجهة إلى التكاليف، وبالتالي جودة أعلى تعني تكاليف أقل (Juran, and Godfrey,1999:7).

وعرفت "الجمعية الأمريكية للجودة" الجودة على انها مجموعة من المزايا والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تمتلك القدرة على إرضاء الحاجات المطلوبة وتلبيتها (Kotler & Keller,2009:469).

والجودة هي ضمان الالتزام بمواصفات العملاء، وهي مقياس التميز أو حالة خلو اي منتج من العيوب. ويعمل نظام إدارة الجودة كأداة الأكثر أهمية في قياس ورصد ومراقبة وصنع القرارات للأنشطة في الشركة التي تهدف على التميز في العمل (Sailaja et al,2015: 14).

لذا يرى الباحث ومن خلال هذه التعاريف أن تعريف الجودة متعدد الجوانب بحيث لا يمكن حصره في دائرة ضيقة، بل يأخذ أبعاداً مختلفة تشتمل على مفاهيم فنية وإدارية وسلوكية واجتماعية وغيرها.

ثانياً : تكاليف الجودة Quality Cost

مصطلح " تكاليف الجودة " له معاني مختلفة لأناس مختلفين (Juran & Godfrey,1999:232) ، ويمكن أن ينظر إليها باعتبارها تكاليف منع مشاكل الجودة، وقياس مستويات الجودة ومراقبة وتفتيش مستويات الجودة. وتعتبر تكاليف الجودة عن الفرق بين تكلفة المنتج الفعلية وتكلفة المنتج المنخفضة التي يمكن حدوثها إذا لم يكن هناك إمكانية لحدوث خدمات غير مطابقة للمواصفات، وفشل في المنتجات، ووحدات معيبة في التصنيع (Campanella,1999:4).

لذا نجد العديد من الشركات تعمل على تعزيز الجودة والقيمة للعملاء، ويعتبرون ذلك عاملاً نجاح حاسماً لتحقيق القدرة التنافسية. ان أي محاولة جادة لتحسين الجودة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التكاليف المرتبطة بتحقيق الجودة لأن الهدف من برامج التحسين المستمر ليست فقط لتلبية متطلبات العملاء، ولكن أيضاً للقيام بذلك بأقل تكلفة. وهذا يمكن أن يحدث عن طريق خفض التكاليف اللازمة لتحقيق الجودة، وأي اخفاق تواجهه سواء الشركة كانت إنتاجية أو خدمية على طول هذا المسار من احتياجات العميل الى الأداء الفعلي تنطوي على تكلفة مالية وغير مالية (أبو زيد والدراوي، 2007: 328). في حين ان عملية تحليل جميع عناصر تكاليف الجودة يساعد في اتخاذ القرارات المثلى التي تؤدي إلى مزايا تنافسية (Yang, 2008: 92).

وتعرف تكاليف الجودة على انها الطريقة التي تحدد الجودة من منظور مالي، كونها تهدف الى تحسين الجودة وتقليل الأخطاء وزيادة الأرباح (Murugan & Kanapathy, 2011:86). ان تكلفة الجودة هي النفقات التي تتحملها الشركة في تحقيق والحفاظ على نوعية جيدة وكذلك في إدارة الجودة الرديئة في جميع أنحاء خط عملياتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من رضا العملاء (Sailaja et al, 2015: 14).

ان أفضل الممارسات تشير إلى أن الشركات التي تستخدم برامج تكاليف الجودة كانت ناجحة جداً في الحد من تكاليف الجودة وتحسين جودة للعملاء. ان الهدف من نظام تكلفة الجودة هو العثور على مستوى الجودة الذي يقلل من التكلفة الإجمالية للجودة (Schiffauerova and Thomson,2014: 1).

ثالثاً : عناصر تكاليف الجودة

إن التكاليف المرتبطة بتقديم منتجات أو خدمات ذات جودة تكون على نوعين هما التكاليف المباشرة (الظاهرة) والتكاليف غير المباشرة (غير الظاهرة او المخفية).

1- تكاليف الجودة المباشرة

تقع تكاليف الجودة المباشرة في فئتين (Garrison, et al., 2010: 77):

الفئة الأولى :

هي تكاليف تحقيق الجودة الجيدة، والمعروفة أيضا بأسم تكاليف ضمان الجودة أو التكاليف المطابقة للمواصفات (وتشمل تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم).

الفئة الثانية:

هي التكاليف المرتبطة بمنتجات ذات جودة رديئة، كما يشار إليها بتكاليف الفشل أو تكاليف عدم المطابقة للمواصفات (وتشمل تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي).

أ- تكاليف الوقاية Prevention Costs:

هي تكاليف تحاول منع منتجات ذات جودة رديئة من الوصول إلى العملاء. وتعكس فلسفة الجودة بالقيام بالعمل الصحيح من أول مرة"، والهدف النهائي لبرنامج إدارة الجودة. من أبرز الأمثلة على تكاليف الوقاية

(Efua, 2012: 42):

- تكاليف تخطيط الجودة: إن تكاليف تطوير وتنفيذ برنامج إدارة الجودة.
- تكاليف تصميم المنتجات: تكاليف تصميم المنتجات تتسم بخصائص الجودة.
- تكاليف العملية: التكاليف التي أنفقت للتأكد من أن العملية الإنتاجية تتفق مع مواصفات الجودة.
- تكاليف التدريب: تكاليف تطوير ووضع برامج التدريب على الجودة للموظفين والإدارة.
- تكاليف المعلومات: تكاليف الحصول والحفاظ على (عادة على أجهزة الكمبيوتر) البيانات المتعلقة بالجودة، وتطوير وتحليل التقارير على جودة الأداء.

ب- تكاليف التقييم Appraisal Costs:

هي تكاليف القياس والاختبار للمواد وقطع الغيار والمنتجات، والعملية الإنتاجية تحليل للتأكد من أن مواصفات جودة المنتج يجري الوفاء بها. ومن الأمثلة على تكاليف التقييم على ذلك ما يلي (Efua, 2012: 42):

- الفحص والاختبار: تكاليف الاختبار والتفتيش للمواد وقطع الغيار، والمنتج في مراحل مختلفة، وفي نهاية العملية.
- تكاليف معدات الاختبار: تكاليف صيانة المعدات المستخدمة في اختبار خصائص جودة المنتجات.
- تكاليف التشغيل : تكاليف الوقت الذي يقضيه العاملين لجمع البيانات لاختبار جودة المنتج، وإجراء التعديلات على المعدات للحفاظ على الجودة، والتوقف عن العمل لتقييم الجودة.
- في الشركات الخدمية مثل الفنادق، المصارف، الاتصالات وغيرها ، تكاليف التقييم تميل إلى أن تكون أعلى مما تكون عليه في شركات التصنيع، وبالتالي تكون نسبتها أكبر من إجمالي تكاليف الجودة. إذ ترتبط الجودة في الخدمات في المقام الأول بالتفاعل بين الموظف والعميل، مما يجعل تكلفة تقييم الجودة أكثر صعوبة، وعادة ما يتطلب إجراء مقابلات مع العملاء، وإجراء الدراسات الاستقصائية، والاستبيانات، وماشابه ذلك.

ج- تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs :

هي التكاليف التي تنتج عن منتجات أو خدمات غير مطابقة لمتطلبات أو احتياجات العملاء. وجدت قبل تسليم المنتجات والخدمات إلى العملاء الخارجيين. والتي قد تؤدي إلى جعل العميل غير راضٍ. وتؤدي إلى قصور في الخدمة بسبب وجود أخطاء في المنتجات وعدم الكفاءة في العمليات. ومن الأمثلة على ذلك

تكاليف (Efua, 2012: 43):

- تكاليف الخردة: تكاليف المنتجات رديئة الجودة التي يجب التخلص منها.
- إعادة صياغة التكاليف: تكاليف تحديد المنتجات المعيبة لتتوافق مع مواصفات الجودة.
- تكاليف فشل العملية: تكاليف تحديد سبب عملية الإنتاج هو إنتاج منتجات ذات جودة رديئة.
- تكاليف تعطل العملية: تكاليف توقف العملية الإنتاجية لعلاج هذه المشكلة.
- تكاليف سعر خط الإنتاج: تكاليف الخصم في المنتجات ذات الجودة الرديئة، وبيع المنتجات مرة ثانية".

د- تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs :

هي التكاليف التي تنتج عن أوجه قصور وجدت بعد تسليم المنتجات والخدمات إلى العملاء الخارجيين، مما يؤدي إلى استياء العملاء. ومن الأمثلة على ذلك تكاليف (Efua, 2012: 43):

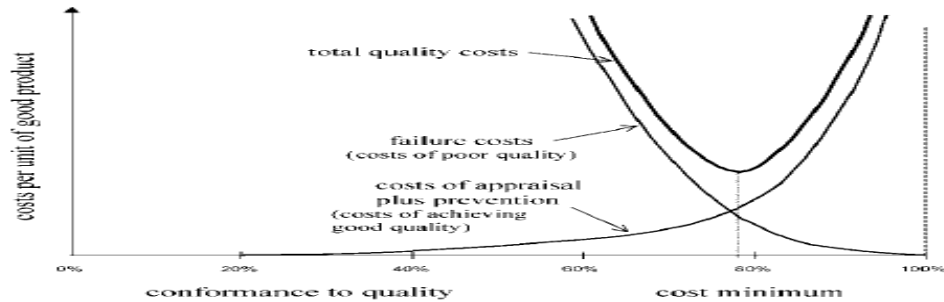
- تكاليف شكاوى العملاء: تكاليف التحقيق والاستجابة لشكاوى العملاء.
- تكاليف استرجاع المنتج: تكاليف المناولة واستبدال منتجات ذات جودة رديئة إرجاعها من قبل العملاء.
- تكاليف الضمان: تكاليف الامتثال لضمان توفر المنتج البديل.
- تكاليف المسؤولية عن المنتجات: تكاليف التقاضي الناتجة عن إصابة العملاء.
- تكاليف المبيعات الضائعة: إن التكاليف التي تكبدتها بسبب العملاء غيرراضين مع منتجات ذات جودة رديئة ودون إجراء عمليات شراء إضافية.

في الشركات الخدمية تكاليف الفشل الداخلي تميل إلى أن تكون منخفضة، في حين تكاليف الفشل الخارجي يمكن أن تكون عالية جداً. منظمات الخدمة لديها فرصة ضئيلة لفحص وتصحيح عملية خدمة داخلية معيبة، وان لحظة تسليم الخدمة (التفاعل بين الموظف والعميل) هي اللحظة التي تصبح الخدمة في منطقة الفشل الخارجي، والذي يؤدي إلى أزعاج العميل أو عدم رضاه.

ان إجمالي تكاليف الجودة المباشرة هي مجموع تكاليف الجودة الجيدة وتكاليف الجودة الرديئة. وهي تمثل الفرق بين التكلفة الفعلية للمنتج وتكلفة تقديم أي خدمة دون المستوى المطلوب أو أي منتجات معيبة. ولتوضيح العلاقة بشكل أكبر بين مكونات تكاليف الجودة الأربعة (الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي والفشل الخارجي) فهناك وجهتا نظر لتكاليف الجودة (Campanella,1999:9):

❖ وجهة النظر التقليدية لتكاليف الجودة :

والتي تفترض بأن تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تنخفض بمقدار الزيادة في تكاليف الوقاية والتقييم، كما تفترض بأن المستوى الأمثل للجودة يحدث عندما تصل تكاليف الجودة إلى الحد الأدنى، كما هو موضح في الشكل رقم (1) وذلك على أساس استحالة وصول مستوى العيوب في التصنيع إلى مستوى الصفر من العيوب.



الشكل (1)

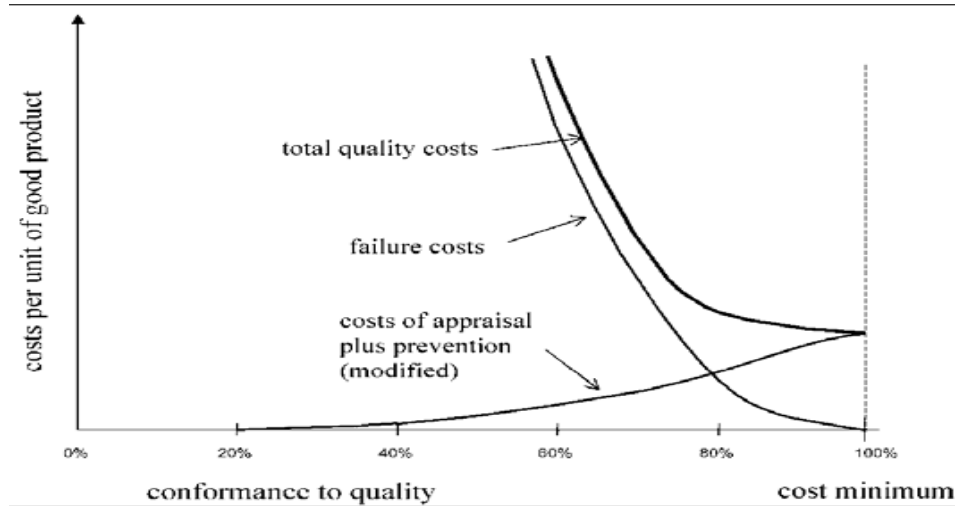
يوضح النظرة التقليدية لتكاليف الجودة

المصدر: (Campanella, 1999 :10)

ويظهر الشكل رقم (1) أن هناك علاقة عكسية بين كل من منحنى تكاليف المطابقة ومنحنى تكاليف عدم المطابقة، وأن الحد الأدنى لمنحنى إجمالي تكاليف الجودة يمثل نقطة تقاطع منحنى تكاليف المطابقة مع منحنى تكاليف عدم المطابقة.

❖ وجهة النظر الحديثة لتكاليف الجودة:

أما وجهة النظر الحديثة فتتمثل في أن المستوى الأمثل للجودة يتحقق عند مستوى صفر حيث إن التكاليف الكلية تكون عند أقل مستوى لها عند مستوى (Zero defects) صفر من العيوب، وهذا يحدث عندما تقوم الشركة بالاستثمار في تكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم) والتي بدورها تخفض تكاليف عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي)، ففي هذه الحالة يكون ارتفاع تكاليف المطابقة طفيف مقارنة بالتكاليف المترتبة نتيجة عدم المطابقة وبالتالي تكون التكاليف عند أدنى مستوى، بينما تكون الجودة عند المستوى الأمثل وذلك لانخفاض نسبة العيوب إلى ما يقارب الصفر (Campanella,1999:10) ويوضح ذلك الشكل رقم (2).



الشكل (2)

يوضح النظرة الحديثة لتكاليف الجودة

المصدر: (Campanella, 1999 :10)

وبناءً على ما سبق يمكن ملاحظة انه بالرغم من الزيادة في تكاليف الوقاية إلا أن تكاليف التشغيل الكلية والتي تشمل تكاليف الجودة سوف تنخفض نتيجة الانخفاض الملحوظ في فشل العمليات. ان ابرز ما في العلاقة بين الجودة والكلفة يظهر لنا انه عندما تزداد مجموع تكاليف الوقاية والتقييم فإن تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تنخفض. لذا يرى الباحث ان عملية تجنب حدوث عيوب أو قصور في المنتج الخدمي أو السلعي ومعرفة كيفية التعامل معها وتجنبها هو استثمار في تحقيق جودة التكاليف وضمان تقديم الخدمة أو المنتج الى العملاء لتتوافق مع متطلباتهم وبأقل التكاليف.

رابعاً : نماذج قياس الجودة

قام العديد من الباحثين باقتراح طرق مختلفة لقياس تكاليف الجودة ومن ابرزها الطرق الموضحة بالجدول رقم (1).

جدول (1)

النماذج العامة لقياس أنشطة تكاليف الجودة

النماذج	أنشطة تكاليف الجودة
P-A-F نماذج	المنع + التقييم + الفشل
نموذج كروسبي	المنع + التقييم + الفشل + الفرصة
نماذج الفرصة أو التكاليف غير الملموسة	المطابقة + عدم المطابقة
	المطابقة + عدم المطابقة + الفرصة
نماذج تكلفة العملية	المطابقة + عدم المطابقة
ABC نماذج	الأنشطة التي تضيف قيمة + الأنشطة التي لا تضيف قيمة
نموذج تاجوشي	الجودة الفعلية للمنتج + القيمة المستهدفة

المصدر (Schiffauerova and Thomson, 2006: 651)

1. نموذج الوقاية والتقييم والفشل PAF (prevention - appraisal - failure) :

تستند معظم نماذج تكاليف الجودة على تصنيف PAF والتي تم تصنيفها بواسطة Feigenbaum عام 1956 م إلى تكاليف الوقاية والتقييم والفشل الداخلي والخارجي والتي أصبحت تصنيفات مقبولة قبولاً عالمياً (Schiffauerova and Thomson, 2006 :651).

والافتراضات الأساسية لنموذج PAF هي أن الاستثمار في أنشطة الوقاية والتقييم سوف يقلل تكاليف الفشل، وأن الاستثمار في أنشطة الوقاية سيؤدي إلى خفض تكاليف التقييم، والهدف من نظام تكاليف الجودة هو العثور على مستوى الجودة يقلل من إجمالي تكاليف الجودة.

2. نموذج كروسبي : Crosby's Model

عرف Crosby الجودة بأنها "المطابقة للمواصفات"، وبالتالي فإن تكاليف الجودة حدد كمجموع سعر المطابقة (Price of Conformance) وسعر عدم المطابقة (Price of Non-Conformance). وسعر المطابقة هو تكلفة المشاركة في التأكد من أن عمليات الإنتاج تسير في نصابها الصحيح من أول مرة، والذي يتضمن تكاليف التقييم والوقاية، بينما سعر عدم المطابقة هو التكاليف الناتجة عن الخسارة عند فشل المنتجات أو الخدمات لتتوافق مع احتياجات ومتطلبات العملاء، وتحسب عادة عن طريق قياس تكلفة تصحيح، أو إعادة تصنيع المنتج، والتي تتطابق مع تكاليف الفشل الفعلي (Vaxevanidis and Petropoulos, 2008: 275).

3. نموذج الفرصة أو التكلفة غير الملموسة : Opportunity or intangible cost models

التكاليف غير الملموسة هي عبارة عن التكاليف التي يمكن تقديرها فقط مثل أرباح لم تحصل بسبب فقدان الزبائن وإنخفاض في الإيرادات بسبب عدم المطابقة، كذلك تتضمن خسائر الفرصة تكاليف الجودة التقليدية PAF. حيث يتم التعبير عن إجمالي تكاليف الجودة بمجموع كل من الإيرادات المفقودة والأرباح غير المكتسبة.

4. نموذج تكلفة العمليات : Process cost models

وقد أظهر الاستخدام الأول لهذا النموذج أن أنظمة تكاليف الجودة تركز على تكلفة العمليات إلى جانب تكلفة المنتج أو الخدمة، حيث إن تكلفة العمليات هي عبارة عن تكلفة المطابقة وعدم المطابقة لعملية معينة، وتكلفة المطابقة هنا تعني التكلفة الفعلية لعملية إنتاج منتج أو خدمة مطابقة للمواصفات من المرة الأولى، بواسطة عملية محددة من مراحل الإنتاج، بينما تكلفة عدم المطابقة هي التكلفة المرتبطة بفشل العملية بحيث لا يتم تنفيذها لإنتاج منتج على المستوى المطلوب ويمكن قياس هذه التكاليف في أي خطوة من خطوات العملية. وبناء عليه، فإنه يمكن تحديد ما إذا كانت تكاليف عدم المطابقة المرتفعة تظهر الحاجة إلى مزيد من الاستثمار في أنشطة الوقاية من الفشل أو ما إذا كانت تكاليف المطابقة المرتفعة تشير إلى الحاجة إلى إعادة تصميم العملية (Schiffauerova and Thomson, 2006: 652).

5. نموذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

بالرغم من أن كل من نموذج الوقاية والتقييم والفشل، ونموذج تكلفة العمليات هم من المداخل الرئيسية لقياس تكاليف الجودة، إلا أن هذه الأساليب لا يمكنها توفير الطرق المناسبة لتشمل التكاليف العامة Overhead في نظام تكاليف الجودة (Vaxevanidis and Petropoulos, 2008: 278).

ويمكن التغلب على هذه العيوب من خلال حساب التكاليف على أساس النشاط (ABC). يستخدم نظام ABC الإجراءات ذات المرحلتين للوصول إلى تكاليف عادلة للأهداف المختلفة للتكلفة (مثل الإدارات، والمنتجات والعملاء والقنوات)، وتتبع تكاليف الموارد (بما في ذلك التكاليف العامة) للأنشطة، ومن ثم تتبع تكاليف الأنشطة على تكلفة الهدف (Vaxevanidis and Petropoulos, 2008: 278).

6. دالة خسارة الجودة لتاجوشي : Taguchi Model

طور Genichi Taguchi طريقة تعتمد على أساليب هندسية وإحصائية للوصول إلى تحسين بشكل سريع في تخفيض تكاليف الجودة، عن طريق ضبط تصميم المنتج وعمليات التصنيع، وطريقة Taguchi عبارة عن فلسفة ومجموعة من الأدوات التي تستخدم في تنفيذ هذه الفلسفة (Campanella, 1999: 12). ويرى Taguchi أن جودة المنتج يجب ألا تقاس بمستوى قبول المنتج وإنما بدرجة انحرافه عن القيمة المستهدفة للمواصفات. كما ولم يوافق على المبدأ التقليدي للجودة "المطابقة ضمن حدود المواصفات"، ومن أهم انتقاداته لهذا المبدأ أن الفرق بين المنتج الذي بالكاد هو داخل حدود المواصفات والمنتج الذي هو بالكاد خارج حدود المواصفات ضئيل جداً، وبالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يصنف "سيء".

2- التكاليف غير المباشرة (غير الظاهرة أو المخفية)

تكاليف الجودة خفية يصعب تحديدها وقياسها وتقييمها كمياً، لذا لا يتم تحديد تكاليف الجودة المخفية عادةً. ولكن هذه التكاليف يجب ملاحظتها وعدم تجاهلها كونها مهمة للشركات كون تكاليفها عالية ومفيدة للشركات في معالجتها يخفض التكاليف ويحقق وفورات مالية. ومن الأمثلة عنها المبيعات المفقودة المحتملة، كلفة إعادة تصميم بسبب أسباب الجودة الرديئة، كلفة تغيير عمليات التصنيع لعدم مواءمته لتلبية متطلبات الجودة، وكلفة إنتاج التصنيع الإضافي من المنتجات المعيبة، كلفة المنتج الهالك الذي لم يبلغ عنه والعمليّة الفائضة التي تتضمن تغطية التغيير وإنتاج منتج مقبول (Campanella, 1999: 12).

المحور الثالث الاطار النطبيقي للدراسة

تحليل البيانات ومناقشة النتائج :

يتضمن الجانب النطبيقي تحليلاً للبيانات التي تم الحصول عليها من استمارة الاستبانة. تم تفريغ البيانات في جداول خاصة وأستخدمت المقاييس التي تمت الإشارة لها في متن الدراسة، كما تم توضيح البيانات بموجب الأشكال البيانية.

أولاً : وصف عينة الدراسة

جدول (2)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخصائص

ت	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
1	الجنس	ذكر	176	81%
		أنثى	42	19%
2	العمر	سنة فأقل 25	22	10%
		سنة 25-35	60	28%
		سنة 35-45	101	46%
		أكثر من 46 سنة	35	16%
		أعدادية	31	14%
3	المؤهل العلمي	دبلوم	41	19%
		بكلوريوس	412	59%
		ماجستير فأعلى	22	10%
		إدارة أعمال	127	58%
4	التخصص العلمي	محاسبة	47	22%
		اقتصاد	13	6%
		لا يوجد	31	14%
		سنوات 1-4	20	9%
5	سنوات الخبرة	سنوات 5-8	132	61%
		أكثر من 8 سنوات	66	32%
		عضو مجلس إدارة	42	19%
6	المركز الوظيفي	مدير	87	40%
		رئيس قسم	42	19%
		محاسب	47	22%

ثانياً : تحليل نتائج الفرضيات :

1. المحور الأول:

إدارات الشركات العراقية تدرك اهمية تطبيق منهج تكاليف الجودة.

جدول (3)

تحليل فقرات المحور الأول

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الأحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	ما الأسباب التي تدفع الشركة الى تطبيق جودة التكاليف					
X1	لتحقيق تخفيضات كبيرة في التكاليف.	4.16	0.677	83.13	9.658	0.000
X2	لتسليط الضوء على الأنشطة التي لا تعطي قيمة مضافة للشركة.	3.66	1.181	73.13	3.144	0.000
X3	لحد من معدل فشل الشركة.	3.94	0.914	78.75	5.805	0.000
X4	لزيادة جودة المنتج / الخدمة لتحقيق رضا العملاء .	3.78	0.906	75.63	4.876	0.000
X5	إعطاء الأولوية لإجراءات التحسين وفقاً لأعلى مردود محتمل.	3.69	0.998	73.75	3.897	0.000
X6	لإنشاء نظام جودة أشمل لزيادة القدرة التنافسية للشركة.	3.81	1.061	76.25	4.333	0.000
X7	لتوفير وسائل للتخطيط والتحكم في التكاليف.	3.63	1.212	72.50	2.918	0.006
X8	لإنشاء إجراءات جديدة لأداء العمل تقلل الفوائد وتحقق وفورات مالية.	3.75	0.916	75.00	4.633	0.000
	جميع الفقرات	3.80	0.98	76.01	4.90	0.000

يظهر الجدول (3) ان قيم الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول تراوحت بين 3.63 و 4.16 لآراء أفراد عينة الدراسة لـ 47% من الشركات الإنتاجية والخدمية التي تدرك أهمية تطبيق نهج تكاليف الجودة كجزء من نظام إدارة الجودة. كما وأشارت النتائج الى ان أعلى سببين لأعتماد تكاليف الجودة هي : لتحقيق تخفيضات كبيرة في التكاليف (4.16)، وللمحد من معدل فشل الشركة (3.94). وتلت هذه الأسباب تعزيز القدرة التنافسية للشركة (3.81)، وتعزيز جودة المنتج / الخدمة (3.78)، وأنشاء إجراءات جديدة لأداء العمل تقلل الفوائد وتحقق وفورات مالية (3.75)، ولأولويات إجراءات التحسين وفقاً لأعلى مردود مالي (3.69)، ولتسليط الضوء على الأنشطة التي لا تعطي قيمة مضافة للشركة (3.66)، وأخيراً لتوفير وسائل للتخطيط والتحكم في التكاليف (3.63).

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (إدراك أهمية تكاليف الجودة) تساوي 3.80 ، والوزن النسبي يساوي 76.01 % وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% و قيمة t المحسوبة تساوي 4.90 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، والانحراف المعياري 0.98 ، مما يدل على أنه يوجد إدراك لدى إدارات الشركات العراقية بأهمية تكاليف الجودة بدرجة متوسطة، وذلك عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$).

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى (تدرك إدارات الشركات العراقية أهمية تطبيق منهج تكاليف الجودة).

2. المحور الثاني :

الأسباب التي تعيق تطبيق منهج تكاليف الجودة في الشركات العراقية.

جدول (4)

تحليل فقرات المحور الثاني

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
X9	عدم امتلاك تصور عن مفهوم وأهمية جودة التكاليف من قبل الإدارة العليا.	3.90	1.176	76.25	3.81	0.000
X10	لدينا نظام تكاليف غير قادر على رصد وتوفير معلومات دقيقة عن تكاليف الجودة.	3.59	1.073	71.88	3.129	0.004
X11	لا يوجد اهتمام بالتعامل مع تكاليف الجودة داخل الشركة.	3.72	1.085	74.38	3.749	0.001
X12	العائد على الاستثمار في نظام جودة التكاليف منخفض.	3.66	1.066	73.13	3.483	0.002
X13	لم يتم إشاعة مبادئ ومفاهيم تكاليف الجودة داخل الشركة .	3.88	1.070	77.50	4.625	0.000
جميع الفقرات		3.75	1.094	74.62	3.759	0.000

يظهر الجدول (4) ان قيم الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تراوحت بين 3.59 و 3.90 لآراء أفراد عينة الدراسة عن أسباب عدم قيام شركاتهم بتطبيق منهج جودة التكاليف. وقد اشارت النتائج الى الأسباب التي ادت الى عدم اعتماد منهج تكاليف الجودة داخل شركاتهم، والتي ابرزها نقص الوعي بمفاهيم تكاليف الجودة من قبل الإدارات العليا لتلك الشركات (3.90)، والذي أدى بدوره الى عدم وجود قرار بإشاعة مبادئ ومفاهيم تكاليف الجودة داخل تلك الشركات (3.88)، وليس من المهم التعامل مع تكاليف الجودة داخل الشركة (3.72). وأعقب ذلك العائد على الاستثمار في نظام جودة التكاليف منخفض (3.66)، وآخر الأسباب نظام التكاليف الموجودة في منظماتهم غير قادر على قياس وتتبع التكاليف المتعلقة بالجودة (3.59).

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (معوقات أو أسباب عدم تطبيق تكاليف الجودة) تساوي 3.75، والوزن النسبي يساوي 74.62% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 3.75 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.04، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، والانحراف المعياري 1.09، مما يدل على وجود أسباب تعيق تطبيق منهج تكاليف الجودة بدرجة متوسطة، وذلك عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$).

وبالتالي يمكن رفض الفرضية العدمية التي تشير الى انه ليس هناك اسباب تعيق تطبيق جودة التكاليف في الشركات العراقية، وتبني الفرضية البديلة التي تؤكد وجود اسباب تعيق تطبيق منهج تكاليف الجودة في الشركات العراقية، كما بينت نتائج التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة.

ان تحليل نتائج الدراسة تشير إلى أن الشركات في العراق لا تزال تفتقر إلى الفهم والوعي بأهمية تكاليف الجودة. كما ان الشركات تميل في الغالب الحصول على شهادة الجودة ولا تميل تماماً الى ممارسة أدوات تكاليف الجودة وهي أدوات تدقيق يمكن أن تساعد المديرين وباستمرار في تحسين القيادة وإدارة التكاليف.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. ان استخدام نظام الجودة في الوقت الحاضر لا يؤدي فقط الى تقديم منتجات أو خدمات متميزة وتحقيق رضا العملاء، وإنما يمتد أثره لتحقيق وفورات كلفوية من خلال الاستخدام الخلاق لنهج جودة التكاليف وعناصره.
2. اظهرت النتائج الإحصائية للدراسة الى انه يوجد إدراك لدى إدارات الشركات العراقية لأهمية نهج تكاليف الجودة بدرجة كبيرة بلغت 76.01% من آراء افراد عينة الدراسة.
3. بينت نتائج الدراسة ان الشركات العراقية عينة الدراسة والتي يفترض انها تدير عملها على أساس الجودة إلا انها لم تطبق نهج جودة التكاليف وبدرجة كبيرة بلغت 74.62% ، لوجود اسباب تعيق تطبيق نهج جودة التكاليف. وان من أبرز اسباب عدم تطبيق نهج جودة التكاليف في الشركات الصناعية والخدمية هو نقص الوعي بمبادئ ومفاهيم تكاليف الجودة من قبل الإدارات العليا لتلك الشركات، والذي أدى بدوره الى عدم وجود قرار بإشاعة مبادئ ومفاهيم تكاليف الجودة داخل تلك الشركات.

ثانياً : التوصيات

1. ضرورة توجه إدارات الشركات نحو فهم وإدراك مزايا تحقيق التخفيض في حجم التكاليف دون التأثير على جودة المنتجات أو الخدمات، أو على رضا العملاء من أجل تحسين وضعها التنافسي في بيئة الأعمال الحالية.
2. هناك حاجة إلى مزيد من التعليم على المستوى العملي للمديرين لفهم أفضل لمفهوم تكاليف الجودة لكي نقدر تماماً فوائد النهج، لزيادة قدرتها على تنفيذ نظام قياس تكاليف الجودة ولتوفير المال.
3. زيادة رفع مستوى إدراك إدارات الشركات العراقية بسياسات تخفيض تكاليف الجودة من خلال زيادة استثمار الشركات العراقية في تكاليف الوقاية والتقييم بشكل مناسب، لتناسبها بعلاقة عكسية مع تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي.
4. اشعار الهيئات أو الاتحادات التي لها علاقة ببيئة الأعمال في العراق على نشر ثقافة تكاليف الجودة
5. بين المدراء والعاملين داخل الشركات، وتوعيتهم بأهمية تطبيقها وقياسها من أجل تخفيض التكاليف بشكل مستمر، وتقديم منتجات أو خدمات بجودة عالية وبأقل التكاليف وصولاً لتعظيم رضا العملاء.

المصادر

أولاً : المصادر العربية

- 1- أبو زيد، كمال خليفة، والدهراوي، كمال الدين مصطفى، (2007)، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث. الإسكندرية.

ثانياً : المصادر الأجنبية

1. Andrea S., Vince T., (2014). "A review of research on cost of quality models and best practices", International Journal of Quality & Reliability Management, vol. 23, pp1-33.
2. Boulding, W., Kalra, A., Staelin, R., & Zeithaml, V. A., (1993). "A dynamic process model of service quality: From expectations to behavioral intentions". Journal of Marketing Research, 30(1):7-27.
3. Campanella, Jack, (1999). "Principles of quality costs", Third edition, American society for quality.
4. Crosby, P., (1984). "Quality without tears". New York: The American Library.
5. Efua Des-Bordes Turkson, (2012) "Quality Assurance in the Hospitality Industry: A Case Study of Capital View Hotel", Koforidua.
6. Garrison, Ray H.; Noreen, Eric W. and Brewer, Peter C., (2010). "Managerial Accounting", thirteen editions, McGraw-Hill Irwin.
7. Juran, J. M. (1985). "Universal Approach to managing for Quality", Executive Excellence, 6(5), 15 – 27.
8. Juran, Joseph M. and Godfrey, A. Blanton, (1999). "Juran's Quality" Handbook, McGraw-Hill.
9. Kotler, P. & Keller, K., (2009). "Marketing Management" (14th ed.). New Jersey: Pearson International Edition.
10. Murugan Rasamanie and Kanagi Kanapathy, (2011). "The Implementation of Cost of Quality (COQ) "Reporting System in Malaysian Manufacturing Companies: Difficulties Encountered and Benefits Acquired. International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. (6), 243 -247.

11. Patricia Duarte Arenas, (2014). "Quality costs analysis in the service sector: an empirical study of the Colombian banking system". A thesis in Concordia Institute for Information Systems Engineering at Concordia University, Montreal, Quebec, Canada June, pp 1-106.
12. Rodchua, Suhansa, (2007). "Factors, Measures, and Problems of quality cost program implementation in the manufacturing environment", International Journal of Quality & Reliability Management, Volume 24, No. 2.
13. Sailaja A.; Basak P C and Viswanadhan K G., (2015). "Hidden Costs of Quality: Measurement & Analysis". International Journal of Managing Value and Supply Chains Vol. 6, No. 2. 13-24.
14. Schiffauerova A. and Thomson V., (2006). "Managing cost of quality: insight into industry practice", The TQM Magazine 18(5), pp. 542-550.
15. Stella Zounta and Michail G. Bekiaris, (2009). "Cost-based Management and Decision Making in Greek Luxury Hotels". Tourisimos: An International Multidisciplinary Journal of Tourism.
16. Vaxevanidis, N. M., and Petropoulos, G., (2008). "A Literature survey of cost of quality models", Journal of engineering, Volume 3, No. 1584. Pp 274-287. Volume 4, No. 3, pp. 205-225.
17. Yang, C.C., (2008). "Improving the definition and quantification of quality costs", Total Quality Management, Vol. 19 No. 3, pp. 175-91.

.....
.....
.....