

اثر قياس تكاليف الجودة في زيادة الأرباح
وتحقيق الميزة التنافسية

أ.م. د. جليلة عيدان حليحل
م.م. مهند عبد الرحمن سلمان

المستخلص :

يهدف البحث الى بيان اهمية استعمال المؤشرات المالية وغير المالية لقياس تكاليف الجودة الشاملة وذلك لما له من اهمية في توفير معلومات مفيدة يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء ، وبالشكل الذي يمكن الوحدات الاقتصادية من اجراء التعديلات من خلال التحسين المستمر وتخفيض التكاليف فضلاً عن التركيز على جودة المنتجات وترشيد عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالمنتج (من ناحية الجودة والتكاليف) لغرض بناء ميزة تنافسية والتي تتمثل بكل مايميز الوحدة الاقتصادية وعلاقتها بالبيئة المحيطة من خلال استخدام امكانياتها التي تتفوق بها على منافسيها بما يتيح لها تقديم منتجات تعد بنظر الزبائن ذات قيمة الامر الذي ينعكس في بقائها ضمن دائرة المنافسة وزياد ارباحها .

Abstract

The research aims to show the importance of using the financial and non financial indicators to measure the total quality cost , to submit the usfull information , which the organizations can depend upon it in the planning , control , and performance evaluation beside doing the continuous improvements and focusing on the product quality to achieve asustainable competition which had a big influence on the organizations profitably .

مقدمة البحث

تشهد بيئة الاعمال المعاصرة العديد من التغيرات والمتغيرات السريعة والمستمرة والتي من اهمها الاقتصادية والتكنولوجية فضلاً عن اشتداد حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية الامر الذي يشكل تحدياً لهذه الوحدات يتطلب الاستجابة له من خلال انتهاز مجموعة من الاستراتيجيات التي تركز على تحسين جودة المنتج وقياس تكاليف هذه الجودة بأستخدام مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ، اذ ان تحديد وقياس تكاليف الجودة الشاملة يؤدي الى توفير معلومات مفيدة يمكن الاستناد عليها في تحسين جودة منتجاتها من خلال ترشيد عملية اتخاذ القرارات والتي تنعكس على زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية

وتأسيساً على ماورد انفاً فأن هذا البحث يهدف الى بيان اهمية استعمال المقاييس والمؤشرات غير المالية بجانب المالية في تحديد وقياس تكاليف الجودة وانعكاس ذلك على ربحيتها من خلال دراسة حالة لثلاث شركات متخصصة بأننتاج المياه المعدنية .

ولغرض تحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه الى :-

المبحث الاول :- منهجية البحث

المبحث الثاني :- مدخل في الجودة

المبحث الثالث :- ادارة الجودة الشاملة

المبحث الرابع :- مفهوم وعناصر وانواع الميزة التنافسية

المبحث الخامس :- الجانب العملي من البحث

المبحث السادس :- الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول

منهجية البحث

اولا :- مشكلة البحث :-

تحيط بيئة الاعمال المعاصرة العديد من التغيرات والمتغيرات السريعة والمستمرة تتطلب من الوحدات الاقتصادية الاستجابة لها لغرض الاستمرار والتفوق من خلال بناء ميزة تنافسية فضلاً عن الاهتمام بجودة المنتج والذي يتم بالتركيز على تكاليف الجودة ، الا ان الواقع يشير الى القصور في استخدام المؤشرات والمقاييس غير المالية والتي تنطوي ضمن تكاليف الجودة الشاملة الامر الذي ينعكس تأثيره على فاعلية وكفاءة اداء هذه الوحدات ونتائجه .

ثانيا :- هدف البحث :-

يهدف البحث الى بيان اهمية استعمال المقاييس والمؤشرات غير المالية فضلا عن المقاييس المالية لما توفره من من انسجام مع التغييرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة من اجل اعطاء صورة كاملة عن اداء الوحدة الاقتصادية من خلال تحديد وقياس تكاليف جودة منتجاتها وانعكاس ذلك على ربحيتها.

ثالثا :- اهمية البحث :-

تتأتى اهمية البحث من اهمية استعمال المقاييس والمؤشرات غير المالية والافصاح عنها بتقارير منفصلة والتي توفر معلومات مفيدة يمكن استخدامها في التخطيط وتقويم الاداء بشكل واقعي وكفوء مما ينعكس على عملية التحسين المستمر وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتجات من خلال ترشيد عملية اتخاذ القرارات وزيادة ربحية الوحدة الاقتصادية .

رابعا :- فرضية البحث :-

ان تحديد وقياس تكاليف الجودة الشاملة يؤدي الى توفر معلومات مالية وغير مالية يمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق اهدافها وزيادة ربحيتها .

المبحث الثاني مدخل في الجودة

اولا :- مفهوم الجودة او النوعية

تعني الجودة احد عوامل النجاح الحاسمة والتي تركز عليها الوحدة الاقتصادية لتحقيق ميزتها التنافسية لنضمن البقاء والنمو في الاسواق (صخر ، ٢٠٠٩ : ٦١) أو هي توافر جميع المواصفات والخصائص في (المنتج / الخدمة) والتي تلبي متطلبات وحاجات وتوقعات العميل المعلنة والضمنية في الوقت المناسب، والسعر المناسب للعميل والمورد في آن واحد، ويشارك في صنعها وبنائها جميع العاملين وعلى كافة المستويات لخلق ثقافة متميزة في الأداء، حيث يعمل ويكافح المديرون والموظفون بشكل مستمر ودؤوب لتحقيق توقعات المستهلك، وأداء العمل الصحيح بشكل صحيح منذ البداية مع تحقيق الجودة بشكل أفضل وبفاعلية عالية، وفي أقصر وقت(مركز الإدارة والتنمية، ٢٠٠٨ : ١) وهناك وجهتا نظر بخصوص الجودة هي (الزاملي، ٢٠١١ : ١٨-١٩) :- .

١ - الجودة من وجهة نظر الزبون (Quality from the Customer's View) :

إن الجودة هي الملائمة للاستعمال (Fitness for use) والذي ينظر فيه إلى الجودة على إنها أكثر قرباً من الزبون، اذ لا بد ان تقابل او تتجاوز جودة المنتج أو الخدمة حاجات الزبون وتوقعاته وبذلك فإن العنصر الرئيسي في تعريف الجودة وفق وجهة النظر هذه يكمن في خدمة الزبون وتلبية احتياجاته وتوقعاته .

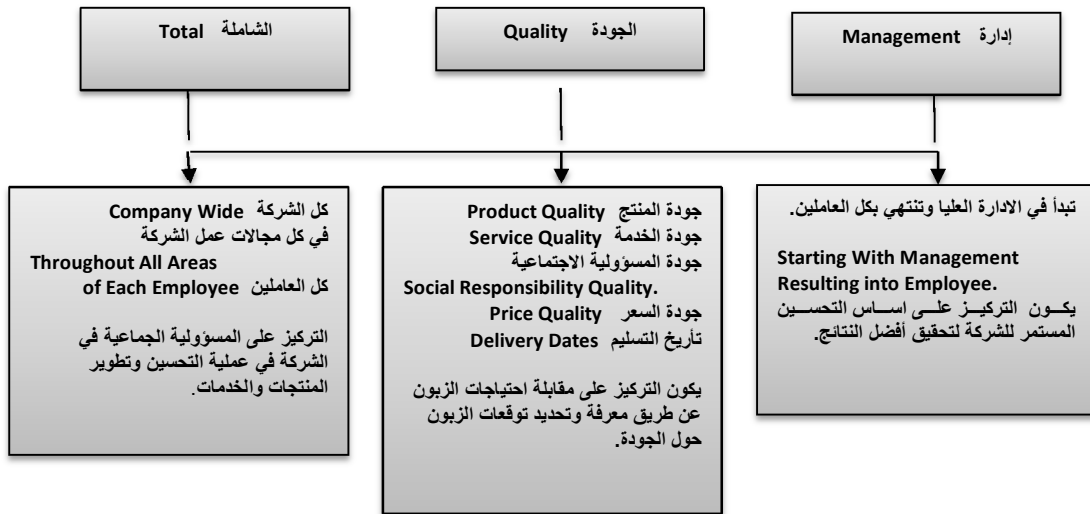
٢- الجودة من وجهة نظر المُنتج (المُصنَّع) (Quality from the Producer's View) :

إن الجودة ما هي إلا المطابقة للحاجات أو المتطلبات (Conformance to Requirements) وهذا ما يجعل من الجودة هي الأكثر قرباً من الإنتاج وخصائصه إن فالجودة هي المطابقة للمواصفات، والمواصفات ما هي إلا أهداف (Targets) أو سماعات (Tolerances) فالأهداف تمثل القيمة المثالية للمنتوج إما السماعات فما هي إلا انحرافات مقبولة عن هذه القيم ، وعليه فإن المُنتج (المُصنَّع) ينظر إلى الجودة على إنها درجة مطابقة المنتوج للمواصفات من خلال تحقيق الأهداف وضمن حدود السماعات المقبولة، ومعنى ذلك إن أي انحراف عن هذه السماعات يعد خسارة ويدل على عدم تحقيق الجودة المطلوبة .

والشكل التالي يوضح ذلك :-

شكل (١)

مفهوم الجودة



(الركابي، ٢٠١١: ٧٤)

ثانياً :- ابعاد الجودة (عبود، ٢٠٠٩: ٧٠٩)

١- ابعاد جودة السلعة

أ-الاداءة Performance الكيفية التي يتم بها اداء الوظيفة ومعالمها

ب-الهيئة / المظهر Appearance/Feature الخصائص المحسوسة للسلعة وشكلها والاحساس بها ورونقها .

ت-المعولية Reliability قابلية اداء العمل المطلوب تحت ظروف تشغيلية محددة في فترة زمنية محددة .

ث-المطابقة Conformance التوافق مع المواصفات المحددة بموجب العقد او من قبل الزبون

ج-المتانة Durability الاستفادة الشاملة والدائمة من السلع .

ح-القابلية للخدمات Serviceability امكانية تعديلها او تصليحها عند حصول مشكلة في استخدامها نتيجة مشكلة في تصنيعها

خ-الجمالية Aesthetice الرونق والشكل والاحساس التي تولده .

د-الجودة المدركة Perceived

١- ابعاد جودة الخدمة

أ- الوقت Time كم ينتظر المستهلك

ب-دقة التسليم Timeless التسليم في الموعد المحدد .

ت- الاتمام Completeness انجاز جميع جوانبها بشكل كامل .

ث-التعامل Curtest ترحيب العاملين بكل الزبائن .

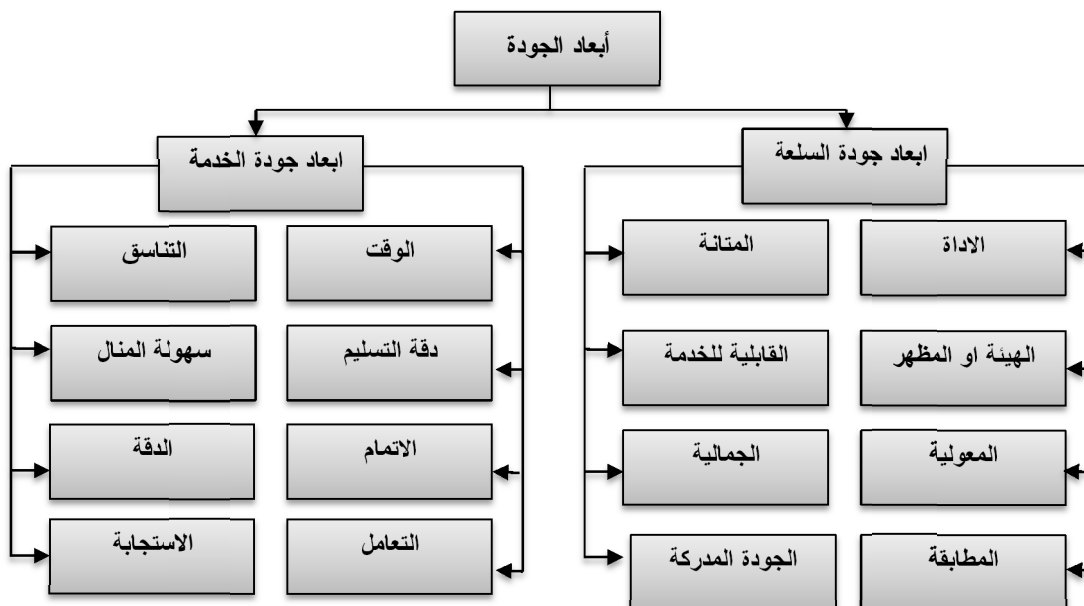
ج-التناسق Consistency تسليم جميع الخدمات بنفس النمط للزبون .

ح-سهولة المنال Convenience امكانية الحصول على الخدمة بسهولة .

خ-الدقة Accuracy نجاز الخدمة بصور صحيحة منذ اول لحظة .

د-الاستجابة Responsiveness التفاعل بسرعة من العاملين لحل المشاكل غير المتوقعة

شكل (٢)



(المصدر :- اعداد الباحثين)

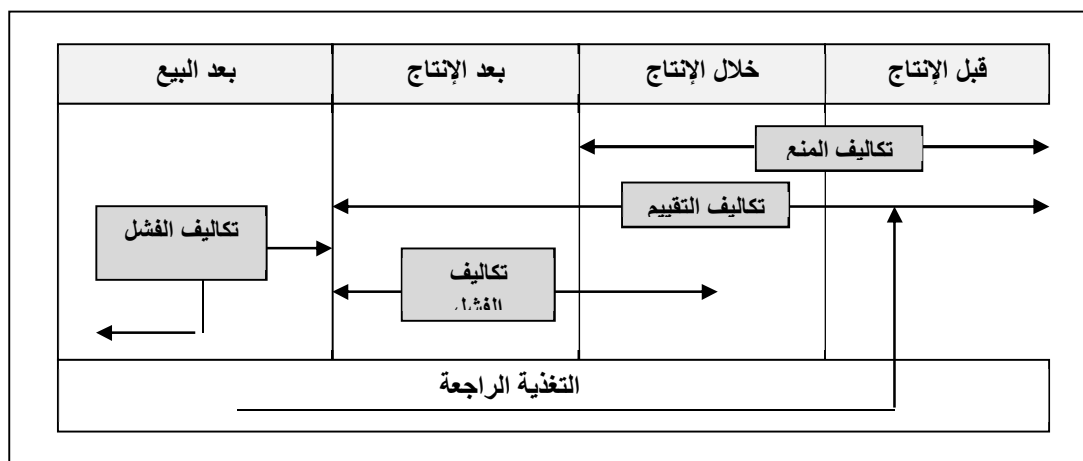
ثالثا :- مراحل نشوء تكاليف الجودة وتطورها

تمر الجودة بعدة مراحل اهمها :-

أ - مرحلة النشوء

شكل (٣)

مراحل نشوء تكاليف الجودة



ب - مرحلة التطور

شكل (٤)



(المصدر :- اعداد الباحثين)

المبحث الثالث ادارة الجودة الشاملة

اولا :- مفهوم ادارة الجودة الشاملة

ظهر الاهتمام بتكاليف الجودة الشاملة نتيجة التأثيرات السلبية المترتبة على تكاليف الجودة الرديئة (Costs of poor Quality) وضرورة تجنب هذه التأثيرات عن طريق إنتاج منتجات ذات جودة عالية والتخلص من المعيب ، إذ إن هذه التكاليف لا تخص عمليات الإنتاج فقط بل تمتد إلى جميع الأنشطة في الوحدة الاقتصادية بدءاً من البحث والتطوير (R&D) (Research & Development) وحتى خدمة الزبائن ، وإن الوحدات الاقتصادية تتفق حوالي ٢٠% إلى ٣٠% من تكاليف التصنيع الكلية على الجودة وهي متعلقة بعمليات المنع والتقييم وعمليات اكتشاف وتصليح الفشل الداخلي والفشل الخارجي من أجل تقديم منتجات بالجودة المطلوبة إلى الزبائن وبما يلبي احتياجاتهم وتوقعاتهم .

الجودة كما وردت في قاموس اكسفورد تعني الدرجة العالية من النوعية أو القيمة. وتضمنت المواصفة القياسية الدولية لمصطلحات الجودة إصدار عام ١٩٩٤ تعريفاً للجودة باعتبارها: مجموعة الخواص والخصائص الكلية التي يحملها المنتج / الخدمة وقابليته لتحقيق الاحتياجات والرضا أو المطابقة

للغرض - Fitness For Use "والصلاحية للغرض Quality is Fitness for use هو أكثر تعريفات الجودة ملائمة.

إدارة الجودة الشاملة (بالإنجليزية Total Quality Management) هي إدارة إستراتيجية تهتم باستخدام الجودة في كل العمليات. وتستخدم إدارة الجودة الشاملة في العديد من المجالات مثل التصنيع والتعليم والحكومة وصناعات الخدمة والبرامج العلمية.

تعريف منظمة أيزو * ISO إدارة الجودة الشاملة هي منهج إداري لمؤسسة أو شركة. ويركز على الجودة Quality، وتعتمد على مساهمة جميع الأعضاء و تهدف إلى نجاح طويل المدى من خلال إرضاء العميل و إستفادة جميع أعضاء المؤسسة والمجتمع أيضا.

ولذا فقد حدد كول (Cole,1995) مفهوم إدارة الجودة الشاملة (بأنها نظام إداري يضع رضا العمال على رأس قائمة الأولويات بدلاً من التركيز على الأرباح ذات الأمد القصير، إذ أن هذا الإتجاه يحقق أرباحاً على المدى الطويل أكثر ثباتاً واستقراراً بالمقارنة مع المدى الزمني القصير).

ولذا يمكن القول بأن إدارة الجودة الشاملة عبارة عن (نظام يتضمن مجموعة الفلسفات الفكرية المتكاملة والأدوات الإحصائية والعمليات الإدارية المستخدمة لتحقيق الأهداف ورفع مستوى رضا العميل والموظف على حد سواء .

ومن خلال التعاريف السابقة نلاحظ ما يلي :

١-إن أهداف المنظمة قد تحتوي على رضا المستهلك وكذلك أهداف المشروع المختلفة مثل النمو، الربحية، والمركز التنافسي داخل السوق أو إدراك المجتمع للخدمات المقدمة.

٢- إن المنظمة تعمل داخل المجتمع من خلال خدمته لذا فهي ذات حاجة إلى مفهوم عريض يتعلق بالمستهلك. وفي الوقت الحاضر ، ليست الجودة مجرد تكنولوجيا بسيطة بل هي أيضاً فلسفة مشتركة 93@yahoo.co .

ويمكن القول بأن نظام الأيزو يختلف عن نظام إدارة الجودة الشاملة في الجوانب والأبعاد التالية:

١. أن العميل لا يأخذ بنظر الاعتبار الاهتمام الكافي في الأيزو ، بينما يعتبر رضا العميل من المرتكزات الأساسية في إدارة الجودة الشاملة ، من خلال التركيز على تحقيق حاجات العميل وتوقعاته ورغباته.

٢. إن جودة المنتج أو الخدمة ليس من الصور التي تعطى الاهتمام المناسب في الأيزو كما هو الحال في إدارة الجودة الشاملة .

٣. عدم التركيز على مبادئ التحسين المستمر في الأيزو ، بينما تركز إدارة الجودة الشاملة على التطوير والتحسين المستمر في العمليات التشغيلية والإنتاجية كأحد المرتكزات الأساسية لتحقيق الجودة الشاملة .

٤. يتضمن نظام الأيزو معايير دولية للجودة متفق عليها وذات طابع عمومي وعالمي لا تختص

بمنظمة بعينها ، أما إدارة الجودة الشاملة على الرغم من أن مرتكزاتها ذات طابع عام إلا أن تطبيقها يختلف من منظمة لأخرى ، فلكل منظمة نموذج خاص يختلف عن نماذج المنظمات الأخرى ، وهذا بعكس نظام الأيزو إذ أن جميع المنظمات التي حازت على شهادة الأيزو تطبق نفس القواعد التي تتصف بالعمومية وليس بالخصوصية كما هو الحال في إدارة الجودة الشاملة .

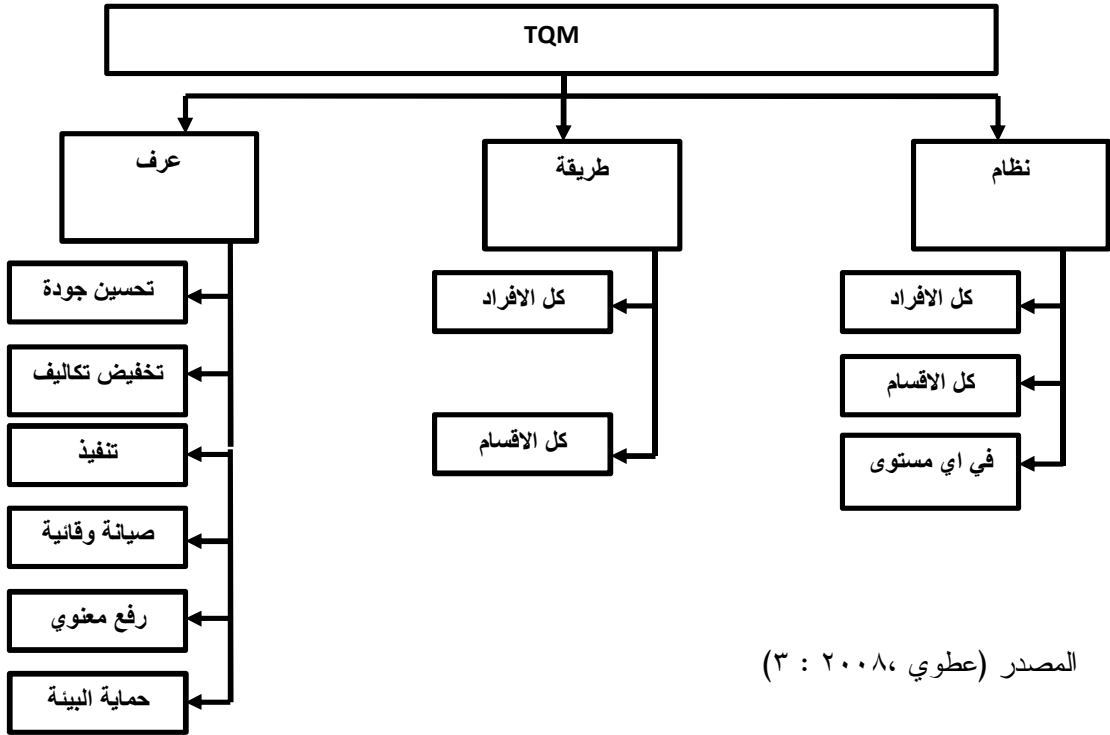
٥. تهدف المنظمات التي حازت على شهادة الأيزو إلى التعامل غير المباشر مع العميل ، وذلك من خلال تطبيق المعايير الدولية للجودة في سلعتها أو خدماتها ، في حين أن المنظمات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة تهدف إلى التعامل المباشر مع العملاء ، وذلك من خلال الدراسة الميدانية لحاجاتهم ورغباتهم والعمل على توفيرها .

٦. تقوم المنظمة الدولية للأيزو (ISO) بإجراء مراجعة دورية للمنظمات الحاصلة على شهادة الأيزو للتأكد من التزامها بمواصفات هذه الشهادة وتلزمها بإجراء التغييرات وفقا للتعديلات التي تقرها ، بينما هناك استقلالية أكبر لدى المنظمات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة ولها الحرية الكاملة في تعديل وإضافة وإلغاء التغييرات التي تناسبها.

٧. لا يعطي نظام الأيزو مبادئ المشاركة والعمل الجماعي والقيادة الفعالة الاهتمام الكافي والمطلوب ، في حين تعتبر هذه الأمور من المرتكزات الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة (ملنقى التخطيط والتطوير ، ٢٠٠٨)

والشكل التالي يوضح ذلك :-

شكل (٥)



المصدر (عطوي، ٢٠٠٨، ٣)

ثانياً:- اهداف ادارة الجودة الشاملة (نجم، ٢٠٠٣، ٢٩)

أ-تحسين الربحية والقدرة على المنافسة ، فالتحسين الذي يتحقق في الجودة يمكن من البيع بأسعار أعلى ويقلل من تكاليف التسويق ويزيد من كمية المبيعات ومن ثم تزداد الربحية والقدرة على التنافس
ب-زيادة الفعالية التنظيمية ، فإدارة الجودة الشاملة تفرز قدرة اكبر على العمل الجماعي وتحقق تحسناً في الاتصالات واشراكاً أكبر لجميع العاملين في حل المشاكل وتحسين العلاقة بين الادارة والموظفين .
ج. تحقيق إرضاء الزبون ، ادارة الجودة الشاملة تركز على معرفة احتياجات ورغبات الزبون ، وتحدد دور كل فرد وكل جماعة بدءاً من مرحلة بحوث السوق لتحديد المواصفات التي تخص الزبون ، مروراً بمرحلة التصميم ومرحلة الانتاج ، ثم النقل والتخزين والمناولة والتوزيع
وخدمات ما بعد البيع . ويؤكد French ان هناك منافع اخرى قد تتحقق نتيجة لتطبيق ادارة الجودة الشاملة تتمثل في :

أ. تخفيض كلف الجودة وخاصة كلف الفشل .

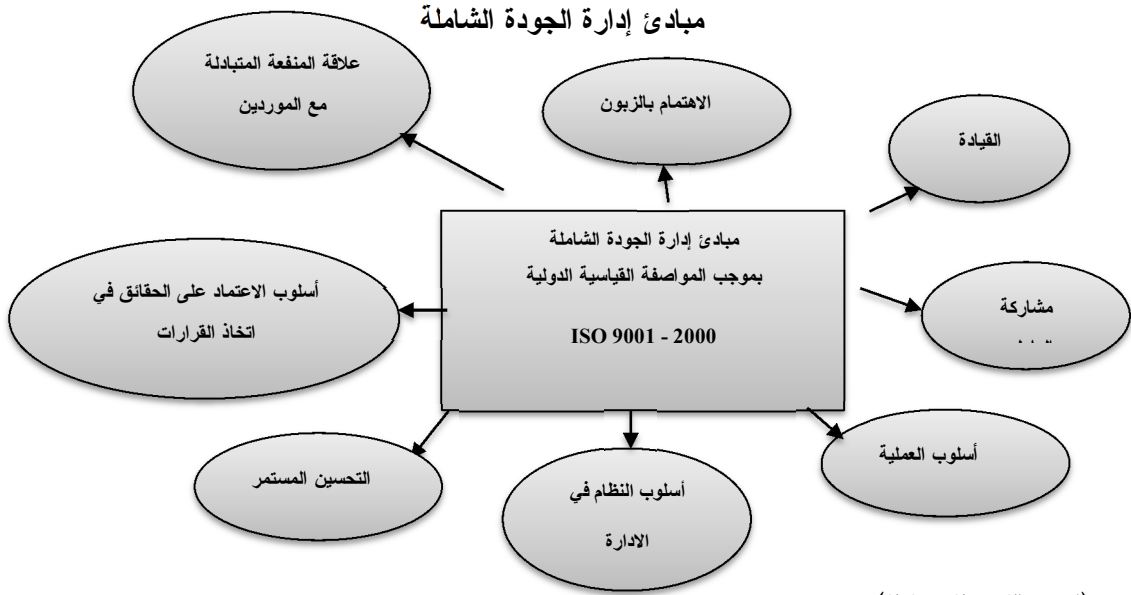
ب. زيادة جودة المنتج .

ج. تخفيض التلف والمخزون .

- د. زيادة الابتكارات والتحسين المستمر في العملية الانتاجية .
- هـ. تخفيض تأخير التسليم بالنسبة للطلبات .
- و. تخفيض الانتاج تحت التشغيل وما يرتبط به من كلف .

ثالثاً:- مبادئ إدارة الجودة الشاملة

شكل (٦)



(نجم، ٢٠٠٣ : ٢٤)

أ. التحسين المستمر Continuous Improvement

ويشير هذا المفهوم إلى السعي نحو التحسين التدريجي والمستمر، وأداء الأشياء الصغيرة بطريقة أفضل، وإقامة وتحقيق مستويات أعلى للأداء، إذ يشارك كل أفراد الشركة في هذه العملية عن طريق التعرف على فرص التحسين واختيار طرائق جديدة للإنتاج. ويعدُّ التحسين المستمر مطلباً أساساً لنجاح TQM، لأنه يجعل الشركة في حالة تفوق وتميز عن الآخرين.

ب. القدرة في التأثير على العاملين Employee Empowerment

وتعني مشاركة العاملين في كل نشاط من أنشطة الشركة، وتفويض مسؤولية الجودة إليهم، والذي من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع نسبة تحقيق النجاح بمقدار الضعف مقارنة بتوكيل المسؤولية إلى المستويات الإدارية في الشركة (النميري، 2005: 43).

ج. **المقارنة المرجعية Benchmarking**. وهي فلسفة التحسين المستمر فهي تسمح للوحدة الاقتصادية بتحديد فرص التحسين وتوجيه الجهود لتصبح الوحدة افضل من الآخرين (صخر ، ٢٠٠٩ : ٣٢) وهي عملية مستمرة لقياس المنتجات والخدمات والأنشطة مقابل مستويات الاداء الافضل (Horngren,2000 :236)

د. **الإنتاج في الوقت المحدد Just in Time Production**. تقوم على اساس الرقابة على الجودة من خلال تخفيض زمن بدأ التشغيل والشراء الفوري وجدولة الانتاج حسب الطلب والعمل طبقاً للمبدأ

رابعاً:- تكاليف الجودة **Cost of quality**

ظهر الاهتمام بتكاليف الجودة نتيجة للتأثيرات السلبية المترتبة على تكاليف الجودة الرديئة وضرور تجنب هذه التأثيرات عن طريق انتاج منتجات ذات جودة عالية والتخلص من المعيب منها (الزامي ، ٢٠١١ : ٣٢) كونها تمثل التكاليف الناشئة لغرض منع العيوب او معالجة المنتج ذو الجودة الرديئة ، فضلاً عن تقسيم تكاليف الجودة الى كلف تتحقق لمنع الجودة الرديئة واخرى تتحقق نتيجة منتجات غير مطابقة للمواصفات يستلزم اصلاحها واعادة العمل عليها (صخر ، ٢٠٠٩ : ٦٢) كما انها قد توصف بالتكاليف التي تنشأ لمنع حدوث انخفاض في جودة المنتجات وبما يساعد في تلبية احتياجات الزبائن (Horngren,2006:661).

اهمية كلف الجودة الشاملة (مصدر سابق ، 664)

أ. الحصة السوقية وتحقيق الوفورات في الكلفة: إن تحسين الجودة يؤدي إلى ارتفاع الحصة السوقية للشركة وتحقيق وفورات في الكلفة، وهذا بدوره يؤثر في ربحية الشركة، إذ كلما كانت الوحدات المنتجة مطابقة للمواصفات قلت تكاليف الفشل، وكلما كانت مطابقة لمتطلبات الزبون ارتفعت الحصة السوقية للشركة.

ب. سمعة الشركة: هناك علاقة طردية بين الجودة وسمعة الشركة، فالزبون ينظر إلى الشركة على أنها واحدة من البدائل التي يمكن أن تلبي احتياجاته الخاصة، وفي عالم اليوم ذات المنافسة العالمية فان الشركة التي تنجح في تقديم سلعة أو خدمة جيدة فهي التي تكون لها الحظ الأوفر في الحصول على احترام ذلك الزبون.

ج. المزايا التنافسية: تظهر أهمية الجودة في حالة وجود منافسة عالمية مما يعني الضغط على الشركة بضرورة الاهتمام بالجودة وتحسينها بهدف تحقيق حصة سوقية عالية وتحقيق رضا الزبون.

د. مسؤولية المنتج القانونية: أن الشركات التي تنتج منتجات ذات جودة منخفضة تكون مسؤولة قانونياً عن أي أذى يتعرض له الزبون نتيجة استعمال لتلك المنتجات.

هـ. حماية المستهلك: عند تطبيق مستلزمات تحقيق الجودة يتم اعتماد مواصفات قياسية محددة تسهم في حماية المستهلك من الغش التجاري وتعزيز الثقة في منتجات الشركة.

عناصر كلف الجودة الشاملة

لقد اتفق أغلب الباحثين على أن تكاليف الجودة الشاملة تتكون من تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والفشل الخارجي وهي تختلف من وحدة اقتصادية لأخرى وذلك لاختلاف طبيعة أنشطتها، وهي كالآتي (الزامل، ٢٠١١: ٣٤-٣٩) -

أولاً :- تكاليف المنع (Prevention Costs) :-

ينظر رائد الجودة (Juran) إلى تكاليف المنع على إنها التكاليف المتحققة للمحافظة على تكاليف التقييم والفشل أقل ما يمكن، وبذلك فإن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة الشاملة والمحافظة على الجودة العالية هي تحاشي حدوث مشاكل الجودة منذ البداية وهذا هو هدف تكاليف المنع إذ إن هذه التكاليف تخص الأنشطة التي تقلل أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي، وقد وجدت الوحدات الاقتصادية أن تكلفة المنع أقل من تكلفة تصليح العيوب بعد حدوثها ، وبالتالي فهي التكاليف التي تحدث لمنع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات أو إنها التكاليف المرتبطة بمنع إنتاج المعيب الذي لا يلبي احتياجات الزبائن وتوقعاتهم .

ثانياً :- تكاليف التقييم (Appraisal Costs) :-

لغرض اكتشاف المنتجات غير المطابقة للمواصفات لابد من إنفاق تكاليف التقييم والتي تمثل تكاليف المحافظة على مستوى الجودة من خلال وسائل التقييمات الرسمية لجودة المنتج أو إنها تكاليف الفحص والاختبار من أجل التأكد من أن العملية أو المنتج مقبول من حيث التطابق مع مقاييس الجودة المحددة بأن تكاليف التقييم هي تلك التكاليف المتحققة عند تقييم مستوى الأداء المتحقق لجودة عمليات ومنتجات الوحدة الاقتصادية

ثالثاً :- تكاليف الفشل الداخلي (Internal Failure Costs) :-

تحدث تكاليف الفشل الداخلي عندما يكون المنتج غير مطابق لمواصفات التصميم الخاصة به، ويرى (Juran) بأن هذه التكاليف تختفي في حالة عدم وجود عيوب في المنتج قبل شحنه إلى الزبون ، وعليه فإن هذه التكاليف ترتبط بالأخطاء أو المعيب الذي يحصل داخل الوحدة الاقتصادية ،إن فهي التكاليف التي تحدث لاكتشاف المنتج المعيب قبل أن يتم شحنه إلى الزبون ، وهذه المنتجات المعيبة تكون غير مطابقة لمعايير الجودة بحيث يمكن للزبون أن يرفضها في حالة استلامه إياها وإن هذا المعيب يتم اكتشافه خلال الإنتاج أو بعد الانتهاء منه وقبل التسليم للزبون وغالباً ما تكون هذه التكاليف مرتبطة

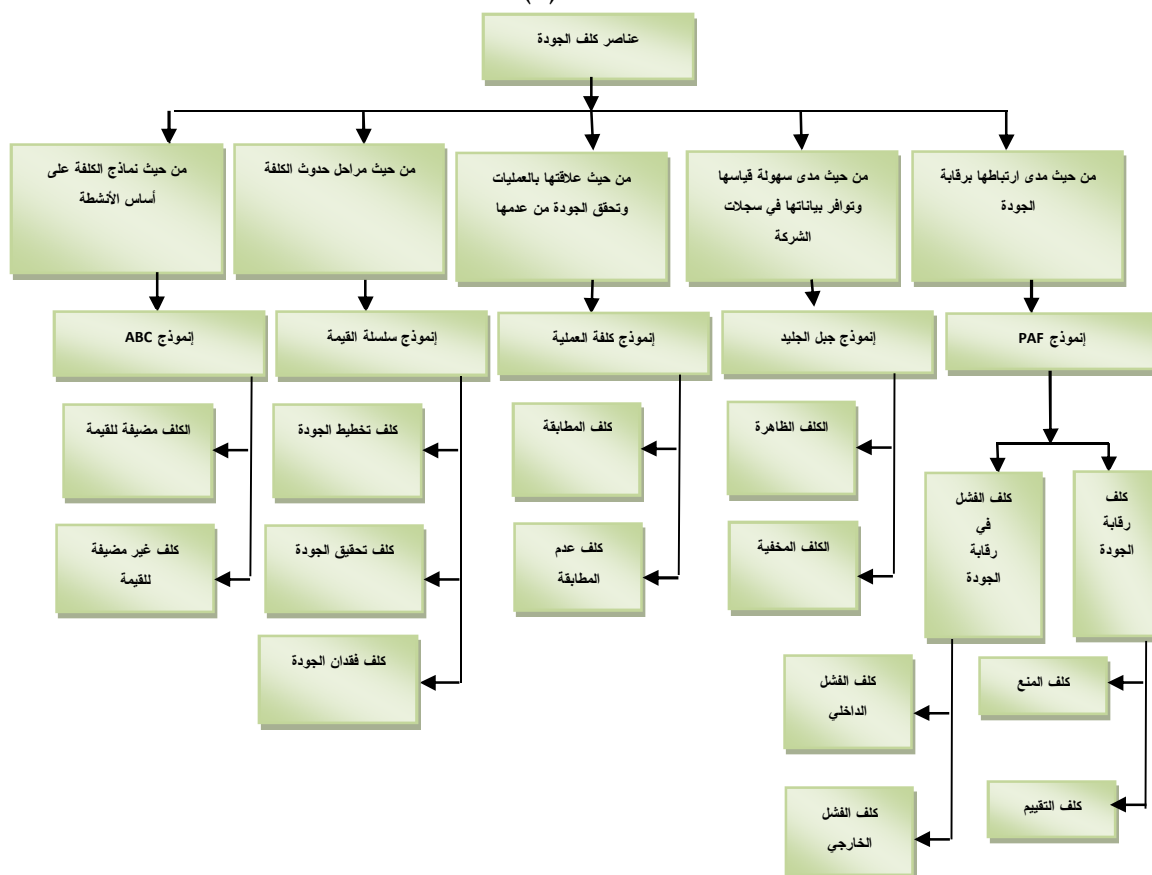
بالسكراب وإعادة الصنع وإعادة الفحص وتحليل الفشل الداخلي وغيرها من التكاليف التي تحدث داخل الوحدة الاقتصادية وقبل تسليم المنتج المعيب إلى الزبون .

رابعاً: - تكاليف الفشل الخارجي (External Failure Costs) :-

تحدث تكاليف الفشل الخارجي في حالة تسلم الزبون منتج غير مطابق للمواصفات بحيث لا يمكن أن يلبي احتياجاته وتوقعاته، وأن هذه التكاليف تختفي عندما لا يكون هناك معيب خارجي وبما إن هذه التكاليف تنشأ بعد تسلم الزبون للمنتج فإنها متعلقة بخدمته، وبذلك فهي التكاليف التي تنشأ عندما يكون المنتج المعيب قد تم تسليمه إلى الزبون، وإن هذا يعني بأن تكاليف الفشل الخارجي تحدث نتيجةً لتسليم المنتج المعيب غير المطابق للمواصفات إلى الزبون بحيث لا يمكن أن يلبي احتياجاته وتوقعاته .

والشكل التالي يوضح تلك العناصر :-

شكل (٧)



(المصدر :- اعداد الباحثين)

قياس تكاليف الجودة الشاملة (Measurement of Total Quality Costs)

ينظر إلى القياس على إنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، ويتم المقابلة أو المطابقة باستعمال الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينه، المحاسبة هي عملية قياس واتصال لأنشطة الوحدة الاقتصادية التي يمكن قياسها وعلى أساس نقدي وذلك من أجل توفير معلومات تساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات رشيدة وبالتوقيات المناسبة ويمكن استعمالها كمؤشرات لقياس تكاليف الجودة الشاملة وهي كالآتي :-

أولاً :- مؤشر العمل (Labor Index) :-

ويعني النسبة المئوية بين تكاليف الجودة الشاملة أو أحد عناصرها وبين كلفة العمل المباشر أو ساعات العمل المعيارية أو ساعات العمل الفعلية، إذ إن ساعات العمل المعيارية هي مقياس أفضل، وذلك لتجاوز حالات الهدر وكونها تمثل أداء مخطط ، ويمتاز هذا المؤشر بسهولة حسابه وفهمه لكنه يصبح غير فعال عند قيام الوحدة الاقتصادية بالتحليل والمقارنة طويلة الأجل وذلك بسبب الانخفاض في ساعات العمل نتيجة للتطور العلمي والتطور التكنولوجي

ثانياً :- مؤشر الكلفة (Cost Index) :-

ويعني النسبة المئوية بين تكاليف الجودة الشاملة أو أحد عناصرها وبين تكاليف الصنع للمخرجات أو تكاليف مدخلات المصنع ، إذ إن تكاليف الصنع للمخرجات هي مقياس أفضل لكونها تعكس تكاليف الجودة الشاملة الجارية وكذلك إمكانية استعمالها للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية ذات الإنتاج المماثل ، وإن هذا المؤشر يسهل حسابه كما إنه لا يتأثر بالتطورات التكنولوجية .

ثالثاً :- مؤشر المبيعات (Sales Index) :-

ويعني النسبة المئوية بين تكاليف الجودة الشاملة أو أحد عناصرها وبين صافي المبيعات المسجلة في الفاتورة أو قيمة المساهمة (صافي المبيعات مطروحاً منها كلفة المواد المباشرة) ، ويفضل أساس قيمة المساهمة متى ما كانت كلفة المواد تمثل أعلى جزء من قيمة المبيعات، وعندما تكون أسعار المواد متقلبة فإن هذا يؤدي إلى انحراف وتشوه أساس صافي المبيعات وإن هذا المؤشر يسهل حسابه لكنه يصبح غير مجدي عند تغير الكلف وأسعار البيع، ويعد من أكثر المؤشرات استعمالاً

رابعاً :- مؤشر الإنتاج (Production Index) :-

ويعني النسبة المئوية بين تكاليف الجودة الشاملة أو أحد عناصرها وبين عدد الوحدات المنتج، وإن هذا المؤشر يسهل حسابه لكنه غير فعال إذا كانت هناك منتجات مختلفة .

ويرى الباحث ان عملية قياس تكاليف الجودة قد ظهرت نتيجة للتأثيرات السلبية المترتبة على إنتاج منتجات رديئة انعكست بشكل سلبي على الارباح المتحققة من بيع هذه المنتجات فضلاً عن فقدان الميزة

التنافسية للوحدة الاقتصادية ومكانتها السوقية وهذا مادفع اصحاب الشركات الى ضرورة تجنب هذه التأثيرات من خلال انتاج منتجات ذات جودة عالية والتخلص من المعيب منها كونها تمثل تكاليف ناشئة لغرض منع العيوب او معالجة المنتج ذو الجودة الرديئة ، فضلاً عن تقسيم تكاليف الجودة الى كلف تتحقق لمنع الجودة الرديئة واخرى تتحقق نتيجة منتجات غير مطابقة للمواصفات يستلزم اصلاحها واعادة العمل عليها .

المبحث الرابع مفهوم وعناصر وانواع الميزة التنافسية

مفهوم الميزة التنافسية:- (Concept Of The Competitive Advantage)

يعد بناء الامكانات التنافسية مطلباً اساسياً لاي وحدة اقتصادية ، اذ يتيح لها ذلك عرض قيم ومنافع لايمكن للمنافسين الاخرين تقليدها بسهولة ، وهذا يتطلب من ادارة الوحدة تحليل البيئة التنافسية لتحديد طبيعة الميزة التي تتميز بها عن غيرها من الوحدات الاخرى ، فضلاً عن انه يوضح مدى حجمها في سوق المنافسة وما اذا كانت لديها القدرة على المحافظة عليها لفترة طويلة.

وقد تعددت الاراء حول مفهوم الميزة التنافسية فمنهم من ذهب الى انها تمثل كل ما يميز الوحدة الاقتصادية وعلاقتها بالبيئة المحيطة بها من خلال استعمال امكاناتها التي تتفوق بها عن منافسيها بما يتيح لها عرض منتجات او خدمات تعد في نظر الزبائن ذات قيمة (Saloner et. al.,2001:40) ، اما (Aaker , 2001 : 6) فقد ذهب الى انها تمثل عرض المنتجات او الخدمات التي تتمتع بميزة عن المنتجات المنافسة من خلال اضافة قيمة للزبون عن طريق (تعزيز الاداء ، تحسين النوعية، زيادة المزايا الخاصة بالمنتج ، توفير خدمة مابعد البيع ، ملائمة المنتج للغرض المخصص له) ، ويرى (Megginson et.al., 2006 : 177) انها تمثل الميزة التي تنفرد بها الوحدة الاقتصادية بالشكل الذي يمكنها من جذب الزبائن بصورة اكبر من منافسيها ، في حين ذهب كل من (Carpenter&Sanders , 22 : 2009) الى تعريفها بانها تمثل قدرة الوحدات الاقتصادية على اضافة قيمة بطريقة يعجز عنها المنافسون .

ويتطلب تحقيق هذه الميزة الارتباط الكامل ما بين الاستراتيجيات المعتمدة من الوحدة الاقتصادية وخاصة الاستراتيجية التشغيلية كونها تعد مفتاح تحقيق الثروة لهذه الوحدة وهذا يستلزم المعرفة التامة بظروف السوق وتوفير متطلبات تنفيذ هذه الاستراتيجيات بالشكل الذي يحقق منفعة للوحدة الاقتصادية (Schroeder , 2007 : 18) ، فضلاً عن ان امتلاك الوحدة الاقتصادية للميزة التنافسية يمكنها من تحقيق افضل النتائج المالية في بيئة العمل (Alsem , 2007 : 16) ، اذ ان تحقيق عوائد اكبر للوحدة يتوقف على عاملين اساسيين هما :- (السالم ، ٢٠٠٥ : ١١٩)

١- مدى جاذبية الصناعة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية .

٢- مدى قدرة الوحدة على تحقيق الميزة التنافسية .

ويرى الباحث ان مفهوم الميزة التنافسية يرتبط بكل ماتملكه او تسيطر عليه الوحدة الاقتصادية من قدرات وامكانيات ومهارات تتيح لها عرض منتجات او خدمات تتمتع بميزتي التكلفة الاقل والتميز بالشكل الذي يولد فناعة لدى الزبون بجودته وقدرته على تلبية رغباته وصعوبة الحصول عليه من جهة اخرى بالشكل الذي ينعكس على زيادة ارباح الوحدة الاقتصادية.

العوامل الرئيسية المؤثرة على نجاح الاستراتيجية التنافسية للوحدة الاقتصادية في بيئة الاعمال الحديثة

١- الكلفة والفاعلية (Cost and Effectiveness)

تواجه الوحدات الاقتصادية ضغوطا مستمرة من اجل تخفيض كلف الانتاج او الخدمات التي تقدمها ولغرض حساب وادارة هذه الكلف بشكل جيد على المحاسب الاداري ان يفهم طبيعة المهام او الانشطة المسببة لها ، اذ تعد عملية مراقبة السوق مسالة مهمة كونها تسلط الضوء على الاسعار السائدة فيه وتساعد المدراء في تحديد اسعار المنتجات او الخدمات والتي يكون بمقدور الزبائن دفع قيمتها (Horngren et. al.,2006:6)، فضلاً عن امكانية عرض منتجات او خدمات باسعار منخفضة وذلك من خلال ادارة التكاليف بالشكل الذي يسهم في تخفيضها وتحقيق الفاعلية عن طريق توظيف موارد الوحدة بحكمة وتقليل الضياعات قدر الامكان . (Bateman&Snell,2002:11)

٢- الجودة (Quality)

ينصب مفهوم الجودة على نوعية المنتجات او الخدمات المقدمة للزبائن والتي يتوقع منها ان تكون على مستوى عالي من الجودة وان ادارة الجودة الشاملة تمثل الفلسفة التي من خلالها يمكن لادارة ان تحسن من العمليات التشغيلية لايصال المنتج او الخدمة بمستوى يتخطى توقعات الزبون (Horngren et. al.,2006:6) ، ولغرض الوصول الى هذا المستوى فذلك يتطلب التركيز على الابعاد النوعية التي تتضمن :-

أ- الاداء (Performance) : وهي الخصائص التشغيلية الاساسية للمنتوج.

ب- المطابقة (Identical) : وهي درجة مطابقة المنتوج للمواصفات وهذا المعيار بالذات يختبر نسب المنتجات التي تفشل في مطابقة المعايير والتي تحتاج الى اعادة تصنيع.

ج- شكل وجمال المنتج (Aesthetics) : اي كيف يبدو المنتج (صوته ، شكله ، الذوق ، الرائحة) وهذا يرتبط بالشعور الذي يبدية الزبون من اقتناء هذا المنتج. (التكريتي واخرون ، ٢٠٠٧ : ٥٠)

د- الصلاحية (Reliability) : اي اقصى مدة يمكن للمنتج ان يكون صالحا للاستعمال.

هـ- صمود المنتج (Durability) : اقصى مدة يمكن ان يستمر الطلب على هذا المنتج.

و- خدمة المنتج (Serviceability) : مدى سهولة اصلاح المنتج واعادته الى لحالته الطبيعية مع الاخذ بالعتبار التكلفة المالية والوقت المستغرق في اصلاحه.

ز- مزايا او خصائص المنتج (Features): امكانية اضافة بعض الوظائف لتحديث او تطوير المنتج.

ح- الجودة المستلمة (سمعة المنتج) (Received Quality) : سمعة الوحدة المصنعة للمنتج.

(الشمري ، ٢٠٠٨ : ٢٠)

٣- الوقت (Time)

في ظل المنافسة العالمية اصبح الوقت عنصراً حاسماً في العديد من استراتيجيات الوحدات الاقتصادية التي تسعى للنجاح في بيئة عملها من خلال تقليل الفترة الزمنية التي يسغرقها انتاج منتجات جديدة وكذلك سرعة ايصالها الى الاسواق بحيث تمكنها من كسب ميزة تنافسية على منافسيها من الوحدات الاخرى ، كما ان تقليل الفترة الزمنية يتطلب من ادارة الوحدة مراقبة الوقت الذي يستغرقه المنتج في كل مرحلة انتاجية خطوة بخطوة ومحاولة التخلص او تقليل المعوقات المصاحبة لعملية تطوير المنتجات اخذين بنظر الاعتبار ان تكون هذه المنتجات تلبي رغبات الزبائن. (Hilton, 1999:15) .

٤- الابتكار (Innovation)

ان بناء قدرة تنافسية للوحدة الاقتصادية يأتي من خلال الابتكار الذي يعد مصدراً مهما لتحقيق الميزة التنافسية كونه يرتبط بانتاج منتجات جديدة تلبي رغبات الزبائن او قد يحسن من نوعية المنتجات القائمة او قد يخفض من تكاليف صنع هذه المنتجات وان هذه المقدرة على تطوير وابتكار منتجات او عمليات انتاجية جديدة تعطي الوحدة ميزة تنافسية تسمح من خلالها بالاتي :-

١- التمايز في المنتجات وامكانية تحديد اسعار تشجيعية لها .

٢- التخفيض في هيكل التكاليف . (Hill & Jones , 2004 : 135)

عناصر الميزة التنافسية (Elements Of The Competitive Advantage)

هنالك ثلاثة عناصر تشكل مجموعها ميزة تنافسية تمكن الوحدة الاقتصادية من النجاح في مجال عملها وتعزز قدرتها في التغلب على منافسيها وضمان ديمومتها في بيئة الاعمال المعاصرة وتتضمن:-

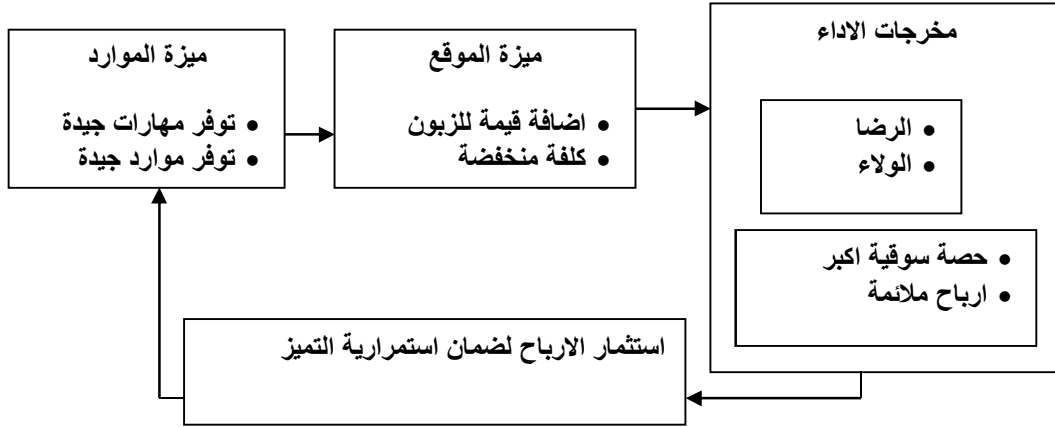
١- الموارد :- وتمثل القدرات والامكانيات التي تتمتع بها الوحدة الاقتصادية مما تتيح لها ممارسة اعمالها على مستوى الوحدة ككل .

٢- الموقع :- تتيح هذه الميزة عرض منتجات او خدمات تتمتع بخاصيتي القيمة المضافة والكلفة المنخفضة .

٣- النتائج :- وتمثل قدرة المنتج او الخدمة على تحقيق افضل النتائج بما يعزز سمة الولاء لدى الزبون، فضلاً عن انها تؤدي بالنتيجة الى حصة سوقية اكبر للوحدة الاقتصادية (Alsem,2007:65) ، والشكل التالي يوضح هذه المكونات .

شكل رقم (٨)

عناصر الميزة التنافسية



(Source: Alsem , 2007 : 65)

انواع الميزات التنافسية (Types Of Competitive Advantage)

هنالك نوعين من المزايا التنافسية التي تمكن الوحدة الاقتصادية من التفوق في الاداء على منافسيها في بيئة الاعمال وهما :- (Porter , 1998 : 37)

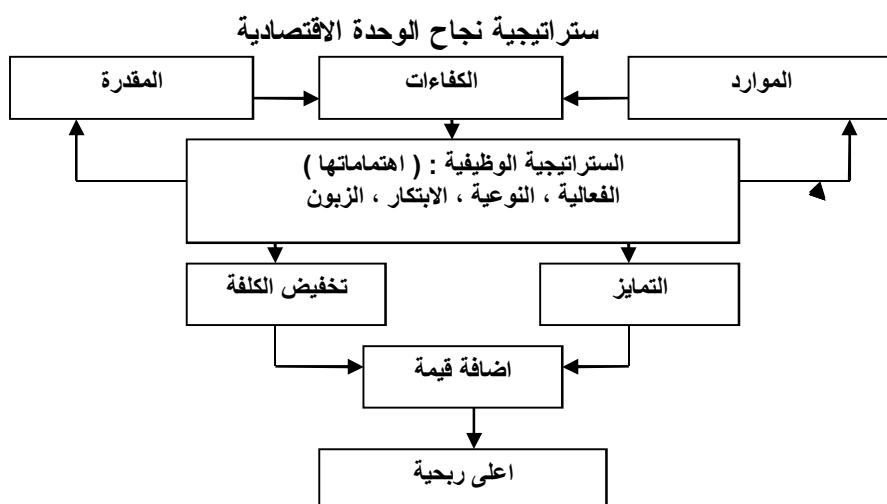
١- ميزة التكلفة الاقل (Lower Cost Advantage)

وتمثل مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تصميم وانتاج وتسويق منتج يتمتع بكفاءة عالية وقابل للمقارنة مع المنتجات الاخرى المنافسة .

٢- ميزة التميز (Differentiation Advantage)

وتمثل قدرة الوحدة الاقتصادية على توفير قيمة مضافة للزبون من خلال انتاج منتج يتمتع (بالنوعية الجيدة ، مواصفات خاصة ، خدمات مابعد البيع) ، لاسيما وان ذلك يمنحه حرية اكبر في الاختيار مابين اسعار السلع او الخدمات (Hill & Jones , 2004 : 82) ، فضلاً عن ان هذه الميزة تحقق للوحدة ربحية اعلى تمكنها من التعامل مع كبار الموردين بالشكل الذي يمكنها من تخفيض كلف الشراء لانعدام المنافسة من قبل الوحدات الاخرى (Dess et. al., 2007 : 173)

شكل (٩)



المبحث الخامس الجانب العملي

يتضمن هذا المبحث الجانب العملي والذي اقتصر على دراسة ثلاث شركات متخصصة أنتاج المياه المعدنية والمتمثلة بشركة الينبوع ، شركة الغدير ، شركة صفا حيث ركز الجانب العملي على مدى توفر معايير الجودة المتبعة من قبل الشركات الثلاث فضلاً عن اجراء المقارنة مابينهما لغرض تحديد اياً منها يتمتع بميزة تنافسية تؤهله للبقاء في سوق المنافسة فضلاً عن تحقيق الارباح للشركة .

اسم الشركة	المبيعات السنوية
شركة الينبوع	٨٠٠٠٠٠٠٠
شركة الغدير	٥٨٠٠٠٠٠٠
شركة صفا	٤٠٠٠٠٠٠٠

تكاليف الجودة

١ - تكاليف المطابقة لمعايير العميل

تكاليف المنع			
شركة الينبوع	شركة الغدير	شركة صفا	
٨٤٠٠٠٠	٢٥٧٢٥٠	٢٧٣٠٠٠	تدريب العاملين على الجودة
٦٣٠٠٠٠	٢٩٤٠٠٠	٢٣١٠٠٠	الصيانة الوقائية
١٠٥٠٠٠٠	٤٠٤٢٥٠	٣٧٨٠٠٠	هندسة الجودة

١٦٨.٠٠٠	١٤٧.٠٠٠	٤٢.٠٠٠	مراجعة التصميم
---------	---------	--------	----------------

تكاليف التقييم			
شركة صفا	شركة الغدير	شركة الينبوع	
١٤٧.٠٠٠	٢٢.٥٠٠	٥.٤٠٠	الإعداد للاختبار
١٢٦.٠٠٠	١٨٣٧٥٠	٤٥.٠٠٠	مراجعة المورد واختبار العينة
٨٦.٠٠٠	٧٣٥٠٠	٣٣٦٠٠	مراجعة الجودة
٢٣١.٠٠٠	١١٠.٢٥٠	٧٩٨.٠٠٠	محاكاة المنتج والتطوير

تكاليف المطابقة			
شركة صفا	شركة الغدير	شركة الينبوع	
١.٥٠.٠٠٠	١١٠.٢٥٠٠	٢٩٤.٠٠٠	تكاليف المنع
٥٩.٠٠٠	٥٨٨.٠٠٠	٢.٨٨.٠٠٠	تكاليف التقييم
١٦٤.٠٠٠	١٦٩.٥٠٠	٥.٢٨.٠٠٠	تكاليف المطابقة

٢- تكاليف عدم المطابقة لمعايير العمل

تكاليف الفشل الداخلي			
شركة صفا	شركة الغدير	شركة الينبوع	
٣٥٧.٠٠٠	١١٥٨٥٠٠	١٦٨.٠٠٠	زمن العطل المرتبط بالجودة
١١.٠٠٠	٢٩٤.٠٠٠	١.٥٠.٠٠٠	تكلفة العمل والأعباء الإضافية
١٤٧.٠٠٠	٤٤١.٠٠٠	٦٣.٠٠٠	إعادة فحص المنتجات المعاد تشغيلها
٢٥٢.٠٠٠	٦٦١.٥٠٠	٨٤.٠٠٠	المخلفات وإعادة التشغيل

تكاليف الفشل الخارجي			
شركة صفا	شركة الغدير	شركة الينبوع	
٢٥٢.٠٠٠	٦٢٤٧٥٠	٤٨٣.٠٠٠	خدمة المستهلك
١١٥٥.٠٠	٢٧٥٦٢٥	١.٥٠.٠٠٠	التقصي عن العيوب
١٦٨.٠٠٠	٣٣.٧٥٠	١٨٩.٠٠٠	ادعاءات الضمان

المنتجات المرتدة	٦٣٠٠٠	٢٣٨٨٧٥	٧٣٥٠٠
------------------	-------	--------	-------

تكاليف عدم المطابقة

شركة صفاء	شركة الغدير	شركة الينبوع	
٨٦٦٠٠٠	٢٢٠٥٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	تكاليف الفشل الداخلي
٦٠٩٠٠٠	١٤٧٠٠٠٠	٨٤٠٠٠٠	تكاليف الفشل الخارجي
١٤٧٥٠٠٠	٣٦٧٥٠٠٠	١٢٦٠٠٠٠	تكاليف عدم المطابقة

مقياس الجودة

مقاييس الجودة	مقاييس الجودة	مقاييس الجودة	مقاييس الجودة
شركة صفاء	شركة الغدير	شركة الينبوع	
%٧٠,٧٧	%٩٠,٢٥	%٧٠,٨٦	نسبة تكاليف الجودة الكلية الى صافي المبيعات
%٥٢,٧	%٣١,٥	%٧٩,٩	نسبة تكاليف المطابقة إلى تكاليف الجودة الكلية
%٤٧,٣	%٦٨,٥	%٢٠,١	نسبة تكاليف عدم المطابقة إلى تكاليف الجودة الكلية
%٣,٦٧٥	%٦,٣٣٦	%١,٥٧٥	نسبة تكاليف عدم المطابقة الى المبيعات

من خلال الجداول اعلاه يتبين الاتي :-

شركة الينبوع يتوقع لها البقاء في السوق التنافسية العالمية حيث أنفقت بشكل كبير على الجودة والأهم من ذلك أن ٧٩,٩% من إنفاقها على الجودة خصص لتكاليف المطابقة وهذه الأموال التي أنفقت الآن ستجني ثمارها فيما بعد في صورة سمعة طيبة وزيادة المبيعات وزيادة حصة السوق لكون ان الشركات التي تنفق المزيد من الأموال على تكاليف المطابقة، تنفق القليل على تكاليف الفشل الداخلي والخارجي الذي لا يأتي إلا بالآثار السلبية على الشركات بالشكل الذي ينعكس على وضعها التنافسي وسمعتها في مجال الأعمال فضلاً عن عدم رضا العملاء.

أما بالنسبة للشركة التي تعاني من مشاكل فيما يتعلق بالجودة فهي شركة الغدير حيث أنفقت مبالغ قليلة على الجودة لاسيما وانها أنفقت ٦٨,٥% من مبالغها على تكاليف الجودة المتعلقة بتكاليف عدم المطابقة (تكاليف الفشل الداخلي والخارجي) .

وعليه فإن شركة الغدير ذات جودة منخفضة.

وفيما يتعلق بالإتفاق المتوقع على تكاليف الجودة للسنوات الخمس القادمة فإن شركة الينبوع التي أنفقت الكثير على تكاليف المطابقة هذا معناه أن الإتفاق على تكاليف المطابقة في بداية دورة حياة المنتج يسهم في تطبيق معايير الجودة داخل عمليات الإنتاج لاسيما وان تبنى معايير الجودة سوف يؤدي بالنتيجة الى تخفيض التكاليف الكلية للسنوات اللاحقة .

وفيما يتعلق بشركة الغدير فمن الضروري ان تزيد من تكاليف المطابقة اذا ما ارادت البقاء في سوق المنافسة وتحقيق الارباح.

اما شركة صفا فقد أنفقت ٥٢,٧% من مبالغها على تكاليف المطابقة ومن المتوقع أن تزيد جودة منتجاتها لاسيما وان هنالك مبالغ كبيرة تصرف على تكاليف الفشل الداخلي والخارجي فضلاً عن انه يستلزم من ادارة الشركة تجنب مثل هذا الانفاق اذا لم تكن نتيجته منع العيوب في المنتج ولايؤدي الى تحسين الجودة .

المبحث السادس الاستنتاجات

في ضوء ماتمت دراسته في الجانب النظري والعملي من هذا البحث فقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات وكما في ادناه :-

١- شكلت مراحل تطور الجودة ابتداءً من مسؤولية الحرفي الى مرحلة اسعاد الزبون بوصفها وسيلة لضبط المنتج وفحصه ومنع الخطأ والوقاية من الوقوع فيه اي إداء العمل بشكل صحيح من المرة الاولى .

٢- يعد المدخل الاستراتيجي لنظم ادارة التكلفة احد المداخل الحديثة الذي يضع تحليل التكلفة في اطار واسع اذ انه يعد منهاجا يعتمد على مجموعة من التقنيات الحديثة التي تساعد في تقديم صورة واضحة وعلى درجة من الدقة عن الكلف المطلوبة للإنتاج والخدمات

٣- تبين أن الجودة قد نالت درجة كبيرة من الاهتمام في مختلف الشركات وذلك بوصفها وظيفة دفاعية لبقاء الوحدات الاقتصادية كون انها سلاح تنافسي.

٤- تتمثل الاستراتيجية بمجموعة من السياسات والاساليب والاجراءات التي تترجم رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية بهدف توظيف مواردها الاقتصادية المتاحة وبالشكل الذي يضمن لها بناء ميزة تنافسية تضمن بقائها في دائرة المنافسة .

٥- تبين أن إدارة الجودة الشاملة هي مفهوم له نتائج كثيرة حيث تساعد في تطوير وتحسين كل مكونات الشركة وليس فقط للإنتاج او الخدمة المقدمة وهدفها هو اشباع حاجات الزبائن وتقليل التكاليف لنيل رضاهم ومشاركة جميع العاملين بالشركة في تحقيق ذلك .

٦- تظهر أن تحسين النوعية هو عنصر اساسي لإدارة الجودة الشاملة ،حيث أن الجودة المحسنة تؤدي الى تكلفة منخفضة من خلال تقليل الأخطاء وعدم تكرارها وتقليل وقت الانتاج مما يؤدي الى الاستغلال الأمثل للوقت والموارد .

٧- توضح أن أدوات إدارة الجودة الشاملة هي أدوات للسيطرة على الانتاج ولمعرفة اسباب العيوب فيه والعمل على معالجة تلك العيوب لتقليلها وتحسين نوعية المنتجات

التوصيات

في ضوء ماتم استنتاجه في المبحث السابق فانه يمكن التوصية بالاتي :-

١- ضرورة توفير المستلزمات الضرورية لتبني تطبيق التقنيات الحديثة والتي يوفرها المدخل الاستراتيجي لإدارة التكلفة

٢- انتهاز استراتيجية واضحة تتماشى مع رؤية ورسالة الشركة يمكن من خلالها تحقيق الاهداف المطلوبة بالشكل الذي يضمن لها مواجهة متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة والبقاء ضمن دائرة المنافسة

٣- صياغة خطط للجودة تتناسب مع ثقافة الشركة ومع المنافسة التي تواجهها الشركة

٤- توفير تخصيصات مالية خاصة لفعاليات الجودة وهذا يؤدي الى مساعدة الشركة في العمل وفق تحسين الجودة وبالتالي على تخفيض التكاليف

٥- تحفيز العاملين في الشركة (مادياً ومعنوياً) ولاسيما في الاقسام الانتاجية وذلك لتقديم منتجات عالية الجودة ومطابقة للمواصفات المطلوبة

٦- أهمية إعداد تقارير الجودة مع التقارير التي تعدها في نهاية السنة لمعرفة تكاليفها المنفقة على الوقاية من الأخطاء وأسباب حدوث الأخطاء الجديدة وذلك من خلال معرفة تكاليف الفشل

٧- تنفيذ برامج صيانة متقدمة لمكائن ومعدات الانتاج واجهزة الفحص والاختبار

المصادر

- ١- حياني ، حسن ،نظرية التكاليف ، ٢٠٠٥ .
- ٢- عبود ،سالم محمد ،تطبيقات حديثة في المحاسبة الادارية ،٢٠٠٩.
- ٣- صخر ،نجاه حميد ،استعمال تقنية التحسين المستمر لتعزيز عوامل النجاح (الكلفة والجودة)
٢٠٠٩
- ٤- الزامل ، علي عبد الحسين هاني ، تكاليف الجودة الشاملة وتأثيرها في تقويم الاداء الاستراتيجي
٢٠١١، .
- ٥- مركز الادارة والتنمية ،ادارة الجودة الشاملة الايزو ،٢٠٠٨ .
- ٦- الركابي ، دور ادارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر في تخفيض كلف الفشل ،٢٠١١
- ٧- حسين ،رند صباح ،تأثير تحديد التكاليف النوعية في زيادة كفاية اداء الوحدات الصحية ،٢٠١٠
- ٨- نجم ، بصيرة مجيد ، دور المعلومات المحاسبية في تطبيق ادارة الجودة الشاملة ، ٢٠٠٣
- ٩-عطوي، راضية ، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير ،
الجزائر ، ٢٠٠٨ .
- ١٠-السالم ، مؤيد سعيد " أساسيات الإدارة الإستراتيجية " الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع
الاردن - عمان ، ٢٠٠٥
- ١١-الشمري ، فايز هلال " دور تقنيات ادارة الكلفة في تخطيط التكاليف وتخفيضها " دراسة تطبيقية
في الشركة العامة لصناعة الزجاج والسيراميك - مجمع انتاج الزجاج ، رسالة ماجستير في المحاسبة
، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨
- 12-Horngren, charles T. & Foster, George, & Dater, Srikanth M, "Cost Accounting managerial emphasis", 10th ed, prentice Hall, Inc, U.S.A ,2000
- 13-Aaker , David A., " Strategic Market Management " 6th , Ed., John Wiley & Sons , Inc. 2001 .
- 14- Saloner , Garth & Shepard , Andrea & Podolny Joel " Strategic Management " 1st , Ed., John Wiley & Sons , Inc., 2001 .
- 15-Meggison , Leon C. & Byrd , Mary Jane & Megginson , William L. " Small Business Management " 5th , Ed., Mc Graw - Hill Co, 2006
- 16- Carpenter, Mason A. & Sanders , Wm. Gerard " Strategic Management (A Dynamic Perspective Concepts) " 2nd , Ed., Pearson Education , Inc., 2009 .
- 17-Schroeder, Roger G. "Operations Management" 3rd , Ed., Mc Graw - Hill Co, Inc., 2007
- 18-Alsem , Karel Jan " Strategic Marketing " 1st , Ed., Mc Graw - Hill Co, Inc., 2007.

- 19- Horngren ,Charles T. , Foster, George ,Datar,Srikant M. "Cost Accounting : A managerial Emphasis ",12th , Ed ., Printice Hall, Inc., 2006
- 20- Bateman , Thomas S. & Snell , Scott A. " Management – Competing In The New Eria " 5th , Ed., Mcgraw – Hill Co, Inc., 2002
- 21-Horngren,Charles T.,Datar,Srikant M.&Foster,George"Cost Accounting A Managerial Emphasis",12th ed.,PearsoPrentice-Hall,USA,2006 .
- 22-Hilton , Ronald W., "Managerial Accounting", 4th , Ed., Mc Graw - Hill Co, Inc.,1999.
- 23-Hill , Charles W.L., Jones , Gareth R., " Strategic Management :An Integrated Approach " , 6th , Ed., Houghton Mifflin Co, 2004 .
- 24-Porter , Michael e. " The Competitive Advantage Of Nations " 2nd , Ed., Macmillan press Ltd., 1998 .
- 25-Dess , Gregory G., Lumpkin G.T., Eisner , Alan B., " Strategic Management " , 3rd , Ed., McGraw – Hill Co , Inc., 2007 .

