



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين

تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية.

(دراسة ميدانية على شركات الصناعات الغذائية - قطاع الدواجن - ولاية الخرطوم)

**Accounting for Resource Consumption as a Mediator
Variable in Relationship between Allocating Quality Costs
and Competitive Advantage.**

**(Field study on Industrial Foods Companies –Poultry Sector-
Khartoum State)**

رسالة مقدمة لنيل درجة/ دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الباحث /

اسحق محمد عمر موسى

إشراف:

أ.د. صالح حامد محمد علي آدم

أستاذ المحاسبة - المشرف الرئيسي

د. فارس الطيب محمد عثمان

أستاذ المحاسبة المساعد - المشرف المعاون

1442هـ - 2021م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى :

{ إِنَّ الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ كَانَتْ لَهُمْ جَنَّاتُ الْفِرْدَوْسِ نُزُلًا {107}
خَالِدِينَ فِيهَا لَا يَبْغُونَ عَنْهَا حِوَلًا {108} قُلْ لَوْ كَانَ الْبَحْرُ مَدَادًا لَكَلِمَاتِ رَبِّي
لَنَفَدَ الْبَحْرُ قَبْلَ أَنْ تَنْفَدَ كَلِمَاتُ رَبِّي وَلَوْ جِئْنَا بِمِثْلِهِ مَدَدًا {109} قُلْ إِنَّمَا أَنَا
بَشَرٌ مِّثْلُكُمْ يُوحَىٰ إِلَيَّ أَنَّمَا إِلَهُكُمُ إِلَهُ وَاحِدٌ فَمَنْ كَانَ يَرْجُوا لِقَاءَ رَبِّهِ فَلْيَعْمَلْ
عَمَلًا صَالِحًا وَلَا يُشْرِكْ بِعِبَادَةِ رَبِّهِ أَحَدًا {110}

صدق الله العظيم

سورة الكهف الآيات من (107- 110)

الإهداء

إلى روح والداي عليهم الرحمة والمغفرة

إلى زوجتي العزيزة

إلى أبنائي حفظهم الله

لميس - أحمد - آيه - إيمان - أمين

إلى أساتذتي الأجلاء وإخوتي وزملائي الأعزاء

الشكر والتقدير

يسجد الباحث شكراً وحمداً لله سبحانه وتعالى علي كريم عطاياه ووافر الآئه، أعان فيسر ويسر فأعان، وأصلي وأسلم على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد بن عبد الله عليه أفضل الصلوات وأزكى التسليم.

أتقدم بعظيم الشكر والامتنان لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا التي أتاحت لي فرصة الدراسة بها. وأخص بالشكر وعظيم الامتنان الأستاذ الدكتور صالح حامد محمد علي الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث وقدم توجيهاته القيمة فكان نعم المرشد وخير الدليل فليجزيه الله خير الجزاء. والشكر أجزله للدكتور فارس الطيب محمد عثمان المشرف المعاون في هذا البحث والذي كانت مساهماته ثرة ومفيدة للباحث في تجويد أدائه.

كما أتقدم بعظيم الشكر والامتنان لمكتبات كل الجامعات بولاية الخرطوم والشركات محل الدراسة. كما أقدم خالص الشكر والتقدير للدكتور محمد أبكر أحمد اعترافاً بفضلته وتشجيعه المستمر ولما قدمه من توجيهات. كما أزجي خالص الشكر والعرفان لإخوتي بقسم التكاليف والمحاسبة الادارية بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

،،، والحمد لله والشكر لله علي ما أنعم وأكرم،،،

المستخلص

هدفت الدراسة الى معرفة تاثير المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في تعزيز قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تاثير تكاليف الجودة على الميزة التنافسية وكيفية تعزيز تلك العلاقة باتباع المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا ، وتمثلت اهم فرضيات الدراسة في وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية وكذلك وجود تاثير لمحاسبة استهلاك الموارد في تعزيز تلك العلاقة، تمثل مجتمع عينة الدراسة في شركات صناعة الاغذية بولاية الخرطوم وركزت الدراسة على قطاع صناعة الدواجن كعينة من شركات صناعة الاغذية، حيث تم الاعتماد على أداة الاستبانة في جمع البيانات حيث تم توزيع عدد (101) استبانة على (25) شركة باتباع اسلوب الحصر الشامل وتم استرداد كامل العدد وكانت صالحة للتحليل، اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي والإحصاء الوصفي والتحليلي كأدوات إحصائية في جمع وتحليل البيانات، وبرنامج (SPSS) لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك بتطبيق بعض المقاييس مثل الوسيط، والانحدار الخطي البسيط، لقد اثبتت نتائج الدراسة أن هنالك علاقة ايجابية قوية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية، أثبتت الدراسة أن هناك علاقة معنوية بين الميزة التنافسية والمحاسبة عن استهلاك الموارد وأيضاً ان المحاسبة عن استهلاك الموارد باعتباره متغيراً وسيطاً عزز قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية، أوصت الدراسة بالاهتمام بتكاليف الجودة لما لها من تاثير ايجابي في دعم قدرة الميزة التنافسية كما اوصت الدراسة شركات صناعة الدواجن بان تجعل من اولوياتها الاعتماد على استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين الاداء وتحقيق التميز على مستوى الشركات المنافسة لها، كما أوصت الدراسة شركات صناعة الاغذية بالاهتمام بالتطور التكنولوجي وادخال المعدات والاساليب الحديثة في عملياتها الانتاجية.

Abstract

The study aimed to identify the effect of RCA as variable mediator for strengthening the relationship between the quality cost and competitive advantage. The problem of study indicated how the effect of quality cost shown on the competitive advantage and how strengthening this relationship by using RCA as variable mediator. The most important hypotheses assumed a statistical significant relationship between the quality cost and competitive advantage; and hypothesized the existent effect of RCA on strengthening this relationship. The sample of study society comprised of poultry industry sector and food industry companies in Khartoum State. However, the study concentrated on the poultry industry sector to represent food industry companies. A questionnaire was used for collecting data, and 101 questionnaires were distributed to 25 companies by using a comprehensive sample, and all of them were collected and reliable for analysis. The analytical descriptive method was employed by the descriptive and analytical statistics approach used for data analysis. The SPSS program was used for measuring the relationship within the study variables by applied some measures such as the median and simple linear regression. The findings showed a strong positive relationship between the quality cost and competitive advantage. It also indicated a significant relationship between the comparative advantage and RCA as variable mediator to strengthening the relationship between the quality cost and comparative advantage. The study recommended that the quality cost should be considered because of its positive effect on supporting the comparative advantage ability. Also, it was recommended that the poultry industry companies should give priority for applying the RCA system so as to improve their performance and achieve competitive advantage against their competitors companies. The food industry companies should pay attention to technology development and introduce equipments and modern techniques in their productive process.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
ب	الاستهلال
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
	المقدمة
1	أولاً: الإطار المنهجي
11	ثانياً: الدراسات السابقة
	الفصل الأول: المحاسبة عن استهلاك الموارد
30	المبحث الأول: مفهوم وأهداف ومتطلبات المحاسبة عن استهلاك الموارد
49	المبحث الثاني: خصائص ومزايا ومبادئ تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد
66	المبحث الثالث : المحاسبة عن استهلاك الموارد ومتغيرات الدراسة

	الفصل الثاني: تكاليف الجودة
81	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للجودة.
107	المبحث الثاني: مفهوم وأهمية وأهداف وتبويب تكاليف الجودة
124	المبحث الثالث : طرق قياس وتحليل تكاليف الجودة
	الفصل الثالث: الميزة التنافسية
143	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الميزة التنافسية
158	المبحث الثاني: نشأة وتطور وأنواع وخصائص وأبعاد ومصادر اكتساب الميزة التنافسية
178	المبحث الثالث : تخصيص تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية
	الفصل الرابع : الدراسة الميدانية
194	المبحث الأول: نشأة وتطور صناعة الدواجن في السودان
203	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
229	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة
243	أولاً: النتائج
246	ثانياً: التوصيات
247	قائمة المراجع والمصادر
249	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
196	الاستهلاك اليومي لمنتجات الدواجن	(1/1/4)
196	متوسط استهلاك الفرد من اللحوم وبيض المائدة	(2/1/4)
198	استهلاك الدواجن واللحوم الأخرى	(3/1/4)
199	ملخص عدد الشركات العاملة في إنتاج الدواجن بولاية الخرطوم	(4/1/4)
199	ملخص الشركات العاملة في إنتاج الكتاكيت	(5/1/4)
203	جدول باسماء الشركات العاملة في إنتاج الدواجن	(1/2/4)
205	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/2/4)
206	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	(3/2/4)
207	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني	(4/2/4)
208	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	(5/2/4)
209	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي	(6/2/4)
210	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق فئات سنوات الخبرة	(7/2/4)
212	جدول توزيع الثبات والصدق الإحصائي	(8/2/4)
213	جدول التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول	(1/3/4)
214	التوزيع التكراري لإجابات افراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني	(2/3/4)
215	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث	(3/3/4)

216	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الرابع	(4/3/4)
217	الوسيط واختبار العينة الواحدة لإجابات مؤشرات تكاليف الجودة	(5/3/4)
220	الوسط الحسابي واختبار العينة الواحدة لإجابات افراد عينة الدراسة لمحور مؤشرات تكاليف عدم المطابقة	(6/3/4)
223	الوسط الحسابي واختبار العينة الواحدة لإجابات افراد عينة الدراسة لمحور قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد	(7/3/4)
226	اختبار العينة الواحدة لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور قياس مؤشرات الميزة التنافسية	(8/3/4)
229	تحليل نتائج الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير مؤشرات تكاليف الجودة وقياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد	(9/3/4)
231	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة وقياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد	(10/3/4)
232	نتائج تحليل الانحدار البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة وقياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد	(11/3/4)
233	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس العلاقة بين متغير مؤشرات تكاليف الجودة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(12/3/4)
235	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(13/3/4)
236	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(14/3/4)
237	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(15/3/4)
239	العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(16/3/4)
239	العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(17/3/4)
241	المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(18/3/4)
242	المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(19/3/4)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	شكل يوضح نموذج البحث	(1)
39	مقارنة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة الألماني	(1/1/1)
162	أبعاد الميزة التنافسية	(1/2/3)
163	ابعاد الميزة التنافسية الخمسة	(2/2/3)
178	أبعاد الميزة التنافسية الرئيسية	(1/3/3)
186	سلسلة القيمة الإستراتيجية لقيادة التكلفة	(2/3/3)
187	استراتيجية التمييز	(3/3/3)
188	استراتيجيات بورتر	(4/3/3)
198	أسماء شركات إنتاج الكناكيت	(1/1/4)
199	الشركات العاملة في إنتاج اللاحم	(2/1/4)
200	الشركات العاملة في إنتاج بيض المائدة	(3/1/4)
205	شكل بياني لإفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/4)
206	شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/4)
207	شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(3/2/4)
208	شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(4/2/4)
209	شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي	(5/2/4)

210	شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	(6/2/4)
240	قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا يؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(1/3/4)
242	قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا يؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة وقياس مؤشرات الميزة التنافسية	(2/3/4)

المقدمة

تتكون من الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي.

ثانياً: الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

يعد السعي لتحسين الجودة وتخفيض التكاليف من الأهداف الأساسية لنظام تكاليف الجودة وكما هو معروف فإن التحديات البيئية الداخلية والخارجية دفعت المنظمات لإعتماد استراتيجية الجودة بوصفها إحدى الاسبقيات التنافسية في مواجهة تلك التحديات اذن المحور الاساسي للمنافسة هو الاستجابة لرغبات وتوقعات المستهلك¹ و نجاح المنشآت والبقاء بالاسواق يتحقق من خلال الحفاظ على مستوى متميز من الجودة للمنتجات و الخدمات بتكلفة معقولة على المستوى التنافسي وذلك بسبب إزدياد واستمرار طلب العملاء لإرتفاع مستوى جودة المخرجات المقدمة لهم وعدم رضاهم عن الجودة المنخفضة وتحولهم الى المنافسين² ولذلك يتعين على المديرين ايجاد نظم تكاليف تختص بتكاليف الجودة للحصول على خفض التكلفة والتحسين المستمر للجودة³ والذي بدوره يؤدي الي العديد من المنافع والتأثيرات المالية وغير المالية والتي تؤدي الى تحسين الأداء طويل الأجل للمنشأة، وتظهر تعقيدات تخصيص التكاليف غير المباشرة (الأعباء الاضافية) والتي تضم العديد من العناصر التي تختلف في طبيعتها وأهميتها وسلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط من المواد غير المباشرة التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الانتاج والاجور غير المباشرة للذين لا يعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة أو الخدمات والمصروفات الأخرى والتي تتحملها المنشأة في سبيل القيام بمهمتها الصناعية والتي لم تدرج ضمن المواد والاجور⁴، وفي ظل اقتصاد السوق الذي يتميز بارتفاع العرض عن الطلب والمنافسة المرتفعة فان المنشآت لا تتحكم في اسعار البيع والذي يحدده السوق والمنافسين لذلك لابد من تخصيص التكاليف بطريقة تمكن المنشأة من ضمان تحقيق الميزة التنافسية في السوق ، وتكاليف الجودة تتمثل في تكاليف المطابقة وتشمل تكاليف المنع أي الوقاية من عدم حدوث عدم مطابقة وتكاليف التقييم والذي يأتي من بعد العملية الإنتاجية لتقييم مدى مطابقة المنتجات مع ما خطط له ونوع التكاليف الأخرى هي تكاليف عدم المطابقة وهي تكاليف الفشل الداخلي

¹ - محفوظ حمدون الصواف، متطلبات إقامة كلف الجودة في الصناعات النسيجية، مجلة تنمية الرافدين، 2006، العدد 84، المجلد 28، ص ص 43- 65.

² - اسعد كاظم نايف، دور كلف الجودة في تحقيق ميزة الكلفة الأدنى، المجلة العراقية للعلوم الادارية، العدد23، 2011م، ص 256.

³ - احمد هشام معوض، العلاقة بين الانفاق النسبي على عناصر تكاليف الجودة ونضج نظم الجودة في الشركات المصرية،المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 33، العدد الثاني، 2009، ص ص399- 401.

⁴ - علاء محمد محمد البتانوني، دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة وحجم المنشأة في بيئة الأعمال الصناعية،مجلة كلية التجارة والبحوث، جامعة الاسكندرية، العدد2، المجلد46، 2009، ص ص 1- 2.

والمتمثلة في عدم التطابق للمنتجات والخدمات للمواصفات المطلوبة وهي تكون في مرحلة أولى قبل خروج المنتجات من المنشأة ، وهي تحت سيطرة المنشأة ، أما تكاليف الفشل الخارجي فهي تمثل الفشل بعد توزيع المنتجات والخدمات للعملاء وتأتي من خلال شكاوي الزبائن وعدم تلبية رغباتهم وتوقعاتهم وخدمات ما بعد البيع مما ينتج عنه استبدال الكثير من المنتجات خلال فترة الضمان وربما اهتزاز ثقة العملاء في المنتجات مما يفقد المنشأة الكثير من الاسواق ، وهذا ما يؤكد أهمية قياس تكاليف الجودة والاهتمام به لذا اتباع نظم تكاليف حديثة تعمل على قياس تكاليف الجودة من الضروري لاستمرار المنشأة في المنافسة وازدياد المنافسة المحلية والأجنبية والتطور التكنولوجي السريع والتغيير المضطرب في هياكل تكاليف المنتجات أفرزت عدة نظم تكاليف حديثة لتلبي متطلبات المرحلة هذه والتي اصبحت المصروفات غير المباشرة هي السمة السائدة في تكاليف المنتجات والخدمات.

ونتيجة لازدياد المنافسة والتغيير التكنولوجي السريع و تعقيدات التكلفة ظهر في منتصف التسعينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية نموذج محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كنموذج اقتصادي متكامل يعمل على الجمع والدمج بين نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) ونظام التكلفة الألماني (GPK) في نظام شامل للمحاسبة الإدارية حيث يقدم للمديرين معلومات ملائمة تدعم عمليات اتخاذ القرار. وتقوم فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي المسبب الأساسي للتكلفة وأن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، وتعد محاسبة استهلاك الموارد من الأنظمة الحديثة لما تتميز به من الشمول وقدرتها على توفير المعلومات الملائمة والتي عجزت عن توفيرها نظم التكاليف التقليدية والتي تساعد في تخطيط الموارد وخفض التكاليف وتحقيق الرقابة والكشف عن الطاقة العاطلة والفائضة وتخصيص التكاليف واتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية بدقة مما يدعم قدرة المنشأة التنافسية وإرضاء العملاء.

مشكلة البحث:

إتباع نظم التكاليف الحديثة لتخصيص التكاليف غير المباشرة تتبناها المنشآت في أنشطتها وذلك لفاعليتها في تحقيق فوائد عدة من خفض التكاليف والرقابة عليها وتعظيم الأرباح في ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة والتي من أبرز سماتها المنافسة الحادة وتحتاج عملية تخفيض التكاليف إلى نظم تكاليف متكاملة لإدارتها ويتم إتباع مناهج لضبط الجودة من شأنها تخفيض التكاليف ورفع مستوى جودة المنتجات أو الخدمات وذلك بهدف تحقيق رضا العميل وتمكين المنشأة من القدرة التنافسية في السوق. وقد بحثت عدد من الدراسات عن الاهتمام بتكاليف الجودة وقدرتها على تحقيق الميزة التنافسية والاستفادة من نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد

كنظام تكاليفي حديث في تخصيص التكاليف غير المباشرة وكانت بداية بدراسة (احمد هشام معوض سليم:2009م)، حيث هدفت إلى دراسة العلاقة بين الإنفاق النسبي على عناصر تكاليف الجودة ومستوى نضج نظام الجودة ، توصلت الدراسة إلى أن تكاليف الفشل الخارجي تتراجع كنسبة من تكلفة الجودة الإجمالية للشركات التي لها نظام جودة ناضج، وركزت دراسة(Karg,et,al:2009) على اختبار العلاقة بين جودة المطابقة للمواصفات وتكاليف الفشل في شركات البرمجيات في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت أهم نتائجها أن انخفاض تكاليف الفشل مرتبط بشكل عام مع ارتفاع جودة البرمجيات للمواصفات، وتناولت دراسة (Uyar:2008) إلى معرفة مدى تطبيق الشركات الصناعية التركيبية لنظام تكاليف الجودة ومن أهم النتائج أن نسبة 94% من الشركات تطبق نظام تكاليف الجودة وأدى تطبيق نظام تكاليف الجودة إلى انخفاض شكاوي العملاء وانخفاض المنتجات المخردة وزيادة حجم المبيعات، وكانت دراسة (زرغب:2012) عن دور مدخل الانحرافات الستة Six Sigma في ترشيد تكاليف الجودة في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين ومن أهم نتائجها أن تطبيق هذا المدخل يساهم في تحسين جودة الخدمات وترشيد تكاليف الجودة وتوصلت الدراسة أيضا إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل الانحرافات الستة ورضاء العملاء، وركزت دراسة (النجار:2001) إلى تحديد أثر استراتيجيات النمو في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تبني استراتيجيات النمو وقد توصلت إلى أن استراتيجيات التكامل العمودي والأفقي وإستراتيجية التنوع تؤثر بشكل معنوي في مزايا التكلفة والجودة، وجاءت دراسة (الطويل والحافظ:2002) إلى تحديد أثر تصميم المنتج في الاسبقيات التنافسية متمثلة في (الجودة ، المرونة، السرعة، الاعتمادية) وتوصلت الدراسة إلى ان لتصميم المنتج أثراً معنوياً في الاسبقيات التنافسية، وجاءت دراسة(عبدالهادي:2012) بعنوان المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة ، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة أن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد سيساعد في التغلب على أوجه القصور الحالية التي تواجه المحاسبة عن التكلفة من حيث ادارة الموارد متمثلة في تتبع وتخصيص التكاليف على نحو أكثر دقة وتحديد المستهلك من الموارد وادارة الطاقة من ناحية أخرى. يلاحظ الباحث ندرة الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية ،حيث ركزت بعض الدراسات على فائدة الاهتمام بتكاليف الجودة وبعضها تناولت الاهتمام بابعاد واستراتيجيات الميزة التنافسية بينما ركزت الدراسات الاخرى على اهمية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد نظم التكاليف الحديثة المستخدمة في تخصيص وتخفيض التكلفة، ولكن هذه الدراسات لم تبحث بصورة مباشرة عن المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية بالاضافة إلى

قلة الدراسات من هذا النوع في السودان.بناءً على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في أن الاهتمام بتكاليف الجودة يؤدي لتحقيق الميزة التنافسية وكذلك إذا كانت المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير وسيط يؤدي إلى زيادة قوة تلك العلاقة، ولإيضاح مشكلة البحث بصورة أكبر يثير الباحث التساؤلات التالية:

- 1- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية؟
- 2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخصيص تكاليف الجودة و المحاسبة عن استهلاك الموارد؟.
- 3- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الميزة التنافسية والمحاسبة عن استهلاك الموارد؟.
- 4- هل تؤثر المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية؟.

أهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث في جانبين علمي وعملي ، يمكن استعراض هذين الجانبين على النحو التالي:

الأهمية العلمية: تتمثل أهمية البحث العلمية في:

- 1- البحث يتناول إضافة جديدة للمعرفة من ناحية دراسة تأثير المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية إذ تعد هذه الناحية هي الإضافة للمعرفة المحاسبية.
- 2- مساهمة البحث في ترسيخ مبادئ أساسية تكاليفية حديثة يعتمد عليها - محاسبة استهلاك الموارد - والاستفادة من تطبيقه في تخصيص تكاليف الجودة وبالتالي المساهمة في تخفيض التكاليف باستبعاد الطاقة العاطلة وتوظيف الطاقة الفائضة وتحقيق الميزة التنافسية في ظل المنافسة الحادة في سوق العمل والاستفادة منها بقطاع صناعة الأغذية - قطاع الدواجن بولاية الخرطوم.
- 3- يسهم هذا البحث في سد فجوة الدراسات السابقة العربية والأجنبية وخاصة في السودان بمدى تأثير تكاليف الجودة على تحقيق الميزة التنافسية.
- 4- يعتبر هذا البحث قاعدة رصينة ونقطة انطلاق للدراسات العلمية المستقبلية في مجال التكاليف والمحاسبة الإدارية.
- 5- يعتبر البحث إضافة علمية للمكتبات الجامعية بالسودان.

الأهمية العملية:

- 1- تناول البحث لإحدى الموضوعات المهمة والحديثة في التطبيق المحاسبي وهي تخصيص تكاليف الجودة بإتباع المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحقيق الميزة التنافسية.

- 2- يكتسب البحث أهميته المساهمة في حل إحدى المشاكل المهمة التي تواجه شركات إنتاج الأغذية- قطاع صناعة الدواجن وهي العمل في البيئة التنافسية الحادة وعدم ملائمة النظم التقليدية للتكاليف في تخصيص تكاليف الجودة في مراحل الإنتاج المتعددة.
- 3- توضيح أهمية تخصيص تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية.
- 4- توضيح مدى أهمية تطبيقات المحاسبة عن استهلاك الموارد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة في الوقت المناسب لتحقيق الميزة التنافسية.
- 5- يسهم البحث في تقديم التوصيات والمقترحات للجهات المسؤولة عن التكلفة التي يمكن تنفيذها كحل لبعض مشاكل تخصيص التكاليف بشركات صناعة الأغذية.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في التعرف على تكاليف الجودة وأثره على تحقيق الميزة التنافسية وتخصيص تكاليف الجودة بإتباع المحاسبة عن استهلاك الموارد لمنتجات شركات الأغذية - قطاع صناعة الدواجن لتحقيق الميزة التنافسية وتساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بتحسين الجودة بغرض كسب رضا العملاء ويتلخص الهدف لعدة أهداف فرعية يمكن صياغتها في التالي:

- 1- معرفة ودراسة تكاليف الجودة، الميزة التنافسية ، المحاسبة عن استهلاك الموارد.
- 2- اختبار أثر العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة و الميزة التنافسية.
- 3- اختبار أثر العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والمحاسبة عن استهلاك الموارد.
- 4- اختبار اثر العلاقة بين المحاسبة عن استهلاك الموارد والميزة التنافسية.
- 3- إبراز الدور الكبير لتكاليف الجودة وأهميته في تحقيق الميزة التنافسية.
- 5- اختبار أثر المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية.

التعريفات الإجرائية: لقياس المتغيرات تم صياغة التعريفات الإجرائية التي تعبر عن المظاهر السلوكية الدالة على المتغير والتي تجسده في الواقع كالتالي:

تكاليف الجودة: وتعني التكلفة المصاحبة لمنع حدوث الخطأ و اكتشاف وتصحيح العمل المعيب وتعني مجموع التكاليف التي سوف تختفي إذا لم تحدث أي مشكلة في برنامج الجودة¹ وتشمل تكاليف المطابقة وتكاليف عدم المطابقة.²

¹ - حمدي شحده زغرب، 2012م، مرجع سابق، ص 69.

² - مأمون الدرادكة، طارق الشبلي، (2002)، الجودة في المنظمات الحديثة. دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1، ص15.

الميزة التنافسية: وتعني بأنها نظام تتوافر فيه الميزة التي تفوق ما لدى المنافسين، تحقق الميزة التنافسية للمنشأة عندما تستخدم المنشأة نظام إنتاج كفؤ وتحديد الضياع والهدر عند الإنتاج وانخفاض التكلفة.¹

المحاسبة عن استهلاك الموارد: هي مدخل لإدارة التكاليف بشكل شامل ومتكامل وديناميكي يجمع بين نظام إدارة التكلفة الألمانية مع نظام التكلفة على أساس النشاط ويعتمد على الموارد بصفة أساسية.²

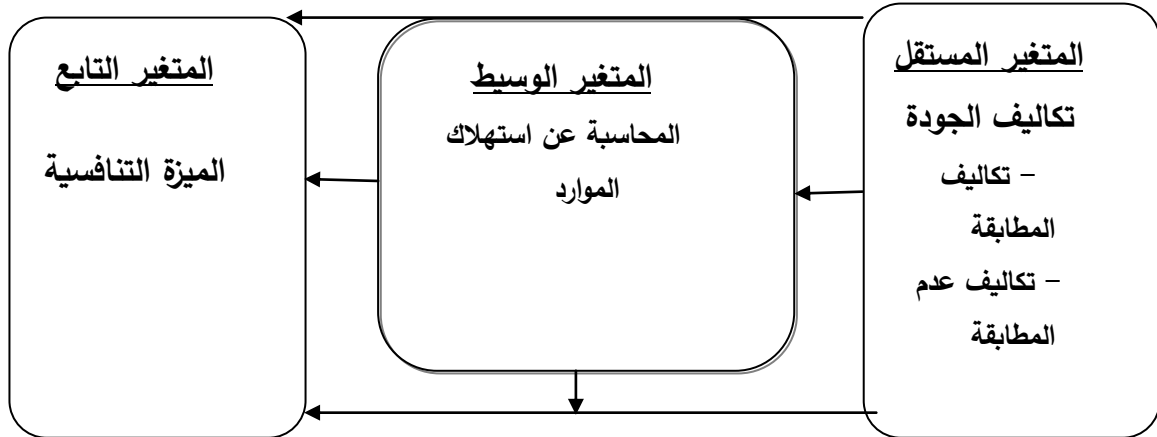
منهجية البحث:

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث لأهميته في البحوث العلمية حيث لا يكتفي بوصف الظاهرة بل يحلل واقعها ويفسر نتائجها من خلال معالجة البيانات والوصول الى تفسيرات يمكن تعميمها لزيادة رصيد المعرفة عن تلك الظاهرة، ويهدف المنهج الوصفي في هذا البحث الى وصف طبيعة العلاقة بين متغيرات البحث المتمثلة في (تكاليف الجودة) كمتغير مستقل، (الميزة التنافسية) كمتغير تابع، (المحاسبة عن استهلاك الموارد) كمتغير وسيط، ومن ثم جمع البيانات عن المتغيرات وتحليلها للخروج بالنتائج المختلفة.

نموذج البحث:

شكل رقم (1)

يوضح نموذج البحث



المصدر : إعداد الباحث 2021م

³ - نبيل مرسي خليل، (1998)، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مصر: مركز الاسكندرية، ص 37.

⁴ - يارا سعد علي، (2014)، المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة- القاهرة - كلية التجارة جامعة عين شمس - مجلة الفكر المحاسبي . الجزء الثاني أكتوبر، ص 758 - 759.

فرضيات البحث:

لتحقيق أهداف البحث وإيجاد حل للمشكلة وفقاً لنموذج الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:
الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية ،
وتتفرع منها الفرضيات الآتية:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف المطابقة والميزة التنافسية.
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف عدم المطابقة والميزة التنافسية.
الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الجودة و المحاسبة عن
استهلاك الموارد، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف المطابقة والمحاسبة عن استهلاك الموارد.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف عدم المطابقة والمحاسبة عن استهلاك الموارد.
الفرضية الثالثة:توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الميزة التنافسية والمحاسبة عن استهلاك
الموارد.

الفرضية الرابعة: تؤثر المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص
تكاليف الجودة والميزة التنافسية، وتتفرع منها الفرضيات التالية:
- تؤثر المحاسبة عن استهلاك الموارد في العلاقة بين تكاليف المطابقة والميزة التنافسية.
- تؤثر المحاسبة عن استهلاك الموارد في العلاقة بين تكاليف عدم المطابقة والميزة التنافسية.

نظرية البحث:

استند الباحث على إحدى النظريات المحاسبية في إطار الفكر المحاسبي تمثلت في الآتي:

نظرية المنشأة:

اتبع الباحث نظرية المنشأة وذلك كونها نظرية مؤسسة لا تسعى لتحقيق الربح للوفاء بالالتزامات
وحقوق الملاك والمساهمين فقط أي أنها مشروعاً اجتماعياً عليها دور اجتماعي تجاه المساهمين
والموظفين والعملاء والجهات الحكومية وغيرهم.

مصادر جمع البيانات:

استخدم الباحث العديد من المصادر التي دعمت هذا البحث وصولاً لتحقيق أهدافه حيث تمثلت
هذه المصادر في الآتي:

-**المصادر الأولية:** تم استخدام استمارة الاستبانة لجمع البيانات من المحاسبين والمدراء
الماليين والأشخاص ذوي الصلة، حيث تم التركيز على استمارة الاستبانة لجمع البيانات بجانب

ذلك تم استخدام الأدوات المستخدمة الأخرى لجمع البيانات مثل الملاحظات والمقابلات الشخصية.

-المصادر الثانوية: وتم الحصول عليها من الكتب والدوريات والتقارير الرسمية والرسائل الجامعية والمؤتمرات، والندوات، والانترنت.

حدود البحث:

-حدود مكانية: اقتصرت الدراسة على شركات صناعة الأغذية- قطاع الدواجن - ولاية الخرطوم.

-حدود بشرية : المحاسبين والمدراء الماليين العاملين بشركات صناعة الأغذية- قطاع الدواجن- ولاية الخرطوم.

-حدود موضوعية: المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية.

-حدود زمنية : تم تجميع بيانات البحث خلال العام 2020م

هيكل البحث:

يشتمل البحث على المقدمة وأربعة فصول وخاتمة ويقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث تشتمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، يستعرض الفصل الأول مفهوم وأهداف ومتطلبات وخصائص ومزايا ومبادئ تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد وعلاقة متغيرات الدراسة بمحاسبة استهلاك الموارد وقسم إلى ثلاث مباحث المبحث الأول يتناول مفهوم وأهداف ومتطلبات المحاسبة عن استهلاك الموارد والمبحث الثاني يتناول خصائص ومزايا ومبادئ تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد والفصل الثالث يتناول المحاسبة عن استهلاك الموارد ومتغيرات الدراسة يتناول الفصل الثاني الإطار المفاهيمي للجودة ومفهوم وأهمية وأهداف وتبويب وطرق وقياس وتحليل تكاليف الجودة وقسم إلى ثلاثة مباحث يتناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للجودة والمبحث الثاني يتناول مفهوم وأهمية وأهداف وتبويب تكاليف الجودة ويتناول المبحث الثالث طرق قياس وتحليل تكاليف الجودة ويأتي الفصل الثالث مشتملاً على مفهوم وأهمية وأهداف الميزة التنافسية ونشأة وتطور وأنواع وخصائص وأبعاد ومصادر اكتساب الميزة التنافسية وتخصيص تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية وقسم إلى ثلاثة مباحث يتناول المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف الميزة التنافسية ويتناول المبحث الثاني نشأة وتطور وأنواع وخصائص وأبعاد ومصادر اكتساب الميزة التنافسية بينما يأتي المبحث الثالث متناولاً تخصيص تكاليف

الجودة في دعم الميزة التنافسية. ويأتي الفصل الرابع الدراسة الميدانية مكوناً من ثلاثة مباحث
المبحث الأول نبذه تاريخية عن عينة من شركات صناعة الأغذية- قطاع الدواجن العاملة في
ولاية الخرطوم،المبحث الثاني يتناول إجراءات الدراسة الميدانية، والمبحث الثالث يتناول تحليل
البيانات وإختبار الفرضيات.

الخاتمة: وتشتمل على النتائج والتوصيات والمصادر والمراجع والملاحق.

ثانياً: الدراسات السابقة:

أطلع الباحث على العديد من الدراسات العلمية السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف الجودة والميزة التنافسية، بهدف الوقوف على الجوانب النظرية التي عرضتها وطبيعة المشكلات التي بحثتها والمنهجية العلمية المستخدمة وطريقة العرض التي انتهجتها والتعرف على نتائج مسوحاتها الميدانية التي توصلت إليها والتوصيات التي قدمتها وفيما يلي نعرض أهم تلك الدراسات حسب تسلسلها التاريخي كما يلي:

دراسة: النجار (2001)¹

هدفت الدراسة الى تحديد أثر استراتيجيات النمو في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تبني استراتيجيات النمو التي توفر للمنظمة مجموعة من المزايا قد تكون بالسيطرة على المواد الاولية وعلى قنوات التوزيع وتنوع المنتجات الذي سيسمح للمنظمة بتحقيق المزايا التنافسية وتمثل مجتمع الدراسة في الشركة العامة لصناعات القطنية - معمل حياكة الكوت وقد اعتمدت الدراسة على استمارة الاستبيان وزعت على عينة مكونة من (35) مديراً ومسؤولاً وقد تضمنت استراتيجيات النمو كل من (استراتيجية التكامل العمودي ، استراتيجية التكامل الافقي ، استراتيجية التركيز). اما بالنسبة للمزايا التنافسية فقد تضمنت كل من (الكلفة والجودة) . وقد توصلت الدراسة الى ان كل من استراتيجيات التكامل العمودي والافقي واستراتيجية التنوع تؤثر بشكل معنوي في مزايا الكلفة والجودة واطهرت إتفاق اغلب الاراء على عدم الرغبة بالتركيز على شريحة معينة من المجتمع وانما تقديم المنتجات لمختلف شرائح المجتمع.

دراسة: بني حمدان، (2002)²

هدفت الدراسة الى تحليل علاقة نظم معلومات الموارد البشرية و رأس المال الفكري وأثرها في الميزة التنافسية في شركات صناعة التأمين الاردنية وطبقت الدراسة على عينة مكونة من 54 (مديراً عاماً ، نائب مدير، مساعد مديرعام) واعتمدت الدراسة على منهج استطلاع الاراء من خلال استبيان يتكون من (58) فقرة .

¹ - النجار، دجلة محمود مهدي،(2001)، "اثر استراتيجيات النمو في تحقيق الميزة التنافسية"، دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات القطنية - معمل حياكة الكوت، رسالة ماجستير في ادارة الأعمال، غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

² - بني حمدان، خالد محمد طلال،(2002)، "تحليل علاقة نظم معلومات الموارد البشرية ورأس المال الفكري واثرها في تحقيق الميزة التنافسية " دراسة ميدانية في شركات صناعة التأمين الاردنية، أطروحة دكتوراه فلسفة في ادارة الاعمال، غير منشورة،كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد..

وقد تضمنت نظم معلومات الموارد البشرية متغيرات فرعية تشمل (تخطيط الموارد البشرية ، والاستقطاب والتعيين ، والتعويضات ، والتدريب والتطوير ، وتقويم الاداء). اما المتغيرات الفرعية لرأس المال الفكري فقد شملت (استقطاب رأس المال الفكري ، وصناعة رأس المال الفكري ، وتنشيط رأس المال الفكري ، والمحافظة على رأس المال الفكري ، والاهتمام بالزبائن) في حين شمل متغير الميزة التنافسية المتغيرات الفرعية الاتية (التميز، وقيادة الكلفة ، والابداع ، والتحالفات). وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن ترابط نظام معلومات الموارد البشرية مع رأس المال الفكري يساهم في تحقيق ارتباط ذات دلالة معنوية مع جميع عناصر الميزة التنافسية .

دراسة: الطويل والحافظ، (2002).¹

تهدف الدراسة الى تحديد أثر تصميم المنتج في الاسبقيات التنافسية متمثلة بكل من (الجودة ، المرونة ، السرعة ، الاعتمادية) وقد تم اختيار عينة من الشركات الصناعية المساهمة في محافظة نينوى للقطاعين (المختلط والخاص) وقد اعتمد الباحثان على استمارة الاستبانة والموزعة على رؤساء مجالس الادارات واعضائها ومديري التشكيلات الرئيسة في شركات العينة , وقد توصلت الدراسة الى ان لتصميم المنتج أثراً معنوياً في الاسبقيات التنافسية وكالاتي :-

- وجود تأثير معنوي لتصميم المنتج في أسبقيات السرعة و الاعتمادية والجودة ، والكلفة على مستوى الشركات المبحوثة.
- وجود تأثير معنوي لتصميم المنتج في اسبقيات الكلفة ، والجودة والاعتمادية على مستوى شركات القطاع المختلط.
- وجود تأثير معنوي لتصميم المنتج في أسبقيات السرعة ، والجودة ، والاعتمادية والمرونة والكلفة على مستوى شركات القطاع الخاص.

دراسة (Keys & Mer1we . 2004) "Gaining Effective

Organizational Control with RCA"

"محاسبة استهلاك الموارد وتفعيل الرقابة التنظيمي " تهدف الدراسة الى أظهار دور محاسبة استهلاك الموارد الفعال في الرقابة بقيم الأداء وكشف الانحرافات.تناولت الدراسة التركيزعلى إثبات أن مبادئ محاسبة استهلاك الموارد قادرة على التأثير في الرقابة بالمنشآت.انتهت الدراسة

¹ - الطويل، أكرم احمد والحافظ علي عبدالستار، " (2002م)، أثر تصميم المنتج في الاسبقيات التنافسية"، مجلة تنمية الرافدين، بغداد، المجلد 69، العدد 24، ص ص 9-38،

2 Keys ,D.E., Merwe , A (2004) ,"Gaining Effective Organizational Control With Rca" Strategic Finance ,May, Vol.83, No.11, pp41-47.

إلي أن محاسبة استهلاك الموارد لا تمد المنشأة فقط بمقاييس الأداء الدقيقة والعادلة، بل تلقي الضوء على فحص الانحرافات، وتحديد التصرفات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.

دراسة (Rodchua,2006)¹

هدفت الدراسة الى تحديد العوامل المهمة والمقاييس المساهمة في تنفيذ برنامج تكاليف جودة ناجح حيث تم وضع نموذج تجريبي على اساس تكاليف الجودة في بيئة التصنيع واستخدمت في هذه الدراسة الاستبانة لجمع البيانات من المصانع وخبراء التصنيع حيث تم نشر هذا الاستبانة على المواقع الالكترونية لكل من الجمعية الامريكية للجودة ASQ ومجلة تقدم الجودة وتم الحصول على 63 مستجيب لهذا الاستبيان.وكانت أهم نتائج الدراسة أن العوامل التي ساعدت على نجاح برامج تكاليف الجودة تمثلت في الدعم الاداري ، التطبيق الفعال للنظام، التعاون مع الادارات الأخرى ، فهم الفكر والمفاهيم المتعلقة بتكاليف الجودة. ومن أهم التوصيات إجراء المزيد من الدراسات لاستكشاف طبيعة تحليل العوامل وكذلك أساليب السيطرة على تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، كما اوصت الدراسة خبراء الجودة الشاملة بتوعية إدارات الشركات حول مفاهيم ومنافع الجودة وضرورة قياس تكاليفها واعطائهم أمثلة عملية عن الشركات الناجحة التي قامت بتطبيق هذه الأنظمة ، متابعة المهنيين لبحث ومتابعة البحث لتوفير مزيد من السبل للتقدم في برامج تكاليف الجودة.

دراسة:حمودي والنعمي،(2007)²

وهدف الدراسة الى كيفية اعداد موازنة لتكاليف الجودة بالاعتماد على المؤشرات العلمية ومن ثم مقارنتها بتكاليف الجودة الفعلية وتحديد الانحرافات بهدف تحديد أسبابها ومعالجتها لغرض تطبيق معايير الجودة العالمية ، حيث تم تطبيق هذه الدراسة على الشركة العامة للزيوت النباتية في مدينة الموصل في الجمهورية العراقية.

وكانت اهم النتائج هي : ضعف دور المعلومات المحاسبية المستخدمة لأغراض الجودة الشاملة للشركة عينة البحث وأرجع الباحث السبب في ذلك بان الشركة تعد الموازنة بشكل إجمالي لا يغطي كل نشاط الشركة ، حيث انها لم تتضمن جداول موازنات كلف الجودة مما يعد ضعف كبير في جداول الموازنات التخطيطية.

أوصت الدراسة بتكليف فريق عمل يكون أعضاؤه من اقسام عديدة بالشركة كالمهندسين والمحاسبين والاحصائيين لدراسة تكاليف الجودة واعداد موازنة خاصة بها ولفترة مستقبلية، اعتماد

1- Rodchua,2006, Factors, Measures, and Problems of quality cost program implementation in "the manufacturing environment"

²- حمودي، حنان علي، والنعمي،حذام فالح،(2007)،"دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة ،مجلة التقني ،المجلد20العدد 2، ص.25.

نظام موازنات تخطيطية اكثر شمولية وكفاءة لتحقيق أهداف الشركة في توفير وتنسيق الجهود والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والبحث عن الانحرافات التي تسببت من خلال مقارنة بين الفعلي والمخطط والعمل على تحليلها ومعرفة أسبابها ومحاولة معالجتها.

دراسة: (Uyar,2008)¹

هدفت الدراسة الى معرفة مدي تطبيق الشركات الصناعية التركية لنظام تكاليف الجودة ، وتقييم اداء الشركة بعد تطبيق نظام تكاليف الجودة وتحديد الغرض من قياس وتقرير تكاليف الجودة ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة عن طريق البريد على عدد 500 شركة من أكبر الشركات الصناعية في تركيا تم تحديدها من خلال الغرفة التجارية وكانت اهم النتائج تمثلت في ان نسبة 94% من الشركات التي استجابة للاستبانة تطبق نظام تكاليف الجودة ، أدى تنفيذ نظام تكاليف الجودة في الشركات محل الدراسة الى انخفاض شكاوي العملاء ، انخفاض المنتجات المخردة ، انخفاض نفقات الضمان وزيادة حجم المبيعات وأشارت الى أن المحاسبين كانوا هم الفئة الأكثر دعماً للأهداف المقترحة في هذه الدراسة.أوصت الدراسة بضرورة تطبيق هذه الدراسة على القطاعات الأخرى وعدم تعميم نتائج هذه الدراسة على باقي القطاعات.

دراسة: أحمد هشام معوض سليم (2009)²

هدف البحث الى دراسة العلاقة بين الانفاق النسبي على عناصر تكاليف الجودة ومستوى نضج نظام الجودة (Quality system maturity) وتقييم مدى فعالية نظام تكلفة الجودة ونضج نظم الجودة في التأثير على أداء الشركة ، وتحديد الاسباب التي تجعل بعض الشركات لا تستخدم نظم تكلفة الجودة، واتضح ان تكاليف الفشل الخارجي تتراجع (تنخفض) كنسبة من تكلفة الجودة الاجمالية التي لديها نظام جودة ناضج ، كما وجد ان هنالك زيادة في التكلفة الاجمالية للجودة في الشركات التي تنتقل من مستوى منخفض جدا لنضج نظام الجودة الى مستوى أعلى.

دراسة: الزيدي والناصر، (2009)³

هدفت الدراسة الى بيان أهمية قياس التكاليف الخفية للجودة في شركة الغزل والنسيج في مدينة الموصل وتطبيق نموذج تاجوشي في تقدير تكاليف الجودة الخفية داخل الشركة ولتحقيق الأهداف استخدم الباحث المنهج الاستقرائي وذلك من خلال تحليل البيانات المالية التي تم

¹ - Uyar,2008, An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies.

² - أحمد هشام معوض سليم 2009م، العلاقة بين الانفاق النسبي على عناصر تكاليف الجودة ونضج نظم الجودة في الشركات المصرية(دراسة اختبارية)المجلة المصرية للدراسات التجارية-المجلد الثالث والثلاثون ، العدد الثاني ، جامعة المنصورة،ص ص 97- 100.

³ - الزيدي ، مثنى فالح ، والناصر ، خالص حسن،(2009)،" استخدام نموذج تاجوشي في تقدير التكاليف الخفية للابتعاد عن المواصفات المستهدفة" ، مجلة تنمية الرادين ، جامعة الموصل، العدد 94، المجلد 31.

الحصول عليها من داخل الشركة وتطبيق نموذج تاجوشي على هذه البيانات. وكانت أهم النتائج هي: أن استخدام دالة خسارة تاجوشي يعد أداة هامة لضبط وتوجيه خصائص ومواصفات المنتج عن طريق المعلومات المتوفرة عن الخسائر المتوقعة الناتجة عن أي انحراف في المواصفات وأنه في اعتقاد العاملين في الشركة ان تكاليف الجودة تتوقف فقط على تكاليف عدم المطابقة للمواصفات دون الاخذ في الاعتبار المنتجات المعيبة التي يتم اكتشافها طرف المستهلك. اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتكاليف الجودة المخفية كونها تمثل الجانب الأكبر من تكاليف الجودة ، وضرورة اعتماد المؤشرات المستخرجة من نموذج تاجوشي لتحقيق أعلى مستويات الأداء ، وضرورة استمرار البحث والتطوير في نماذج قياس التكاليف الخفية للجودة.

دراسة: (Karg, et, al., 2009)¹

هدفت هذه الدراسة الى اختبار العلاقة بين جودة المطابقة للمواصفات وتكاليف الفشل في شركات البرمجيات في الولايات المتحدة الأمريكية ، ولتحقيق هذا الهدف تم جمع البيانات الأولية والتي تم تحليلها لاستخلاص النتائج من ثلاث مصادر هي: الشركة نفسها وذلك لمعرفة خواص والتعليمات البرمجية لكل التطبيقات ووسائل التعقب وذلك لمعرفة حجم الشكاوي والأعطال الناتج عن استخدام هذه البرمجيات والإحصائيات العامة داخل الشركة، وكانت أهم نتائج الدراسة هي أن انخفاض تكاليف الفشل مرتبط بشكل كامل مع ارتفاع جودة مطابقة البرمجيات للمواصفات بالإضافة الى صغر حجم البرمجيات، واوصت الدراسة بضرورة متابعة البحث في مجال جودة البرمجيات.

دراسة: الحديثي، (2010)²

هدفت الدراسة الى التعرف على دور تكاليف الجودة بأبعادها الأربعة (تكاليف الوقاية ، تكاليف التقييم ، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي) في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الأدوية البشرية في المملكة الاردنية الهاشمية ، ولتحقيق ذلكتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ومن ثم تحليل البيانات وكانت أهم النتائج هي: أن مستوى تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي مرتفع في شركات صناعة الادوية الاردنية ومستوى تكاليف التقييم متوسط ووجود دور ذو دلالة معنوية لتكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات تصنيع الادوية الأردنية عند مستوى (0.05). اوصت الدراسة بالاهتمام بأبعاد تكاليف الجودة الأربعة وذلك بزيادة أهتمام إدارة الشركات بالتحقق من تكاليف تخطيط نظام الجودة بشكل مستمر

1- Karg, et, al., 2009, Conformance Quality and Failure Costs in the Software Industry – An Empirical Analysis of Open Source Software.

2- الحديثي، سري كريم ريشان(2010)، "دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

وزيادة الاهتمام بتكاليف التفتيش واختبار المواد الخام ومطابقتها للمواصفات وضرورة قيام المسؤولين والمخولين بتقدير تكاليف اعادة التصنيع لكل وحدة منتجة وضرورة تحمل الشركة لتكاليف إدارة الشكاوي بسبب الوحدات المعيبة بالمنتجات المباعة وتحمل كافة التكاليف التي يتحملها المتعاملون عند استلام وحدات معيبة.

دراسة: الحلبي، (2010)¹

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم الجودة الشاملة وبيان أهميتها على التكلفة والإنتاجية والربحية والمقومات والمبادئ المعتمدة في نظام تكاليف الجودة وتوضيح مكونات وعناصر تكاليف الجودة والأسس المحاسبية في قياس تكاليف الجودة وأثر ومفهوم الجودة ونظامها على اساس الدخل والعائد الربحي محاسبياً. وكانت أهم نتائج الدراسة: أن أحد المبررات المهمة التي تدفعنا لتبني الجودة في الشركات هو العلاقة الأساسية بين الجودة والإنتاجية والربحية ويمكن تلخيصها في ثلاث عبارات أولاً المستوى العالي من الجودة يعني انخفاض معدل الوحدات المعيبة ثانياً انخفاض معدل الوحدات المعيبة يعني نقصان في ضياع المواد والعمالة ووقت العمل ثالثاً نقصان المدخلات الضائعة يعني تعظيم للمخرجات الناتجة عن نفس المدخلات وهذا ينتج عنه انخفاض في تكلفة وحدة المنتج. اوصت الدراسة بضرورة العمل على تصميم نظام تكاليف قادر على قياس وتسجيل تكاليف ومنافع برامج الجودة التي تطبقها الشركة وضرورة الافصاح عن جميع البنود المؤثرة في تقييم جودة الاداء وعدم اللجوء الى تسوية بعض البنود في بنود أخرى.

دراسة: شاهين، (2010)²

بعنوان "دراسة تحليلية لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في كيفية قياس استهلاك الأنشطة من الموارد، وأثر تطبيقها على عملية تحليل الأنشطة وإدارة الموارد في المنظمات، وتحديد المزايا الخاصة الناتجة عن تطبيق ذلك النظام في المنظمات، وكذلك الخطوات العملية الخاصة بها خلال تطبيق على شركات مطاحن الدقيق بالكويت. وأنتهت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يجمع بين الأجلين القصير والطويل في التخطيط، ويفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية معاً، ويعمل على فصل

¹ - الحلبي، أنور هائل، (2010)، "دراسة للنظام المحاسبي لتكاليف الجودة وتأثيرها على الدخل والعائد الربحي" الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي.

² - شاهين، محمد أحمد، (2010)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، صص 33-36.

تكاليف الموارد العاطلة عن التكاليف المحملة على المنتجات وصولاً إلى دقة توزيع التكاليف، وتحميلها للأنشطة طبقاً لمدى استهلاكها من الموارد.

دراسة: الغوري (2010)¹

بعنوان "المحاسبة عن استهلاك الموارد"

تهدف هذه الدراسة إلى فحص محاسبة استهلاك الموارد وذلك لغرض تباين الاسس والدعائم التي يركز عليها هذا النظام واسباب تفضيل على المناهج المختلفة للمحاسبة الادارية. تناولت هذه الدراسة دور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وأوضحت أن يركز على ثلاثة مبادئ أساسية تميزه عن المناهج المختلفة لمحاسبة التكاليف، تتمثل فيما يأتي: رؤية خاصة بالموارد. رؤية خاصة بطبيعة التكلفة. رؤية خاصة بهيكل الكمية. وانتهت الدراسة بتوضيح أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يقدم علاجاً شاملاً لنواحي قصور نظم التكاليف التقليدية، ويعد بمثابة حل متكامل لإدارة التكلفة بصورة أكثر شمولاً، كما أن هذا المدخل (RCA) قادر على توفير تقديرات دقيقة للطلب على الموارد والتكاليف المرتبطة بالموارد، بالإضافة إلى المحاسبة عن الطاقة العاطلة منسوبة إلى الطاقة الفائضة المخططة.

دراسة : نجلاء ابراهيم يحي عبدالرحمن(2011)²

استهدفت الدراسة قياس اثر استخدام نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت على استغلال الطاقة وتحسين دقة قياس التكلفة ، وتوصلت الدراسة الى أن محاسبة استهلاك الموارد يمثل فلسفة جديدة لإدارة التكلفة حيث يساهم الاعتراف بالموارد العاطلة في تسهيل تطور وصيانة نظم ادراة التكلفة، وأوضحت الدراسة كذلك أن الموارد العاطلة أعلى في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد وهو ما يجعله أكثر دقة في حساب تكلفة المنتج وتحديد الطاقة العاطلة.

¹ - الغوري، علي مجدي سعد، (2010)، المحاسبة عن استهلاك الموارد، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، ص ص 77- 79.

² - د. نجلاء إبراهيم يحي عبدالرحمن، (2011 م)، قياس استخدام نظامي المحاسبة عن الموارد المستهلكة والتكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت على تحسين دقة قياس التكلفة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الثالث - كلية التجارة ، جامعة بني سويف، ص ص 145- 148.

دراسة: زعرب،(2012)¹

هدفت الدراسة الى القاء الضوء على دور مدخل الانحرافات الستة (Six Sigma) في ترشيد تكاليف الجودة في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين من خلال اختبار متطلبات الانحرافات الستة ، حيث تم استخدام الاسلوب الاستقرائي والاسلوب الوصفي التحليلي في اتمام الدراسة ، وكانت أهم النتائج هي أن شركات قطاع الخدمات تمتلك المتطلبات الرئيسية لتطبيق مدخل Six Sigma بشكل متفاوت وأن التطبيق هذا يساهم في تحسين جودة الخدمات وترشيد تكاليف الجودة وكذلك وجود علاقة بين تطبيق مدخل Six Sigma ورضاء العملاء. اوصت الدراسة بضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم إدارة الجودة الشاملة وضرورة تبني مدخل Six Sigma القائم على خطوات منهجية واضحة لما له من دور فعال في ترشيد تكاليف الجودة وتحسين جودة الخدمة ، ضرورة اهتمام ادارة الشركات بتوفير معلومات عن تكاليف الجودة من خلال اعداد تقارير عنها والتي يمكن من خلالها تتمكن من تحديد الأهمية النسبية لمشاكل الجودة ومتابعة الاخطاء واتخاذ الاجراءات التصحيحية ، كما اوصت الدراسة بضرورة تبني نظام محاسبة تكاليف الجودة للاستفادة منه في توفير المعلومات الملائمة عن الجودة في كل مستوى من المستويات المختلفة لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

دراسة: (Teli, et, al.,(2012)²

هدفت الدراسة الى اختبار أثر استخدام الادوات الاساسية لمعايير 6 سيجما لمراقبة العمليات على تخفيض تكلفة رداءة الجودة وزيادة الارباح في شركات صناعة السيارات في دولة الهند في ظل الاهداف الرئيسية لتكاليف الجودة ، وكانت النتائج انخفاض الوعي العام بشك عميق لأدوات الجودة ويحتاج السوق الهندي الى انشاء نماذج لتحسين فعالية الاداء في مجال مراقبة الجودة واوصت الدراسة بضرورة بذل المزيد من الجهود لزيادة الوعي حول ادوات الجودة وضرورة مواصلة الجهود لتطوير نموذج مراقبة الجودة في الهند.

¹- زعرب ، حمدي شحده،(2012)، " استخدام مدخل الانحرافات المعيارية الستة لترشيد تكاليف الجودة في شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، دراسة ميدانية "، مجلة العلوم الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 20، العدد 2، ص 112.

2-Teli, et, al.,2012, Assessment of cost of poor quality in automobile industry May, Vol.83, No.11, pp41-47,

دراسة :عبد الهادي (2012)¹

بعنوان "المحاسبة عن استهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة: مدخل لإدارة التكلفة" (RCA)

هدفت إلى تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة خلال نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) كمدخل لإدارة التكلفة، والذي يعد أحد المداخل المستخدمة المصاحبة للتحديات التي تواجه المنشآت في القرن الحاد والعشرين.وقد تناولت الدراسة تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة خلال تحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف، وتحقيق قدرة أكبر في تخطيط الموارد والاستغلال الأفضل للطاقة الفائضة للوحدات الاقتصادية، وكذلك وجود فروق جوهرية بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC). وانتهت الدراسة إلى أن استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) سيساعد في التغلب على أوجه القصور الحالية التي تواجه المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC). من حيث إدارة الموارد متمثلة في تتبع وتخصيص التكاليف على نحو أكثر دقة من ناحية، وتحديد المستهلك من الموارد وإدارة الطاقة من ناحية أخرى.

دراسة : جهاد ربحي الناطور (2012)²

استهدفت الدراسة بيان اثر احتساب الموارد غير المستغلة في نموذج محاسبة استهلاك الموارد على تطوير واستمرارية استخدام نظم ادارة التكلفة وقياس أثر ذلك على تخفيض تكلفة المنتجات ، وتوصلت الدراسة الى ان استخدام نموذج محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يوفر دقة أكثر في احتساب تكاليف الانتاج ، وأنه كلما زادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات وزادت التكلفة النسبية للنشاط نجح النموذج الجديد في تحقيق الدقة في التكاليف.

دراسة:الصباح والحلامه،(2013م)³

هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين التوازن الاستراتيجي وتكاليف الجودة وتقييم مستوى التوازن الاستراتيجي في شركات صناعة المواد الكيماوية في المملكة الاردنية وكانت اهم النتائج هي وجود علاقة جوهرية بين التوازن الاستراتيجي وتكاليف الجودة ، وأن التوازن الاستراتيجي يؤدي

¹ - عبد الهادي، يارد سعد علي، (2012) ، المحاسبة عن استهلاك الوارد (RCA) لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة: مدخل للإدارة التكلفة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

² - جهاد ربحي الناطور 2012م، أثر تطبيق نموذج استهلاك الموارد على ادارة التكلفة في الشركات الصناعية الاردنية(دراسة تطبيقية)- مجلة الفكر المحاسبي- العدد الثالث، اكتوبر 2012م-كلية التجارة - جامعة عين شمس، ص ص 99-113.

³ - الصباح والحلامه،(2013)،"التوازن الاستراتيجي وعلاقته بتكاليف الجودة في قطاع الصناعات الكيماوية الاردنية"،المجلة الاردنية في ادارة الاعمال،المجلد9، العدد3، ص 213.

الى تخفيض تكاليف الجودة ولكن ليست بصورة مطلقة وان الاختلال فيه يتسبب في تكاليف مرتفعة. اوصت الدراسة بضرورة التركيز على التوازن الاستراتيجي في الشركات بشكل دوري كل ستة أشهر .

دراسة : الدنف (2013)¹

بعنوان "تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد". تهدف الدراسة إلى بيان مدى إمكانية استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد البدائل لتطوير نظم التكاليف، وكاستجابة للتغيرات البيئية الحديثة في المساعدة في ترشيد وإدارة الموارد الخاصة بمنشآت الخدمات. تناولت الدراسة إلى أن أنظمة محاسبة التكاليف من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى منشآت الخدمات وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكنها من اتخاذ القرارات الإستراتيجية. وأنتهت الدراسة إلى أن نظام المحاسب عن استهلاك الموارد يسهم في الحد من المشاكل التي تواجه كلاً من الأنظمة التقليدية لمحاسب التكاليف، ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وذلك في ترشيد إدارة الموارد عن طريق الإدارة الصحيحة للموارد، ومحاولة استغلال الطاقة العاطلة، وتحديد التكاليف الخاصة بالخدمات التي تقدمها منشآت الخدمات بشكل دقيق ، وكذلك توفير معلومات مفيدة، تساعد في عملية الرقابة، كذلك توفير معلومات للمساعدة على اتخاذ القرار، ومن ثم تحقيق مزايا تنافسية لمنشآت الخدمات.

دراسة : كيوان, (2013)²

بعنوان "استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة حالة تطبيقية". تهدف الدراسة الى إبراز الاختلاف والتمييز بين نظام المحاسبة عن استهلاك (RCA) وبين نظم التكاليف المطبقة في الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة. تناولت الدراسة الانتقادات التي وجهت إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) وبينت أنها لم تتمكن من مساعدة الشركات على التخلي عن نظم التكاليف التقليدية المرتكزة على أساس الحجم، ثم تناولت الدراسة بالعرض والتحليل لنظام المحاسبة على أساس الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة. أنتهت الدراسة الى مايلي: يعطي نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) نظرة مختلفة عن طريق تخصيص التكاليف. يحمل هذا النظام (الأنشطة - العمليات - المنتجات -

¹ - الدنف, محمد عمر محمد, (2013), تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد, دراسة تطبيقية, رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التجارة, جامعة طنطا.

² - كيوان, راندا مرسي, (2013), استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة- حالة, المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, كلية التجارة, جامعة عين شمس,

العملاء)؛ بتكلفة الطاقة المستغلة فقط دون الطاقة غير المستغلة التي تترك للإدارة تقرير ما يلزم بشأنها؛ حيث إن تكلفة الطاقة غير المستغلة لا تدخل ضمن تكلفة المنتجات.

دراسة : فتحي رزق السوافيري - فهد بن سليمان النافع(2013)¹

هدفت الدراسة الى تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة بتطبيق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد وخلصت الدراسة الى ان محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات تكاليفية تلائم عملية اتخاذ القرارات والتي تعتمد على ثلاث مبادي اساسية المعايير ،الأهداف المداخل التي يمكن من خلالها القيام بعملية التخصيص، بالاضافة لقياس الإهلاك وفق القيم الجارية.

دراسة: وليد أحمد محمد علي(2013)²

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع ونظام محاسبة استهلاك الموارد ، وانعكاسات ذلك على إدارة التكلفة، وتوصلت الدراسة الى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على الطاقة النظرية ويصنف الطاقة الى ثلاثة أنواع هي: طاقة انتاجية ، وطاقة غير انتاجية ، طاقة عاطلة.

دراسة:يونس حسن عقل - هبه شاكر فتحي البابلي(2013)³

هدفت الدراسة الى استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في ادراة التكلفة ، وقد خلص البحث الى عدة نتائج من أهمها :يساعد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في توفير معلومات تلائم احتياجات المديرين لاتخاذ قرارات ادارة الطاقة والرقابة على التكاليف.

¹ - فتحي رزق السوافيري ، فهد بن سليمان النافع، 2013م، تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة اسمنت القصيم، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني، مجلد رقم (50)، يوليو 2013م ، جامعة الاسكندرية.

² - وليد أحمد محمد علي 2013م، أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة (دراسة ميدانية) - المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة ، العدد الأول - اتحاد الجامعات العربية ، جامعة بني سويف.

³ -يونس حسن عقل - هبه شاكر فتحي البابلي 2013م،استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في إدارة التكلفة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث، الجزء الأول 2013م ، جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الأعمال.

دراسة : خالد حسين صالح الحوالي(2013)¹

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بالمنشآت الصناعية ، وتوصلت هذه الدراسة الى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا ومنها :تقديم صورة واضحة عن العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد والتكاليف المرتبطة بها،وفصل تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميل تكلفتها على المنتجات، كما يقدم معلومات عن تخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة/الفائضة.كما أوصت الدراسة بالاهتمام بمبادئ تطبيق دعائم محاسبة استهلاك الموارد وذلك لأثره الفعال في تحقيق الاستغلال الأمثل للطاقة وتخصيص التكاليف التخصيص الأمثل.

دراسة: (Lucian et al . 2014)²

Resourceful: fine-grained resource accounting for explaining service variability

"محاسبة الموارد الدقيقة وأسعة الحيلة لتفسير تباين الخدمات" تهدف الدراسة إلى تحديد مدى استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تحليل تكاليف الخدمات، والتنبؤ بها مستقبلاً عن طريق التفرقة بين التكاليف المتزامنة، والتكاليف غير المتزامنة، تناولت الدراسة أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد لفائدة كبيرة في فصل تكاليف الخدمات، ويمكن الاستفادة من في وضع الخطط المستقبلية للمنشآت الخدمية، وبخاصة في صناعة البرمجيات.وانتهت الدراسة إلى إن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يسهم في إعطاء معلومات على مدى تفاعل البيئة المحيطة بالتشغيل في تحديد التكاليف المستهلكة للموارد الخدمية.

دراسة : (Abbas & Wagdi.2014)³

"Cost Systems Adoption in Egyptian Manufacturing Firms: Competitive Study between ABC and RCA Systems (MAY)"

"اعتماد نظم التكاليف في شركات الصناعات التحويلية المصرية: دراسة مقارنة بين نظم التكاليف القائمة على أساس النشاط، ومحاسبة استهلاك الموارد".

1- خالد حسين خالد الحوالي 2013م- دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمنت اليمينية،المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، العدد الأول 2013م ، جامعة قناة السويس، اصدار 3782-2090.

2- Lucian ,C. , Oliver ,C. ,and James ,S.,(2014) ,"Resourceful: Fine-Grained Resource Accounting For Explaining Service Variability", Technical Report, Ucam-CI-Tr- 859 Issn 1476-2986. On Line, [Http://Www.Ci.Cam.Ac.Uk/Techreports](http://Www.Ci.Cam.Ac.Uk/Techreports)

3- Abbas, K. M. , Wagdi,O. (2014), "Cost Systems Adoption In Egyptian Manufacturing Firms: Competitive Study Between Abc And Rca Systems (May).", 21st International Economic Conference - Iecs 2014; Sibiu, Romania. Available At Ssrn: [Http://Ssrn.Com/Abstract=2447454](http://Ssrn.Com/Abstract=2447454).

تناولت الدراسة قياس مدى اعتماد الشركات الصناعية المصرية على كل من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام المحاسبة استهلاك الموارد من حيث القياس السليم للتكلفة في تلك الشركات، حيث شملت الدراسة العملية عدد (23) شركة صناعية مصرية في النصف الثاني من عام 2013 م. أنهت الدراسة وأظهرت نتائج الدراسة أن معظم الشركات (العينة) تعتمد على نظام التكاليف على أساس النشاط بنسبة (56.7 %) من العينة، وأن نسبة (5.3 %) تعتمد على نظام محاسبة استهلاك الموارد، وأن نسبة (38 %) تقوم بتطبيق نظم تكاليف مختلفة.

دراسة : (Rahimi et al.2014)¹

Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting

"محاسبة استهلاك الموارد: منهج جديد للمحاسبة الإدارية "

تهدف الدراسة عن التكامل بين نوعين من المحاسبة، النوع الأول: المحاسبة وفقا لتكاليف النشاط والنوع (ABC) والنوع الثاني: محاسبة التكاليف الألمانية (GPK) . تناولت الدراسة مفهوم محاسبة استهلاك الموارد كأحدث تطور للمحاسبة الإدارية الحديثة، وأن هذا النوع يعد أفضل تطوير للمحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تقوم فلسفة هذا النظام على أن الموارد الخاصة بالمنظمة هي التي تسبب التكاليف، ومن ثم يجب التركيز عند حساب تكاليف تلك الموارد، وما تم استهلاك من تلك الموارد. وانتهت الدراسة بتقديم إطار مفاهيمي لهذا النظام يجمع بين مزايا المحاسبة عن تكلفة النشاط، وكذلك محاسبة التكاليف الألمانية.

دراسة : يارا سعد علي (2014)²

هدفت هذه الدراسة الى تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) لمدخل لإدارة التكلفة ، أحد المداخل المستحدثة المصاحبة للتحديات التي تواجه المنشآت في القرن الحادي والعشرين، وتوصلت الدراسة على أنه هناك وجود تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف ، وتحقيق قدرة أكبر في تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة للوحدات الإقتصادية.

¹⁻ Rahimi, M., Sheybani, Z. , Sheybani, E. , and Abed, F. , (2014), "Resource Consumption Accounting: A New Approach To Management Accounting" Management And Administrative Sciences Review www.Absronline.Org/Journals E-Issn, Vol. 3 No.4 ,(Special Issue).

²⁻ يارا سعد علي ، 2014م، المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة ، الفكر المحاسبي العدد الخاص -الجزء الثاني- جامعة عين شمس.

دراسة : صديق آدم ، فتح الرحمن الحسن (2014)¹

هدفت هذه الدراسة الى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة ، وتوصلت الدراسة على أن محاسبة الاستهلاك عن الموارد يقدم رؤية مباشرة للإدارة لطاقت الموارد وتكاليف هذه الطاقات مما يؤدي الى استبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج ، كما يقدم تطبيقه نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة مما يزيد من كفاءة أداء الأنشطة.

دراسة : فتح الإله محمد أحمد محمد (2014)²

هدفت الدراسة الى بيان مدى ملائمة اسلوبي التكلفة على اساس النشاط والتكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف الجودة والتعرف على اثر استخدام المقاييس غير المالية وقياس تكاليف الجودة المستترة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، توصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤدي الى تحديد أنشطة الجودة ذات القيمة المضافة ويوفر اطار عملي لعمليات دمج وفصل الأنشطة ، اسلوب التكلفة المستهدفة يتيح للمنشأة تخطيط تكلفة الجودة وتحقيق المرونة التي تعكس استراتيجية المنشأة في ظل البيئة المعاصرة.

دراسة: محمد هيثم الدبس(2015)³

هدفت هذه الدراسة الى تعرف امكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في بيئة الصناعة السورية لمعرفة مدى توافر المقومات اللازمة لتطبيقها ضمن المنشآت ، وتحديد المعوقات التي تواجهها، وخلصت الدراسة الى احتواء البنية التحتية في المنشآت الصناعية على خصائص تتطلب تبني نظام محاسبة تكاليف حديث كنظام (RCA)، غير أن هناك صعوبة كبيرة في امكانية تطبيقه نظراً لافتقار هذه المنشآت الى مقومات تبنيه ووجود معوقات تعترض تطبيقه.

¹ - صديق آدم أحمد - فتح الرحمن الحسن منصور 2014م، التكلفة على اساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية- عمادة البحث العلمي - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا (volum15(2)2014).

² - فتح الإله محمد احمد محمد، 2014م، نموذج مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، أمارأباك الأكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، المجلد الخامس ،العدد الثالث عشر ص ص 77-90.

³ - محمد هيثم الدبس2015م،امكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية- مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-مجلد37- العدد(3)، ص ص115- 123.

دراسة : صالح حامد محمد علي(2016)¹

هدفت الدراسة الى بحث وتحليل مدى اهتمام المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وذلك في أنه يساعد في التخصيص الأمثل لقياس تكاليف الموارد، وتوصلت الدراسة الى وجود اهتمام لدى المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد. وأوصت الدراسة بتوجيه اهتمام المنشآت السودانية بتوفير الدعم والتأييد اللازمين لتهيئة المناخ الملائم لتطبيق دعائم محاسبة استهلاك الموارد.

دراسة: داؤود عبدالله محمد عثمان(2017)²

هدفت الدراسة الى اختبار العلاقة والتاثير بين التخطيط الاستراتيجي والميزة التنافسية، وتوصلت الدراسة الى أن شركات الاتصالات السودانية وضعت رؤية ورسالة واضحة لكل الموظفين ووضعت أهداف استراتيجية محددة ومكتوبة لدى جميع العاملين والتي تعكس نجاح هذه الشركات في تحقيق أهدافها، كما اوصت الدراسة بان يتم الاعتماد على التخطيط الاستراتيجي المتواصل لعملياتها المستقبلية بغرض الحصول على ميزة تنافسية.

دراسة: خليل موفق خليل صافي (2017)³

جاءت الدراسة بعنوان دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية ، هدفت الدراسة الى معرفة دور استخدام الدراسة الى معرفة دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية،توصلت الدراسة الى نتيجة أن شركات التأمين المدرجة في بورصة فلسطين تعنى بتحقيق الميزة التنافسية من أجل زيادة أرباحها وقيمتها السوقية ، تلعب بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية، وأوصت الدراسة الشركات بتبني بطاقة الأداء المتوازن كاسلوب وأداة إدارية شاملة تحقق استراتيجياتها وأهدافها لا سيما فيما يتعلق بتحقيق الميزة التنافسية.

¹ - صالح حامد محمد علي 2016م، واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات السودانية ، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية ، جامعة العلوم والتقانة ، العدد الأول ، مايو 2016م، ص ص161- 173.

² - داؤود عبدالله محمد عثمان، (2017)، التخطيط الاستراتيجي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، بحث تكميلي ماجستير العلوم الإدارية ، دراسة حالة شركات الاتصالات السودانية ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، قسم إدارة الأعمال.

³ - خليل موفق خليل صافي، 2017م، دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية،جامعة الأزهر ، غزة، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية.

دراسة: نزار عبدالملك العوض وأخرون (2018)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان أثر نموذج محاسبة استهلاك الموارد على الكفاءة الانتاجية بالمنشآت الصناعية السودانية، هدف البحث الى وضع اطار متكامل لاستخدام نموذج محاسبة استهلاك الموارد من أجل تحسين الكفاءة الانتاجية وتوصلت الدراسة الى نتائج منها أن تطبيق اسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساعد الشركة في الادارة الجيدة للتكلفة، ويساهم في دعم إدارة الموارد بما يؤدي الى الاستغلال الأمثل للموارد، وأوصت الدراسة بالاهتمام بتطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد لكونه مصدرا للميزة التنافسية كما أوصت بتدريب العاملين على كيفية فهم واستخدام الاسلوب الجديد لمواكبة التطور المستمر في بيئة الأعمال الصناعية.

دراسة: ياسر احمد ، حسين كاظم (2019)²

هدفت الدراسة الى بيان دور المحاسبة عن استهلاك الموارد باعتبارها تقنية إدارية تتلائم مع التطورات والتغيرات المتسارعة في البيئة الخارجية بما توفره من معلومات وأسس علمية في تخصيص التكاليف، ومن اهم النتائج التي تم التوصل إليها هي ان محاسبة استهلاك الموارد تساهم في دعم قرارات التسعير المحاسبية من خلال المساهمة في توفير المعلومات الكافية الدقيقة وتحقيق تخفيض التكاليف والذي يسهم في عملية تخطيط وتحسين الانتاجية، واوصت الدراسة بضرورة تطبيق تقنية محاسبة استهلاك الموارد بما تحققه من تخفيض في التكاليف وتحديد قياس الطاقة غير المستغلة وإدارتها.

دراسة: وليد سمير عبد العظيم الجبلي (2020)³

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال زيادة مستوى الجودة وخفض التكاليف، خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها يوفر الإطار المقترح للتكامل معلومات تساعد على تحسين الجودة ، وتخفيض التكاليف والمساعدة في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال دعم عملية اتخاذ القرارات ، محاسبة استهلاك الموارد تساعد في دعم القدرة

¹ - نزار عبدالملك ، احمد عمر وأخرون، 2018، محاسبة استهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الانتاجية بالمنشآت الصناعية السودانية، دراسة حالة شركة بزيانوس للاغذية والمشروبات المحدودة، بحث تكميلي بكلايوس، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

² - ياسر صاحب مالك، احمد ماهر ، حسنين كاظم عوجه، 2019م، أثر محاسبة استهلاك الموارد على قرارات التسعير المحاسبية، دراسة استطلاعية في معمل الألبسة الرجالية في النجف الأشرف، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، المجلد 3، العدد الثالث عشر، ديسمبر 2019، جامعة الكوفة، العراق، ص ص 177- 183.

³ - وليد سمير عبدالعظيم الجبلي، 2020، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية، جامعة بورسعيد، المجلد 2، العدد الثالث.

التنافسية من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، كما أوصت الدراسة بتطوير نظم تكاليفها من أجل الوصول إلى قياس بشكل أكثر دقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

يخلص الباحث من الدراسات السابقة إلى الآتي:-

يتضح من استعراض الدراسات السابقة الآتي:

- يؤدي نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد دوراً كبيراً في الوصول إلى التخصيص الدقيق للتكاليف، وتحميلها على الأنشطة وفقاً لمقدار استهلاكها من الموارد، كما تقدم علاجاً شاملاً لنواحي القصور في نظم التكاليف التقليدية، ولدور كبير في المحاسبة على الطاقة العاطلة منسوبة إلى الطاقة الفائضة المخططة، وقد بينت الدراسات السابقة أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يجمع بين الأجلين الطويل والقصير في عملية التخطيط، ويفيد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية معاً،

- هناك تشابه في بين هذه الدراسة والدراسات السابقة في الهدف الرئيسي وهو معرفة حقيقة تعامل شركات الصناعات الغذائية مع تكاليف الجودة.

- تسعى الشركات إلى تحقيق الميزة التنافسية كهدف رئيسي لها من خلال الاهتمام بالأبعاد والاستراتيجيات ودراسات بحوث السوق وتطوير المنتجات ودراسة المنافسين.

هناك بعض الاختلافات بين هذه الدراسة والدراسات السابقة تمثلت في:-

- هناك بعض الدراسات تطرقت إلى أنظمة إدارة الجودة الشاملة دون الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الناتجة عن تطبيق هذه الأنظمة والخسائر الناتجة عن عدم قدرة هذه الأنظمة في منع القصور والانحرافات الناتجة عن العمليات التشغيلية الروتينية.

- الظروف الإنتاجية والسوقية والتنافسية المختلفة التي تميز الشركات محل الدراسة عن باقي الشركات الصناعية في العالم.

- الغرض من هذه الدراسة هو دراسة حالة شركات الصناعات الغذائية لمعرفة مدى إدراك إدارات الشركات لنظام تكاليف الجودة من أجل الحصول على نتائج وصفية لهذا الواقع وذلك للمساعدة في فتح المجال أمام دراسات جديدة على نتائج هذه الدراسة الاستطلاعية.

الفصل الأول

المحاسبة عن استهلاك الموارد

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث:

المبحث الأول: نشأة وتطور ومفهوم وأهداف المحاسبة عن استهلاك الموارد.

المبحث الثاني: خصائص ومزايا المحاسبة عن استهلاك الموارد.

المبحث الثالث: مفهوم وخصائص الموارد ومبادئ ومقومات وإجراءات ومعوقات تطبيق

المحاسبة عن استهلاك الموارد.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف ومتطلبات المحاسبة عن استهلاك الموارد

أولاً: مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد:

إن إزدياد المنافسة المحلية والاجنبية والتطور التكنولوجي السريع في هيكل تكلفة المنتجات قد أجبر المديرين على البحث عن فهم أفضل لنظم إدارة التكلفة الحالية والحاجة الى نظم جديدة ،لقد فقدت مهنة المحاسبة مصداقيتها أمام أهم عميل لها وهو الادارة وطبقاً للدراسة التي قام بها معهد المحاسبين الاداريين في الولايات المتحدة الامريكية في يوليو 2003م فإن 77% من المديرين غير راضين عن تلك البيانات التي تقدمها نظم التكاليف الحالية وأن منهم يعتقد بأن هذه البيانات مضللة¹. لقد تم تطبيق طرق المحاسبة عن التكاليف منذ أن بدأ الرأسماليون المغامرون المحاسبة عن نجاحاتهم ومثلهم وقد تطورت هذه الطرق من التقرير المبسط عن التكاليف الى نماذج التكلفة المتغيرة أو المباشرة المتقدمة أو المباشرة المتقدمة جداً والتي تتطلب مهارة رياضية وبرمجة متميزة على الحاسب الآلي وما زال المهنيون يكافحون بشدة لتحديد التكلفة الملائمة لإتخاذ القرارات ، إن تكلفة المنتج بغرض اتخاذ قرارات التسعير تختلف عن تكلفة المنتج اللازم للاستعلام عن طلبية خاصة وتختلف مرة أخرى عن تكلفة المنتج الخاصة بقرار التصنيع أو الشراء².

نشأ نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) عام 2000 من خلال الدمج بين نظام التكاليف الألماني (GPK)، ونظام التكاليف على أسس النشاط (ABC)، حيث تطور نظام المحاسبة الألماني كاستجابة لنظام المحاسبة المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية التي كانت تعجز عن إمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها، حيث قدم هذا التطوير لنظام التكاليف الألماني بعد الحرب العالمية من خلال بلايتPlut، واقترح شيرمان هذا

¹ - محاريق ، هاني أحمد (٢٠١٧) ، أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية، دراسة نظرية وميدانية" ، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد ١، ص 131.

² - عبد العظيم، أماني سمير ،(2013)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص 31-33.

التطوير كبديل لنظام التكاليف على أساس النشاط وكان هذا النظام منتشر التطبيق على المنشآت الألمانية¹.

ويعني نظام التكاليف الألماني نظام التكاليف المعيارية المرنة التي تكون أقرب إلى وصف التكاليف المباشرة أو المتغيرة، ويستخدم هذا النظام في الشركات التي تقوم ببذل جهد كبير لتحديد سلوك التكلفة، وتتبعها وربطها بعملية اتخاذ القرارات²، ويحتوي نظام التكاليف الذي يستخدم نظام التكاليف الألماني على ثلاثة نظم فرعية³:

النظام الفرعي الاول نظام التكاليف المتغيرة نتيجة الارتكاز على نظام التكاليف المباشرة أو الحدية، وهذا يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة، والتكاليف المتغيرة على مستوي كل مركز من مراكز التكلفة؛ ومن ثم استخدام منهج هامش المساهمة.

النظام الفرعي الثاني نظام التكاليف المعيارية، والذي يركز على عدة إجراءات منها تطبيق خطوات التكاليف المعيارية من حيث تحليل انحرافات التكلفة لكل مركز من مراكز التكلفة.

نظام فرعي ثالث الذي يتبنى فلسفة تحميل التكاليف، والذي يتطلب عدة إجراءات منها القيام بتحديد التكاليف غير المباشرة لكل مركز من مراكز التكلفة، وتحميل تكاليف مراكز التكلفة المدعمة على مراكز التكلفة الأساسية؛ ومن ثم قياس المخرجات لكل مركز من مراكز التكلفة وتحليل المستهلك من الموارد بواسطة كل مركز من مراكز التكلفة، والقيام بتحديد وقياس تكلفة الطاقة العاطلة.

إن المشكلة الأساسية في محاسبة التكاليف هي الاختلافات بين ارقام التكلفة المستخدمة في القرارات التشغيلية وأرقام التكلفة المستخدمة في القرارات التكتيكية أو الاستراتيجية وبالنسبة للمنشآت الصغيرة لا يمثل ذلك مشكلة كبيرة ولكن كلما ازداد التعقيد التنظيمي وتم تخصيص التكاليف على عدد كبير من المنتجات والعمليات فان القدرة على تحديد ماهية تكاليف المنتج أصبحت محل بحث ودراسة⁴، في الثمانينات من القرن العشرين بدأت ادارة المنشآت الاهتمام

¹ - Rumwiede, K., C., Cpa, P H. D, (2007). " Comparing U.S. And German Cost Accounting Methods", On Line: http://Www.Imanet.Org/Docs/Default-Source/Maq/2007maq_Spring_Krumwiede_Pdf.Pdf?Sfvrns= pp.1-9.

² - Schildbach, T., (2007), "Cost Accounting in Germany.", Management Accounting Research, 8, Online: http://Www1.Economia.Unifg.It/Doce nti/E_Mafrolla/Download/Erasmus_Met%20ii/Cost%20accounting%20in%20Germany.Pdf., pp. 261-276

³ - خطاب ، محمد شحاتة (2000) ، إطار مقترح التكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة-دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني ص 146

⁴ - حسين أحمد حسين علي، (2013)، المحاسبة الادارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية ، الاسكندرية، الطبعة الأولى ، كلية التجارة ، مصر ، ص 77.

بمحاسبة التكاليف مرة أخرى استجابة لذلك الاهتمام ظهرت سلسلة متلاحقة من المناهج مثل نظرية القيود , التكلفة على اساس النشاط أو المحاسبة الموجزة والتي ساهمت كلها في توفير تبصيرات قيمة لكنها فشلت في الوفاء بوعدها أي أن هذه المناهج لم تتضمن سوى المبادئ الاساسية اللازمة لكي تدعم المحاسبة الادارية إدارة المنشأة¹. في منتصف الثمانينيات من القرن الماضي قدم روبين كوبر وروبرت كابلان نظام التكلفة على اساس النشاط بهدف تصحيح المسار الخاطئ لتخصيص التكاليف غير المباشرة في ظروف التصنيع الحديثة ولقد حظى هذا النموذج باهتمام كبير خلال العقدين الماضيين وقامت بعض المنشآت الامريكية بتطبيقه , DLL Coca-Cola and American express ولكن بالرغم من تميزه النظري على انظمة التكاليف التقليدية على اساس الحجم , لم يستطيع نموذج التكلفة على اساس النشاط أن يحل محل هذه النظم في غالبية المنشآت فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن 80% من المنشآت العاملة في الولايات المتحدة الامريكية لا زالت تستخدم نظم التكاليف التقليدية على اساس الحجم كما أكدت نفس الدراسة على أن 60% من المنشآت الامريكية قد قامت بتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط في حين أن 20% فقط هي ما حاولت الإبقاء عليه²، وفي اعقاب الحرب العالمية الثانية قدم Plant تطويراً لنظام التكلفة الألماني أطلق عليه (Grenz Plan Kostenrechnung GPK) وتم ترجمته الى الانجليزية بنظام التكلفة المرنة Flexible Marginal Costing³ وأفضل وصف له نظام التكلفة المباشرة أو المتغيرة ويستخدم بواسطة المنشآت التي تسعى الى تحديد سلوك التكلفة وتتبعها وربطها باتخاذ القرارات⁴.

ومن خلال الربط بين نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام المحاسبة الألماني ظهر ما أطلق عليه في الولايات المتحدة الامريكية محاسبة استهلاك الموارد ، أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين **International Federation of Accounting (IFAC)** في يونيو 2009م محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت

¹ . سليمان محمد مصطفى ، 2011م، ادارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة , القاهرة - جامعة الزقازيق, كلية التجارة , مجلة البحوث التجارية المجلد الرابع والثلاثون العدد الاول، ص115.

2-Friedl, G., Kupper, H., And Burkhard P., (Jun, 2005). "Relevance Added: Combining Abc with German Cost Accounting." **Strategic Finance**, Vol. 86 No.12, pp. 56-16

³ - الحسين محمد خالد عبدالله، (2016)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في ادراة تكلفة الخدمات الصحية، دراسة حالة الادارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

⁴ محمد السيد محمد الصغير، (2011)، اطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج، المجلد الخامس والعشرون العدد الأول، ص84.

عنوان¹: Evaluating the (Costing Journy:A Costing Levels Continuum Maturity Model .

قدمت محاسبة التكاليف الألمانية طريقة جيدة لفحص التكاليف يطلق عليها محاسبة استهلاك الموارد وتعتبر محاسبة استهلاك الموارد منهج أساسي للمحاسبة الإدارية يطبق على نحو دقيق لتوفير معلومات يمكن استخدامها في تعظيم قيمة المنشأة².

وان نظم التكاليف الفرعية التي تستخدم نظام التكاليف الألماني يتمثل في أن نظام التكاليف الألماني يحتوي على ثلاث نظم فرعية تتمثل في ما يلي³:

• نظام التكاليف المتغيرة نتيجة الارتكاز على نظام التكاليف المباشرة أو الحدية، وهذا يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة على مستوى كل مركز من مراكز التكلفة وبالتالي استخدام منهج هامش المساهمة.

• نظام التكاليف المعيارية، والذي يركز على عدة إجراءات منها تطبيق خطوات التكاليف المعيارية من حيث تحليل انحرافات التكلفة لكل مركز من مراكز التكلفة.

• النظام الذي يتبنى فلسفة تحميل التكاليف والذي يتطلب عدة إجراءات منها القيام بتحديد التكاليف غير المباشرة لكل مركز من مراكز التكلفة، وتحميل تكاليف مراكز التكلفة المدعمة على مراكز التكلفة الأساسية ومن ثم قياس المخرجات لكل مركز من مراكز التكلفة وتحليل المستهلك من الموارد بواسطة كل مركز من مراكز التكلفة ومن ثم تحديد وقياس تكلفة الطاقة العاطلة⁴.

أن نظام التكاليف الألماني يعتبر عملية استهلاك الموارد هي النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها من خلال تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة وذلك بالتركيز على موارد المنشأة بدلاً من التركيز على الأنشطة المؤداة⁵، في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط تكون النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها هي الأنشطة بدلاً من الموارد، حيث انه يعمل

¹ - مختار اسماعيل ابو شعشع , عبدالعزيز محمد أيوب زيدان، (2013)، دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد الرابع عشر ، العدد الثاني، الجزء الأول، ص 47.

2- Keys, D. E., and Merwe, A., 2002, "Gaining Effective Organizational Control with Rca", Strategic Finance, Vol.83No.11, May, pp.1-7

3- Merwe, A. D., and Clinton, D., (2008), "Understanding Resources Consumption and Cost Behavior - Part Ii", The Journal of Cost Management, Vol 22, No.4 May/ January, P. 33.

⁴ - القصاص ، أحمد شعبان (٢٠٢٠) ، إطار مقترح للتكامل بين ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير - غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ . ، ص 75 - 99.

5-childbach,T.,(2007),"CostAccountingInGermany.", anagementAccountingResearch, Vol.8, No.3 pp.270-271

على قياس الموارد بالقدر المستخدم وربطها بطلب الأنشطة الإنتاجية من هذه الموارد، فإذا كان طلب النشاط على هذه الموارد أقل من القدر المتوافر منها فإن نظام التكاليف على أساس النشاط يتمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة والتي تسمى الطاقة غير المستغلة حيث تستخدم تكلفة هذه الطاقة غير المستغلة في قرارات تخصيص الموارد لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد مع طلب الأنشطة على هذه الموارد.¹

يعد نظام محاسبة الموارد المستهلكة الي حد كبير مستوحى من محاسبة التكاليف الألمانية حيث ساعدت العديد من العوامل في تطبيق نظام التكلفة الألمانية في ألمانيا والدول الأخرى الناطقة بالألمانية ومن تلك الدول على سبيل المثال:²

1- قيام المنشأة الاستشارية بادخال التكلفة الألمانية ضمن نظم التكاليف في العديد من المنشآت الألمانية والسويسرية والنمساوية.

2- تطوير القواعد النظرية التي يقوم عليها نظام التكلفة الألمانية من قبل الأكاديمية الألمانية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف.³

3- اعتماد نظام التكلفة الألمانية مع البرمجيات ضمن المقررات الدراسية في المعاهد والمدارس التجارية الألمانية.

4- تكامل نظام التكلفة الألمانية مع تخطيط موارد المنشأة. يعد نظام التكلفة الألمانية التكاليف المباشرة أو المتغيرة حيث يخصص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرض التكلفة ويستثنى جميع التكاليف الثابتة. تتمثل أهم دوافع استخدام محاسبة استهلاك الموارد من قبل المنشآت في حل الكثير من المشاكل مثل⁴:

(1) التنبؤ بالموارد المفقودة مثل الطاقة الفائضة والطاقة الفعلية.

1- Sedgley,D.,J.(2008),"Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", Cam-I CMS Group, 4th Quarterly Meeting, pp. 1-86

² - السيد ، على مجاهد أحمد (٢٠١٩) ، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ ، العدد السابع،ص ص 220 - 221.

³ - الشهاوى ، صلاح أحمد محمد (٢٠١٤) ، مدى فاعلية نموذج محاسبة استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، المجلد ٥١ ، العدد ١ .

4- Thomson, J., And Gurowka, J., (Aug, 2005)." Sorting Out the Clutter." Strategic Finance, Vol. 87No.2, pp.27-33.

(2) التنبؤ بالاحتياجات من كل مورد والاستغلال الامثل للموارد مثل (الطاقة الفائضة المخططة ، الطاقة العاطلة المخططة).

(3) عدد شكاوي مديري خطوط ومهندسي العمليات الانتاجية وكذلك مديري الخدمات الأخرى من زيادة التكاليف نتيجة تحملهم بتكاليف الطاقة العاطلة التي لم تنتج من خطوط منتجاتهم.
(4) عدم كفاية الموارد أو عدم تحديد مكان أو موقع استخدام الموارد مثل (تحويل أو نقل الافراد او المعدات بين الادارات المختلفة).

(5) عدم تحديد التكاليف بدقة للمستويات الفعلية من الانفاق المستقبلي للموارد.

(6) عدم القدرة على اتخاذ الاجراءات التصحيحية نتيجة عدم وجود مقارنة بين المخطط والفعلي.

مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد

تعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط مع المعلومات المستمدة من نظام محاسبة التكاليف المستندة إلى الفكر الألماني والذي نتج عن الدمج بينهما مدخل محاسبة استهلاك الموارد الذي يعتبر تطوير لأنظمة محاسبة التكاليف.¹

عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها نظام يعطي نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقاً لمتطلبات موارد الأنشطة بما يحقق رغبة العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الاستخدام الفعال للموارد بما يحقق الفعالية والكفاءة في إدارة الطاقة وعرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات المناسبة عن كيفية الاستغلال الكفاء والأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة بما يساعد في زيادة الانتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي.²

وعرفت بأنها نظام لإدارة التكلفة يجمع ما بين مبادئ التكلفة الألمانية (المحاسبة عن التكاليف الحدية والمخططة) ونظام التكلفة على أساس النشاط على أساس الكمية ومن ثم تستخدم نظم معلومات شاملة للمحاسبة الإدارية التي تسمح بدمج كلاً من تحليل الموارد والأنشطة.³ كما عرفت بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها

1 -Thomson, J, AndGurowka. (Aug, 2005)." Sorting Out the Clutter." Strategic Finance, Vol.87, No.2, p.24

² . محمد السيد الصغير، (2011)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض

دعم القدرة التنافسية، سوهاج- جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة العدد الأول، ص85

3- Webber, S., and Cliton, D., (2004) (A), "Resources Consumption Accounting Applied: The Clopy Case", The Journal of Management Accounting, Vol.6No.1, pp.1-41

الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة وتدعيم إتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالمنشأة.¹

وجاء تعريف محاسبة استهلاك الموارد بأنها أحد نظم إدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للعملاء ودعم المركز التنافسي.²

كما جاء تعريف عن محاسبة استهلاك الموارد بأنها نظام ديناميكي مرن مدمج وشامل يجمع ما بين نظام إدارة التكلفة المعيارية ونظام الرقابة الألماني مع نظام التكلفة على اساس النشاط ويركز بصفة أساسية على الموارد واستهلاكها وليس على وحدات التكلفة.³

وأيضاً عرفت بأنها مدخل إداري شامل للتكلفة يعتمد على تزويد المنشأة بمعلومات لها مصداقية توفر قرارات مثلى لتقليل التكلفة وزيادة الايراد لتحقيق الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق المنافسة القوية.⁴ كما جاء تعريف المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنها مدخل للمحاسبة الادارية الذي يركز على توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية لمنشآت الأعمال والنجاح الأكبر في تحقيق الأهداف في سوق المنافسة العالية.⁵

¹ - شاهين ، محمود محمد (٢٠١٨)، تكامل محاسبة استهلاك الموارد ومحاسبة التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الادارة على أساس القيمة مع دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير - كلية تجارة - جامعة كفر الشيخ، ص 219.

² - عبد الله ، ناجى فائز (٢٠١٥) ، مدخل مقترح لاستخدام محاسبة استهلاك الموارد وإدارة التكلفة المستهدفة بهدف دعم القدرة التنافسية للمنشأة بالتطبيق على المنشآت الصناعية اليمنية ، رسالة دكتوراه - غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، ، ص 233.

³ . سمير رياض هلال، (2012)، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، القاهرة : دن ، ص 273

⁴ - خالد حسين صالح الحوالي،(2013)، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في نوعية استغلال الطاقة بمنشآت

الاسمنت،الاسماعلية : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للدراسات التجارية ، العدد الأول ، ص 81

⁵ - عبداللطيف ناصر وخلف، مصطفى حسن (٢٠١٨) ، أثر استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لإدارة التكلفة

في تدعيم القدرة التنافسية "دراسة حالة على قطاع الخدمات اللوجستية الملاحية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٢ ، العدد ١٠٢ ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة .15، ص 66.

يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد من المداخل التي تعتمد على الكمية في تخصيص وتوزيع التكاليف داخل مجمع الموارد وهو مالا يتوافر في المدخل التقليدي وكذلك في مدخل المحاسبة عن تكاليف الأنشطة والذي يركز على تخصيص التكاليف على المنتجات¹ ومفهوم محاسبة استهلاك الموارد عرفه البعض:

بانه نظام يعطي نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقاً لمتطلبات موارد الأنشطة وبما يحقق رغبات العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الاستخدام الفعال للموارد بما يحقق الفعالية بالكفاءة في إدارة التكلفة ، ويرى البعض كذلك أن اسلوب محاسبة استهلاك الموارد هو أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة والفائضة بما يساهم في زيادة الانتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم المركز التنافسي.

إن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يكاد يتفق مع نظام التكلفة الألماني والذي يستند على التكلفة الحدية المرنة ويعتبر محاسبة استهلاك الموارد مدخلاً جديداً لتحسين التكاليف متفوقاً على نظام التكلفة على اساس النشاط الموجود في الممارسة المحاسبية و يمدنا بمدخل متكامل وشامل في المحاسبة الادارية ، ويرتكز على ثلاث محاور هي الموارد والعلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد وكيفية استهلاك مخرجات الموارد.

يعتبر نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد نظاماً متكاملًا يشتمل على إدارة وتحليل العمليات من خلال التركيز على أنشطة الوحدة الاقتصادية لضمان تدفق الإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية والتي قد لا تمثل احدي نقاط الإسراف أو الاحتراق في الوقت الراهن بينما يؤدي عدم توظيفها إلى أن تكون عرضة للتحويل إلى قيد قد يؤثر على العمليات التشغيلية على المدى الطويل ومن ثم توجيه نظر الإدارة لمحاولة اتخاذ القرارات.²

ومن خلال المقارنة بين إدارة التكلفة الألمانية والأمريكية، يمكن إظهار أهم الاختلافات بين نظامي: نظام التكاليف الألماني (GPK) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من الشكل التالي:-

¹ - قحطان ، منير على مدهش (٢٠١٨) ، قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفية - دراسة تطبيقية - ، مجلة جامعة العلوم لتكنولوجيا ، المجلد ٢٤ ، العدد ٢ . ص ص 169-170 .

² عبد العظيم، أماني سمير، (2013)، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث ، ص ص 11-42

شكل رقم (1/1/1) مقارنة بين نظامي ABC&GPK

نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC)	نظام إدارة التكلفة الألمانية (GPK)	أوجه الاختلاف
تكلفة كلية	تكلفة متغيرة/ حدية	طبيعة نظام محاسبة التكاليف فيما يتعلق بانفصال التكلفة
قرارات متوسطة الأجل	قرارات قصيرة الأجل	مدى اتخاذ القرار
الأنشطة والعمليات	مركز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال
الأنشطة والعمليات	مراكز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال
محرك تكلفة مباشرة وغير مباشرة	محرك تكلفة مباشرة	محرك التكلفة
لا توجد	توجد وتسمى German Leistungsart	مجمعات الموارد
أصحاب العملية خلال مراكز التكلفة	مدير ومركز التكلفة	مسؤولية التكلفة
أفقي	راسي	الشكل التنظيمي

(Friedl, G., Küpper, H. U., & Pedell, B.. " Relevance added: Combining ABC with German cost accounting". Strategic Finance, Vol 86, No.12,2005, p61

ثانياً: أهداف المحاسبة عن استهلاك الموارد:

- حددت أهداف المحاسبة عن استهلاك الموارد في الآتي:¹
- تحقيق أفضل استغلال ممكن للموارد ودعم المركز التنافسي للمنشأة.
- القياس ويتم ذلك من خلال دراسة العلاقات ضمن مخطط تدفق القيمة ، وتقسيم التكلفة الى ثابتة ومتغيرة / وتناسبية، توحيد المعايير المستخدمة في بناء نموذج تكلفة قادر على قياس وقت الانجاز الفعلي، كذلك استخدام هامش الانجاز بهدف تقييم مدى كفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة بصفة عامة والموارد المقيدة بصفة خاصة، كذلك قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض

1- White, L. R., (May/Jun, 2009). "Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting." The Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol. 20No.4, pp.63-77.

تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل¹.

- إبراز قدرة المورد على إيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد ببعضها البعض. كما انه يأخذ بعين الاعتبار العلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد حيث هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة ، كذلك قد تخدم أو تستفيد تلك الموارد من موارد أخرى، كذلك يتم الإهتمام بتحقيق كفاءة الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة.

- الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات المواد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنشأة، ويتم ذلك أيضاً من خلال التركيز على نفقات الإنتاج التي يكون كل فريق عمل قادر على الرقابة عليها حتى يمكن معالجة تلك التكاليف عند أدنى نقاط المسؤولية.

- تقديم معلومات أساسية حول موارد المنشأة وتشمل تحديد الموارد المتاحة ، العلاقة بين الموارد المختلفة ، العلاقة بين الموارد والأنشطة ، تكاليف الموارد المتاحة ، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة².

- زيادة فعالية التخطيط فقد ساهم اسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في وضع الخطط التشغيلية للوحدة الاقتصادية باستخدام تخطيط الموارد على اساس الانشطة لعلاج أوجه القصور في نظم اعداد الموازنة التقليدية. ويشير تخطيط الموارد على اساس الانشطة الى منهج يهدف الى أن يكون إجمالي التكاليف المتوقعة أقل من إجمالي التكاليف المحددة وفقاً لاستخدامات الموازنة على اساس النشاط وذلك لسببين³:

- يساعد تطبيق اسلوب محاسبة استهلاك الموارد على المحاسبة على وجه صحيح عن الموارد المستهلكة للتكلفة الفعلية المستخدمة في أداء وظائف أنشطة الوحدة الاقتصادية وليست التكلفة

¹ - صفاء محمد عبدالدايم، 2011، مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة، دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر، العدد 2، ص 234 - 266.

² - فودة ، شوقي السيد (٢٠١٩) ، أثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على تحسين كفاءة وفعالية أداء الشركات الصناعية دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ ، العدد السابع، ص 211 - 2014.

³ - الغندور ، سعد سامي فتحي،(2014)، مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير اسلوب التكلفة على اساس النشاط خدمة القرارات الادارية في منظمات الاعمال، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد 3، ص 384-413.

- التي يجب تحميلها فقد استخدم مصطلح النشاط بهدف صياغة الخطط الاستراتيجية واتخاذ القرارات والتعرف على فرص التحسين الممكنة.
- يستند أسلوب محاسبة استهلاك الموارد الى دعم الاساس الكمي مع الاقرار بالطبيعة الملازمة للتكلفة نتيجة التمييز بين التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة التناسبية ويساعد ذلك على التوفيق بين العرض والطلب لمخرجات الموارد ودعم قرارات الاستثمارات الاضافية.
 - تقديم معلومات اساسية حول الموارد المختلفة المتاحة للمنشأة.¹
 - دراسة أثر طبيعة التكاليف على استهلاك الموارد وفقاً لعاملي الطبيعة الاساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة والمحملة للتكاليف المتغيرة.
 - الرقابة المستمرة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات المواد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والقيود والاختلافات.
 - الاهتمام المتزايد بالعلاقات المتداخلة بين المواد المختلفة المتاحة للوحدة الاقتصادية بهدف دراسة العلاقة بشكل سليم.
 - وضع الخطط التشغيلية للوحدة الاقتصادية بهدف المساهمة في وضع الحلول اللازمة لمعالجة القصور الناجمة عن اعداد الموازنة التقليدية.
 - دعم القرارات المتعلقة بالنتائج من استخدام المواد من خلال توفير المعلومات الملائمة لها سواء اكانت هذه القرارات استراتيجية أو تكتيكية أو تشغيلية.
 - كما يهدف مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد الى تحقيق أفضل استغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة بما يؤدي الى خفض التكلفة وتحقيق أفضل قيمة مضافة للعميل ودعم المركز التنافسي للمنشأة كما أنه يهدف الى تقديم معلومات اساسية حول موارد المنشأة والتي تشمل تحديد الموارد المتاحة ، العلاقة بين الموارد المختلفة بالمنشأة وتكاليف الموارد المتاحة وكيفية ترشيد إدارة الموارد المتاحة بالمنشأة.²
 - كما يضيف آخر الأهداف التالية لمحاسبة استهلاك الموارد:³
 - توفر إطار متكامل عن الموارد داخل المنشأة من زاوية المتاح منها والعلاقات التبادلية فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفء لها ، أي أنه إدارة متكاملة لتلك الموارد.

¹ - قحطان ، منير على مدهش (٢٠١٨)، مرجع سابق . ص 173

² - القصاص ، أحمد شعبان (٢٠٢٠) ، إطار مقترح للتكامل بين ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير - غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ ، ص 182- 185.

3- Grasso, L, P., "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management, Management Accounting Quarterly, Fall, Vol,7, No.1,2005, PP.12-27.

- تحديد وقياس اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة ومدى وجود فاقد وكمية هذا الفائض بهدف ترشيد الطاقة المستخدمة والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة مضافة للعميل وهي التكلفة المولدة للإيراد لإرتباطها المباشر بالمنافع المقدمة للعميل.
- الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية وبالتالي حساب تكلفة المنتج بشكل موضوعي ودقيق وتقديم معلومات صحيحة ومفيده بما يكفل خدمة أغراض نظام التكاليف.
- تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة ، فمن خلال الرقابة على مصادر حدوث التكلفة تتحقق الرقابة المانعة ومن خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق المواءمة بين عرض الموارد والطلب عليها تتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد¹.
- توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يساهم في التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسئولية في جميع وظائف المنشأة.
- توفير معلومات مالية وغير مالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية مما يساعد على التنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد الطاقات العاطلة وعدم تحميلها على منتجات لم تتسبب في حدوثها².
- تقديم معلومات أساسية حول موارد المنشأة تشمل الموارد المتاحة ، العلاقة بين الموارد المختلفة، العلاقة بين الموارد والانشطة، تكاليف الموارد المتاحة ، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعاملي الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكلفة المتغيرة.
- الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والموارد المقيدة بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

1- Hughes, Susan and Gjerde, Kathy, (2003). "Do Different Cost Systems Make a Difference". Management Accounting Quarterly.V0l. 5, No.1pp.22-.30

2- Ameri, Mohammad Amin, (2017), Improving Resource Efficiency in an ice-cream factory based on Material Flow Cost. Accounting Method, Master's thesis within Technology, University of Malaya, Kuala Lumpur, Malaysia.p237.

- قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل.
- تفعيل قدرة الموارد على ايجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والانشطة وبين الموارد وبعضها البعض.

ثالثاً: متطلبات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد:

- يتطلب التطبيق السليم لمدخل محاسبة استهلاك الموارد ضرورة الالتزام بالقواعد التالية:¹
- التركيز على الموارد ذات التكلفة العالية، ويجب معالجتها بطريقة صحيحة عن طريق اختيار مسببات استهلاك الموارد الأكثر ملائمة، وأن الخطأ في هذا الاختيار سوف يؤدي إلى تشويه كبير جداً بعكس مسبب استهلاك الموارد الأقل تكلفة تكون تكلفة الخطأ فيه أقل².
- التركيز على الموارد التي يكون نمط استهلاكها يختلف جوهرياً بين الخدمات المختلفة.
- التركيز على الموارد التي تتأثر بمسببات لا تستند إلى الحجم أي التي لا تتأثر بالمسببات التقليدية مثل عدد ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات العمل الآلية .
- الأسس والدعائم التي يقوم عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد :
- يعتمد مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت الخدمات على أسس ودعائم هامة وتمثل هذه الأسس والدعائم فيما يلي:

١- النظرة الشاملة للموارد: يركز مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الموارد والتي تساعد الأنشطة والعمليات على إنتاج مخرجات(خدمات)، وكذلك توفر رؤية واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وكذلك عن كفاءة استخدام الموارد.³ يتم تصنيف الموارد داخل مجتمعات الموارد ويعتمد بناء مجتمعات الموارد على فكرة رئيسية مؤداها هي أن مجتمعات الموارد يجب أن تضم كافة عناصر التكاليف بما في ذلك تكاليف خدمة الموارد، فهذا المدخل يعترف بأن هناك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى وبالتالي يجب تخصيص تكلفتها على تلك الموارد وهذا

¹ سعيد محمود الهلباوي (١٩٩٨)، "العلاقة التأثيرية بين التغييرات التكنولوجية وإستراتيجية المنافسة وبين كفاءة نظم التكاليف: إطار مقترح"، إستراتيجية التجارة العالمية: قضايا التنمية الاقتصادية، مؤتمر الشرق الأوسط وشمال إفريقيا للاقتصاد والتجارة وأسواق رأس المال، ص، ٢٠١٣، ص ١٢٧

2- Cooper, Robin & Robert, S. Kaplan (1992), " Activity - Based Systems: Measuring The Costs of Resources Usage", Accounting Horizons, September, PP.1-14.

3- Meyer, Susan; Robert, Johnston & Jonn, Duffy (2002), "The Service Concept: The Missing Link in Service Design Research?", Journal of Operations Management, Vol.20, p1

ما يعرف بالتحميل الكلى للتكاليف أو تحميل الموارد بكافة تكاليفها.¹ إن تحميل الموارد بكامل تكاليفها مطلوب حيث يساعد في تحقيق الآتي:²

1- رؤية واضحة عن تكاليف الطاقة الصحيحة.

2- رؤية واضحة للتكاليف الكلية لتوفير الخدمات الداخلية.

3- دقة أكبر في تحديد تكاليف الخدمات.

4- المساعدة في اتخاذ قرار الشراء أم الصنع.

5- المساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية.

إن عملية التركيز على الموارد أو النظرة الشاملة للموارد تضع متطلبات للمحاسبة عن الطاقة وتشمل هذه المتطلبات.

أ- تحديد وإدارة الطاقة حيث وجدت: يحدد مدخل محاسبة استهلاك الموارد الطاقة في علاقتها بالموارد، ويتم التقرير عن تكاليف الموارد غير المستخدمة (الطاقة العاطلة) كانحرافات، ولذلك فإن هذه التكلفة لا يتم تخصيصها على الخدمات، ويرجع الغرض من ذلك إلى جعل الطاقة غير المستخدمة واضحة ومرئية لتعزيز عملية المساءلة لاستخدام الطاقة وقرار الاستحواذ على لموارد. ب- الإفصاح الكامل عن الطاقة العاطلة: يتم تحديد الطاقة العاطلة وتكاليفها بواسطة مدخل محاسبة استهلاك الموارد ويدعم عملية إدارة العرض والطلب على الموارد، ويمكن من خلاله تحديد الطاقة العاطلة، وتحديد كذلك الموارد التي من المحتمل أن تمثل عنق زجاجة على النظام وذلك بسبب نقص في طاقة الموارد، ويوفر أيضاً فرصاً لتحقيق وفر في التكاليف من خلال الحد من طاقة الموارد التي تزيد عن المتطلبات المتوقعة.³

ج. الاتساق مع مفهوم الطاقة النظرية لتحديد معدلات التحميل:

يستخدم مدخل محاسبة استهلاك الموارد الطاقة النظرية كأساس لتخصيص التكاليف ويستخدم تكلفة الإحلال بدلاً من التكلفة التاريخية لحساب الإهلاك.⁴

ويختلف مدخل محاسبة استهلاك الموارد عن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية حيث لا يتم تخصيص التكاليف على الخدمات فقط، ولكنه يتتبع استخدام الموارد بالكمية وليس بالقيمة، ويتم

¹ - Clinton, Douglas & David, E. keys (2001), " Resources Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems ", Foucs Magazine, No.5, p23

² - Sedgley, Dawn J. (2008), "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, 4th Quarterly Meeting, p19

³ - Perkins, David & Scott, Stovall (2011), " Resources Consumption Accounting Where Does It Fit? ", Journal of Applied Business Research, Vol .27, No. 5, September / October, p50

⁴ - Mac Arthur, John B. (2008), "Practical Guidelines for Replacement Cost Depreciation in RCA", Cost Management, Vol.22, No.1, Jan/Feb, P30.

التركيز على طبيعة الموارد التي يمكن تجنبها بدلاً من التركيز الحالي على سلوك التكاليف حيث يتم تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتناسبية.¹

مما سبق يتضح أن الدعامة الأولى لمدخل محاسبة استهلاك الموارد تبدأ من اتخاذ قرار الاستثمار الذي يترتب عليه الاستحواذ على موارد تمثل ممتلكات المنشأة وتشكل الطاقة الإضافية الناتجة من هذا القرار، ويتم دراسة الطاقة كدالة في الموارد التي يتم وضعها في مجموعات موارد التي تعتبر وسيلة لإدارة الطاقة.²

ويتم تخصيص الموارد على عدة أوجه تتمثل في أن جزء من الإنفاق يخصص على أنشطة البيع وجزء يخصص لأداء الخدمات وجزء يخصص على أنشطة البحوث والتطوير وجزء للأنشطة المدعومة والباقي للأنشطة الأخرى .

٢- النموذج المبني على الكمية :

يقيس مدخل محاسبة استهلاك الموارد مخرجات الموارد في شكل كمية الموارد المستخدمة، أي في شكل وحدات يمكن قياسها في شكل كمي بدلاً من قياسها في صورة مالية والتي يترتب عليها تشويه في المعلومات التكاليفية، ويعبر عن التدفق العيني للموارد في صورة وحدات كمية وذلك عند انتقالها من مجمع موارد إلى مجمع موارد آخر ويكون التدفق العيني للجزء المستخدم فقط كجزء من الطاقة النظرية وهو ما يطلق عليه هيكل الكمية والذي يعبر عن سلسلة من الكميات والتي تعتمد على العلاقات السببية والتي تكون وحدة أساسية في نموذج التكاليف، وأن كل العلاقات السببية بين الموارد إلى الخدمات النهائية عادة ما تكون على أساس كمية الموارد.³

وخلاصة القول فإن التعبير عن العلاقات الكمية باستخدام هذا المدخل يعطى نتائج أكثر دقة كنموذج تنبؤي، ويوفر الاعتماد على هيكل الكمية القدرة على التمييز الواضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف وأن هذا يمكن أن يساعد في تحليل الانحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة، ومن السهل تحليل الطاقة طالما أن تكاليف الموارد تخصص عند استخدامها فقط.

¹- Marquis, Linda M. (2006), "Cost Accounting for The Service Industry: A new approach", The Journal of 21St Century Accounting, Vol.6, No.2, P4

²- محمد خطاب، (٢٠٠٩)، "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعه طنطا، العدد الأول، 2009م، ص152

³- أماني زكريا مصطفى مصطفى ناصف، (2009)، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة، إطار مقترح للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة ص 73.

٣- طبيعة التكلفة إن السمة الأساسية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد هو أنه يفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع للموارد، ويتم حساب معدلات تحميل مختلفة لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية.¹ إن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يفترض أن كل الموارد يتم استهلاكها مع التكاليف المرتبطة بها إما بشكل ثابت أو بشكل تناسبي. الاستهلاك الثابت للموارد: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة لا تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات المستهلكة لا تتنوع مع مستوى المخرجات الاستهلاك التناسبي للموارد: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات تكاليف تناسبية². ومن هنا فإن التكاليف الثابتة لا تتغير مع نماذج استهلاك الموارد ، في حين أن التكاليف التناسبية ترتبط بنماذج استهلاك الموارد. ويعبر عن العلاقة الخطية بين عناصر التكاليف ومخرجات الموارد في شكل كمي³ . وهناك بعدان لطبيعة التكاليف: البعد الأول: الطبيعة المتأصلة للتكاليف في أن تكون تكاليف ثابتة أو تكاليف تناسبية تبعا لنمط استهلاك الموارد.

البعد الثاني: الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية، والتي يمكن أن تتغير عند نقاط استهلاك الموارد فالموارد المتوافرة يمكن أن تستهلك بطريقة نسبية أو بطريقة ثابتة. **تلاحظ للباحث:** أن محاسبة استهلاك الموارد هو نتاج الدمج بين نظام التكاليف على اساس النشاط ونظام التكلفة الألماني.

ويري الباحث من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه مزيج من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكاليف الألماني ذات نظرة مستقبلية متكاملة وشاملة يهدف إلى توفير المعلومات الدقيقة من خلال تخصيص الموارد بدلالة الأنشطة/ العمليات مع الأخذ في الاعتبار تحديد الطاقة العاطلة للموارد، والعمل على تخفيض الموارد التي لا تضيف قيمة ودعم المركز التنافسي.

¹- Balakrishnan, Ramji; Eva, Labro, & K. Sivaramakrishnan(A) (2012), " Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 1)", Accounting Horizons, Vol. 26, No.1, P26

2- Clinton, Douglas & David, E. keys (2001), " Resources Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems ", Foucs Magazine, No.5, p3-

³- سرور ، منال جبار ، علي، وميعاد حميد، (2014)، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد 51 ، ص 35 -60.

المبحث الثاني

خصائص ومزايا ومبادئ تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد

أولاً: خصائص المحاسبة عن استهلاك الموارد

يتميز المحاسبة عن استهلاك الموارد بعدة خصائص تتمثل في الآتي:

خصائص الموارد:

بما أن الموارد هي المسبب الاساسي للتكاليف فانه من الضروري فهم طبيعة الموارد تمهيداً لعمل نموذج لها يوضح فيه بكفاءة علاقات السبب والنتيجة وفي هذا الصدد فان للموارد خصائص اساسية هي:

- **القابلية: Capability** وهي الخصائص النوعية التي تتمثل في كيفية تدريب العاملين والكيفية التي ينفذون بها العمل¹ ، وجودة الآلة المستخدمة وهذه الخصائص تعتبر مهمة لكنها لا تؤثر مباشرة على النموذج وربما يكون لها دور في اتخاذ القرار².

- **المقدرة (الطاقة): Capacity** هي خاصية وصفية يقصد بها امكانية المورد في تحقيق متطلبات أو تقديم خدمات معينة أو المساهمة في مورد آخر ، أما طاقة المورد فهي الكمية التي يمكن ان يقدمها من الخدمات أو المساهمات³ ، فالعلاقة بين استهلاك الموارد والتكلفة للمورد تتضمن هيكل أو نموذج الاستهلاك / التكلفة بمعني الدالة التي توضح العلاقة بين الاستهلاك والتكلفة ، كما تتضمن علاقة استهلاك الموارد بسلوك التكلفة وما اذا كان معدل الاستهلاك وطريقته يؤثران على سلوك التكلفة ثابتة كانت أو متناسبة⁴.

¹ - محمد مكي صالح السمانى،(2016)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص 53.

² - وليد أحمد محمد ، مرجع سابق ، ص 269.

³ - جودة عبدالرؤوف زغلول،(2008)، إطار مقترح لإختيار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الادارية مع متطلبات بيئة الانتاج الخالية من الفاقد، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا،المجلد الثاني،العدد الثاني، ص 40.

⁴ - Abbas, K. M., Wagdi, O. (2014), "Cost Systems Adoption in Egyptian Manufacturing Firms: Competitive Study Between Abc and Rca Systems (May).", 21st International Economic Conference - Iecs 2014; Sibiu, Romania. Available At Ssrn: [Http://Ssrn.Com/Abstract=2447454](http://Ssrn.Com/Abstract=2447454).

أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يتوافق مع المبادئ والمفاهيم المنصوص عليها لدعم اتخاذ القرار بفعالية لتحسين العمليات في جميع أنحاء المنشأة وتتمثل خصائص المحاسبة عن استهلاك الموارد في الآتي¹:

1- يقدم رؤى واضحة بشأن العلاقات السببية بين الموارد في نموذج المنشأة، في رؤى كل من العملية التشغيلية (كميات الموارد) والتكاليف المرتبطة بها.

2- يتناول بدقة التقلبات في حجم انتاج المنتج أو الخدمة النهائية دون تخصيص مشوه للتكاليف.

3- يوفر التكاليف التي تخصص للمنتج أو الخدمة النهائية ولكن ليست التكلفة

4- يتسم بالمرونة ، فالنموذج لا يصبح غير صالح بسبب علاقات التخصيص الجامدة القائمة على اساس القيمة الذي لم يعد صالحاً عندما تتغير الاحجام أو مزيج المنتجات.

5- يتطلب تعديلات بسيطة جداً للحفاظ على قدرته وفعالته على تزويد المديرين بالمعلومات المحدثة².

6- يمكن التحكم في درجة تعقيد النموذج فعند الحاجة الى الاسترشاد بالعمليات يمكن اضافتها وعند عدم الحاجة للتبصر بالعمليات يمكن تتبع مجمع موارد مباشرة الى علاقات مجمع الموارد مما يوفر مقياس فعال للرقابة ومتابعة للعملية بفعالية.

7- يتم التعبير عن سلوك التكلفة بدقة (ثابتة وتناسبية) في مجمع الموارد كطبيعة أي تغير (التكاليف التناسبية تصبح ثابتة) وهذا يوفر رؤى حيوية للموارد اللازمة للتجزئة لتوفير مفاهيم التكلفة التشغيلية (الثابتة والتناسبية) ومفاهيم دعم القرارات (والتي لا يمكن تجنبها) كما يوفر للمديرين صورة أكثر وضوحاً حول أي جزء في المنشأة كمسئول عن التكاليف واستخدام الموارد.

8- يوفر المعلومات بسهولة لانتاج هامش مساهمة متعدد المستويات (في المنشأة) ومتعدد الأبعاد (المنتج أو الخدمة ،قنوات التوزيع ، الخ) واعداد تقارير الربحية.

بمجرد نهاية الخطة التشغيلية يفسح (RCA) المجال لتحليل الانحرافات بمقارنة تدفقات الموارد المخططة ،التكاليف، الهوامش، والارباح مع النتائج الفعلية فهذه الفروقات ذات مغزى للمديرين حيث يتم القضاء على التثوهات المرتبطة بتخصيصات نظام التكاليف التقليدي المعياري

¹ - نور، عبد الناصر؛ والفضل، مؤيد محمد ،(2016)، العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل في المنظمة: د ارسه محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة الصناعية الأردنية والعراقية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني، ص ص 106-120.

2- Chang, Shen-Ho & Chiu, An-An & Chu, Chin Ling & Wang, TengShih, (2015), Material Flow Cost Accounting System for Decision Making: The Case of Taiwan SME in the Metal Processing Industry, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 7, No. 1, pp.117

والتكاليف المرتبطة مباشرة بتدفق الموارد التشغيلية¹. ويتميز محاسبة استهلاك الموارد بالخصائص التالية²

- المساهمة في وضع الخطط التشغيلية للمنشأة من خلال استخدام تخطيط موارد المنشأة على اساس الأنشطة في معالجة أوجه القصور المرتبطة باعداد الموازنات.
 - التخصيص المناسب للطاقة العاطلة في المنشأة.
 - الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة.
 - توفير مقاييس دقيقة وعادلة من خلال تحليل الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها في الوقت المناسب.
 - معالجة أوجه القصور التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في معالجة التكاليف الثابتة.
- يمتاز نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالعديد من الخصائص من أهمها³
- تتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها بما يؤدي الى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الانتاجية.
 - إتاحة قدر أكبر من إمكانية تخطيط الموارد.
 - إتاحة الفرصة أمام الادارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات.
 - السيطرة على الطاقات الزائدة (العاطلة) والتوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.
 - توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار مخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب اسبغاده.
 - دعم فلسفة التوجه بالعميل، من خلال الادارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الاساسية ذات القيمة للعميل وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعميل⁴.
 - يجمع ما بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل.

1 – Grasso, Lawrence, (2005), Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management, Cost Management Quarterly, Montvale, Vol.7, Iss 1, pp 12-27.

2 – نور، عبد الناصر؛ والفضل، مؤيد محمد، (2016)، مرجع سابق، ص ص 322- 324.

3 – محمد مكي صالح السمانى، (2016)، مرجع سابق، ص 57.

4 – تهناني محمود النشار، (2004)، استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمة، طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، ص 23.

ثانياً:مزايا محاسبة استهلاك الموارد:

وتتميز محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من المزايا في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها ومنها:

1- التخطيط الفعال للموارد:

حيث يعتبر المحاسبة عن استهلاك الموارد اساس يعتمد عليه في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض حساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات المنشأة وبالتالي اتاحة أكبر قدر ممكن من فعالية تخطيط الموارد فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة للتخطيط سواء على المستوى الاستراتيجي أو التكتيكي او التشغيلي للمنشأة¹ كذلك توفير المعلومات المالية وغير المالية في ضوء الاتجاهات المستقبلية بالتنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى داخل المنشأة وتحديد الطاقات العاطلة بما يدعم قدرة الموارد على ايجاد وخلق قيمة للمنشأة².

2- تحقيق الرقابة الذاتية:

تتميز المحاسبة عن استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية على أنشطة المنشأة سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل حيث مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها تحدث على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط مما يساعد على ترشيد استهلاك الموارد³.

3- تدعم عملية اتخاذ القرارات:

من ميزات المحاسبة عن استهلاك الموارد الاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات الادارية سواء في الاجل القصير أو المتوسط أو الأجل الطويل أو على المستويات التشغيلية, الاستراتيجية , التكتيكية وبما يحقق دقة أكبر في التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة للعميل بالاضافة الى اتاحة الفرصة أمام الادارة لفهم اكبر للعلاقات التشابكية بين

2- Larry, White, (2009), Resourcec Consumption Accounting Manager-Focused Management Accounting " The Journal of Corporate Accounting & Finace, Vol.20, No.1, pp 10-21.

² - عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، 2001م، مدخل إدارة التكلفة لتدعيم استراتيجية التميز بالاسعار في ظل الهيئة التنافسية الحديثة،سوهاج،جامعة سوهاج كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، ص 56.

³ - عبدالناصر عبداللطيف، 2008م، نظم قياس التكاليف باستخدام تكلفة الموصفات - سوهاج، جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ص 41.

الموارد بعضها البعض مما يدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة ويخدم أهداف المنشأة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لها¹.

4- نظام ديناميكي:

تتمثل نظام ديناميكية محاسبة استهلاك الموارد في دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة لانجاز وإتمام انتاج المنتج وفق حجم التكاليف المتوقعة ومدى وجود فاقد أو فائض مما يؤدي الى ترشيد الطاقة المستخدمة والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة لعملاء المنشأة².

5- نظام متكامل وشامل:

تتميز محاسبة استهلاك الموارد بأنها نظام متكامل مع كل نظم التكاليف الأخرى والمطبقة في المنشآت كما تتميز كونها شامل يركز على الموارد حيث يؤدي الى التحديد الشامل للتكاليف الكلية للموارد والذي يتضمن مجموعة من الأنظمة التكاليفية الأخرى مثل التكلفة على اساس النشاط³.

6- دعم فلسفة التوجه نحو العميل:

تمتاز محاسبة استهلاك الموارد بأنها تدعم فلسفة التوجه نحو العميل من خلال الادارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الانشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل والتخلص من الفائض مما يترتب عليه تحسين أنشطة المنشأة ذات القيمة المضافة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء⁴.

7- تعتمد على تحديد الكمية:

حيث التميز الواضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف وهذا يسهل تحليل الانحرافات من خلال فصل الكمية المستهلكة عن القيمة حيث ان التتبع المستمر لبيانات الاستهلاك الفعلي يتطلب فقط المحاسبة عن الكميات المحددة في العلاقة بين الموارد بعضها البعض حيث ان السهولة في تحليل الطاقة طالما أن الموارد تخصص عند استخدامها فقط⁵.

¹ - محمد علي, وليد أحمد,(2013)، أثر التكامل بين نظم محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة، blog-www-walidsamr7-blog-post.com, ص ص 310 - 341.

² - عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن , مرجع سابق . ص 58.

³ - نجاتي ابراهيم عبد القيوم,(2004)، مدخل قياس التكاليف على اساس النشاط ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، بني سويف , جامعة بني سويف , كلية التجارة , مجلة الدراسات المالية والتجارية, ص 13.

⁴ - احمد محمد شاهين , مرجع سابق , ص 547.

⁵ - عبدالناصر عبداللطيف ,مرجع سابق, ص 45.

8- تحقيق التجانس :

يقدم خطوة اضافية في سبيل تحقيق التجانس بين عناصر التكاليف غير المباشرة وذلك بتقسيم التكاليف غير المباشرة الى مجموعات تكاليف على اساس الموارد بحيث يضم كل مجمع تكلفة تكاليف موارد أو عدة موارد متجانسة لها مخرجات قابلة للقياس¹.

لمحاسبة استهلاك الموارد العديد من المزايا مقارنة بنظم التكاليف التقليدية وهي تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف التي التي يمكن نسبتها لعمليات انتاجية معينة مما يؤدي الى نتائج افضل من تخصيص التكلفة وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد وتحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة للمساعدة في تخطيط الموارد وضمان ان تحتوي تكلفة المنتجات على تكلفة القدر المستخدم من الموارد وأن مقدار الطاقة الزائدة أو العاطلة يتم إدارتها على اساس الطاقة النظرية غير المستهلكة وأن تخصيص استهلاك الموارد بدقة يعتمد على طبيعة التكاليف المرتبطة بقدرة فهم الادارة للعلاقات التشابكية بين الموارد مما يساعد في مد الادارة بمعلومات افضل لدعم اتخاذ القرارات وإلقاء الضو على المنتجات التي تباع بأسعار مخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها².

وتتميز محاسبة استهلاك الموارد بمكونات واضحة تتمثل في:

1- الموارد :

تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها إلى موضوعات القياس التكاليفي، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد.³

إن المفهوم الأساسي لمدخل محاسبة استهلاك الموارد يقوم على الموارد ، ويتم التركيز على الموارد بدلاً من الأنشطة، وأن الموارد يتم تحديدها وتشمل عدد ساعات تشغيل الآلات وعدد ساعات عمل العمال والمواد الخام واستهلاك الأصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس

¹ - فهم أبو العزم محمد محمد،(2015)، العلاقة بين مستوى التطور في تخصيص التكاليف غير المباشرة واعتماد قرارات المنتج على معلومات التكاليف ، جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، الجزء الثاني ، السنة التاسعة عشر، ص 370.

² - محمد شحاته خطاب،(2009)، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على اساس القيمة ،جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية ، التجارة والتمويل ، المجلد الأول ، العدد الثاني، ص175.

³ - قابيل، الباز فوز،(2013)، مقترح لتعديل أسلوب موازنة البنود للتغلب علي أزمة الموازنة العامة للدولة، المؤتمر العلمي الثامن عشر، أزمة الموازنة العامة للدولة، وحدة إدارة الأزمات ،كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص 10-31.

التكاليفي، ولا تشمل الموارد فقط الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة ولكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها.¹

ويظهر الدور الحيوي للموارد في أن الموارد تتسم بخصائص أساسية وهي:

أ- قدرة الموارد : وتعنى القدرة على إيجاد القيمة سواء كل مورد بمفرده أو بالتفاعل مع الموارد الأخرى، وهي خاصية وصفية للموارد في كيف يمكن تدريب الأفراد، وما هي جودة الآلات اللازمة لتقديم وتسليم الخدمة. لذلك فكل مجمع للموارد يحتوى على موارد لها نفس الخصائص والمواصفات.

ب- طاقة الموارد : فهو يمثل كمية الموارد التي يمكن أن تساهم بها في أداء الخدمات.² إن الطاقة كامنة في الموارد وليس في الأنشطة، والطاقة قد تكون طاقة إنتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها، أو قد تكون طاقة غير إنتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات، والمخصصة للأنشطة الإدارية، وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب.

ج- هيكل وسلوك التكاليف : حيث أن تكاليف الموارد تعكس خصائص الموارد، فمثلاً الأفراد كمورد لهم أجور مدفوعة وأجازات ومنافع ومزايا نقدية، والآلات كمورد تحتاج إلى صيانة وقطع غيار وطاقة.

3- **مجمعات الموارد:** تمثل مجمعات الموارد تجميعاً لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحداً، وتتطلب جميع بيانات عن المدخلات من الموارد والتكاليف المرتبطة بها والمطلوبة لإنتاج مخرجات محددة.³

إن كل مجمع تتجمع فيه الخصائص السابقة للموارد التي يتضمنها مجمع الموارد ، وتنتج مخرجات متجانسة يتم تحويلها إلى مجمعات موارد أخرى أو إلى موضوعات القياس التكاليفي وهذا يعنى أن التكاليف ترتبط أساساً بالتدفق العيني للموارد عبر مجمعات الموارد وصولاً إلى موضوعات القياس التكاليفي النهائية⁴

ويفترض أن مجمعات الموارد هي إضافة في ظل مدخل محاسبة استهلاك الموارد حيث يضم مجموعة من العناصر المتجانسة وذلك على عكس مجمعات التكاليف في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط والذي يتضمن عنصر واحد أو أكثر من عناصر التكاليف لا يوجد بينهما

1 - Wang, Yanhui; Yanqing, Zhuang & Zhezhehao, JianLi (2009), "Study on The Application of RCA in College Education Cost Accounting", International Journal of Business and Management, Vol.4, No.5(May), P48

² -White, Larry R. (2009), "Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting ", The Journal of Corporate Accounting & Finance (May/June), P66

³ - محمد شاهين (٢٠١٠)، مرجع سابق، ص 255

4 -White, Larry R. (2013), "RCA News and Updates", Second Quarter, p2.
<http://www.rcainstitute.org/rca>,

علاقة تجانس. وقد تتمثل المعايير التي يجب إتباعها عند تحديد العلاقات بين الموارد في مجموعات الموارد:

- يجب أن تكون الموارد متجانسة ومتشابهة وبنفس التكنولوجيا.
 - يجب أن تكون مخرجات مجموعات الموارد وعلاقات الاستهلاك كمية ومخططة.
 - يمكن تجميع البيانات الفعلية والتكاليف والكميات لكل مجمع موارد.
- 3- العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد:** يتميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بأن استهلاك الموارد لا يتوقف على دور الأنشطة في استهلاكها للموارد، وإنما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجموعات الموارد وبين مجموعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض. وتتمثل خصائص هذه العلاقات في :¹

- العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة
 - العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية
 - تعتمد العلاقات التشابكية على كميات مخرجات الموارد
 - تؤثر العلاقات التشابكية على طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك، إن أي نموذج لدعم القرارات يجب أن يركز على تدفق الموارد من خلال عمليات المنشأة، وإن تنظيم الموارد يكون في مجموعات موارد متجانسة، وكل مجمع للموارد يعتبر مدخلات لإنتاج مخرجات معينة، أو يعتبر تدعيم لمجموعات موارد أخرى، أو أداء خدمة.
- ويظهر ذلك من خلال² تدفق الموارد (المدخلات) بين مجموعات الموارد ومجموعات الموارد الأخرى أو الخدمات (المخرجات)

4 - مسببات التكلفة الخاصة بالموارد (مسبب استهلاك الموارد) :

يعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد، ويعبر عن حجم الموارد التي يجب استهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات، وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف المخططة المتعلقة باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع

1 - ZHAO Xiao-Yan (2007), "Authorized Variance Analysis with Consumption Rate", Journal of Modern Accounting and Auditing, April, Vol.3, No.4, P27

2 - White, Larry R. (2009), "Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting ", The Journal of Corporate Accounting & Finance (May/June), P65

الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد، ويستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجموعات الموارد على موضوعات القياس التكاليفي¹.

٥- موضوعات القياس التكاليفي (الخدمات): تعتبر موضوعات القياس التكاليفي الهدف الذي يتم ربط التكاليف به متمثلاً في وحدة الخدمة وصولاً إلى حساب تكلفة الخدمات، مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على موضوعات القياس التكاليفي بالشكل الذي يؤدي إلى حساب تكاليف الخدمات بالشكل الدقيق وتنمية المركز التنافسي للمنشأة².

ثالثاً: مبادئ المحاسبة عن استهلاك الموارد

حددت المبادئ الأساسية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الآتي :

- 1- القياس المتجانس لطاقة كل مجمع موارد: يتكون مجمع الموارد من عناصر الموارد المختلفة في شكلها المالي ، وتعتبر هذه العناصر عن إجمالي الطاقة المرتبطة بانتاجها.
- 2- فعالية إدارة الطاقة العاطلة / الفائضة: يمكن للمديرين الاستفادة من مبادئ المحاسبة عن استهلاك الموارد في مساعدة المنشآت على تلبية احتياجات المنتجات المستقبلية في ظل فرض استخدام الموارد القليلة المتبقية ، ومن ثم وفقاً لطلب المنتجات المستقبلي ، تحدد طاقتها من خلال إجراء تغيير بسيط على موازنة المنتجات للموارد.
- 3- العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد: تعكس العلاقة المباشرة سلسلة صناعية للمنشآت، فيمكن الفهم الدقيق للعلاقات من خلال عكس مفهوم الانتاج من استهلاك المخرجات ، وبالتالي تقليل الفاقد من الموارد ومن ثم حساب التكلفة الاجمالية وفقاً لمعدل التكلفة المعيارية وذلك لخفض تكاليف الانتاج غير الضرورية³.
- 4- التأكيد على الطبيعة الأولية للتكلفة وتغيرها عند الاستهلاك: تنقسم مجموعات الموارد الى موارد اولية ومجموعات موارد ثانوية ، وتضم مجموعات الموارد الثانوية تكاليف ثابتة وتناسبية

¹ - عبدالحميد ، ممدوح،(2003)، مدى تطبيق نظم إدارة التكلفة في قطاعات النشاط الصناعي المصري كاختيار استراتيجي لمواجهة التحديات الاقتصادية المعاصرة ، المجلة العلمية للبحوث التجارية ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد4، ص ص 33-43.

² - تهناني النشار،(2004)، العلاقة بين هيكل التكاليف الاضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف، اطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد الحادي والاربعون، ص ص 283-335.

³ - عبدالدائم، صفاء محمد،(2014)، مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد 2، ص ص 234 - 266.

موزعة من مجموعات موارد أخرى وتختلف الخصائص التناسبية أو الثابتة لتكاليف الموارد باختلاف استهلاك مجموعات الموارد.

5- إتباع نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط: حيث أن نظام التكلفة على أساس النشاط يستخدم من أجل تخصيص التكاليف العامة في نموذج التكلفة المعقد للأنشطة المختلفة حيث تستهلك الأنشطة وحدات مخرجات مجمع الموارد الكمية.

6- إتباع نظام التكاليف القائم على أساس الكمية: هو المفهوم الأساسي في استهلاك الموارد الذي يعتمد على هيكل الكمية وتخصيص عناصر الموارد للأنشطة أو مباشرة إلى وحدات المنتج ، ثم حساب تكاليف عناصر الموارد.

7- تخصيص التكاليف الثابتة على المستوى المحدد في تقرير الربحية متعدد الأبعاد بحيث لا تخصص التكاليف الكلية للمنتجات / العملاء: تخصص التكاليف لوحدات التكلفة اعتماداً على العلاقة السببية الناشئة ويمكن تخصيص بعض تكاليف المنشأة مباشرة للمنتج بسبب العلاقة السببية والبعض الآخر لا يمكن حيث تحصر التكاليف المرتبطة بالمنتجات في مجموعات الموارد بعد التخلص من أعباء الطاقة العاطلة / الفائضة والتكاليف غير المرتبطة بالمنتجات في قائمة الدخل في المحاسبة عن استهلاك الموارد .

8- إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية في المستويات التشغيلية ، التكتيكية ، والاستراتيجية: يلائم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بعض التطبيقات لأنها جزء من نظام تخطيط موارد المنشأة (ERP) إذ يدعم هذا المدخل قرارات المنشأة على المستويات المختلفة ويوفر نموذج تكلفة المنشأة مجموعة واسعة لدعم اتخاذ القرار أيضاً كان نوعه التشغيلي ، التكتيكي ، الاستراتيجي2.

محاسبة استهلاك الموارد يخلق نموذج تكلفة يساعد الإدارة على أداء دورها في تعظيم المنشأة وفقاً لاستراتيجيتها ويرتكز على ثلاثة مبادي هي3

1- Ercument O., (2015),"Resource Consumption Accounting With Cost Dimension And An Application In A Glass Factory", International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences, Vol. 5 ,No.1January, pp27-32

2 - محمد شحاته خطاب،(2009)،مرجع سابق، ص.182

3- Michael S.C. Tse, Maleen Z. Gong, (2019) " Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models" Journal of Applied Management Accounting Research,. Vol. (7) NO.(2),pp 31-34

1- السببية:

هذا المبدأ يبرز العلاقة بين السبب والنتيجة ويتطلب مبدأ السببية أن تكون تدفقات الموارد وتكلفتها مرسومة وموضحة من المورد الي المستهلكين أو العملاء من خلال سلسلة قيمة مبنية على السبب والنتيجة في كل حلقاتها.ومن المتفق عليه أن السببية تتميز بالخصائص الآتية:

- مبدأ السببية يعكس نوعاً من الصدق Truth في المحاسبة الادارية وتحليل البيانات¹.
- عندما يكون هناك تحميل للمصروفات فهناك نوع من التحميل الحكمي المبني على اجتهادات شخصية في التحميل ومهما كانت درجة الدقة تظل هناك درجة من التقدير الحكمي (العشوائي).

- كل تخصيص للتكاليف بدون وجود علاقة سببية واضحة فهو تحميل حكمي.
- وجود علاقة سببية (قوية أو حتى ضعيفة) بين استهلاك الموارد والمخرجات افضل من اي تحميل للتكلفة على اساس حكمي أو تقديري.
- تضمن علاقة السببية الثقة في البيانات وتعبيرها عن ذاتيتها.
- كل عمليات تحميل التكاليف ستجد نوعاً من السببية على أي من مستويات المنشأة.

2 - مبدأ الاستجابة أو التجاوب:

يتعلق مبدأ التجاوب أو الاستجابة بالعلاقة الكمية بين المخرجات التي تستهدفها الادارة وكمية المدخلات اللازمة لانتاج هذه المخرجات , وهذا المبدأ يسهل توفير معلومات التكلفة الحدية ويقدم أيضاً تفسيرات وتوضيحات لعلاقات السبب والنتيجة ويمكن المنشأة من حساب تكلفة تحقيق الاهداف الادارية على كافة مستويات المنشأة².

ويؤكد هذا المبدأ الالتزام بالمبدأ الاول (السببية) مع تركيز اساسي على سلوك التكلفة ، وهذا المبدأ له مزايا متعددة منها:

- يسمح بعلاقة عكسية بين اجمالي التكلفة واجمالي حجم المخرجات عندما تنتج المنشأة مخرجات أو منتجات أكثر تعقيداً.
- توفر للمديرين توضيحات محددة عن الموارد عندما يتم تنسيبها الي التغيرات في مخرجات الانتاج.

1- Doorasamy, Mishelle, (2014), Using Environmental Management Accounting to Investigate Benefits of Cleaner Production at A Paper Manufacturing Company in Kwadakuza, Kwazulu Natal, Master's thesis within Cost and Management Accounting, University of Technology, Durban, South Africa.

2- Kee, R., (2015), "Evaluating Product Mix and Capital Budgeting Decisions with an Activity-Based Costing System", In Advances in Management Accounting. Published Online: 10 Mar.

- تمكن من اعداد نماذج دقيقة للتدفق الاقتصادي للمنشأة من السلع والخدمات بغض النظر عن درجة تعقيدها.

3- مبدأ وضوح العمل أو العملية:

هذا المبدأ تم استخدامه من مفهوم التكلفة على اساس النشاط ويتم تطبيق هذا المبدأ عندما تتطلبه عملية دعم القرارات أو تحسين العمليات وفي هذه الحالة تكون المسببات كمية (على اساس الكميات) وليست مالية¹.

إجراءات تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

تم تحديد الإجراءات الرئيسية لمحاسبة استهلاك الموارد في النقاط الآتية:

(1) تحديد الموارد المتاحة وتحديد الاحتياجات المتوقعة منها , ومن ثم تجميع الموارد الفعلية والمخططة المتجانسة في مجموعات للموارد ثم تحديد مخرجات مجموعات الموارد مقاسة في شكل عيني², ومن ثم بناء خريطة تنظيمية للموارد التي تفيد في تحديد العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد بعضها البعض للتعرف على استفاة كل مورد من الموارد الأخرى وربط وتخصيص الموارد المتاحة بالعمليات التشغيلية عن طريق محركات الموارد , مما يسهل معه تحديد موقع وكمية وتكلفة كل مورد مستخدم داخل المنشأة وأيضاً تحديد كل مورد غير مستخدم (موارد عاطلة / فائضة)³: تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة والتي تمثل أهدافاً للتكلفة عن طريق تجميع الاعمال المتجانسة ضمن نشاط واحد بما يعكس درجة المرونة في تغيير عناصر التكاليف المجمعة بحيث يتلائم مع التغيير في مستوى النشاط⁴.

(2) تحديد التكلفة السنوية طبقاً للموازنة مع مراعاة أن الهدف الاساسي لكل إدارة هو استخدام الموارد المتاحة لديها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ولتحقيق الهدف لابد من دراسة سلوك التكاليف وكيفية تغييرها في مجموعها وفقاً للتقلبات في مستوى أو حجم النشاط وعليه يتم تقسيم التكاليف السنوية المخططة الى تكاليف تناسبية وثابتة ومختلطة⁵.

(3) تحديد حجم النشاط او الطاقة مميزاً بكل محرك من محركات التكلفة ولابد من التفرقة بين الطاقة المتاحة والطاقة المخططة بالموازنة ونجد ان في كثير من الحالات يكون المستوى

¹ - سمير رياض ، مرجع سابق . ص 286 - 289.

² - زغلول، جوده عبدالرؤوف،(2004)، نموذج موقفي لتحديد المتغيرات للعلاقة بين اختيار مسببات التكلفة وفعالية نظام التكاليف، الإدارة على اساس النشاط، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، العدد الثاني، ص ص 287 - 289.

³ - محمد شحاته خطاب ، مرجع سابق ، ص 151.

4- Cooper, Robin & Robert, S. Kaplan (1988), "How Cost Accounting Distorts product costing", Management Accounting(USA), April, Vol. 69, No.10, PP.20-27.

⁵ - محمد شحاته ، مرجع سابق ، ص 155.

المخطط بالموازنة أقل من الطاقة المتاحة فمن خلال معرفة الفرق بين الطاقة المتاحة والاستخدام المخطط بالموازنة أقل من الطاقة المتاحة فمن خلال معرفة الفرق بين الطاقة المتاحة والاستخدام المخطط بالموازنة يمكن تحديد تكلفة الطاقة المستغلة ومن ثم استبعادها أو استغلالها¹.

(4) يتم ربط كافة عناصر التكاليف السنوية المخططة طبقاً للموازنة سواء كانت تناسبية أو ثابتة بالانشطة سواء كانت رئيسية أو مساعدة ثم يعاد تخصيص تكاليف الانشطة المساعدة على الرئيسية وفقاً لاستفادة هذه الانشطة ثم يعاد توزيع تكاليف الانشطة الرئيسية على المنتجات ويتم ذلك خلال مرحلتين²:

المرحلة الأولى : تخصيص تكاليف الموارد على الانشطة تبعاً لمدى استهلاك هذه الانشطة لتلك الموارد وذلك طبقاً لمفهوم (الانشطة تستهلك موارد) بمعنى أي نشاط لا يستهلك مورداً من هذه الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المورد ويتم استخراج نوعين من معدلات التحميل لتخصيص تكاليف الموارد على الانشطة:

(أ) : مرتبط بالتكاليف التناسبية ويتم استخراجها عن طريق قسمة التكاليف السنوية التناسبية المخططة طبقاً للموازنة على الاستخدام المخطط بالموازنة.

(ب) : مرتبط بالتكاليف الثابتة ويتم استخراجها عن طريق قسمة التكاليف السنوية الثابتة المخططة وفقاً للموازنة على حجم النشاط السنوي المتاح.

أما التكلفة غير المستغلة فتحسب لكل عنصر من عناصر التكاليف الثابتة عن طريق ايجاد الفرق بين حجم النشاط السنوي المتاح والاستخدام المخطط بالموازنة وضرب الفرق في معدل التكلفة الثابتة لهذا العنصر.

المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات تبعاً لمدى استهلاك هذه المنتجات للأنشطة وذلك باستخدام العدد المناسب من محركات التكلفة ، ولتخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات يتم استخراج معدلات التحميل عن طريق قسمة تكاليف النشاط المتوقعة على الاستخدام المخطط بالموازنة³.

¹ - عبدالدائم، صفاء محمد،(2014)، مرجع سابق ص ص 271 - 273.

2- Michael S.C. Tse, Maleen Z. Gong, (2019) " Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models" Journal of Applied Management Accounting Research,.Vol. (7) NO.(2),p401

³ - نور، عبد الناصر؛ والفضل، مؤيد محمد،(2016)، العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل في المنظمة: د ارسه محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة الصناعية الأردنية والعراقية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني، ص ص 223-235.

(5) تحديد تكلفة وحدة الأداء عن طريق ضرب الاستخدام المخطط بالموازنة لوحدة الاداء في معدل التحميل¹.

ومفهوم الموارد يتضمن ثلاثة خصائص أساسية هي:

أ - المقدرة: الموارد ذات قدرات كامنة على أداء عمل ما.

ب - الطاقة : الطاقة كامنة في الموارد وليس في النشاط والطاقة قد تكون طاقة انتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها أو قد تكون طاقة غير انتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآت والمخصصة لتجهيز الآت والمخصصة للأنشطة الإدارية وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب مثلاً².

ج - تكلفة الموارد: تعتبر ضمن خصائص المورد فعلى سبيل المثال الموارد البشرية لها تكاليف مرتبطة بها مثل معدل الأجر ، المزايا النقدية والعينية، أجر الإجازات كذلك الموارد الآلية تتطلب تكاليف صيانة، تكاليف تشغيل، تكلفة المساحة التي تحتاجها هذه الآلية.

محاسبة استهلاك الموارد تستخدم القياس الكمي للمخرجات من كل مجمع مورد معين حيث تركز على تتبع التدفق الجيد للموارد في صورة وحدات كمية وذلك عند انتقالها من مجمع موارد الى موارد أخرى أو الى موضوع القياس التكاليفي الكمي هو نفسه مقياس طاقة مجمع الموارد وهذا يعني انه سيتم إجراء التتبع العيني للجزء المستخدم فقط كجزء من الطاقة النقدية والجزء الذي لا ينتقل الى مجمع موارد آخر أو الى موضوع القياس التكاليفي ستعتبر موارد غير مستخدمة يمكن تقسيمها الى جزء غير مستخدم يمكن تقسيمه وجزء غير مستخدم لا يمكن تقسيمه يعتبر فاقد³.

محاسبة استهلاك الموارد تحدد بعدين هامين لطبيعة سلوك التكاليف هما⁴:

البعد الأول : يمثل الطبيعة المتأصلة في التكاليف بالنسبة استهلاك الموارد فهي إما أن تستهلك على صورة ثابتة أو أنها تستهلك على صورة تناسبية ، والاستراتيجية الخاصة بالمنشأة هي التي ستحدد ما إذا كانت هذه التكاليف ثابتة أو تناسبية عند تحديد التكلفة.

¹ - محمد شحاته ، مرجع سابق ، ص 160.

2- Webber, S., and Cliton, D., (2004) (A), "Resources Consumption Accounting Applied: The Clogy Case", The Journal Of Management Accounting, Vol.6No.1, pp.1-41

³ - تهاني محمود النشار، 2004، استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمة، طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، بنموذج محاسبي مقترح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، ص 23.

4- Sedgley, Dawn J. (2018), "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, 4th Quarterly Meeting, PP-1-.86

البعد الثاني: يتمثل في أن الطبيعة المرتقبة للتكاليف التناسبية قد تتعرض للتغيير عند نقط استهلاك المورد فقد تتغير وتظل متناسبة عند استهلاك المورد وذلك على العكس بالنسبة لطبيعة التكاليف التي تستهلك على صورة ثابتة فانه يصعب تغييرها مع نمط استهلاك الموارد.

محاسبة الموارد لها مقومات تطبيق تمثلت في 1:

- 1- وجود نظام تخطيط موارد المشروع ضمن المنشأة أو على الأقل نظام اتمتة مبسط يسهل من عملية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لتقديم المعلومات اللازمة لهذا التطبيق.
- 2- وجود قسم محاسبي مختص بقياس تكلفة المنتجات وتحديدتها.
- 3- توفر المؤهلات العلمية والعملية لدى العاملين في القسم المحاسبي التي تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.
- 4- توفر الخبرة والكفاءة لدى رؤساء الاقسام الانتاجية والقائمين على تحديد آلية الانتاج ووجود تواصل جيد بينهم وبين الاقسام في المنشأة وذلك لتقديم المعلومات اللازمة عن موارد الانتاج وانشطته وتكاليفه بما يحقق تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بالشكل الأفضل.

مما سبق تلاحظ للباحث:

- أن محاسبة استهلاك الموارد تعتمد بصورة رئيسية على الموارد في تخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة ويساعد هذا الفصل في معرفة أثر التغيرات المتوقعة في حجم المخرجات على عناصر التكاليف على مستوى كل وعاء تكلفة على حدا مما يضفي الكثير من الدقة على قدرة هذا النموذج على التوقع واتخاذ القرار , كما أنه يستبعد الطاقة العاطلة أو الفائضة ويأخذ في الحسبان العلاقات التبادلية بين الموارد مما يترتب عليه تحديد التكلفة الحقيقية لوحدة المنتج. كما تلاحظ للباحث أن محاسبة استهلاك الموارد يعترف بوجود جزء غير مستغل من طاقة المورد في الاحوال العادية للمنشأة ومن ثم يجب الا تتحمل به تكلفة المنتجات وإنما يتم ترحيله الى حسابات النتيجة آخر الفترة الزمنية.

- أن الفرق بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظم التكاليف الأخرى يتمثل في التتبع التفصيلي لمسارات الموارد وفصل التكاليف الثابتة عن التكاليف التناسبية ، مما يساهم في تخصيص التكاليف وتحميلها على المنتجات على نحو أكثر دقة.

محاسبة استهلاك الموارد تركز اساساً على الموارد حيث تتضمن مجموعات الموارد كل من الموارد والتكاليف التي تخدم هذه الموارد ويتم الربط بين مجموعات الموارد مع موضوعات القياس التكاليفي مع ضرورة مراعاة ان بعض مجموعات التكلفة وجدت لتخدم مجموعات موارد أخرى

¹ - خلف الله، وائل محمد اب ارهيم، (2010)، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية - قطاع غزة، د ارسه ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، 117- 120.

- أن محاسبة استهلاك الموارد يوفر نظام يرتكز على اسس سليمة لادارة التكلفة الذي يساعد في التعامل مع مشاكل التعقيد المتزايد في التشغيل وكذلك مراعاة العلاقات التشابكية بين الموارد.

المبحث الثالث

المحاسبة عن استهلاك الموارد ومتغيرات الدراسة

أولاً: نظام محاسبة استهلاك الموارد ومفهوم الموارد:

تعتبر النظرة الشاملة للموارد الركيزة الأولى التي يقوم عليها محاسبة استهلاك الموارد في فهم وتحليل الموارد وعلاقة الموارد بالأنشطة ، والعلاقات التبادلية بين الموارد و بعضها البعض وذلك على اعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى وتركيز محاسبة استهلاك الموارد على الموارد يساعد في فهم طبيعة الموارد وكيفية استهلاك المخرجات للموارد¹ وذهب البعض على أهمية تمييز الموارد العاطلة في مجتمعات الموارد والإبقاء على جميع التكاليف المتعلقة بالموارد بدلاً من تخصيصها على أهداف التكلفة، كما أن التركيز على الموارد في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد يوجد مطالب للمحاسبة عن الطاقة ومنها²:

- الايضاح عن طاقة الموارد العاطلة أوالفائضة من خلال الافصاح الكامل عنها وعدم تحميلها على المنتجات او أهداف التكلفة الأخرى بشكل حكمي أو تقديري .
- تحديد وإدارة الطاقة حيثما تكمن الموارد.
- الاستخدام الثابت لمفهوم الطاقة المتوافرة مثل الطاقة النظرية.

مفهوم الموارد :

توجد العديد من التعريفات لمفهوم الموارد من الناحية الاقتصادية والمحاسبية ويتناول الباحث هذا المفهوم من الناحية المحاسبية وبما يخدم غرض الدراسة فعرف بأنها كل الوسائل المطلوبة لإنتاج منتج ما عبر عمليات المنشأة المختلفة والمورد عبارة عن عامل من عوامل الإنتاج أو العناصر الاقتصادية التي يتم استخدامها في أداء الأنشطة المختلفة وعند استخدامها في أداء الأنشطة المختلفة وعند استخدامها تحدث التكاليف التي تحمل على الأنشطة ثم بعدها تحمل على المنتجات، وكذلك عرف على أن المورد هو كل ما تحتاج اليه المنشأة لإنتاج السلع والخدمات ومزاولة النشاط وإضافة قيمة للعملاء. يمكن تعريف الموارد بأنه أي عنصر يساهم في ايجاد وتشغيل الطاقة ويسمى المورد بأنه مورد للطاقة سواء الانتاجية أو التنظيمية أو التسويقية والبيعية أو التي تؤدي أي وظائف أخرى ، وتتنوع الموارد ما بين موارد

¹ - عبد اللطيف، ناصر نور الدين ،(2014)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات .الدار

الجامعية للنشر والتوزي، الإسكندرية، مصر ص ص 301 - 304.

2 – Clinton, B, Douglas and Sally Webber, (2004)," RCA at Clopay" Strategic Finance, Vol.86, Iss. 4, pp 20 -26.

بشرية وموارد مادية وموارد مالية، واستهلاك الموارد في عمليات الانتاج والتشغيل أو الوظائف الاخرى هي التي تسبب التكلفة فكميات الموارد المستهلكة هي التي تحرك أو تسبب التكلفة.¹ ومفهوم الموارد يتضمن ثلاثة خصائص أساسية هي:

أ - المقدرة: الموارد ذات قدرات كامنة على أداء عمل ما.

ب - الطاقة : الطاقة كامنة في الموارد وليس في النشاط والطاقة قد تكون طاقة انتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها أو قد تكون طاقة غير انتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآت والمخصصة لتجهيز الآت والمخصصة للأنشطة الإدارية وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب مثلاً.

ج - تكلفة الموارد: تعتبر ضمن خصائص المورد فعلى سبيل المثال الموارد البشرية لها تكاليف مرتبطة بها مثل معدل الأجر ، المزايا النقدية والعينية، أجر الإجازات كذلك الموارد الآلية تتطلب تكاليف صيانة، تكاليف تشغيل، تكلفة المساحة التي تحتاجها هذه الآلية.

محاسبة استهلاك الموارد تستخدم القياس الكمي للمخرجات من كل مجمع مورد معين حيث تركز على تتبع التدفق الجيد للموارد في صورة وحدات كمية وذلك عند انتقالها من مجمع موارد الى موارد أخرى أو الى موضوع القياس التكاليفي الكمي هو نفسه مقياس طاقة مجمع الموارد وهذا يعني انه سيتم إجراء التتبع العيني للجزء المستخدم فقط كجزء من الطاقة النقدية والجزء الذي لا ينتقل الى مجمع موارد آخر أو الى موضوع القياس التكاليفي ستعتبر موارد غير مستخدمة يمكن تقسيمها الى جزء غير مستخدم يمكن تقسيمه وجزء غير مستخدم لا يمكن تقسيمه يعتبر فاقد2.

محاسبة استهلاك الموارد تحدد بعدين هامين لطبيعة سلوك التكاليف هما3:

البعد الأول :

يمثل الطبيعة المتأصلة في التكاليف بالنسبة استهلاك الموارد فهي إما أن تستهلك على صورة ثابتة أو أنها تستهلك على صورة تناسبية ، والاستراتيجية الخاصة بالمنشأة هي التي ستحدد ما إذا كانت هذه التكاليف ثابتة أو تناسبية عند تحديد التكلفة.

¹ - سمير رياض ، 2012م ، دراسات في المحاسبة الادارية المتقدمة، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ص 278.

² - تهاني محمود النشار، 2004، استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمة، طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، نموذج محاسبي مقترح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الثاني، ص 23.

³ - عبد اللطيف، ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص 307.

البعد الثاني:

يتمثل في أن الطبيعة المرتقبة للتكاليف التناسبية قد تتعرض للتغيير عند نقط استهلاك المورد فقد تتغير وتظل متناسبة عند استهلاك المورد وذلك على العكس بالنسبة لطبيعة التكاليف التي تستهلك على صورة ثابتة فإنه يصعب تغييرها مع نمط استهلاك الموارد.

محاسبة الموارد لها مقومات تطبيق تمثلت في 1:

1- وجود نظام تخطيط موارد المشروع ضمن المنشأة أو على الأقل نظام اتمتة مبسط يسهل من عملية تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد لتقديم المعلومات اللازمة لهذا التطبيق.

2- وجود قسم محاسبي مختص بقياس تكلفة المنتجات وتحديدتها.

3- توفر المؤهلات العلمية والعملية لدى العاملين في القسم المحاسبي التي تمكنهم من فهم وتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد.

4- توفر الخبرة والكفاءة لدى رؤساء الاقسام الانتاجية والقائمين على تحديد آلية الانتاج ووجود تواصل جيد بينهم وبين الاقسام في المنشأة وذلك لتقديم المعلومات اللازمة عن موارد الانتاج وانشطته وتكاليفه بما يحقق تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بالشكل الأفضل.

ثانياً: محاسبة استهلاك الموارد والمتغير المستقل (تكاليف الجودة):

تحتاج إدارة الجودة الشاملة عادة الى تقارير حول تكاليف الجودة المتحققة بالطريقة التي تسهل على نفسها الدراية الكاملة بامور الجودة وقضاياها وتعد طريقة مؤشر الجودة من أكثر الطرق شيوعاً في الاستخدام والمقصود بمؤشر الجودة هو العلاقة النسبية التي بموجبها يتم قياس تكاليف الجودة ذات الصلة على أسس قيمية وقد تم تحديدها بما يأتي 2:

1 - مؤشر العمل:

يعني النسبة بين تكلفة الجودة وبين مجموع ساعات العمل المباشرة ، ونحصل عليه بقسمة التكاليف الكلية للجودة مقسوماً على عدد ساعات العمل المباشرة.

2 - **مؤشر التكلفة:** وهي العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وتكاليف الانتاج وبشقيها التكاليف المباشرة وغير المباشرة³ ونحصل على مؤشر التكلفة بقسمة التكاليف الكلية للجودة على مجموع تكاليف الصنع (المباشرة وغير المباشرة) لنحصل على مؤشر تكاليف الجودة.

¹ - عليان، زيد محمود موسى، (2011)، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشر الأوسط للدراسات العليا، ص ص 87-93.

² - يوسف حجيم الطائي وآخرون، نظم ادارة الجودة، مرجع سابق، ص ص 88-89.

2 - Albright, T. L. & Roth, H. P., (1994), " What Are the Cost of Variability", Management Accounting, p 159.

3 - مؤشر المبيعات: وهو العلاقة النسبية بين تكاليف الجودة وإجمالي قيمة المبيعات، ونحصل على ناتج مؤشر تكاليف المبيعات بقسمة التكاليف الكلية للجودة على المبيعات الكلية خلال الفترة لنحصل على المؤشر 1.

4 - مؤشر الإنتاج :

وهو العلاقة النسبية (نسبة مئوية) ما بين تكاليف الجودة وكمية الإنتاج. ونحصل على مؤشر تكاليف الإنتاج بقسمة التكلفة الكلية للجودة على كمية الإنتاج النهائي 2. وتستخدم المؤشرات أعلاه لغرض المقارنة ما بين مستويات الجودة بين مدة وأخرى أو بين أقسام المنشأة ووظائفها كما تساعد على معرفة كمية التكاليف المرافقة لبلوغ أي مستوى من الجودة ويشير الانخفاض في هذه النسب الى العلاقة الايجابية ما بين تحسين الجودة والتكاليف التي تترتب على هذا التحسين فيما يشير الارتفاع في هذه النسب الى العلاقة السلبية بينهما ويشير الى ان مؤشر تكاليف الجودة لكل وحدة نقدية من المبيعات هو الأكثر انتشاراً وقد استخدم هذا المؤشر لقياس مستوى الجودة حيث تستخرج نسبة تكاليف المنتجات المعيبة الى قيمة المبيعات وطرح هذه النسبة من (1) عدد صحيح 3.

وذلك بقسمة تكلفة الوحدات المعيبة السنوية على قيمة المبيعات السنوية. من خلال استعراض مؤشرات تكاليف الجودة أعلاه مؤشر العمل ومؤشر التكلفة ومؤشر الإنتاج نجد أن هذه المؤشرات تعتمد عليها محاسبة استهلاك الموارد في قياسها للتكاليف المتعلقة بالموارد بشكل تفصيلي دقيق للوصول الى تكلفة المنتج/ الخدمة حتى تتمكن المنشأة من اتخاذ القرارات التي تتعلق بالإنتاج أو القرارات التسويقية والبيعية أو قرارات التوقف عن الإنتاج، فنجد أن هناك علاقة وطيدة بين محاسبة استهلاك الموارد وتخصيص تكاليف الجودة مما يؤثر على اكتساب المنشأة للميزة التنافسية فيمكن القول أن محاسبة استهلاك الموارد تؤثر على تكاليف الجودة بنوعيه تكاليف الوقاية والتقييم وتكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي.

1- Tatikonda, L. U. & Tatikonda, R. J. " Measuring & Reporting the Cost of Quality " Production & Inventory Management Journal, Second Quarter. 1996. pp. 1 - 7

² - الفيصل مؤيد محمد علي ، غدير انعام محسن ، 2008، مرجع سابق، ص ص: 251-253.

³ - القصاص ، أحمد شعبان (٢٠٢٠) ، إطار مقترح للتكامل بين ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير - غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ . ص

ثالثاً: المحاسبة عن استهلاك الموارد والمتغير التابع (الميزة التنافسية):

يتطلب تجسيد استراتيجية الموارد والكفاءات الضرورية الى حيازة هذه الأخيرة بالجودة المطلوبة وحسن استغلالها يضمن لنا وبشكل كبير نجاح الاستراتيجية، ويمكن التمييز بين الموارد التالية:

1- الموارد الملموسة:

وتصنف إلى ثلاث أنواع:

أ/ المواد الأولية: لها تأثير بالغ على جودة المنتجات، لذا يجب على المنشأة أن تحسن اختيار مورديها والتفاوض على أسعارها وجودتها¹.

ب/ معدات الإنتاج: تعتبر من أهم أصول المنشأة والتي تحقق القيمة المضافة الناتجة عن تحويل المواد الأولية إلى منتجات، لذا يجب على المنشأة ضمان سلامتها، تشغيلها وصيانتها، بهدف تحقيق فعاليتها لأطول وقت ممكن².

ج/ الموارد المالية: تسمح بخلق منتجات جديدة وطرحها في السوق أو توسيعها في نطاق أكبر كفتح قنوات جديدة للتوزيع، لذا يجب على المنشأة أن تحقق صحتها المالية باستمرار وتحافظ عليها بهدف تعزيز موقفها التنافسي وتطويره على المدى البعيد³.

2- الموارد غير الملموسة: نميز فيها ما يلي:

(أ) **الجودة**: تسعى المنشآت إلى تحقيق حصص سوقية عالية بالإعتماد على الجودة، والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك أو تزيد عنها وتستند المنشأة إلى مفهوم الجودة الشاملة كسلاح استراتيجي للحيازة على مزايا تنافسية ودخول السوق الدولية، وكذا كسب ثقة المتعاملين.

(ب) **التكنولوجيا**: إن العامل التكنولوجي من أهم الموارد الداخلية القادرة على إنشاء الميزة التنافسية بحيث يستمد أهميته من مدى تأثيره على الميزة التنافسية، وعلى المنشأة اختيار التكنولوجيا المناسبة لها والتي تجعلها في موضع أسبقية على منافسيها.

(د) **المعلومات**: في ظل بيئة تنافسية، يجب على المنشأة أن تكون في استماع وبقظة دائمين لهذه البيئة بحيث تلعب المعلومات دوراً مهماً لأنها تشكل مصدراً لاكتشاف خطط المنافسين

¹ - التميمي أياد فاضل، والخشالي شاكر جارالله، (2004)، السلوك الابداعي وأثره على الميزة التنافسية في قطاع الصناعات الغذائية في الاردن، مجلة البصائر، المجلد 8، العدد 2، ص ص 84- 111.

² - حسن علي همام، (2006)، الموارد البشرية كمدخل للميزة التنافسية التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الابداعية)، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، مصر، ص 653.

³ - عمار بوشناق، مرجع سابق، ص 48.

وتحركاتهم وكذا متغيرات الأسواق مما يسمح للمنشأة باتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.1

(هـ) **المعرفة:** تتضمن المعلومات التقنية والعلمية والمعارف الجديدة الخاصة بنشاط المنشأة بحيث تستمدّها هذه الأخيرة من مراكز البحث مثلاً، كما يمكن أن تنتجها من خلال حل مشاكلها التنظيمية والإنتاجية، وتساهم المعرفة في إثراء القدرات الإبداعية بشكل مستمر مما يسمح بخلق مزايا تنافسية حاسمة.

(و) **معرفة كيفية العمل:** أي الدرجة الراقية من الإتقان مقارنة مع المنافسين في مجالات الإنتاج، التنظيم والتسويق، وبالتالي اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية فريدة. وتستمد هذه المعرفة من التجربة المكتسبة والجهود المركزة والموجهة إلى المهن الرئيسية للمنشأة، وعليه يجب على المنشأة المحافظة عليه وأن تحول دون تسريب أو تسويق معلومات عنه للمنشآت المنافسة.

3- **الكفاءات:** تعتبر الكفاءات أصل من أصول المنشأة، لأنها ذات طبيعة تراكمية، وهي صعبة التقليد من قبل المنافسين، ولقد اتخذت عدة تعاريف، من بينها:2
وتصنف الكفاءات إلى صنفين:3

* **الكفاءات الفردية:** تمثل حلقة فصل بين الخصائص الفردية والمهارات المتحصل عليها من أجل الأداء الحسن لمهام مهنية محددة، ومن بين الخصائص المرجعية للكفاءات الفردية: أن يكون الفرد حيويًا، يقوم بما يجب القيام به، سريع التعلم، يملك فكرة اتخاذ القرار، قيادة الأتباع، ينشئ الجو المناسب للتطور، الوقوف في وجه مثيري المشاكل، متجه نحو العمل الجماعي، يوظف مساعدين مهرة، يبني علاقات جيدة مع الآخرين، إنساني وحساس، حازم وواقعي، يوفق بين عمله وحياته الشخصية، يعرف نقاط ضعفه وقوته، يجعل الأشخاص في وضعية مريحة، يتصرف بمرونة.4ويمكن للمنشأة الحيابة على الكفاءات الفردية بالاستناد إلى معايير موضوعية ودقيقة في عملية التوظيف وكذا تكوين الأفراد بشكل يتماشى مع المناصب التي يشغلونها حيث ينتظر منهم مردودية أكبر.

¹ - نبيل مرسي خليل، 1998، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، مركز الاسكندرية، مصر، ص 37.

² - علي أحمد، (2000)، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تميمتها و تطويرها"، جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 61.

³ - أحمد ديوب، (2006)، عوامل تعزيز القدرة التنافسية ومدى إمكانية تفعيلها في الصناعات السورية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، دمشق، ص 26.

⁴ - الغالبي طاهر محسن و العامري صالح مهدي، (2005)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع) ط 1، (الأردن : دار وائل للنشر، عمان، ص 81

* **الكفاءات الجماعية أو المحورية:** تدعى أيضاً بالكفاءات المتميزة أو القدرات، وتعرف على أنها تلك المهارات الناجمة عن تضافر وتداخل بين مجموعة من أنشطة المنشأة حيث تسمح هذه الكفاءات بإنشاء موارد جديدة للمنشأة فهي لا تحل محل الموارد، بل تسمح بتطورها وتراكمها. كما تعرف أيضاً على أنها تركيبة أو مجموعة من المهارات الفائقة، الأصول الملموسة أو غير الملموسة ذات الطابع الخاص، التكنولوجيات فائقة المستوى، الروتينيات (التصرفات المنتظمة) والتي تشكل في مجملها أساساً جيداً وقاعدة لطاقات المنظمة على التنافس ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية متواصلة في مجال الأعمال (أو نشاط) معين، والهدف منها تحقيق مركز قيادة أو ريادة للمنشأة.¹ تدعى محورية لأنه يتوقف عليها بقاء المنشأة، تطورها أو انسحابها، ويجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية: تتيح الوصول إلى عدة أنواع من الأسواق

- تساهم بشكل معتبر في قيمة المنتج النهائي الملحوظ من قبل الزبون
- يصعب تقليدها من قبل المنافسين. فالمنشأة مطالبة بتجديد وتطوير كفاءاتها المحورية من خلال القدرات الديناميكية التي تتمتع بها، وتطوير هذه الأخيرة (القدرات الديناميكية) على المدى البعيد، والتي تصنف إلى أربع أصناف:²
- تنمية، توصيل وتبادل المعلومات أو المعرفة بين أعضاء المنشأة (رأس المال البشري للمنشأة)، والتعلم القائم على تجارب المنشأة.

- الإبداع الذي يستعمل الكفاءات المحورية الحالية من أجل إنشاء كفاءات جديدة.
- اكتشاف العلاقات الموجودة بين الكفاءات وكيفية تطورها عبر الزمن.
- الحفاظ على الكفاءات المحورية التي يجب أن تبقى ملك للمنشأة، والحيلولة دون تدهورها. إن تهاون المنشأة في الاستثمار في الموارد والكفاءات يؤدي بها إلى تقادم هذه الأخيرة وبالتالي تراجع موقعها التنافسي، ونميز فرقاً بين تقادم أو تآكل الموارد والكفاءات، بحيث تتقادم الموارد عند استعمالها في حين تتقادم الكفاءات عند عدم استعمالها لأن مصدرها الأفراد، فإذا لم يسمح لهم بإظهار كفاءاتهم ومهاراتهم، فإن هذه الكفاءات والمهارات ستضمحل.³ تستهدف المنشأة للحياة على ميزة تنافسية أكثر قوة، لذا تضيف نوعاً من الضبابية على الكفاءات والموارد التي أدت إلى هذه الميزة والتي تدعى "بالسبب المبهم"، مما يصعب على المنافسين تقليد ومحاكاة هذه الكفاءات والموارد، ومن ثم صعوبة تقليد هذه الميزة. ويكمن الفرق بين الكفاءات المحورية وغير المحورية

¹ - عبد الله، القضاة، (2001)، المقدرّة التنافسيّة للقطاع المصرفي الأردني . دراسة تحليلية ، رسالة ماجستير اقتصاد، الجامعة الأردنية، ص14.

² - روبرت، بتس ،ديفيد، لي، (2008)، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، ص317.

³ -مالك البكري، (2008)، استراتيجيات التسويق ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ،ص205.

في كون الكفاءات المحورية تتميز بـ:أ/خلق القيمة أو المنفعة الأساسية المباشرة للعميل.
ب/تمييزها عن المنافسين أي أنها فريدة وأفضل من التي يملكها المنافسون.

4- **ظاهرة المنشآت الساعية نحو التعلم:** في ظل تزايد الاهتمام بالمنافسة المعتمدة على الكفاءات أو القدرات، برزت إلى حيز الوجود نظرية جديدة تفترض أن المعرفة هي المصدر الأساسي للثروات سواءً بالنسبة لمنشأة بمفردها أو لدولة من الدول. بحيث تعد هذه النظرية من الموضوعات الحديثة في مجال الإدارة حيث يهدف إلى بناء منشآت ساعية نحو التعلم. كما ظهر في مجال التصنيع مفهوم الكفاءات المعتمدة على المعرفة، أي ضرورة اكتساب المنشآت للقدرات والسعي نحو المعرفة لتحقيق عمليات التصنيع على المستوى العالمي، والقدرة على تنفيذ معرفتها الفنية بشكل أفضل من المنشآت المنافسة، والعمل على تنمية معارفها من خلال اختيار أفضل للعناصر البشرية والمحافظة على مستوى مرتفع من التعليم والتدريب الفني المستمر، وبالتالي ظهر مصطلح "مصنع المعرفة"، أي إظهار مدى أهمية الحصول على الكفاءات المرتبطة بالمعرفة لرفع الأداء وتحقيق الوفورات في منشآت الأعمال (Roth)، إذن مصنع المعرفة هو منشأة ساعية نحو التعلم وتعد المعرفة من أحد نواتجها الأساسية.¹ ومن أهم التوجهات الجديدة لهذه النظرية هو دفع الفرد أو العامل لاكتساب المعرفة واستيعابها وتمييزها بنفسه، ثم وضعها حيز التطبيق، لهذا الغرض يعتمد الفرد على التشخيص الذاتي لكفاءته ومهاراته لتحديد الوسائل المناسبة التي تساعده على كسب المعرفة. ولكي يتحقق هذا يجب توفر الشروط التالية:2 تقبل التغيير، القدرة على تحمل الأخطاء، الثقة في النفس، مستوى معين من الطاقة.

الميزة التنافسية للموارد البشرية: أهمية الموارد البشرية في تنمية القدرات التنافسية للمنشأة:3 لقد "وهب" الله سبحانه وتعالى للإنسان ميزة العقل والتفكير، ومن ثم تبين للإدارة المعاصرة أن المصدر الحقيقي لتكوين القدرات التنافسية واستمرارها هو "المورد البشري" الفعال، وأن ما يتاح لديها من موارد مادية ومالية وتقنية ومعلوماتية، وما قد تتميز به تلك الموارد من خصائص و"إن كانت شرطاً ضرورياً لإمكان الوصول إلى تلك القدرة التنافسية، إلا أنها ليست شرطاً كافياً لتكوين تلك القدرة لذلك لا بد من توفر العمل البشري "المتمثل في عمليات التصميم والإبداع الفكري، التخطيط والبرمجة، التنسيق والتنظيم، الإعداد والتهيئة، التطوير والتحديث،

¹ - السياغي، حمود محمد، (2011)، إعداد الموازنات التخطيطية، برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية، اليمن، ص ص 10-26.

² - محمد، أديوي الحسين، (2002)، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ص 177.

³ - سويدان نظام و وحداد شفيق، (2006)، التسويق مفاهيم معاصرة، (الأردن : دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ص ص 81-97.

التنفيذ والإنجاز، وغيرها من العمليات التي هي من إنتاج العمل الإنساني و بدونها لا يتحقق أي نجاح مهما كانت الموارد المتاحة للمنشأة، لكن توافر هذا العنصر البشري أو تواجده ليس كافياً لضمان تحقيق الأهداف المتوخاة للمنشأة أو تحقيقها لقدرة تنافسية، بل يجب تنمية قدراته الفكرية وإطلاق الفرصة أمامه للإبداع والتطوير وتمكينه من مباشرة مسؤولياته حتى تثيره التحديات والمشكلات وتدفعه إلى الابتكار والتطوير.، إذاً، ما تتمتع به تلك الموارد البشرية من مميزات وقدرات هي التي تصنع النجاح المستمر، ووضع تلك المبتكرات والاختراعات في حيز التنفيذ. والسؤال الذي يمكن طرحه هنا هو: ما هي الدواعي "الأسباب" التي أدت إلى تغيير توجهات أو نظرة الإدارة العليا إلى العنصر البشري.1

2- دواعي تغيير نظرة المنشأة المعاصرة للعنصر البشري:

قبل سنوات قليلة كان الاهتمام بشؤون الموارد البشرية ينحصر في عدد قليل من المتخصصين الذين يعملون في قسم يطلق عليه "قسم أو إدارة الأفراد والموارد البشرية" يختصون بكافة المسائل الإجرائية المتصلة باستقطاب الأفراد وتنفيذ سياسات المنشأة في أمور المفاضلة والاختيار بين المقدمين لشغل الوظائف، ثم إنهاء إجراءات التعيين وإسناد العمل لمن يقع عليه الاختيار، وكانت مهام إدارة الموارد البشرية تشمل متابعة الشؤون الوظيفية للعاملين من حيث احتساب الرواتب، ضبط الوقت، تطبيق اللوائح في شأن المخالفات التي قد تصدر منهم، وتنفيذ إجراءات الإجازات على اختلاف أنواعها، مباشرة الرعاية الطبية والاجتماعية وتنفيذ نظم تقييم الأداء وأعمال التدريب والتنمية التي يشير بها المديرون المختصون، ثم متابعة إجراءات إنهاء الخدمة في نهاية التقاعد وغيرها من الإجراءات الروتينية.

فالإدارة العليا في معظم المنشآت لم تولي المورد البشري الاهتمام المناسب ولم تهتم بتنمية قدراته الإبداعية وجعله الركيزة الأساسية لتحقيق التفوق التنافسي. ومن الأسباب التي أدت إلى هذا القصور: 2

حالات الاستقرار الاقتصادي النسبية والنمو المتواصل في الكثير من المنشآت دون مشكلات كبيرة. المستويات المعتادة من المنافسة، وتعادل المراكز والقدرات التنافسية لكثير من المنشآت. حالات الاستقرار التقني النسبية وتواضع المهارات والقدرات البشرية المطلوبة للتعامل مع التقنيات السائدة. ففي تلك الظروف المتصفة أساساً بالاستقرار لم يمثل الحصول على الموارد البشرية المطلوبة مشكلة، كما أن مستويات المهارة المطلوبة لم يكن يتطلب عناية خاصة في محاولات البحث عن الموارد البشرية أو التعامل معها. ولقد سادت هذه الظروف في كثير من دول

1- ثامر ياسر، (1996)، المسؤولية الاجتماعية بمنظور تسويقي، دراسة تسويقية لأراء عينة من المديرين العاملين في المنشآت التابعة لوزارة الصناعة والمعادن، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص14

2- نبيل مرسى خليل، 1996، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص39

العالم لفترات طويلة خلال فترة النهضة "الثورة" الصناعية التي تمتع بها العالم الغربي وانتقلت نسبياً إلى بعض دول العالم العربي، ففي تلك الظروف كانت أهم المشكلات التي تُعني بها الإدارة العليا في المنشآت الاقتصادية هي تدبير الموارد المالية اللازمة، وتمييز أساليب الإنتاج وتحقيق مستويات أعلى من الميكنة "آلات" تحقيقاً لمستويات أعلى من الانتاجية. ومع تنامي السوق لم تكن حتى عمليات التسويق تثير اهتمام الإدارة العليا التي كان همها الأول "كما قلنا" هو الإنتاج (يلاحظ أن الكثير من المنشآت العربية لا تزال تسير وفق هذه الفلسفة التي ترى الإنتاج مشكلتها الأولى، وترى في العنصر البشري عامل من عوامل الإنتاج يخضع لنظم ولوائح وإجراءات لأداء المهام المنوطة "المسندة إليه" لا تترك له فرصة للتفكير أو الإبداع أو حرية اتخاذ القرار).1

لكن تلك الظروف لم تدم على هذا النحو، فقد أصاب العالم كله حالات من التغير المستمر والمتواصل والعنيف ذو التأثير على هيكله الموارد البشرية وقدراتها ولعل أبرز تلك التغيرات:

(أ) التطورات العلمية والتقنية وانتشار تطبيقاتها خاصة تقنيات المعلومات والاتصالات والتي يتطلب استيعابها وتطبيقها كفاءة تتوفر في نوعيات خاصة من الموارد البشرية.

(ب) تسارع عمليات الابتكار والتحديث للمنتجات والخدمات والاهتمام المتزايد بتنمية المهارات الابتكارية والإبداعية للعاملين وإتاحة الفرصة أمامهم للمساهمة بأفكارهم وابتكاراتهم لتنمية القدرات التنافسية للمنشأة.

(ج) اشتداد المنافسة واتساع الأسواق وتنامي الطلب "الأمر الذي استوجب وجود مختصين" في مجالات البيع والتسويق والترويج لمواجهة تلك الهجمات التنافسية.

(د) ظاهرة العولمة وانفتاح الأسواق العالمية أمام المنظمات مع تطبيق اتفاقية الجات وظهور منظمة التجارة العالمية ودورها في تحرير التجارة الدولية من خلال إزالة العوائق الجمركية في تحرير التجارة الدولية، هذا الأمر أوجد هو الآخر احتياجاً متزايداً لنوعية جديدة من الموارد البشرية تفهم الثقافات المختلفة وتستوعب المتغيرات المحلية في الأسواق الخارجية.

(هـ) ارتفاع مستوى التعليم وتطور مهارات البشر ذوي المعرفة المتخصصة في فروع العلم والتقنية الجديدة والمتجددة والذين أصبحت المنشآت تسعى إليهم لأهميتهم في تشغيل تلك التقنيات وصيانتها. ومن ثم اكتساب القدرة التنافسية.

تلك التغيرات كانت السبب الرئيسي في تغيير نظرة المنشأة المعاصرة إلى الموارد البشرية وبداية التحول نحو اعتبارهم المصدر الأساسي للقدرات التنافسية وأكثر الأصول أهمية وخطورة في

¹ - الصيرفي محمد، (2007)، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، ط 1، دار الوفاء لنديا الطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر،

المنشأة وبذلك بدأت الإدارة المعاصرة تبحث عن مفاهيم وأساليب جديدة لإدارة الموارد البشرية تتناسب مع أهميتها وحيوية الدور الذي تقوم به.¹ومن ثم بدأ الاهتمام بإدارة الموارد البشرية الاستراتيجية.

أسس تنمية القدرات التنافسية للموارد البشرية:

باعتبار المورد البشري هو الذي يعمل على تفعيل واستثمار باقي الموارد المادية والتقنية الأخرى في المنظمة وأن نجاح المنشأة يعتمد بالدرجة الأولى على نوعية هذه الأخيرة "مواردها البشرية" فإنه من الضروري أن توجه جميع جهود المنشأة في سبيل تطوير وتنمية هذا المورد من أجل الوصول به إلى حد الامتياز.

لكن قبل التعرض إلى المداخل التي تساهم في تطوير الموارد البشرية نستعرض مفهوم المورد البشرية أو لِمَا وجب أن يتوفر في الموارد البشرية لكي تساهم في تحقيق التفوق التنافسي. أو لكي نقول عنها أنها متميزة.

بشكل عام لكي تساهم الموارد البشرية في نجاح وتفوق المنشأة وجب أن تتوفر فيها الصفات التالية:2

- أن تكون نادرة أي غير متاحة للمنافسين، بمعنى أن يتوفر للمنشأة موارد بشرية نادرة المهارات والقدرات ولا يمكن للمنافسين الحصول على مثلها، كأن تتوفر لدى هذه الموارد البشرية القدرة على الابتكار والإبداع وقبول التحديات والمهام الصعبة والقدرة على التعامل مع تقنيات مختلفة.

- أن تكون الموارد البشرية قادرة على إنتاج القيم من خلال تنظيم غير المسبوق وتكامل المهارات والخبرات ومن خلال القدرات العالية على العمل في فريق.

- أن يصعب على المنافسين تقليدها، سواء بالتدريب والتأهيل، ولعل ما يذكر عن الموارد البشرية اليابانية هو نوع من الموارد التي يصعب تقليدها إذا تعرف على أنها مرتبطة بالمنشآت التي تعمل فيها ارتباطاً وثيقاً يعبر عنه بفكرة التوظيف الدائم، فتعتبر هذه الحالة فريدة من نوعها، لا تكرر بسهولة في غير المنشآت اليابانية. لكن لكي تمتلك المنشأة هذه الموارد البشرية المتميزة يجب أن توفر مجموعة من المتطلبات "الأسس" التي يمكن حصرها في هذه النقاط:3

1- التدقيق في اختيار العناصر المرشحة لشغل وظائف تسهم في قضية بناء وتنمية وتوظيف القدرات التنافسية بوضع الأسس السليمة لتقدير احتياجات المنشأة من الموارد البشرية وتحديد

¹ - بدوي محمد عباس، (2000)، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص.95

² - علي السلمي، مرجع سابق، ص 113.

3-الغالبلي طاهر محسن و العامري صالح مهدي، (2005)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)، دار وائل للنشر، ط 1، عمان، الأردن، ص 81

مواصفات وخصائص الأفراد المطلوبين بعناية. إلى جانب التأكد من توافق التكوين الفكري والنفسي والاجتماعي والمعرفي للأشخاص المرشحين مع مطالب هذه الوظائف وتمتعهم بالسمات والخصائص التي بينها سابقاً، من خلال تنمية وسائل ومعايير فحص المتقدمين للعمل في المفاضلة بينهم لاختيار أكثر العناصر توافقاً مع احتياجات المنشأة.¹

وفي هذا الصدد نذكر أن أمام المنشأة خيارين فيما يخص استقطاب الموارد البشرية فإما أن تجري عمليات البحث والاستقطاب ذاتياً بإمكانيات المنشأة وأساليبها الخاصة، أو إسنادها إلى مكاتب البحث والاستقطاب ومراكز التقييم المتخصصة.²

2- الاهتمام بتدريب الموارد البشرية بمعنى أشمل وأعمق مما كانت تتعامل به إدارة الموارد البشرية التقليدية، أي عدم انحصارها على الأفراد الذين يبدون قصور في مستويات أدائهم، بل يجب أن يشمل جميع أفراد المنظمة مهما كان سنهم، ومهما كان مستواهم المعرفي والوظيفي؛ أي جميع أفراد المنشأة لا على التعيين.

وقد تبين منهجية إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية أن تفعيل التدريب وجرعات تنمية الموارد البشرية لا تتحقق بمجرد توجيهها وتركيزها على الأفراد القائمين بالعمل، وإنما لا بد من أن تتناول جهود التنمية المنشأة ذاتها وذلك من خلال تحويلها إلى منشأة تتعلم حتى تهيئ الفرص للعاملين فيها بالتعلم وتتميز معارفهم في تطوير الأداء.³

ولكي تضمن المنشأة ذلك يجب أن تكون في ارتباط مستمر مع الجامعات ومراكز البحث وحتى المنشآت الرائدة لكي يتسنى لها الحصول على المعارف الجديدة.

3- ترسيخ روح التعلم لدى الأفراد وإتاحتهم الفرص للمشاركة في المؤتمرات والندوات العلمية والمهنية المختلفة وتطبيق نظام يقضي بتحمل المنشأة عنهم رسوم الاشتراك في تلك المؤتمرات والندوات ورسوم العضوية في الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية. فضلاً عن تيسير فرص استكمال الدراسات العليا والمتخصصة مع تحمل نفقات عنهم، كلها أو جزء منها وعلى حساب وقت المنشأة.⁴

¹- على السلمي، مرجع سابق، ص 115.

²- مرجع سابق، ص 367.

3- Ercument O., (2015), "Resource Consumption Accounting With Cost Dimension And An Application In A Glass Factory", International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences, Vol. 5 ,No.1,p210.

⁴- أكرم احمد الطويل و رغيد إبراهيم إسماعيل، (2008)، العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية/دراسة ميدانية في مجموعة مُختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة الصناعية (، العراق : جامعة الموصل ، ص13

- 4- تنمية واستثمار الطاقات الفكرية والقدرات الإبداعية للأفراد وتوفير الفرص للناخبين "الممتازين" منهم لتجريب أفكارهم ومشروعاتهم الخلاقة، والعمل بمبدأ الابتكار أو الفناء.
- نذكر هنا أن المنشآت الأكثر نجاحاً في العالم المتقدم تحاول أن تجعل من كل فرد رجل أعمال في ذاته وليس مجرد موظف يؤدي أعمال روتينية بل هو يفكر ويبتكر ويشارك في المسؤولية ويتحمل المخاطر.
- 5- تنمية أساليب العمل الجماعي وتكريس روح الفريق للموارد البشرية في المنشأة وضرورة توفير المناخ المساند لتنمية الاتصالات الإيجابية والتواصل بين شرائح العاملين المختلفة وتحقيق أسس الانتماء والولاء للمنشأة.
- 6- مراجعة هيكل الرواتب والتعويضات المالية وإجراء المقارنات مع المستويات السائدة في سوق العمل، وفي هذا المضمار يمكن الإتاحة للعناصر البشرية الفرصة في المشاركة في عوائد إنتاجهم الفكري بتطبيق نظم المشاركة في الأرباح وتوزيع أسهم مجانية، لتحفيزها وتنمية اهتمامها بالعمل.
- 7- فتح قنوات الاتصال وتسيير تدفقات المعلومات والمعرفة بين قطاعات وجماعات العمل المختلفة لتحقيق الفائدة الأعلى الناشئة من هذا النمو المتصاعد للمعرفة نتيجة التداول والتعامل فيها، باعتبار أن ما يفرق المعرفة على الموارد الأخرى التي تتاح لدى المنشأة هو أنها لا تنقص ولا تهتك بالتداول، بالعكس فهي تنمو وتتطور كلما زاد انتشارها وتداولها بين الأفراد.
- إلى جانب هذا نذكر أهمية تهيئة الفرص للعاملين للمشاركة في اقتراح الاستراتيجيات وتطوير النظم وتأمين مناخ من الانفتاح الفكري الذي يحفز العاملين على التفكير والإبداع والمساهمة بالأفكار في إثراء القاعدة المعرفية للمنشأة.¹
- 8- تطبيق نظام إدارة الأداء ومن ثم الاهتمام بجميع عناصره البشرية والمادية والتقنية والتصميمية في إطار متناسق ومتكامل والاهتمام بقضية مهمة جداً ألا وهي مراعاة الأبعاد الثقافية والاجتماعية للموارد البشرية واختلاف مستوياتهم الفكرية، وأخذ هذه الفروق في الاعتبار عند تصميم الأعمال وإعداد خطط الأداء وتحديد معايير التقييم. إلى جانب تزويد العاملين بالمعلومات المتجددة، عن طريق التدريب أو الاجتماعات الدورية بين العاملين والرؤساء والكشف عن أفكار جديدة لتحسين فرص الأداء حسب الخطط المعتمدة.²
- 9- ومن أجل تنسيق جهود تلك الموارد البشرية متنوعة الخبرات والكفاءات والاهتمامات، وضمان توجيهها جميعاً صوب الأهداف المحددة وفق الأساليب والأولويات المعتمدة وجب

¹ - موسى غانم فنجان، (1990)، الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية، (بغداد: مطبعة الراية، ص112)

² - علي السلمي، مرجع سابق، ص. 131.

التركيز على عنصر مهم في عناصر الموارد البشرية ألا وهو القائد الإداري، الذي يختص في ممارسة وظائف التوجيه، المساندة والتنسيق ولتقييم وغيرها من الوظائف، والذي يلعب دور الرائد في تهيئة الدخول إلى عصر المتغيرات واستكمال مقومات التميز.

فالقائد ليس الفرد الذي يفرض سلطته على العمال لأداء عملهم بل هو الذي يوجه ويطور وينمي قدرات الموارد البشرية. إذاً هو مدير أعمال بحد ذاته، يسير الأفكار والقيم، إذا وجب تغيير النظرة إليه أو إلى القيادة الإدارية ككل، واعتبارهم مدربين ومساندين ورعاة للعاملين وليسوا رؤساء ومسيطرين.¹

توصل الباحث إلى أنه من خلال استعراض تنافسية الموارد في دعم قدرة المنشآت على تحقيق الميزة التنافسية نجد أن الموارد الملموسة وغير الملموسة تمثل أهم العناصر التي تحقق الميزة التنافسية من الموارد الأولية ومعدات الإنتاج والموارد المالية وأيضاً الموارد غير الملموسة مثل الجودة والتكنولوجيا وغيرها.

هذه الموارد تمثل الركيزة الأساسية التي يقوم عليها فلسفة محاسبة استهلاك الموارد وهي النظرة الشاملة للموارد المتمثلة في فهم وتحليل الموارد وعلاقة الموارد ببعضها البعض وعلاقة الموارد بالأنشطة والعلاقات التبادلية بين الموارد، كما تمثل قياس مؤشرات تكاليف الجودة من تكاليف العمل والتكلفة والإنتاج أهميتها في دعم الميزة التنافسية، وهذا يؤكد أن المحاسبة عن استهلاك الموارد يزيد من قوة إرتباط العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية كمتغير وسيط بينهما.

¹ - محمد، أديوي الحسين، (2002)، مرجع سابق، ص 180.

الفصل الثاني

تكاليف الجودة

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث :

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للجودة.

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية وأهداف تكاليف الجودة.

المبحث الثالث: نماذج قياس تكاليف الجودة.

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للجودة

أولاً : مفهوم الجودة:

يرجع مفهوم الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualitas) التي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة الصلابة¹، وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان من خلال قيامهم بتصنيع الآثار التاريخية والدينية من تماثيل وقلاع وقصور لأغراض التفاخر بها أو لاستخدامها لأغراض الحماية، و حديثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الإنتاج الكبير والثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى وازدياد المنافسة، إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد جديدة ومتشعبة². والجودة بمعناها العام إنتاج المنشأة لسلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي من التميز تكون قادرة من خلالها على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم وتحقيق الرضا والسعادة لديهم. ويتم ذلك من خلال مقاييس موضوعة سلفاً لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة وإيجاد صفة التميز فيهما³.

الجودة لغةً: أصل الجودة نقيض الرديء.

الجودة اصطلاحاً: فهي كلمة يونانية ويقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحه⁴.

أما الجودة في **الفكر الإداري المعاصر:** يعد مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة نسبياً فهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي منشأة الأخذ بها من أجل التمتع بسمعة تنافسية عالية ، وهناك معنى آخر للجودة وهو مجموعة الخصائص والصفات الخاصة بالمنتج أو الخدمة التي تؤثر قابليتها على إرضاء العميل المحدد والواضحة والضمنية وتثير الحاجات الضمنية في إرضاء العميل ، وكان لمعهد الجودة الفيدرالي الأمريكي تعريف آخر للجودة وهي أداء العمل الصحيح وبشكل صحيح من المرة الأولى مع الإعتماد على تقييم المستفيد⁵.

ولكن هذه التعريفات لم تمنع آخرين من إعطاء معنى للجودة فمنهم من رأى أن الجودة معتمدة على المستخدم وآخرين يروا بأن الجودة تقع وتكمن في عيوب العميل المشاهد أما العملاء

¹ - حجاج، أحمد محمد حامد، (2009)، محاسبة التكاليف: مدخل إداري ، الجزء الثاني، الرياض، دار المريخ، ص 201.

² - مأمون الدرادكة ،طارق الشبلي، (2002)، الجودة في المنظمات الحديثة. دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ص15

³ - عقيلي ، عمر وصفي، (2001)، "المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة وجهة نظر " ، الأردن ، الطبعة الأولى ،

دار وائل للنشر و التوزيع ، ص17

⁴ -الركابي، علي خلف سلمان، وسلوم، حسن عبد الكريم،(2006)، تحليل كلف **النوعية ودورها** في إدارة **الجودة** الشاملة،

المؤتمر العلمي الثاني لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، ص311.

⁵ -خيري عبد الهادي محسب ،(1994)، " نموذج مقترح لقياس وتخطيط تكاليف الجودة " المجلة العلمية للبحوث

والدراسات التجارية ، مجلة ربع سنوية ، السنة الثامنة ، العدد الرابع ، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، ص22.

فالجودة عندهم تعني الأداء الأفضل والخصائص الأجمل والتحسينات الأخرى ويرى مديري الإنتاج أن الجودة هي الإلتزام بالمقاييس والإنتاج والتصنيع الجيد من أول مرة. وكان من التعريفات المهمة للجودة هو تعريف مركز التجارة الدولي للجودة من خلال التركيز على أربعة نقاط¹:-

1- التركيز على السلعة المنتجة. 2- التركيز على التصنيع بحيث تكون خصائص المنتج مطابقة للمواصفات المطلوبة. 3- التركيز على العميل أو المستفيد. 4- التأكيد على القيمة المضافة على وفق سعر السلعة والمتطلبات التي يرغب فيها العميل. وقد وصف لفيف من المختصين والكتاب الجودة بأنها²:

- هي عمل الأشياء الصحيحة من أول مرة.
 - لا تعرف الجودة أنها الإعتذار للعملاء عن أخطاء وعيوب المنتج.
 - الجودة لا تعني تكفي أكثر.
 - الجودة لا تعني الكمال.
- ويمكن تعريف الجودة أيضاً من منطلق تحليل صفاتها والتي حددت بثمان صفات وهي³:
- الأداء : ويتعلق بالجوانب التشغيلية للمنتج.
 - الميزات: أي الخيارات الإضافية.
 - الصلاحية: المدة التي يكون فيها الأداء المناسب متوقعاً.
 - التطابق: أي قدرة المنتج على الامتثال بالمقاييس الدولية للإمتياز.
 - الديمومة : تتعلق بتجديد فترة عمر المنتج .
 - القابلية للاستخدام.
 - الجمال الذي يتعلق بمظهر المنتج.
 - صورة الجودة أي السمعة.

يؤكد عالم الجودة جوران (Juran) أن كلمة الجودة لا يمكن تعريفها بسهولة، إذ توفر القواميس تعريفات كثيرة، معظمها غامضة أو فلسفية للاستخدام التقني⁴. ولكن لتقدير الأبعاد الخفية لهذا التعريف يمكن الاستعانة بالمثال التالي، لنفترض أن هناك مسافر يحتاج إلى غرفة نظيفة

1- Bortick , F. & Roth , H. P . , , 1992, " Will European Buy Your Company's Products", Management Accounting , July p 531.

2- حمودي، جنان علي، والنعمي، حزام فالح، (2007)، "دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة: بحث تطبيقي في الشركة العامة للزيوت النباتية"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 2، ص ص 171 - 187.

3- القحطاني، سالم سعيد، (1993)، "إدارة الجودة الكلية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 78، أغسطس، ص ص 7 - 35.

4- علام، سمير، الشريبي، عبدالفتاح، (1993)، إدارة المشروعات الصناعية الصغيرة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر

وبسيطة وأمنه ليقضي فيها ليلته ويكمل طريقة للجهة التي يقصدها، فإذا وجد غرفة فخمة ومكلفة في فندق خمس نجوم فإنها قد لا تليق للاستخدام بالنسبة لهذا الرجل بالرغم من فخامتها التي توصلها إلى مستوى الكمال¹. ولكن في المقابل قد يأتي نفس الشخص في الأسبوع التالي مع عائلته لقضاء عطلة ويجد نفس الفندق مثاليًا لهذا الاستخدام وبالتالي سيكون سعيدًا بهذه الجودة (بخلاف الوضع الأول لنفس الرجل). وهذا يعني أن المستخدم هو الذي يستطيع أن يعرف الجودة وليس المزود أو المنتج². وهذا القول يتفق مع رأي ديمينغ (Deming) الذي لم يعرف الجودة في عبارة واحدة، والذي يؤكد أن جودة أي سلعة أو خدمة يمكن فقط أن تعرف من قبل الزبون، حيث إن الجودة هي مصطلح نسبي يتغير معناه بناء على احتياجات الزبائن³. وبالرغم من ذلك هناك عدة تعريفات للجودة يركز كل منها على عوامل مختلفة للجودة مثل الملاءمة للاستخدام، درجة مقابلة المنتج لاحتياجات الزبون، ودرجة تطابق المنتج مع خصائص التصميم والمتطلبات الهندسية حيث إن مفهوم الجودة عام الاستخدام وينطبق على السلع بقدر ما ينطبق على الخدمات⁴.

فقد عرف الجودة بأنها تشير إلى مدى صلاحية تصميم المنتج للاستخدام ودرجة مطابقة مواصفات المنتج للمواصفات المخططة الواردة في التصميم أو التي تم الاتفاق عليها مع العميل⁵. وقد عبر (Jan Timmer) رئيس شركة فيليبس للإلكترونيات عن الجودة بمقولته "الجودة هي الطريق للحياة"⁶. ويرى أن الجودة "هي قابلية المنتج أو الخدمة لمقابلة - ويفضل تجاوز - توقعات الزبون"⁷.

وتُعرف الجودة بأنها "مدى مطابقة مواصفات تصميم السلع والخدمات التي تقدمها الشركة مع توقعات العملاء"⁸. وتعرف الجودة في قاموس الأعمال التجارية بأنها مقياس للتميز أو حالة من خلو المنتج أو الخدمة من العيوب وأوجه القصور والاختلافات المهمة ويتم تحقيقه عن طريق

¹ - أبو زيد، كمال خليفة، الدهراوي كمال الدين مصطفى، (2007)، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، ص 327.

2- Bisgaard, Soren, "Quality management and Juran's legacy", quality and reliability engineering international, (2007), Volume 677, Number 23: p 665-666.

3-Suarez, J. Gerald, (1992), "Three experts on quality management: Philip B. Crosby, W. Edwards Deming, Joseph M. Juran", Department of navy office, Total quality leadership office. p3

4- ISO, (2012), Quality management principles, ISO, central Secretariat, Switzerland., p1.

⁵ - علام، سمير، والشربيني، عبدالفتاح، (1993)، مرجع سابق، ص 281.

6- Crainer, Stuart, (1999), Financial times Handbook of management, Pitman publishing. p189

3- Capon, Claire, (2000), Understanding organizational contexts, Printice Hall.p232

⁷ - أبو حشيش، خليل عواد، (2012)، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر. ص 653

الالتزام الصارم ببعض المعايير المتسقة التي تحقق توحيد المنتج من أجل إرضاء العملاء أو متطلبات المستخدمين¹.

بينما يرى كروسبي (Crosby) أنه يجب تعريف الجودة في شروط قابلة للقياس ومحددة بوضوح لمساعدة المنظمة على اتخاذ إجراءات بناء على أهداف ملموسة².

يدعم هذا الرأي ما تم عام 1946 م عندما اجتمع مندوبون من 25 دولة في معهد المهندسين المدنيين في لندن وقرروا إنشاء منظمة دولية لتسهيل التنسيق وتوحيد المعايير الصناعية الدولية والتي باشرت عملها عام 1947 م تحت اسم المنظمة الدولية لتوحيد المقاييس، ISO والتي منذ ذلك الحين، نشرت أكثر من 19,500 معيار دولي تغطي تقريباً جميع جوانب التكنولوجيا والتصنيع³. ويفهم كثير من الناس الجودة بأنها تعني (النوعية الجيدة)، أو (الخامة الاصلية) ويقصد بها الكيف عكس الكم والذي يعني بالعدد ويمكن تلخيص التعريفات التي وردت للجودة في بعض منها وهي⁴:

- الرضا التام للعميل - أرماند فيخوم 1956م.

- المطابقة مع المتطلبات - كروسبي 1979م.

- دقة الاستخدام حسب ما يراه المستفيد - جوزيف جوران 1989م.

- درجة متوقعة من التناسق والاعتماد تناسب السوق بتكلفة منخفضة - ديمنج 1986م.

إن طبيعة الجودة نتاج لثقافة المنشأة ، ويجب أن تكون مدفوعة بها والثقافة هي مجموعة القيم والأفكار التي يعتنقها كل أفراد المنشأة ، يعبر القادة والمديرون أولاً عن هذه القيم والأفكار من خلال اتجاهاتهم وسلوكياتهم وبمرور الزمن يتبنى معظم الموظفين هذه الاتجاهات ويقومون بسلوكيات المديرين والقادة وخاصة عندما تتجه نحو انتاج منتجات عالية الجودة ، ولا يتم عن طريق قائمة معلقة على الحائط في الردهة وتشير هذه الأفعال الى وجود قيم قوية للمنشأة أولاً ولا توجد منطقة وسط بينهما، وفي امريكا وضعت وول ديزني معياراً عالياً للجودة استمر منذ منتصف الخمسينات وحددت فيه قائمة مدهشة من القيم المشتركة⁵ :

- الجودة.

¹ - الموقع الإلكتروني www.businessdictionary.com

Suarez P 3-2

³ - الموقع الإلكتروني www.iso.org

⁴ - القرشي، حسين، (1420هـ)، أسرار النجاح في تحقيق الجودة الإدارية الشاملة، دار حافظ، جدة ، المملكة العربية السعودية، ص 112.

⁵ - بوعمرية وبرنو، اسماء، ريمه، (2014)، دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للهاتف النقال، بحث ماجستير غير منشور، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند اولحاج، الجزائر، ص 57.

- المحادثة.
- التعلم.
- القيمة.
- المتعة.
- الفضول.
- العملاء هم (ضيوف).
- العمل الجماعي.
- التسلية الأسرية.
- الوطنية.

وضعت قيم ديزني إطاراً لبيان الرسالة التالية " نحن نصل الى السعادة عن طريق توفير افضل وسائل التسلية لكل الأفراد من الأعمار في كل مكان" لكي يتم بنجاح تطبيق إدارة الجودة فلا بد أن يتم التعبير عن الحاجة الى الجودة كقيمة للمشأة وذلك لأن القيم تدفع الاتجاهات والاتجاهات تدفع السلوكيات والسلوكيات تدفع للجودة ، إذن الجودة هي نتيجة للسلوكيات الإيجابية للموظف. هناك جانبين اساسيين للجودة هما:¹

جودة التصميم: والتي تقيس كيف أن مواصفات السلعة أو الخدمة قابلت بكل دقه احتياجات ورغبات المستهلك. جودة المطابقة: والتي تعني تصنيع المنتج طبقاً لمواصفات التصميم والمواصفات الهندسية والصناعية.

وعلى ذلك فان الفشل في جودة التصميم وجودة المطابقة يتحدد بالفرق بين الاداء الفعلي وإرضاء العميل². وبالتالي يجب تخطي هذا الفشل من خلال عمليات التحسين المستمر لأن أي فشل سوف تصادفه المنشأة خلال رحلتها الطويلة من احتياجات العميل الى الاداء الفعلي يتطلب تكلفة مالية وتكلفة غير مالية وهذا ما يطلق عليه تكاليف الجودة³.

ثانياً: التطور التاريخي لمفهوم الجودة

لقد مرت الجودة بمراحل عديدة حتى وصلت الى مرحلة النضج التي عليها اليوم من خلال بحوث ودراسات عديدة ساهمت في بلورتها عبر الحقب الزمنية المختلفة.

¹ - حجاج احمد محمد حامد، (1996)، محاسبة التكاليف: مدخل اداري، الجزء الاول، الرياض، دار المريخ، ص 1222.
² - ماجدة حسين ابراهيم، (2000)، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الانتاج والجودة من منظور مدخل دورة حياة المنتج، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس ، العدد الأول، ص 56.
³ - حجاج احمد محمد حامد، مرجع سابق، ص 1223.

يرى عدد من الباحثين أن نشأة الجودة بشكلها الحالي تعود الى السنوات الأولى من القرن العشرين ، عندما بدأ المهندس الأمريكي فريدريك تايلور بتجاربه التي بثها عبر كتابه مبادئ الإدارة العلمية عام 1911م والتي كان يريد من وراءها ضبط جودة العمليات بتقليل الفاقد في الزمن من خلال الحد من الممارسات والحركات غير المجدية بقصد زيادة الإنتاج وذلك بربط الحركة بالزمن الذي تحتاجه ثم الإنتهاء بتصميم طريقة مثلى لأداء الأعمال يتدرب عليها العاملون ، وتقديم الحوافز المادية لمن يصل الى المستويات التي عدتها الطريقة أو يتفوق عليها¹.

الجودة عبر العصور:

تعتبر الجودة من المصطلحات الادارية الحديثة، ولكن على الرغم من ذلك فان حركة الجودة الحديثة ليست مفهوماً ثورياً ومفهوماً ليست فكرة جديدة². ورغم ذلك فان للمفهوم اصوله التاريخية القديمة التي ترجع الى الحضارة الفرعونية حيث ظهر فيما شيده يد الفراعنة القدماء من اهرامات ومعابد وفيما رسموا على جدرانها من اساليبهم في القياس والفحص المنظم للانشطة التي يؤدونها³.

ويرجع موضوع الجودة الى عصور موغلة في القدم والدليل على ذلك نجد أن بعض الشواهد من أبرزها ما جاء بالمواد القانونية في شريعة حمورابي التي دونها من مسلته المشهورة التي يمتد تاريخها الى القرن الثامن عشر قبل الميلاد حيث وضع اقدم لائحة جزاءات لحالات الاهمال والقصور في الاداء⁴.

الجودة في عصر الإسلام:

حيث أكد الدين الإسلامي على جودة المنتج ونجد ان هذا التأكيد من القرآن الكريم والأحاديث النبوية الشريفة مثل قوله تعالى ((صنع الله الذي أتقن كل شيء)) ، (سورة النمل، آية 88) ، كما قال تعالى في الآية الكريمة ((الذي أحسن كل شيء خلقه)) ، (سورة السجدة، آية 7) "إنا لا نضيع أجر من أحسن عملاً" (الكهف، آية 30). وعن الرسول (ص) قوله: [إن الله يحب إذا عمل

¹ - علوان، علي ناصر، (2012)، التكامل بين تقنيتي بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة لتحسين الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية لتيل الدكتوراة، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، ص 197.

2-Newton, Jethro, (2006), What is quality, 1st European Forum for Quality Sssurance, University of Chester, Munich, in 24 November. P2.

³ - الفضل، مؤيد عبدالمحسن، الطائي، يوسف حجيم، (2004)، إدارة الجودة من المستهلك للمستهلك، منهج كمي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 23.

⁴ - محروس، احمد عارف، (2013)، القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الادارية، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مصر، ص 214.

أحدكم عملاً أن يتقنه]، (رواه الطبراني، 257/1). ونجد أن من الحضارة الإسلامية العربية تمدنا بالشواهد الكثيرة في مختلف المجالات على اهتمام المسلمين باتقان الأعمال والمنتجات. وأخيراً تحسن الإشارة الى ان موضوع الجودة والاحلاص في العمل ومنع الغش والضرر حيث لم يترك الاسلام على مسئولية الفرد ودرجة اخلاصه ووازعه الاخلاقي فحسب بل وفرت لذلك نظاماً أو مؤسسة إدارية تتولى مسئولية الحفاظ على مصالح الناس.

ولكن عملياً يعود أصل إدارة الجودة الى ما يقارب 250 عام عندما قام (جوسياه ويدج وود) الذي كان يعمل صانع فخار وايضاً من المخترعين الامريكيين بتعريف متطلبات زبائنه وحاجاتهم وعمل على تلبيتها في منتجاته لمقابلة حاجاتهم وهو ما عرف لاحقاً بالانتاج الكبير¹. إن هذا الاسلوب الإداري وهذه المفاهيم أتاحت للمنتجين إنتاج بضائع مصنوعة جيداً وبأسعار في متناول الجميع².

مراحل الجودة في العصر الحديث:

مرت الجودة خلال تطورها المتواصل في العصر الحديث بعدة مراحل حتى وصلت الى ما هي عليها الآن كعلم قائم بذاته في الادارة ووصلت مرحلة متقدمة من الحداثة ولقد درج أغلب الكتاب والباحثين واصحاب الاختصاص على تقسيم مراحل الجودة تبعاً للتقسيم الآتي³:

(1) مرحلة ما قبل الثورة الصناعية : وكانت مرحلة ضبط الجودة وتتلخص في أن عاملاً أو مجموعة من العمال هم المسئولون عن تصنيع المنتج كاملاً.

(2) مرحلة ما بعد الثورة الصناعية: ضبط رئيس العمال للجودة وبدأت هذه المرحلة بداية القرن العشرين حتى اواخر العقد الثاني منه ، حيث ظهر التخصص ولذلك كانت مسئولية الجودة على رئيس العمال⁴.

(3) مرحلة الادارة العلمية: مرحلة ضبط الجودة والتفتيش ظهرت في مطلع القرن العشرين بقيادة فريدريك تايلور، حيث اصبح رئيس العمل مسؤولاً عن عدد كبير من العمال.

¹ - النمر، (2005)، منتديات الحصائون العرب TQM، مؤشرات تطبيق الجودة الشاملة،

2- Hooshim, B, Benjamin, (1993), "Developing quality standards for property management", B, A, Economics and business, University of California, Los angeles, p6.

³ - النعمي محمد عبد العال ، صويص راتب جليل ، 2008، six sigma تحقيق الدقة في إدارة الجودة مفاهيم وتطبيقات، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 195.

⁴ - الريحاوي مها محمود رمزي ، 2004 ، استخدام المقاييس المالية لأداء الجودة وأثرها على تخفيض التكاليف وإعداد التقارير، مجلة الإداري، العدد 99، السنة 26، مسقط، عمان، ص ص 137 - 139.

- (4) مرحلة ضبط الجودة إحصائياً: أو مرحلة الفحص يؤرخ لهذه الفترة من 1930م الى 1970م ويتميز بزيادة الإنتاج بشكل كبير مما أدى لصعوبة ضبط وفحص المنتج الكلي جميعه¹.
- (5) مرحلة ضمان الجودة: وأرخت للفترة من 1970م الى 1985م وجاءت بعد تحقيق اليابان نتائج ملموسة، وتعتمد على ثلاث انواع من الرقابة (الوقائية - المرحلية - البعدية).
- (6) مرحلة إدارة الجودة الاستراتيجية: وكانت بداية التسعينات حين دخلت التجارة العالمية في حالة منافسة شديدة بين الشركات لكسب حصص أكبر من السوق، كما انها تركز هذه الطريقة على أن الجودة وإرضاء المستهلك هي الاساس الذي تقوم عليه استراتيجيات المؤسسات العالمية في الوقت الحاضر².
- (7) مرحلة إدارة الجودة الشاملة:لقد تطورت مفاهيم الجودة أو النوعية على مر العصور من مفهوم نوعية المنتج النهائي الى مفهوم مفهوم نظام الجودة الشاملة التي يركز لها TQM وتسمى ايضاً إدارة الجودة الكلية - نظام الجودة الشاملة - إدارة النوعية الشاملة - إدارة النوعية الكلية³.

ثالثاً: أهمية الجودة:

تحتل الجودة أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمنشأة المنتجة للسلعة او الخدمة، أو بالنسبة للمستهلك الذي يقنتيها ،وعند دراسة الايجابيات والسلبيات فان امكانية تعزيز نجاح المنشأة تجعل تنفيذ فلسفة إدارة الجودة جذابة للغاية ، فلقد شهد العديد بدور تحليل إدارة الجودة بشكل روتيني فهماً محسناً لإحتياجات عملائهم وزيادة عامه في رضى العملاء وتبسيط التواصل داخل منشأتهم وحل أفضل للمشاكل بالاضافة الى ذلك مكنت ادارة الجودة العديد من المنشآت من توحيد القوى العاملة لديها من خلال تعزيز مستويات التحفيز وهي مكافاة رئيسية يأمل العديد من تحقيقها نتيجة للعملية، كل هذه الاكتشافات تؤدي الى علاقة أقوى مع الموردين وأخطاء أقل في المنتج والعرض وانخفاض ملحوظ في النفقات المرتبطة بالعمليات التجارية وتأتي أهمية الجودة للمنشآت في الآتي⁴:

¹ - الزبيدي ، مثنى فالح بدر ،2005، تحديد وقياس تكاليف الجودة لأغراض التخطيط بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل،، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ،العراق، ص 172.

² - الخشابى شاكر جار الله ، 2006 ، إدارة الجودة الشاملة في البنوك التجارية الأردنية دراسة تحليلية مقارنة في البنك العربي وبنك الإسكان للتجارة والتمويل ، مجلة الإداري، العدد106 ،السنة 28 ،مسقط ، عمان،ص 12.

³ - الزبيدي ، مثنى فالح بدر ،2005، تحديد وقياس تكاليف الجودة لأغراض التخطيط بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل،، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ،العراق، ص 34-35.

⁴ - جودة محفوظ احمد ،2004،إدارة الجودة الشاملة (مفاهيم وتطبيقات) ،ط1،دار الوائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن،ص ص 122-124.

1- سمعة المنشأة: حيث تستمد المنشأة سمعتها من مستوى جودة منتجاتها، ويتضح ذلك من خلال العلاقات التي تربط المنشأة بالمجهزين وخبرة العاملين، والعمل على تقديم منتجات تلبي رغبات وحاجات زبائن المنشأة.

فاذا كانت منتجات المنشأة ذات جودة منخفضة فيمكن تحسين هذه الجودة لكي تحقق المنشأة الشهرة والسمعة الطيبة، والتي تمكنها من التنافس مع المنشآت في نفس القطاع.

2- المسؤولية القانونية: تزايد باستمرار عدد المحاكم التي تتولى النظر والحكم في قضايا المنشآت التي تقوم بتصميم منتجات غير جيدة، لذا فان كل منشأة تكون مسؤولة قانوناً على كل ضرر يصيب الزبون جراء استخدامه لهذه المنتجات¹.

3- المنافسة العالمية: تؤثر التغيرات السياسية والاقتصادية بشكل كبير في توقيت وفي كيفية تبادل المنتجات سوق دولية تنافسية، وفي عصر العولمة والمعلومات تكتسب الجودة أهمية متميزة، اذا تسعى كل المنشآت الى تحقيقها بهدف التمكن من المنافسة العالمية وتحسين الاقتصاد بشكل عام، فكلما انخفض مستوى الجودة في منتجات المنشأة أدى ذلك الى الحاق الضرر بأرباحها².

4- الأرباح: يساهم تحسين الجودة في رفع من مردودية نشاطات المنشأة، وزيادة انتاجيتها، وبالتالي تخفيض التكاليف، كما تساهم في كسب رضا ووفاء الزبائن والمستهلكين، وزيادة ثقتهم بسلع وخدمات المنشأة، مما يساعدها على فرض اسعار مرتفعة وبالتالي زيادة أرباح المنشأة³.

5- التكاليف: تعتبر الجودة كمصدر للتوفير، حيث أثبتت الدراسات أن الجودة ليست مسؤولة عن ارتفاع التكلفة وإنما هي اللاجودة، اذا ان هذه الاخيرة لها اثار مباشرة على التكاليف من حيث: الفحص، الرقابة، الفضلات، تراجع الزبائن، الاصلاحات، التعويضات...، ألا أن تحقيق وتحسين الجودة يسمح بتقادي هذه التكاليف، وذلك بالمساهمة في تخفيض حالات عدم المطابقة، والاصلاحات والتعويضات الناتجة عنها من ثم المساهمة في تخفيض التكاليف الكلية للمنشأة المتكونة من تكاليف الانتاج والخدمات، وهذا ما سيؤدي الى زيادة ارباح المنشأة.

6- تتضمن إدارة الجودة منتجات وخدمات عالية الجودة، تعد إدارة الجودة امرأ ضرورياً لرضى العملاء مما يؤدي في النهاية الى ولاء العملاء.

1- Belohlav, J. "Quality, Strategy & Competitiveness ", California Management Review Spring. 1993, p 135

2- طه الطاهر إبراهيم إسماعيل، 1996 " قياس واحتواء تكلفة المبيعات المفقودة والتكلفة المستترة وجودة المنتجات المخالفة للمواصفات في نموذج قياس تكلفة الجودة في حالات ثبات وتباين درجات الحساسية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد الخمسون، السنة السادسة والثلاثون ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، ص 96 .

3- Thomas Kazmierski, j., 1995, ststistical problem solving in quality engineering, mc graw-hill, inc, usa, p241.

7- تساعد أدوات إدارة الجودة المنشأة على تصميم وإنشاء منتج يريده العميل ويرغب به بالفعل.

رابعاً: أهداف الجودة:

إن الهدف الأساسي من تطبيق برنامج الجودة هو تطوير الجودة للمنتجات والخدمات مع احراز تخفيض في التكاليف والاقبال من الوقت والجهد الضائع لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء وكسب رضاهم. هذا الهدف الرئيسي للجودة يشتمل على عدة أهداف تتمثل في¹:

1- خفض التكاليف: ان الجودة تتطلب عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من اول مرة وهذا يعني تقليل الأشياء التالفة أو اعادة انجازها وبالتالي تقليل التكاليف.

2- تقليل الوقت اللازم لانجاز المهمات للعميل: فالاجراءات التي وضعت من قبل المنشأة لانجاز الخدمات للعميل قد ركزت على تحقيق الأهداف ومراقبتها وبالتالي جاءت هذه الاجراءات طويلة وجامدة في كثير من الاحيان مما أثر تأثيراً سلباً على العميل².

3- تحقيق الجودة: وذلك بتطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء، إن عدم الاهتمام بالجودة يؤدي لزيادة الوقت لأداء وانجاز المهام وزيادة اعمال المراقبة وبالتالي زيادة شكوى المستفيدين من هذه الخدمات³.

4- تضمن إدارة الجودة زيادة الإيرادات وزيادة الانتاجية للمنشأة.

5- تساعد ادارة الجودة المنشآت على الحد من النفايات والمخزون.

6- تؤدي الجودة على المدى الطويل الى زيادة الربحية وذلك لأن زيادة الانتاج بسبب تحسن الوقت والدورة وتقليل الأخطاء والعيوب زيادة استخدام محسن للمواد من خرده مخفضة ويرفض الجودة، وانخفاض تكاليف الانتاج زيادة استخدام موارد الموظفين، انخفاض مستوى الاصول، استثمارات دوران اسرع مطلوبة لدعم العمليات، انخفاض تكاليف الخدمة والدعم لأنشطة النفايات واعادة العمل والأنشطة غير ذات القيمة الاضافية⁴.

¹ - المجلس السعودي للجودة، 2013، نشرة المؤتمر الثاني للجودة، www.sqc.org.sa ، ص 2.

² - عبدالله بن عيسى بن علي الكيومي، (2003)، " تقدير درجة امكانية تطبيق بعض مفاهيم إدارة الجودة الشاملة في كليات التربية في سلطنة عمان"، الإداري ، السنة 25، العدد 95، ص ص 169-223.

3- www.consumer.international.org/perspective.

⁴ - السيد، ناظم حسن عبد، 2010 "دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها (دراسة ميدانية في معمل سمنت طاسلوجة)"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السابع، العدد 26، ص ص

7- الجودة تضمن حصول المنشأة على حصة كافية من السوق ويتعين على المنشأة الحفاظ على الجودة مع التركيز على تقليل التكلفة دون الاخلال بمعايير الجودة¹.

خامساً: أنواع الجودة:

للجودة ثلاث انواع تتبعها المنشآت في تنفيذ برامج تطبيق الجودة وتتمثل في

1- جودة التصميم:

هي الجودة التي ينوي المنتج أو المورد تقديمها للعميل ، عندما يقوم المنتج بجودة التصميم يجب ان يأخذ بعين الاعتبار متطلبات العميل من أجل إرضاءها باللياقة البدنية لاستخدام المنتج. إذا كانت جودة التصميم لا تعكس متطلبات العميل فان المنتج الذي يقدم له لن يرضي العميل على الأرجح²، حتى لو كان يتوافق تماماً مع التصميم، عادة ما يشار الى جودة التصميم من خلال اكتمال وصحة المواصفات والرسومات والكتالوجات وغيرها، ويتم قياسها بمدى ملائمتها للإستخدام³.

2- **جودة المطابقة:** هو مستوى جودة المنتج الذي يتم انتاجه وتسليمه بالفعل من خلال عملية الانتاج او الخدمات في المنشأة وفقاً للمواصفات او التصميم، عندما تتوافق جودة المنتج تماما مع المواصفات، التصميم، فان جودة المطابقة تعتبر ممتازة.

المواصفات هي الاهداف والتفاوتات التي يحددها مصمم المنتج، الاهداف هي القيم المثالية التي من المتوقع ان يسعى الانتاج الى تحقيقها، والتحمل هو انحرافات مقبولة عن هذه القيم المثالية مع الادراك انه من الصعب تحقيق الاهداف الدقيقة طول الوقت بسبب التباين في الموارد والآلات والعمالة والعملية⁴.

¹ - الركابي، علي خلف سلمان، وسلوم، حسن عبد الكريم، 2006، تحليل كلف النوعية ودورها في إدارة الجودة الشاملة، المؤتمر العلمي الثاني لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، ص ص 26-27.

2- Carr, Lawrence, & Tyson, Thomas, "Planning Quality Cost Expenditures: How Much Should a Company Spend on Improving Quality?", Management Accounting, Vol. LXXIV, No.4, October, 1992, pp. 52- 56.

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

4- Kendirli, Selcuk, & Tuna, Muharrem, In the Context of Total Quality Management, "Quality Costs and Effects on Financial Decisions: A Research in Corum's Enterprises", International Journal of Entrepreneurship, Vol. 13, 2009, pp. 547-562.

3- **جودة الأداء:** تتعامل جودة الاداء مع تنظيم عملية التصنيع لضمان التزام جودة المنتج بشكل صارم بالمواصفات، كما تركز الدراسات على التأكيد من كيفية تحديد خصائص الجودة في جودة التصميم، وتحسينها وابتكارها من خلال جودة الدراسات المطابقة في السوق. قياس عددي لقياس منشأة او قسم او عملية يمكن تقييم جودة الاداء من خلال قياسات المنتجات المادية أو اخذ العينات الاحصائية لمخرجات العمليات او من خلال مسوحات مشتري السلع او الخدمات يشار اليها أيضاً باسم جودة الخدمة¹.

سادساً: مستويات الجودة:

قسمت الجودة من حيث المستويات الى ثلاث مستويات يمكن استعراضها كما يلي:

1- مستوى المنشأة:

في هذا المستوى تدور اهتمامات الجودة حول تلبية متطلبات العميل الخارجي ويجب على المنشأة البحث عن مدخلات العملاء بشكل منظم يركز كبار المدربين الانتباه على المستوى التنظيمي من خلال تصميم الاسئلة التي تساعد على تحديد الجودة على هذا المستوى وهي²:

- ما هي المنتجات اوالخدمات التي تلي توقعاتك؟

- ما هي المنتجات او الخدمات التي تحتاجها لكنك لا تحصل عليها؟

- هل تتلقى منتجات أو خدمات لا تحتاجها؟

2- مستوى العملية:

في هذا المستوى يتم تصنيف الوحدات التنظيمية كوظائف او اقسام مثل تلك التي تتولى التصميم والتسويق ، تطوير المنتجات، العمليات، التمويل،المشتريات، والفواتير وما الى ذلك نظراً لان معظم العمليات متداخلة الوظائف، فان مديري وحدات تنظيمية معينة قد يحاول تحسين الانشطة الخاضعة لسيطرته والتي يمكن ان تؤدي الى تحسين الانشطة الفرعية للمؤسسة، لذا يجب على المديرين والمشرفين والوسط تركيز انتباههم على مستوى العملية³.

والاسئلة التالية مصممة للمساعدة في تحديد الجودة على هذا المستوى⁴.

- ما هي المنتجات والخدمات الأكثر أهمية للعملاء الخارجيين؟

- ما هي المدخلات الرئيسية للعملية؟

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

2 - جودة محفوظ احمد، 2004، إدارة الجودة الشاملة (مفاهيم وتطبيقات) ، ط1، دار الوائل للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن.

3- رونالد كوتمان، 1994، " إدارة الجودة الهندسية الشاملة"، تعريب د. عادل بلبل، المكتبة الأكاديمية ،ص 191 .

4- Thomas Kazmierski, j., 1995, ststistical problem solving in quality engineering, mc graw-hill, inc, usa, p 333- 335.

- ما هي العمليات التي لها أكبر تأثير على معايير الاداء التي يحركها العملاء في المنشأة؟

- من هم عملائي الداخليون وما هي احتياجاتهم؟

3- الأداء او مستوى العمل أو مستوى تصميم المهمة:

على مستوى الأداء يجب أن يستند معيار المخرجات على متطلبات الجودة وخدمة العملاء التي تنشأ من خدمة المؤسسة ومستوى العملية، حيث تشمل هذه المتطلبات مواصفات الابتكار والجدول الزمنية والاكتمال والدقة والتكاليف، ويجب على جميع الموظفين فهم الجودة على مستوى الأداء¹. ولتحديد الجودة هلى مستوى الوظيفة يجب على المرء طرح أسئلة مثل² :

- ما هو المطلوب من العملاء الداخليين والخارجيين؟

- كيف يمكن قياس المتطلبات؟

- ما هو المعيار المحدد لكل قياس³؟

سابعاً: مراحل الجودة:

للجودة مراحل متعددة تمر بها حيث تبدأ من مرحلة تكوين الفكرة ومن ثم بمرحلة الفحص والضبط وغيرها من المراحل كما مبين أدناه:

نشأت إدارة الجودة مع الابتكار الياباني الذي كان يسمى بـ(دوائر الجودة) ويشار اليه أحياناً بـ(دوائر رقابة الجودة)، وكان الهدف من دوائر رقابة الجودة هو أن يجتمع كل الموظفين في لقاءات أسبوعية منتظمة لمناقشة سبل تحسين موقع العمل وجودة العمل ويتم فيها تحفيز الموظفين على تحديد المشكلات المحتملة للجودة ثم مناقشة وعرض حلولهم الخاصة، بدأت دوائر الجودة لأول مرة في اليابان في العام 1962م، ثم انتقلت فكرة دوائر الجودة الى امريكا في السبعينات وحقت رواجاً كبيراً في الثمانينيات وباختصار فان الجودة مرت بعدة مراحل من خلال تطور مستقر وثابت يمكن تقسيمها الى أربعة مراحل متميزة للجودة وهي⁴:

¹- قرومي حميد ، وعيل ميلود ، 2013 ، مداخل بعنوان اهمية الجودة الشاملة موصفات الايزو-ISO - في تنافسية المؤسسة، الملتقى الدولي الربع حول المنافسة الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، ص18.

²- سملاي يحضيه، 2003 ،إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة ورقلة، صص 22-23 .

³ - بن عيشاوي أحمد، 2006، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، في المؤسسة الخدمية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد4، ص 9.

4- الوطيفي، كامل شكير عبيس، (2013)، "التطور التاريخي لإدارة الجودة الشاملة" ورقة عمل منشورة على الانترنت،

1- مرحلة الفحص: وهي مرحلة الاهتمام بفحص المنتجات باستخدام الوسائل الفنية، ففي بداية القرن التاسع عشر خاصة مع بداية ظهور نظام الانتاج الكبير والذي استدعى وجود وظيفة تقوم على فحص المنتجات لمعرفة درجة المطابقة.

2- مرحلة ضبط الجودة: وهي مرحلة ظهر فيها استخدام بعض الاساليب الاحصائية في ضبط الجودة والتي بدأ استخدامها مع بداية القرن العشرين وقد كان ذلك بداية وجود قسم مستقل لضبط الجودة يعتمد على استخدام الأساليب الإحصائية حيث شهدت هذه المرحلة إدخال أهم الأساليب الإحصائية في ضبط الجودة مثل (العينات الاحصائية وعينات القبول وخرائط الجودة)¹.

3- مرحلة تأكيد وضمان الجودة: وهي مرحلة التأكد من الجودة وضمانها من خلال ايجاد منظمة عمل تعمل على أساليب لمنع وقوع الأخطاء وكشفها بشكل مبكر وتصحيحه ومنع حدوثه².

4- مرحلة إدارة الجودة الشاملة: وهي مرحلة الادارة الاستراتيجية للجودة التي تمثل التطور المتقدم في مرحلة الادارة الشاملة للجودة المعتمدة على استخدام الجودة كسلاح تنافسي عن طريق بناء ثقافة وفلسفة للجودة داخل الافراد في المنشآت بجميع مستوياتهم الادارية³. وقد تم تأسيس عدد من المؤسسات الدولية التي تضع معايير ومقاييس المنتجات والخدمات، منها المنظمة العالمية للجودة (الايزو) ومؤسسة المعايير الأوروبية للجودة وغيرها من المؤسسات المحلية كهيئة المواصفات والمقاييس السودانية والتي تعمل على اصدار المواصفات الالزامية والاختيارية والتي يتم اعدادها في القطاعات مثل: الأغذية، هندسية كهربائية، هندسية ميكانيكية، هندسة مدنية، كيمياء، منسوجات وغيرها بالرجوع إلى مرجعيات عالمية ودولية⁴. توفر إدارة الجودة إطار للتطبيقات الصناعية لمراقبة الجودة الإحصائية وتصميم التجارب وتحسين الجودة والاساليب القابلة للتحقق لذلك فانه من المفيد لمهندسي الجودة والاحصائيين ان يكونوا على دراية كافية بمبادئ ادارة الجودة الأساسية⁵. لذلك خلال السنوات الـ 20 أو الـ 30 سنة الماضية قامت العديد من المنشآت بتحويل أساليب أداء أعمالها بشكل جذري والآن يطلق على العديد من

¹ - احمد حماده فوزي،(2010)،استخدام أسلوب سيجما ستة كمدخل استراتيجي لتحسين الجودة ودعم القدرات التنافسية، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية،مصر عدد 1، ص ص 189 - 202.

² - يوسف، ماجد محمد كمال،(2012)، تحسين الربحية من خلال استخدام سيجما ستة لتقليل البقع والاتساخات في الملابس الجاهزة، مجلة علوم وفنون - دراسات وبحوث، مصر مجلد 24، عدد 1، ص ص 1- 14.

³ - العتيبي، محسن بن نايف، (2007)، استراتيجية نظام الجودة في التعليم ، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ص.3.

⁴ - الموقع الالكتروني : www.psi.pov.ps

5- Bisgaard, Soren, "Quality management and Juran's legacy", quality and reliability engineering international, (2007), Volume 677, Number 23: p 665.

المفاهيم والاساليب التي استخدمتها هذه المنشآت بشكل جماعي "الجودة الشاملة" أو " إدارة الجودة الشاملة" وقد استخدمت أيضاً العديد من المصطلحات الأخرى مثل تحويل الاعمال التجارية¹، التميز في الأداء ، التميز في العمل، وسيجما⁶ وخلال هذه السنوات كان هناك زيادة عالمية في التركيز على ادراة الجودة واصبحت الجودة هي العامل الوحيد الأكثر أهمية للنجاح في الأسواق التنافسية العالمية² واصبحت ادارة الجودة مسألة تنافسية للعديد من المنظمات ويقول جوران وكوفي في ذلك مثلما كان القرن العشرون قرن الانتاجية فان القرن الحادي والعشرين سيكون قرن الجودة نسبة الى ان القرن العشرين قد اشتهر بالتطورات الصناعية الهائلة فان جوران وكوفي يؤكدان على ان القرن الواحد والعشرون سيشهد تطورات هائلة في انظمة الجودة ورقابة الجودة والحرص على ارضاء العملاء كميزة تنافسية لدى الشركات³.

ويرى أن هناك مدخل واحد لتحسين الاداء والفعالية التنظيمية وهو نظام الجودة الشاملة وهناك تعريفات لادارة الجودة الشاملة وبشكل عام تعبر ادارة الجودة الشاملة بانها أسلوب حياة في المنظمة ككل، تلتزم بالرضا التام للعملاء من خلال عمليات التحسين المستمرة ومساهمة واشراك المجتمع⁴. بينما عرف schonberger الجودة الشاملة بأنها حركة عالمية بغض النظر عن الدولة أو الصناعة⁵. وتعرف ادراة الجودة الشاملة بأنها منهج يتم تطبيقه على نطاق المنشأة لفهم ما يحتاجه الزبائن بالضبط وتقديم الحلول الدقيقة بشكل مستمر في حدود الميزانية وفي الوقت المحدد وبأقل قدر من الخسارة الى المجتمع⁶. وسئل رائد الجودة الدكتور ديمينغ عنها فأجاب بأنه لا يعرف وذلك دليلاً على شمول معناها ولذا فكل واحد منا له رأيه في فهمها وبحصاد نتائجها.

كما وردت بعض التعريفات التالية⁷:

- هي أداء العمل بشكل صحيح من المرة الأولى مع الاعتماد على تقييم المستفيد لمعرفة مدى تحسن الأداء - معهد الجودة الفيديرالي.

¹ - نصيف، عمر عبدالله،(2012)، دور استخدام نموذج سيجما سته كأداة لتحسين أداء منظمات الأعمال السعودية، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية،جامعة الملك عبدالعزيز، عدد 26، ص ص 255 - 279.

² - جمال أبو دله وحمد علي النيايدي، (2000)، " تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في منظمات الخدمة في دولة الامارات العربية المتحدة " أبحاث اليرموك، المجلد 16، العدد 4، ص ص 17 - 139.

3- Juran, Joseph M, and Godfrey, A, Blanton, (1999), Juran's Quality Handbook, McGraw-Hill. P366.

4- Mullins, Laurie J., (1996), Management and organization behavior, Fourth edition, pytman publishing. P774.

5- Crainer, Stuart, (1999), Financial times Handbook of management, Pitman publishing. p188.

⁶ - الموقع الإلكتروني: www.thecqi.org

⁷ - الموقع الإلكتروني: www.thecqi.org

- هي شكل تعاوني لأداء الاعمال يعتمد على القدرات المشتركة لكل من الادارة والعاملين بهدف التحسين المستمر في الجودة والانتاجية وذلك من خلال فرق العمل - جوزيف حابلونسك.
- قام ستيفن كوهن ورونالد براند 1993م بتعريفها على النحو التالي:
- الادارة : تعني التطوير والمحافظة على امكانية المنشأة من اجل تحسين الجودة بشكل مستمر¹.
- الجودة: تعني الوفاء بمتطلبات المستفيد.
- الشاملة: تتضمن تطبيق مبدأ البحث عن الجودة في اي مظهر من مظاهر العمل بدءاً من التعرف على احتياجات المستفيد وإنهاءً بتقييم ما اذا كان المستفيد راضياً عن الخدمات او المنتجات المقدمة له.
- وعرف كذلك ب :
- التطوير المستمر للجودة والانتاجية والكفاءة².
- تطوير وتحسين المهام لانجاز عملية ما ابتداء من المورد (الممول) الى المستهلك (العميل)، بحيث يمكن الغاء المهام الغير ضرورية أو المكررة التي لا تضيف اي فائدة للعميل.
- التركيز القوي والثابت على احتياجات العميل ورضاه وذلك بالتطوير المستمر لنتائج العمليات النهائية لتقابل متطلبات العميل³.
- وجميع هذه التعاريف وان كانت تختلف في الفاظها ومعانيها تحمل مفهوماً واحداً وهو كسب رضاء العملاء.

ثامناً:العناصر الأساسية لإدارة الجودة:

تتلخص العناصر فيما يلي⁴:

- 1- العملية الكلية: وتشمل كافة العمليات والوحدات الادارية في المنشأة والادارة العليا.
- 2- الزبون مثل الملك ولا بد من تلبية رغباته: لكل استراتيجيه، عمليه، وحدث، هنالك علاقه مباشرة لتلبية حاجات الزبون.
- 3- التركيز على جمع المعلومات والتحليل العقلاني باستخدام التقنيات الحديثه المناسبه.
- 4- التركيز على نهج محدد للبحث في تكلفة الجودة الرديئة من خلال فحص كافة العمليات التي تضيف تكاليف في المنشأة.

¹ - ناصر العديلي، هاني العمري،(2001)، الدليل العملي لتطبيق نظم إدارة الجودة العالمية، الأيزو 9000، أفاق للإبداع والنشر والاعلام، ص 47.

² - حنان عبدالرحيم الأحمدى،(2000)، " التحسين المستمر للجودة :المفهوم وكيفية التطبيق في المنظمات الصحية، الادارة العامة، المجلد40، العدد3 ، ص ص 409 - 440.

3- www.shareeh.com

4- Mullins, Laurie J., (1996), Management and organization behavior, Fourth edition, Pitman publishing. P696.

- 5- اشراك الناس بشكل اكبر والاعتراف بانهم مورد كبير غير مستغل في العديد من المنشآت.
- 6- العمل الجماعي هو في غاية الاهمية ويشمل تعدد التخصصات وتعدد المستويات من أجل العمل على حل المشكلات وتلبية حاجات الزبائن¹.
- 7- الحاجة الى التفكير الابداعي والقابلية فيما وراء المهام الفورية أو بيئة العمل.
- وبناءً على ما ذكر يمكن القول أن نجاح نظام إدارة الجودة يعتمد على قدرة إدارة المنشأة على استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل والقدرة على معالجة نقاط الضعف ووضع نقاط رقابية مناسبة في المناطق الحرجة في مسارات الاعمال داخل المنشأة لتقليل ومنع الانحرافات بقدر المستطاع².
- وهناك بعض المصطلحات التي حددها Crosby ضمن الأجزاء التشغيلية ضمن إدارة الجودة³:
- إدارة الجودة: عبارة عن فلسفة تجمع مفاهيم لتشكل سياسة وأسلوب إداري وهذا الجانب الاخلاقي والفلسفي يدعم كل شيء في المنشأة وعندما تقوم الادارة بالتطبيق والعمل بانسجام مع مفهوم إدارة الجودة تستطيع أن تضع نظام مفيد للعمل.
- ضمان الجودة: هي الانضباط في العمل وتجمع الاجراءات التي توثق ما الذي يفترض فعله من قبل الناس وهذا يهدف الى دعم الجانب المعلوماتي في المنشأة.
- مراقبة الجودة: هي عملية قياس علمي ، وهي مجموعة من الاحصائيات التي تقيم الامتثال في العمل من خلال اخذ عينات من الانتاج تهدف الى السماح الي المشغلين بمتابعة قياس العمل تحت التشغيل، وبذلك فان عمليات مراقبة الجودة تساعد على تجنب المنتج غير المطابق للمواصفات⁴.
- المراقبة الاحصائية للعمليات: هي مقاييس عملية بالارقام الحقيقية تعمل على تجميع البيانات العددية،حيث ان الادارة يجب ان تقوم بتعريف المؤشرات والحدود التي يمكن استخدامها من خلال عمليات المسح الاحصائي(المعاينة)⁵.

¹ - عبداللطيف بن صالح النعيم، (2002)، " دراسة تحليلية لموقف طلاب الجامعات السعودية من تطبيق إدارة الجودة الشاملة بالتطبيق على الاقسام الادارية بفرع جامعة الامام وكلية العلوم الادارية بجامعة الملك فيصل بالاحساء ، الاداري، السنة 24 ، العدد 90، ص ص 13 - 61.

2- ISO, (2012), Quality management principles, ISO Center Secretariat, Switzerland., p1.

3- Crosby, Philip B., (2013), Quality is free if you understand it, www.philipcrosby.com . p2-3.

4- عيشوني، محمد احمد، (2007)، "ضبط الجودة - التقنيات الأساسية وتطبيقاتها في المجالات الإنتاجية والخدمية، دار الأصدقاء للنشر والتوزيع ، الرياض المملكة العربية السعودية.

5- منصف ملوك ،2014،أثر اشهاد الجودة على اداء المؤسسة الجزائرية حالة المواصفة (ISO 9001:2000)، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة فرحات عباس- سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 127.

التقييم: هو عملية التفتيش والفحص وهو مجموعة من عمليات المسح التي تقيس الاكتمال، وفي عمليات التصنيع التقييم يكون واضح مثلما ينظر الناس الى الاشياء وفي العمل الاداري تكون عملية التقييم مستمرة في كل وقت ايضاً ولكن لا يمكن ملاحظتها ولذلك لا تأخذ الطابع الرسمي كما يجب ان تكون¹.

تاسعاً: جودة المنتجات والخدمات:

يعتمد قرار الشراء في معظم الأحيان على جودة المنتج في حال كان سلعة او خدمه حيث تتمثل جودة المنتج بمطابقته للمواصفات الموضوعه وبالتالي قدرته على إشباع رغبات المشتري وتحقيق المنفعة المرجوة منه، بالإضافة الى تحقيق الرضا.

جودة المنتج: يمكن القول بأن المنتج عالي الجودة إذا امتلك الخصائص التالية²:

- انخفاض في مستوى العيوب التي قد توجد فيه.

- تدني الكميات التالفة والمفقودة منه.

- قلة نسبة الشكاوي من المستهلكين.

- انخفاض الحاجة الى تفتيش المنتج وعمل اختبارات عليه.

- امكانية تحقيق رغبات ومتطلبات المستهلك.

- تقليل تكاليف الاستهلاك.

وحتى تتحقق جودة المنتج يجب اتباع المعايير التالية³:

- التحقق من مطابقة المواد الخام للتصنيع مع مواصفات المنشأة بالإضافة الى التأكد من

جودتها لأن جودة المنتج النهائي تعتمد على المواد الخام الداخلة في تصنيعه.

- متابعة خطوات تصنيع المنتج من أجل التأكد من سلامتها واكتشاف الأخطاء ليتم تصحيحها بشكل فوري.

- التحقق من جودة المنتج ومطابقة مواصفاته عند انتهاء عملية التصنيع عن طريق عمل

التحليل الفيزيائية والكيميائية والمايكروبيولوجية.

¹ - سلطان كريمة، 2007، طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة أوت سكيده، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 133.

² - حلواني محمد علي عبد العزيز، 2004، مفهوم الجودة الشاملة، رسالة ماجستير إدارة اعمال، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري، الغرفة التجارية والصناعية بجدة المملكة العربية السعودية، ص 96-99.

³ - الداية منذر يحي، 2009، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع خدمة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، ص 53.

- التأكد من سلامة المرافق المختلفة في المصنع المتمثلة في مستودعات التخزين للمواد الخام والمنتجات النهائية لتجنب تلفها.
- التزام العمال بالنظافة الشخصية الدائمة حيث تعتبر من اهم الامور التي تعكس جودة المنتج.
- الخضوع للقوانين والتشريعات واللوائح الخاصة في المنشأة وفي عملية التصنيع بالاضافة الى الالتزام باجراءات ضمان الجودة¹.
- المتابعة المستمرة لنظافة الآت التصنيع والارضيات ودورات المياه لمنع دخول الميكروبات الى المنتجات خاصة المنتجات الغذائية.
- التعاقد مع شركات مكافحة الحشرات والقوارض للتخلص منها في حال وجودها في المصنع والتمتع ببيئة نظيفة وخالية من الحشرات².
- التعاقد مع شركات نقل خاصة مزودة باحدث الوسائل للحفاظ على جودة المنتجات الغذائية ووقايتها من التلف وخاصة تلك التي تحتاج أن تبقى باردة، كما ويجب وقايتها من الكسر اذا كانت موضوعة في عبوات زجاجية أما بالنسبة للمنتجات الأخرى من الأقمشة أو أدوات الزينة فيجب الحرص على توصيلها الى المحلات دون الحاق أذى فيها.
- متابعة الشكاوي التي يقدمها المستهلكين والعمل على معالجتها.
- أبعاد جودة المنتج:** لقياس جودة المنتج يمكن اتباع الابعاد التالية:
- الأداء ويتمثل بمدى قدرة المنتج على تحقيق الوظائف المرجوة منه.
- المظهر ويتمثل بشكل المنتج الخارجي وحجمه³.
- المطابقة ، أي مطابقة المنتج مع المعايير المخطط لها والمتفق عليها مسبقاً.
- الاعتمادية وهو مدى ثبات المنتج مع مرور الوقت وعدم تلفه بحيث يصبح من المنتجات المعتمد عليها.
- الصلاحية والتي تتمثل بعمر المنتج التشغيلي.
- الجمالية وهي خصائص المنتج الاضافية ومدى جذب شكله للمستهلك⁴.

¹- الحديث سرى كريم ريشان، 2010، دور رقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الادوية الاردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا الاردن، كلية الأعمال، ص77.

2- Kendirli, Selcuk, & Tuna, Muharrem, In the Context of Total Quality Management, "Quality Costs and Effects on Financial Decisions: A Research in Corum's Enterprises", International Journal of Entrepreneurship, Vol. 13, 2009, pp. 547-562.

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

⁴- علوان قاسم نايف، 2005، ادارة الجودة الشاملة، عمان-الاردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، ص115.

جودة الخدمات: نظراً لكون الخدمات غير ملموسة لذا فمن الصعب قياس مستوى جودتها قياساً بالخصائص المادية الملموسة للسلع ولكن بشكل عام فإن مستهلك الخدمة كغيره من مستهلكي السلع فهو يحتفظ في داخله بمجموعة من الخصائص تشكل أساساً للمقارنة بين الخدمات البديلة¹. أو هي التصورات الضمنية في ذهن المشتري والتي لا يستطيع التعبير عنها بشكل صريح. وبناءً على ما تتمتع به الخدمة من خصائص يمكننا ان نضع عشرة أبعاد تقاس من خلالها جودة الخدمة وهي²:

- المعولية: تتضمن اتساق الاداء والاعتمادية وتعني أن المنشأة تقدم الخدمة بشكل صحيح ومن المرة الأولى وبذلك توفي المنشأة بوعودها.
- الاستجابة: رغبة وجاهزية العاملين لتقديم الخدمة.
- التعامل: تتضمن الدمثة أو اللياقة أو الأدب أو الاحترام والصدقة التي يبديها العاملون الذين تتطلب أعمالهم الاتصال بالزبائن مثل العاملين في اقسام الاستقبال أو الذين يردون على الاتصالات الهاتفية³.
- الكفاية أو المقدره أو الأهلية وتعني امتلاك المهارات المطلوبة والمعرفة اللازمة لتقديم الخدمة.
- إمكانية الوصول للخدمة وتتضمن سهولة الوصول وسهولة الإتصال.
- الاتصال: تعني إعلام الزبائن بالمعلومات التي يبحثون عنها باللغة التي يفهمونها والاصغاء لطلباتهم وقد يتطلب ذلك قيام المنشأة بتكييف لغتها للزبائن المختلفين.
- الموثوقية أو المصدقية: تتضمن جعل المنشأة جديرة بالثقة والاعتماد وتتمتع بالصدق والاستقامة وتدافع عن مصالح الزبائن من الصميم⁴.
- الأمان: التحرر من الخطر او الشك.
- فهم/ معرفة الزبون: بذل الجهود لفهم حاجة الزبائن.
- الملموسية: الجوانب المادية للخدمة.

¹ - عبد السيد ناظم حسن ،1430هـ- 2009م، محاسبة الجودة مدخل تحليلي، عمان -الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى/ الإصدار الأول،ص 212.

² - الفيصل مؤيد محمد علي ، 2008، غدير انعام محسن ، تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق التنافسية، جامعة الكوفة ،كلية الادارة والاقتصاد ، السنة الثامنة-العدد الثلث والعشرون،ص ص: 239-241.

3- Dale, B. G & Oakland, J. S., "Quality Improvement Through Standards ", Stanley Thornes (Publishers) Ltd., Okeltenham, England, 1991.pp 213.

4- Shank, J. K., "Measuring and Analyzing Costs for One Important Excutional Cist Driver – Quality ", Strategic Cost Management – The New Tool for 1-1- 1 Competitive Advantage., Vi Jay Govindarajan, The Free Press, A Division of Mac Millan, Inc., 1993, p401.

وهناك تصنيف آخر لأبعاد جودة الخدمة لكنها لا تخرج عن حدود المفاهيم التي تتضمنها الأبعاد العشرة أعلاه وهي:

الوقت: أي كم ينتظر الزبون/ التسليم في الوقت المحدد: تسليم الخدمة في الوقت المتفق عليه مع الزبون/ التعامل/ الدقة/ الاتمام والكمال/ الاستجابة/ سهولة المنال/ الجودة المدركة.

عاشراً: فوائد الجودة:

للجودة عدة فوائد تمثلت في¹

- خلق بيئة تدعم وتحافظ على التطوير المستمر.
- اشراك جميع العاملين في التطوير.
- متابعة وتطوير أدوات قياس أداء العمليات.
- تقليل المهام والنشاطات اللازمة لتحويل المدخلات (المواد الأولية) الى منتجات أو خدمات ذات قيمة للعملاء².
- ايجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء.
- تحسين نوعية المخرجات.
- زيادة الكفاءة بزيادة التعاون بين الادارات وتشجيع العمل الجماعي.
- تحسين الربحية والانتاجية.
- تعليم الادارة والعاملين كيفية تحديد وترتيب وتحليل المشاكل وتجزئتها الى اصغر حتى يمكن السيطرة عليها³.
- تعلم اتخاذ القرارات استناداً على اسلوب الحقائق لا المشاعر.
- تدريب الموظفين على اسلوب تطوير العمليات.
- تقليل المهام عديمة الفائدة (زمن العمل المتكرر).
- زيادة القدرة على جذب العملاء والاقبال من شكاويهم.
- تحسين الثقة وأداء العمل للعاملين.
- زيادة نسبة تحقيق الأهداف الرئيسية للشركة.

1-www.arabictat.com/forums/forum12/

2- Juran, Joseph M. and Godfrey, A, 1999 Blanton, Juran's Quality andbook, McGraw-Hill, p369

3- جودة محفوظ احمد، 2004، إدارة الجودة الشاملة (مفاهيم وتطبيقات)، الطبعة الاولى، دار الواصل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 89.

الفرق بين الجودة وإدارة الجودة:

إن التركيز على الجودة هو عملية مؤقتة في الغالب تهدف لإظهار المنتج أو الخدمة بالشكل المثالي الذي يخلو من الأخطاء والعيوب لذلك فهو موجه بشكل رئيسي نحو المستهلك.

بينما إدارة الجودة هي عملية طويلة الأجل لا تأخذ الصفة المؤقتة وإنما تأخذ البعد الاستراتيجي الذي يخدم المستهلك والمنشأة في نفس الوقت، بحيث توجه كل الخطط الإدارية والمالية والإنتاجية والتسويقية بالاتجاه الذي يخدم هذا البعد الاستراتيجي¹.

وبناء على ما سبق فإن التزام المنشأة بضبط مستوى معين من الجودة والحفاظ عليه أو عدم قدرتها على ضبط مستوى معين من الجودة وعدم قدرتها على الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب ينتج عنه تكاليف يطلق عليها تكاليف الجودة، ومن البديهي أن أي تكاليف يتم إنفاقها فإن المنشأة تتوقع أن يقابلها مكاسب تفوق هذه التكاليف.

لذلك فإن المنافسة بين المنتجات أو الخدمات تقوم على أساس التوازن بين عوامل الجودة والتكلفة والتي تعتبر هدف أساسي للإدارة المسؤولة داخل المنشأة. وبالتالي فإن تحليل التكاليف المتعلقة بالجودة يوفر وسيلة لتقييم الفعالية الشاملة لإدارة الجودة وتحديد المناطق التي تعاني من المشكلات والفرص وأولويات العمل². وذلك على أساس أن المنتجات تباع بحكم نوع المنتج وسعره، ونوع المنتج مرتبط بوظيفة المنتج، بينما ترتبط جودة المنتج بالمنافع أو الخسائر الناتجة عن استخدامات هذا المنتج، وغالبًا ما يشار إلى الجودة بأنها المطابقة للمواصفات³. إن مفهوم الجودة ليس بالجديد في الحياة اليومية، ولكن تختلف الجودة من منظور شخص لآخر، وبالرغم من هذه الاختلافات فإن هناك عوامل مشتركة تؤدي إلى معنى واحد يخطر في ذهن الإنسان بمجرد التطرق إلى كلمة الجودة وهو بشكل مبسط الاستفادة من السلعة أو الخدمة بما يفوق أو على الأقل يعادل الثمن المدفوع مقابل الحصول على هذه السلعة أو الخدمة⁴. لذلك فإن الالتزام بالجودة تعتبر ثقافة سامية للمجتمع تقوم على أساس تبادل المنفعة بين كل من المنشأة المنتجة للسلعة أو الخدمة والمستهلك لهذه السلعة أو الخدمة، وعلى هذا الأساس فإذا قررت المنشأة قياس التكاليف الناتجة عن نجاحها أو فشلها في ضبط الجودة يجب الأخذ بعين الاعتبار التكاليف الناشئة عن وصول المنتج للمستهلك سواء كانت ذات جودة أو غير ذلك، لما قد يترتب على

¹ - الموقع الإلكتروني: www.aqc.org

2- Uyar, Ali, (2008), "An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies", International Journal of Quality and Reliability Management, Volume 25, Number 6. P604

3- Taguchi, Genichi, and Chowdhury, Subir, and Wu, Yuin, (2005), Taguchi's Quality Engineering Handbook, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.p171

4- أبو زيد ، كمال خليفة ، والدهراوي، كمال الدين مصطفى،(2007)، دراسات مقدمة في محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، ص ص 75.

ذلك من تكاليف يصعب قياسها بشكل نقدي من أضرار قد تلحق بالمنشأة وبالمستهلك، وهذا ما يطلق عليه تكاليف الجودة المخفية¹، وعليه فقد وضع علماء وخبراء الجودة عدة نماذج رياضية لتسهيل عملية تقدير تكاليف الجودة بشقيها الصريحة والمخفية وذلك لمساعدة المنشأة في الوصول إلى المستوى الأمثل للجودة الواجب توافره في منتجاتها بما يحقق التوازن بين منفعة المنشأة ومنفعة المستهلك من السلعة أو الخدمة .

ويرى الباحث من التعريفات أعلاه ومستويات وأنواع الجودة بأن الجودة تتعلق بمنظور العميل وتوقعاته وذلك بمقارنة الاداء الفعلي للمنتج او الخدمة مع التوقعات المرجوة من هذا المنتج او الخدمة وبالتالي يمكن الحكم من خلال منظور العميل بجودة أو رداءة ذلك المنتج أو الخدمة ، ويمكن تعريف الجودة من وجهة نظر الباحث "بأنها مدى مطابقة المنتج للمواصفات المحددة التي تقابل وتلبي رغبات وحاجات الزبون".ومما سبق يمكن القول أن كافة الأنظمة التي تهتم بالجودة تهدف بشكل أساس لتلبية رغبات وتوقعات الزبائن بغرض المحافظة على الزبائن الحاليين وكسب ثقة زبائن جدد وذلك لزيادة الحصة السوقية للشركة وتحقيق ميزة تنافسية مما يؤدي بدوره إلى زيادة أرباح المنشأة ويمكن تلخيص تعريف ادارة الجودة بالاتي: هي التطوير المستمر للعمليات الادارية وذلك بمراجعتها وتحليلها والبحث عن الوسائل والطرق لرفع مستوى الأداء وتقليل الوقت لانجازها.

¹ - الحديثي، سري كريم ريشان، (2010)، "دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، ص 89.

المبحث الثاني

مفهوم وأهمية وأهداف وتبويب تكاليف الجودة.

أولاً: مفهوم تكاليف الجودة:

وردت عدة تعريفات لمفهوم تكاليف الجودة من مختلف العلماء والباحثين وذلك للأهمية التي بدأت المنشآت الصناعية والخدمية وغيرها في تطبيق الجودة على انشطتها ونستعرض فيما يلي التعريفات التي وردت في مفهوم تكاليف الجودة.

عرف Juran تكاليف الجودة بأنها هي " مجموع التكاليف التي قد تتلشى إذا لم توجد مشاكل جودة"¹. وطبقاً للجزء الثاني من المعيار البريطاني رقم (6143) الخاص بالمحاسبة عن تكلفة الجودة تعرف تكلفة الجودة بأنها هي " المصروفات التي تحدث في أنشطة منع الخطأ أو المعيب والتقييم والخسائر الراجعة لكل من الفشل الداخلي والفشل الخارجي " وهو نفس تعريف معهد محاسب التكلفة والمحاسبين الإداريين (ICMA)²، وقد وردت تعاريف أخرى تدور حول نفس المعنى. ومن المفيد الربط بين التعريفين السابقين، فالتعريف الأول يربط حدوث تكاليف للجودة بوجود مشاكل للجودة فيقدر حجم مشاكل الجودة يمكن أن تزيد أو تنقص تكاليف الجودة، أما التعريف الثاني فيركز على تكاليف أنشطة الجودة التي تنشأ بسبب وجود مشاكل للجودة³.

استخدمت تكاليف الجودة بشكل أولي في الشركات الصناعية، ولكن اليوم لقيت اهتمام كبير حتى أصبحت تستخدم في القطاعات العامة والمؤسسات الخدمية⁴

وهناك عدة معاني لتكاليف الجودة بحسب ما ينظر الناس لما يمكن أن تقيسه هذه التكاليف، فبعض الكتاب والإداريين يربط تكاليف الجودة بالتكلفة الناتجة عن الجودة الرديئة (ضبط الجودة والفشل في ضبط الجودة)، والبعض يرى أن تكاليف الجودة هي تلك المرتبطة بوصول الشركة

¹ - حمودة خالد سامي، 2014، وقع تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية-غزة، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، ص 98.

² - محمود جنان على، النعيمي حزام فالح، 2007، دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة، مجلة تقنية، المجلد العشرين، العدد 2، ص 177.

³ - السيد، ناظم حسن عبد، 2010، "دور التدقيق الداخلي وفقاً للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها (دراسة ميدانية في معمل سمنت طاسلوجة)"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السابع، العدد 26، نيسان، ص ص 151 - 179.

4- European Commission, (2012), Quantifying Quality Costs and the Cost of Poor Quality in Translation, Publications Office of the European Union, Luxembourg.p5

لنظام معين من الجودة، والبعض أيضًا يرى أن تكاليف الجودة هي تلك التكاليف الناتجة عن تشغيل قسم الجودة في الشركة:¹

وفي ضوء ما سبق فإن هناك عدة تعريفات لتكاليف الجودة، ولكن قبل أن نبدأ في عرض هذه التعريفات جدير بالذكر الأمور التالية:

- تتبع تكاليف الجودة لا يغني عن إصلاح مشاكل الجودة.

- النقود هي اللغة الأساسية للإدارة العليا، لذلك يجب ترجمة كل ما يحدث داخل المنشأة إلى لغة النقود .

تعتبر تكاليف الجودة عن الفرق بين تكلفة المنتج الفعلية، وتكلفة المنتج المنخفضة التي يمكن أن تحدث إذا لم يكن هناك إمكانية لحدوث خدمات غير مطابقة، وفشل في المنتجات، ووحدة معيبة في التصنيع.²

أو بمعنى آخر هي التكاليف المتعلقة بكل من الوصول وعدم القدرة على الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب لكل من المنتجات والخدمات، ويمكن رؤيتها كتكاليف الوقاية من مشاكل الجودة وقياس ورقابة مستويات الجودة والتفتيش على مستويات الجودة أو الفشل في الوصول إلى مستويات الجودة المطلوبة.³

عرفت تكاليف الجودة بأنها هي مجموع التكاليف التي يتحملها المنتج والمتعلقة بتحديد مستوى لجودة المنتج وتحقيقه التحكم فيه وتقييم مدى مطابقة مواصفات المنتج مع متطلبات ورغبات المستهلك.⁴

كما عرفت أن كلفة تعد أحد عوامل النجاح الرئيسية للمنظمة، إضافة إلى الجودة، والوقت، والابداع.

لذا تسعى منظمات الأعمال إلى السيطرة على تكاليف الجودة انتاج سلعها أو خدماتها باستعمال طرق معينة وأساليب مختلفة تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا العميل الناتج عن زيادة قيمة المنتج لديه مقارنة بالمنتجات المنافسة. ويستعمل مصطلح ادارة الكلفة لوصف المناهج الانشطة المستعملة لإدارة قرارات التخطيط والرقابة قصيرة وطويلة الأجل التي تزيد القيمة للزبون وتخفيض كلفة المنتجات والخدمات.

1- (Juran, Joseph M. and Godfrey, A. Blanton, Juran's Quality Handbook, McGraw-Hill, 1999: p231)

2- Campanella, Jack, (1999), Principles of quality costs, Third edition, American society for quality. p4

3- Wood, Douglas C, (2007), "The executive guide to understanding and implementing quality cost programs", ASQ quality press. p3

4- عبدالمعطي، نجاتي إبراهيم، 1992، القياس المحاسبي لتكاليف الجودة واثره على استمرارية المنشأة، نموذج مقترح، مجلة العلوم الادارية، كلية التجارة، كلية التجارة بني سويف، العدد الرابع، ص ص 173-205.

وجاء تعريف تكاليف الجودة ان ادارة الكلفة هي اجراءات الادارة ونشاطاتها لتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار الرشيد وتحقيق الاستعمال الامثل للموارد والرقابة على التكاليف في سبيل تحقيق تميز المنظمة عن طريق تقديم منتجات تتمتع بالقيمة العالية لدى الزبون¹.

العلاقة بين التكاليف والجودة:

حدد Juran & Godfrey من بين المعاني الكثيرة لمصطلح الجودة اثنان هم من الأهمية البالغة بالنسبة للإدارة هما²:

أولاً: "الجودة"

تعني تلك المنتجات ذات الميزات التي تلبي احتياجات العملاء، وبالتالي توفر رضا العملاء. حيث يرى في هذا المعنى، أن معنى الجودة هنا موجه إلى الدخل. والغرض من مثل هذه الجودة العالية هو توفير قدر أكبر من رضا العملاء كما يأمل العميل لزيادة الدخل ومع ذلك، فإن توفير جودة أكبر أو مميزات أفضل عادة ما يتطلب مزيد من الاستثمار، وبالتالي عادة ما ينطوي على زيادة في التكاليف، وبالتالي في هذا المعنى جودة أعلى تعني "تكاليف أكثر"³.

ثانياً: "الجودة" تعني التحرر من القصور والأخطاء التي تتطلب القيام بأعمال مرارًا وتكرارًا (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"⁴.

(أ) الجودة تعني تلك المنتجات ذات الميزات التي تلبي احتياجات العملاء:

1- الجودة الأعلى تتيح للمنشآت: أ - زيادة رضا الزبون. ب- ترويج المنتجات.

ج- مواجهة المنافسة.د- زيادة الحصة السوقية. هـ- توفير دخل المبيعات.

و- تأمين علاوة الأسعار.

2- التأثير الرئيسي يكون على المبيعات. 3- عادة الجودة الأعلى تؤدي إلى تكاليف أعلى.

(ب) الجودة تعني التحرر من القصور والأخطاء:

1- الجودة الأعلى تتيح للمنشآت:

أ - تقلل معدلات الأخطاء. ب تقلل الفاقد وإعادة العمل.

ج- تقليل الفشل الميداني ورسوم الضمان. د - تقلل إمكانية عدم رضا الزبون.

1- Tatikonda, L. U. & Tatikonda, R. J., 1996, "Measuring & Reporting the Cost of Quality" "Production & Inventory Management Journal, Second Quarter. p 111.

2- Juran, Joseph M. and Godfrey, A. Blanton, (1999), Juran's Quality Handbook, McGraw-Hill.p7-8

3- Feigenbaum Armand v., 1991, total quality control, 3ed, mc graw-hill, inc, Singapore, p p 223- 236.

4- احمد عيد، (1995)، تقنين العلاقة بين التكلفة والجودة،مجلة البحوث الادارية، أكاديمية السادات، المجلد7، العدد3،

ه- تقلل التفتيش والفحص. و- اختصار الوقت في طرح منتجات جديدة في السوق
ع- زيادة القدرة الإنتاجية والعائد. غ- تحسين أداء التسليم.

2- التأثير الرئيسي يكون على التكاليف. 3- عادة الجودة الأعلى تؤدي إلى تكاليف أقل.

(ج) **وجهة النظر الحديثة لتكاليف الجودة:** فتمثل في أن المستوى الأمثل للجودة يتحقق عند مستوى صفر من العيوب Zero defects حيث إن التكاليف الكلية تكون عند أقل مستوى لها عند مستوى صفر من العيوب¹، وهذا يحدث عندما تقوم الشركة بالاستثمار في تكاليف المطابقة (الوقاية والتقييم) والتي بدورها تخفض تكاليف عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي)²، 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 الى ما يقارب الصفر وبناء 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 العمليات³

ثانياً: أهمية تكاليف الجودة:

تتطلب المنافسة الشديدة بين المنشآت في عصر العولمة من الإدارات البحث عن أساليب وطرق جديدة لإدارة منشآتهم بكفاءة عالية. ولتحقيق ذلك ينبغي توفير معلومات جديدة لهذه الإدارة قد تكون مختلفة عن المعلومات المطلوبة سابقاً. ومن العوامل التي أدت إلى أهمية تغيير نوعية المعلومات المطلوبة:⁴

1. التغيير في أذواق العملاء إلى الأفضل.
2. انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض.
3. التغيير في التقنية، حيث أصبح العالم نتيجة العولمة بمثابة قرية صغيرة الأمر الذي أدى إلى سهولة تسويق المنتجات وزيادة حدة المنافسة.
4. التغييرات السريعة في الأسواق العالمية.
5. الضغط المتزايد من قبل أصحاب المنشأة على إدارتها للحصول على عوائد مجزية.

¹ - الفيصل مؤيد محمد علي، غدير انعام محسن ، 2008، مرجع سابق، ص 245.

² - صفاء محمد سرور، (1995)، دور تكاليف الجودة في ترشيد قرارات الادارة، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة الازهر بنات، العدد الثاني عشر ، ص 95.

3- Wood, Doglas C, (2007), "The executive guide to understanding and implementing quality cost programs", ASQ quality press. P5

⁴ - ظاهر ، أحمد حسن، 2002، المحاسبة الإدارية، عمان، دار وائل للنشر، ص ص 11-15

6. التركيز على الجودة والنوعية¹.

7. التركيز على الأنشطة.

ونتيجة للعوامل السابقة، برزت الحاجة إلى ضرورة توفير أنظمة المعلومات المحاسبية لمعلومات لم تكن تهتم بتوفيرها سابقاً، وضرورة أن يلائم تصميم تلك النظم احتياجات المنشأة وعملياتها المتطورة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من أجل النجاح والبقاء وزيادة القدرة التنافسية². كما أدت العوامل المذكورة إلى تركيز المنشآت على الجودة استجابة إلى أدواق الزبائن المتطورة والمتغيرة بشكل مستمر. لذا فإن توفير نظم المعلومات المحاسبية لتقارير المعلومات ذات العلاقة بتكاليف الجودة بات أمراً ملحاً، فقد أصبحت تكاليف الجودة تمثل نسبة جوهرية من تكاليف الإنتاج حسب تقدير العديد من الخبراء، إذ بينت إحدى الدراسات على سبيل المثال أن تكاليف الجودة تتراوح غالباً في الشركات الأمريكية من 10% إلى 20% من المبيعات³. وعليه نجد أن العديد من الشركات الصناعية قامت بإنشاء قسم لمراقبة الجودة كمحاولة لتخفيض المنتجات المعيبة، فبرامج تحسين الجودة يمكن أن تؤدي إلى وفورات هامة وإيرادات مرتفعة، فشركة Motorola لصناعة أجهزة الاتصالات والالكترونيات قدرت أنها ستوفر 2.2 بليون دولار سنوياً نتيجة لبرامج الجودة، وقيمة هذا الوفر يمثل 16.5% من الإيرادات السنوية وقدرها 13.3 بليون دولار في عام 1992، مع الأخذ في الاعتبار أن هذه الشركة حققت دخلاً للتشغيل قدره 576 مليون دولار في العام المذكور ومن ثم فإنه بدون الوفورات من برامج الجودة فإن هذه الشركة كانت ستحقق خسائر أكثر من 1.5 بليون دولار⁴. ومن هنا نجد أنه من الأهمية بمكان تقديم المعلومات ذات العلاقة بتكاليف الجودة من خلال إعداد التقارير الخاصة بتلك التكاليف. فالمعلومات الخاصة بتكاليف الجودة يمكن أن تكون أداة مفيدة للإدارة، حيث أن الاستخدام الجيد لهذه المعلومات يمكن أن يحسن استمرارية الإدارة في الرقابة ويقود إلى معرفة التطبيقات الإستراتيجية للتكلفة بشكل أفضل⁵، كما أن تقرير تكاليف الجودة يبين ارتفاع

¹ - طه الطاهر ابراهيم اسماعيل، (1996)، قياس واحتواء تكلفة المبيعات المفقودة والتكلفة المستترة وجودة المنتجات المخالفة للمواصفات في نموذج قياس تكلفة الجودة في ثبات وتباين درجات الحساسية، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد الخمسون، السنة السادسة والثلاثون، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص 176.

² - الرجوب، عماد، (2008)، "حساب تكاليف الجودة الملازمة للعمليات الإنتاجية في المنشآت الصناعية البلاستيكية العاملة في محافظتي الخليل وبيت لحم، دراسة حالة تطبيقية، جامعة الخليل، فلسطين، ص 136.

3- Polimeni, Ralph S., & Others, Cost Accounting: Concepts & Applications for Managerial Decision Making, Singapore: McGraw-Hill, Inc., 2008. p. 443

⁴ - هورنجرن، تشارلز، فوستر، جورج، وداتار، سريكانت، 1996، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، ج 2، ط 2، تعريب

أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر، ص 1222

5- Carr, Lawrence, & Tyson, Thomas, "Planning Quality Cost Expenditures: How Much Should a Company Spend on Improving Quality?", Management Accounting, Vol. LXXIV, No.4, October, 1992, pp. 52- 56.

تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في حالة وجودها، الأمر الذي يجلب انتباه المنشأة إلى ضرورة تخفيض تلك التكاليف من أجل تخفيض تكاليف الجودة وذلك بتحديدتها وتشخيصها لمشاكل الجودة. ويمكن للمنشأة أن تستخدم هذه التقارير أيضاً في فحص التداخلات بين مجموعات التكاليف الأربعة المتعلقة بالجودة والسابق ذكرها، إضافة إلى أن دراسة تقرير تكاليف الجودة توفر رؤية أعمق للإدارة خاصة عندما تتم مقارنة اتجاهات هذه التكاليف مع الوقت¹. وفي برامج الجودة الناجحة نجد أن تكاليف الجودة يجب أن تتخفف مع الوقت. أن أهمية إعداد وتوفير نظم المعلومات المحاسبية لتقارير الجودة تتبع من الأثر الكبير لهذه التكاليف على الإيرادات ومن ثم على هامش المساهمة، فلو فرضنا أن المنافسين حسنوا جودة منتجاتهم فإن المنشأة التي لم تعير تحسين الجودة اهتماماً من الممكن أن تعاني من انخفاض حصتها السوقية وإيراداتها، ومن هنا نجد أن منافع الجودة تتمثل في منع انخفاض الإيرادات أو في تحقيق إيرادات مرتفعة. إضافة إلى أن تحسين الجودة له أيضاً آثار غير مالية، فاهتمام المنشأة بتحسين الجودة يكسبها خبرة حول المنتج وعملية تصنيعه وهذه الخبرة قد تؤدي إلى تقليل التكاليف مستقبلاً²، كما أن المنتجات ذات الجودة المرتفعة تحسن من سمعة المنشأة مما قد يؤدي إلى زيادة إيراداتها المستقبلية³. ومن كل ما تقدم نخلص إلى أن إدخال تقارير تكاليف الجودة ضمن التقارير المالية التي توفرها نظم المعلومات المحاسبية أمراً في غاية الأهمية. وبناء على ما سبق فقد حدد العديد من الباحثين أهمية تكاليف الجودة كالتالي:

1- تعد الجودة أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها لما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق وذلك من خلال عدة نقاط يمكن أن توضح أهمية الجودة وهي (كسب ثقة الزبون، حصة سوقية أعلى، ولاء العاملين، وتخفيض التكاليف)⁴.
فقد أكد معهد المحاسبين الإداريين الأمريكيين (IMA) في دراسة له ان المنظمات التي تهتم بإدارة تكاليف الجودة والمحاسبة عنها لديها ميزة تنافسية عن غيرها من المنظمات⁵.

¹ - كرم محمد علي بليطي، (1993)، الأيزو 9000 كأحد أنظمة الجودة، حالة تطبيقية على الصناعة المصرية، بحث مقدم إلى معهد التخطيط القومي لاستكمال درجة الدبلوم العالي في التخطيط، ص ص 85 - 93.

² - بستر فيلد، 1995، الرقابة على الجودة ، ترجمة ومراجعة سرور علي ابراهيم سرور، المكتبة الاكاديمية.

³ - خيرى عبدالهادي محسب، (1994)، نموذج مقترح لقياس تخطيط تكاليف الجودة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مجلة ربع سنوية، السنة الثامنة، العدد الرابع، كلية التجارة وإدارة الاعمال بالزمالك، ص 115.

⁴ - محمد، فاطمة جاسم، (2008)، "أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 20 ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، ص84

⁵ - الحديثي، سرى كريم ريشان، (2010)، "دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. ص30

- 2- تشمل على عنصرى (التكلفة والجودة) اللذان بعدان من ضمن عوامل النجاح الرئيسية الرابعة (التكلفة، الجودة، الوقت، والابتكار) للمنظمة .
- 3-تساعد على تحديد نقاط الضعف وتحديد الوسائل اللازمة لتحسين مستوى الجودة، وبالتالي تعزيز الوضع التنافسي للشركة وتحقيق معدلات ربح أكبر¹
- 4-تساعد في تحديد الفاقد على مستوى العمليات الإنتاجية بشكل فعال وبالتالي تساعد في تسريع حل المشكلات وعمليات التحسين والتطوير داخل الشركة.
- 5-وتقلل الخسائر المالية من خلال: الحيلولة دون فقدان العملاء الناجم عن مشكلات الجودة، تقليل الفاقد، والحد من انخفاض الكفاءة في أداء الأعمال.²

ثالثاً: أهداف تكاليف الجودة:

هناك عدة أهداف لتكاليف الجودة حيث تسعى أي منشأة لتحقيقها مما يمكنها من تحقيق اغراض الجودة وبلوغ غاياتها ليتمكنها من المنافسة في سوق العمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

تتمثل أهداف تكاليف الجودة في الآتي³:

- تخفيض التكاليف من خلال التركيز على مستوى الجودة فزيادة تكاليف المنع والتقييم لخفض الوحدات المعيبة يمكن تخفيض تكاليف الفشل بنوعية ومن ثم تخفيض التكاليف الكلية في الأجل القصير .
- التحسين المستمر للجودة من خلال التركيز على تحسين الجودة بصورة مستمرة سوف يؤدي ذلك الى تخفيض مستمر للتكاليف - منهج التحسين المستمر - فزيادة تكاليف المنع نتيجة التحسين المستمر يمكن تخفيض التكاليف الكلية بما فيها تكاليف التقييم في الأجل الطويل⁴.
- تقديم منتج ذو كفاءة يؤدي الغرض الذي من أجله اشتراه العميل.
- تقديم السعر المناسب لإمكانيات (العميل أقل سعر).
- توافر عمر افتراضي أطول من تماسك المنتج عبر الوقت.

¹ - راشد، أحمد فؤاد، وحمودة، عبد المنعم محمد، (1976)، أساسيات التقييس وجودة الإنتاج، دار الجامعات المصرية. ص109

2- Cokins, Gary, (2006), "Economic case for quality: measuring the cost of quality for management", ASQ Organization.p45

³ - سماسم كامل موسى ابراهيم جادو، (2004)، أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على اساس النشاط، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،المجلة العلمية ، العدد الثاني ، أبريل ، ص.325

4- الحلبي، أنور هايل، (2010)، " دراسة للنظام المحاسبي لتكاليف الجودة وتأثيرها على الدخل والعائد الربحي" الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، ص 322.

- توافر المنتج في الاسواق وسهولة الحصول عليه.
- توافر قنوات اتصال بين العميل والمنشأة أو المنشأة أو مقدم الخدمة.
- تحقيق رغبات العميل وتلبية مطالبه بل الوصول الى مراحل إبهار العميل.
- خفض تكاليف الانتاج وتحقيق سعر منافس للمنتج أو الخدمة.
- تقليل اجراءات العمل الروتينية واختصارها من حيث الوقت والتكاليف¹.

رابعاً: تبويب تكاليف الجودة:

هناك تبويات تمت منذ أمد بعيد لأنواع تكاليف الجودة من العلماء والباحثين حول تكاليف الجودة حيث تم تبويبها وفق أسس محددة مثل سعر التوافق وسعر عدم التوافق وتكلفة الفرصة الضائعة وحسب ارتباطها برقابة الجودة وايضا قسمت الى تكاليف ملموسة وتكاليف غير ملموسة ومن ثم استقر على التصنيف الحديث حيث قسمت الى تكاليف مطابقة ويشمل تكاليف المنع أو الوقاية وتكاليف التقييم وتكاليف عدم المطابقة والتي تشمل على تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي. وفيما يلي استعراض لأنواع تكاليف الجودة خلال تطورها الى اليوم وهي كما يلي²:

يعرف خبير الجودة كروسبي في كتابة حرية الجودة تكلفة الجودة بانها التكلفة المالية لجميع الأعمال التي لم تنفذ بطريقة صحيحة من اول مره ووفقاً لـ كروسبي يتم تبويب تكاليف الجودة الى³:

- 1- سعر التوافق: ويشمل سعر التوافق تكاليف الجودة المحققة نتيجة التأكد من سلامة العمليات وأنها تتم وفقاً للمعايير المحددة من المرة الأولى ، وقد دلت الدراسات العملية أنها تمثل نسبة تتراوح من 2% الى 3% من المبيعات.
- 2- سعر عدم التوافق: ويشمل كافة التكاليف المحققة نتيجة قصور العمليات وعدم التزامها بالمعايير المحددة من المرة الأولى وقد دلت الدراسات إنها تتراوح من 20% الى 25% من المبيعات.

¹ -منال جبار سرور، 1998، نظم كلف النوعية، تقييم كفاءة الرقابة النوعية وأثرها في تخفيض التكاليف، أطروحة دكتوراة (غير منشورة) جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، ص 147.

² - ميسر أحمد الجبوري، 1997، أسس تحديد تبويات كلف النوعية، دراسة حالة، مجلة الرافدين، العدد 52، المجلد 19، ص 119.

3-Jafar, Azizi, Mohammad, Taleghani, Fariba, Esmailpoor, & Mehrdad, Gudarzvand Chegini, "Effect of the Quality Costing System on Implementation and Execution of Optimum Total Quality Management", International Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 8, August, 2010, pp. 28-30.

3- تكلفة الفرصة الضائعة: وتتحدد بمدى تأثير الربح نتيجة فقد جزء من الإيرادات بسبب اتجاه العميل لإختيار منتج بديل، او نتيجة لإلغائه الشراء بسبب نقص الخدمة التي تقدمها المنشأة، أو لإرتفاع جودة المنتجات المنافسة أو انخفاض سعرها، أو نتيجة لعدم التزام المنشأة بمواعيد التسليم.

ويرى جوران أن كلاً من تكاليف المنع والتقييم حكومية ولا فائدة من تضمينها لتكاليف الجودة واقترح تقسيم تكاليف الجودة الى¹:

أ- تكاليف ملموسة: وتشمل تكاليف العوامل القابلة للقياس سواء في مجال الانتاج مثل تكاليف التخريد أو إعادة التصنيع، أو في مجال التسويق مثل تكاليف معالجة مشاكل العملاء.

ب- تكاليف غير ملموسة: وهي تكاليف يصعب قياسها ويمكن تقديرها مثل الخسارة التي تتحملها المنشأة نتيجة عدم رضا العميل الناشيء عن التأخير في الإنتاج، وكذا التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة انخفاض الروح المعنوية للعاملين.

يتضح من هذا التبويب تركيزه على تكاليف الفشل وافترضه أهمية عناصر تكاليف الجودة غير الملموسة نظراً لتأثيرها الكبير على خفض التكلفة في الأجل الطويل. ويرى جوران أن مفهوم تكلفة الجودة المنخفضة يشمل مجموع كل التكاليف التي سوف تختفي إذا لم يكن هناك أي مشاكل في الجودة².

كما تم تبويب تكاليف الجودة حسب ارتباطها برقابة الجودة كما يلي:

(أ) تبويب تكاليف الجودة بحسب إرتباطها برقابة الجودة:

طبقاً لهذا التبويب يمكن تبويب تكاليف الجودة إلى :

1- تكاليف رقابة الجودة: وهي التكاليف المرتبطة بالأنشطة اللازمة لإنتاج السلع أو الخدمات وفقاً للجودة المخططة والمحددة مسبقاً والعمل على منع حدوث إنتاج تالف أو معيب منذ البداية كما تشمل أيضاً التكاليف المرتبطة بأنشطة فحص واختبار وتقويم مدى صلاحية وجودة الإنتاج والتحقق من عدم وجود إنتاج معيب ويطلق على هذا النوع من التكاليف " تكاليف المطابقة " وتنقسم تكاليف رقابة الجودة إلى نوعين هما³:

¹ - عبد المنعم فليح عبد الله، 1995، " تحليل ورقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية) ، كلية التجارة ببني سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الأول (يناير) ، السنة الخامسة، ص. 204

² - محمود جنان على، النعمي حزام فالح، 2007 ، دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة، مجلة تقنية، المجلد العشرين، العدد2، ص179.

³ - عبدالسيد، ناظم حسن، 2005، علاقة وأثر نتائج قياس وتحليل تكاليف الجودة في الاداء المالي، دراسة تطبيقية في شركة المشروبات الغازية، أطروحة دكتوراة، مقدمه لمجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، ص 144.

تكاليف الوقاية : وتتضمن تكاليف تخطيط الجودة وتكاليف مراجعة التصميم الجديد وتكاليف التدريب وتكاليف تسجيل وتحليل وعرض بيانات الجودة وتكاليف معايرة أجهزة الجودة لتوفير مستوى الجودة المطلوب وتكاليف الاختيار بين الموردين على أساس الجودة المطلوبة وما إلى ذلك ، وتكاليف التقييم : وتتضمن تكاليف الاختبارات المعملية ومصروفات خدمات المعمل وتكاليف اختبار جودة المنتج النهائي وتكلفة المواد اللازمة للفحص والاختبار وتكلفة مراجعة الجودة وتكلفة صيانة أجهزة ومعدات ضبط الجودة وما إلى ذلك ¹.

2- تكاليف الفشل في رقابة الجودة: وتتضمن التكاليف التي تتحملها الشركة والمترتبة على عدم النجاح في إنتاج السلع والخدمات وفقا لمعايير الجودة المحددة مسبقا وطبقا لرغبات واحتياجات العملاء والمستخدمين والمجتمع . لذا تسمى بأنها تكاليف ناشئة عن فشل أنشطة الوقاية والتقييم في تحقيق معايير الجودة المستهدفة كما يطلق على هذه التكاليف أيضا " تكاليف عدم المطابقة " أي التكاليف الناتجة من عدم مطابقة المنتجات لمواصفات الجودة المحددة مسبقا².

وتنقسم تكاليف الفشل في رقابة الجودة إلى نوعين هما : تكاليف الفشل الداخلي : وتتضمن تكاليف الإنتاج المرفوض وتكاليف إعادة التشغيل وتكاليف إعادة الفحص والاختبار وتكاليف الوقت الضائع في الإصلاح وإعادة الاختبار وما إلى ذلك ، وتكاليف الفشل الخارجي : وتتضمن تكاليف تحقيق شكاوي العملاء وتكاليف استلام وتبديل المنتجات المعيبة والخسارة الناتجة عن بيع المنتجات المعيبة كدرجة ثابتة والتكاليف المترتبة على عدم رضا العملاء عن منتجات الشركة وما يتبع ذلك من نقص حصتها في السوق وقد قدرتها على المنافسة ... وما إلى ذلك ³

(ب) تبويب تكاليف الجودة من حيث مدى سهولة قياسها ومدى توافر بياناتها في

سجلات المنشأة:

1- تكاليف ظاهرة: وتتضمن جميع التكاليف التي تتوافر بياناتها في سجلات الشركة ويمكن قياسها ومراجعتها بصورة موضوعية نسبيا ويمكن فحصها ومراجعتها من خلال النظام المحاسبي بالشركة وتتضمن تكاليف اختيارية وتحديث وفقا لاختيار وتخطيط الإدارة وتتضمن تكاليف

¹ - اسماعيل، عمر عاصم، 2001، العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومفهوم السيطرة النوعية الشاملة وتأثيرها في تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص 277-279.

² - الشويبي، منار صباح علي، 2007، كلفة الجودة الشاملة وعلاقتها بأسبقيات التنافس، دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، ص 102.

³ - السعودي، حيدر علي جراد، 2009، أمكانية تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ص 272.

الوقاية والتقييم ، وتكاليف ناشئة أو مرتبطة وتنتج بسبب أنشطة الوقاية والتقييم والقرارات المتخذة بصدد تكاليف هذه الأنشطة وتتضمن تكاليف الفشل الداخلي والجزء الظاهر من تكاليف الفشل الخارجي¹ .

2- تكاليف غير ظاهرة (مستترة):

وتتضمن التكاليف المرتبطة بضعف الجودة وخلال دورة حياة المنتج لكنها لا تظهر بصورة مباشرة في السجلات والتكاليف الناتجة من عدم رضا العميل عن منتجات الشركة وفقد الشركة لسمعتها في السوق وقدرتها على المنافسة .التبويب الأكثر شيوعاً والمتعارف عليه لتكاليف الجودة هو تكاليف المنع، وتكاليف التقييم ، تكاليف الفشل الداخلي ، تكاليف الفشل الخارجي وهذا التبويب كثيراً ما يشار إليه على انه (PAF) الوقاية - التقييم - الفشل، وهذا التبويب هو المستخدم عند حساب تكلفة الجودة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة² ، فقد قامت الجمعية الأمريكية للرقابة على الجودة (ASQC) عام 1974م، وكذا هيئة المعايير البريطانية (BSI) عام 1990م إلى اصدار قائمتين يمكن الاعتماد عليهما كأدلة لتكلفة الجودة نظراً لعدم ارتباط العناصر الواردة بهما بصناعة او نشاط معين، واعتمدت القائمتين على التقسيم الفئوي وتحليل باريتو للربط بين عناصر التكاليف ونطاق حدوثها، وبناءً على ذلك انتشر هذا التبويب في كافة أنحاء العالم وقد ظهر نموذج الوقاية - التقييم - الفشل، وبناءً على ذلك تم تبويب تكاليف الجودة الى³:

- تكاليف ضبط الجودة أو تكاليف المطابقة تتضمن تكاليف المطابقة مجموع تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم أي كل التكاليف الوقائية التي تضمن بأن المنتج سينتج بدون عيوب تؤثر على مستوى جودته⁴.

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

² - الأشقر، ميادة محمد، 1999، "دراسة نظام الجودة ISO 9000 وتحليل أثر تكاليف الجودة على تكاليف الإنتاج مع التطبيق العملي في شركة أديداس"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كمية الاقتصاد، ص 203.

³ - الشارري، محمد فائل، 2000، "إدارة الجودة الشاملة وامكانية تطبيقها في حرس الحدود- دراسة استطلاعية على المديرية العامة لحرس الحدود بالرياض"، رسالة ماجستير، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، معهد الدراسات العليا، ص 77.

4- G. Psychogios, Alexandros, (2007), "Understanding Total Quality Management in Context: Qualitative Research on Managers' Awareness of TQM Aspects in the Greek Service Industry", City College, The University of Sheffield, Thessaloniki, Greece, The Qualitative Report, Vol 12, pp 211-217.

- تكاليف الاخفاق او الفشل في ضبط الجودة او ما يعرف بتكاليف عدم المطابقة وتتضمن تكاليف عدم المطابقة مجموع تكاليف الاخفاق الداخلي وتكاليف الاخفاق الخارجي والذي يتضمن كل التكاليف الحاصلة بسبب وجود عيوب في الجودة تحدث في المرة الأولى من الإنتاج¹.

(1) تكاليف المنع:

وتعرف أيضاً بتكاليف الوقاية وهي تلك التكاليف التي تحدث لمنع انتاج منتجات غير مطابقة للموصفات او تصرف لمنع حدوث عيوب في المنتج ومنع والوقاية من عدم مطابقة المنتجات مع المواصفات المطلوبة وترتبط هذه التكاليف بتصميم وتطبيق ورعاية نظام الجودة في المنشأة والوقاية من حدوث العيوب والفشل في المنتج أو الخدمة وتشمل تكاليف الوقاية الامثلة التالية²:

- تكاليف التخطيط للجودة وتصميمها وتطوير نظامها.
- تكاليف التحكم في العمليات الانتاجية.
- تكاليف تدريب العاملين في مجال الجودة.
- تكاليف توكيد الجودة لدى المورد.
- تكاليف مراجعة وتحليل بيانات الجودة.
- التكاليف المتعلقة ببرامج تحسين الجودة.
- تكلفة هندسة الجودة، وفحص الموارد الواردة.
- تكلفة صيانة الاصلاح والآلات وهندسة العملية الصناعية.
- تكلفة هندسة التصميم، وتكلفة التدريب للوصول الى مستوى الجودة المرغوبة.
- تكاليف مراجعة تصميم المنتجات والعمليات
- تكاليف رقابة العمليات لتحقيق ملائمة المنتج للاستخدام المحدد.
- تكاليف إعداد تقرير كلف الجودة.

(2) تكاليف التقييم :

وتعرف بالتكاليف التي تصرف على عمليات الاختبار والفحص لتقييم مستوى جودة المنتج وتحديد المشاكل الموجودة في العملية الانتاجية.

1- Eriksson, Henrik, (2002), "Benefits from TQM for Organisational Performance", Lulea University of Technology, Division of Quality Technology and Statistics, p207.

2- R. Evans, James- W. Dean, Jr, James, (2003), "Total Quality: Management, Organization, and Strategy", University of Cincinnati, University of North Carolina,3d, pp 125-128.

وهي أيضاً تلك التكاليف المرتبطة بالقياس وتقييم وتدقيق وفحص المنتجات أو المواد للتأكد من توافرها لمتطلبات الجودة او المعايير والمواصفات المتبعة، فهي القيمة لأي جهد مبذول لإيجاد وتحديد درجة الموافقة لمواصفات الجودة خلال الانتاج لأول مرة¹.

وهي تلك التكاليف التي تحدث لاكتشاف تلك الوحدات الفردية من المنتج غير المطابقة للمواصفات والأمثلة عليها تتضمن ما يلي²:

- تكاليف فحص التوريدات من مواد خام ومنتجات نصف مصنعة.
- تكاليف الاختبار والتفتيش أثناء العمليات الانتاجية.
- تكاليف معدات الاختبار والتفتيش.
- تكاليف المواد المستهلكة من خلال التفتيش والاختبار.
- تحليل وتقرير نتائج الاختبار والتفتيش.
- تكاليف اختبار الأداء الميداني (تشغيل المنتج في منشأة المستهلك).
- تكاليف متعلقة بتقييم المخزون.
- تكاليف فحص المواد المستلمة.
- تكاليف اختبار المنتج خلال عملي التصنيع ،وفحص المنتج النهائي³.
- تكاليف فحص المواد الخام المستلمة
- تكاليف فحص واختبار المنتجات النهائية.
- تكاليف تدقيق ومراجعة الجودة.

(3) تكاليف الفشل الداخلي :

هي تلك التكاليف المرتبطة بالمنتج الذي اخفق إنتاجه في مطابقة مواصفات الجودة وتم اكتشافها في المنشأة قبل خروجها للمستهلك. وعرفت تكاليف الفشل الداخلي بالتكاليف المتحققة عند اكتشاف الوحدات غير المطابقة للمواصفات قبل وصولها للزبون وتكاليف الفشل الداخلي تتضمن⁴:

¹ - يوسف، بومدين، 2007، "إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز"، جامعة بومرداس، مجلة الباحث، عدد 5، ص 156.

² - عبد الله، عبد المنعم فليح، 2005، "تحميل ورقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برنامج تحسين الجودة"، مجلة الدراسات المحلية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد 5، ص 220.

³ - عبد الرحمن، بن عنتر 2008، "إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة"، جامعة بومرداس، مجلة الباحث، عدد 6، ص 222.

⁴ - صبري محمود الغلبان، ثائر، 2009، " المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها - رؤية مقترحة للشركة العامة لصناعة الإطارات"، جامعة النيرين، كلية اقتصاديات الأعمال، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 15، ص 798.

- تكاليف اعادة التفتيش والاختبار للمنتجات داخل المنشأة.
- تكاليف تصنيف المنتجات المعيبة الى فئة يمكن اصلاحها عن طريق اعادة التشغيل وفئة لا يمكن اصلاحها أو خردة¹.
- تكاليف اعادة التشغيل.
- تكاليف الفاقد (الهالك) التي لا يمكن اصلاحها.
- تكاليف حل المشكلة أو تحليل الخطأ.
- تكاليف إصابة العاملين والتعويضات المترتبة عليها.
- تكاليف التالف وتتضمن كلفة العمل التكاليف الصناعية غير المباشرة الناتجة عن المنتجات التالفة².
- تكاليف اعادة العمل لتصليح المنتجات المعيبة.
- تكلفة الوقت المصروف لمعالجة الفشل الداخلي.
- تكاليف تحليل فشل والمسموحات المتمثلة بالخسارة الناشئة عن اختلاف سعر المنتج أي الفرق بين سعر البيع الاعتيادي والسعر المخفض وذلك لان المنتج قد يكون قابلاً للاستخدام.
- تكاليف إعادة الجدولة والاختبار³.

(4) تكاليف الفشل الخارجي:

- وهي مجموع تكاليف المنتج المعيب الذي يتم اكتشافه بعد التسليم للعميل او المستهلك.
- وجاء ايضاً في تعريفها بأنها التكاليف الناتجة عن اكتشاف وحدات معيبة قبل أن يتم شحنها أو توصيلها للزبائن، وتشمل عدة أنشطة.
- وتتضمن الأمثلة التالية:-
- تكاليف شكاوي العملاء.
- استبدال المنتجات المعيبة والمرتجعة.
- الامتيازات. - الخسارة في المبيعات.
- تكاليف تحمل المسؤولية الناتجة من الحوادث.
- تكاليف دفع الضمانات والتعويضات.

¹ - عقيلي، عمر وصفي، 1999، "مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة-وجهة نظر"، جامعة حلب، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ص377.

2- Sallis, Edward, (2002), "Total Quality Management in Education", 3d. - Foster, S. Thomas, (2010), "Managing Quality - Integrating the supply chain", Brigham Young University, 4d, p612.

³ - المصري، مروان وليد سليمان، 2013، "تطوير الأداء الإداري لرؤساء الأقسام الأكاديمية بالجامعات الفلسطينية في ضوء مبادئ إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التربية، ص311.

- تكلفة القطع و المواد الخام الخردة¹.
- الاجزاء والمواد المعدلة.
- وقت الانتاج المفقودة نتيجة التعامل مع الاخطاء².
- ضعف التركيز بسبب الوقت الذي يقضيه استكشاف الاخطاء واصلاحها بدلا من التحسين³.

تلاحظ للباحث:

يمكن القول بأن تكاليف الجودة هي التكاليف المتعلقة بكل من الانجاز وعدم القدرة على انجاز إلى مستوى الجودة المطلوب وان الاستثمار في تكاليف المنع والتقييم يقلل من تكاليف الفشل بنوعيه الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي التي تحدث بعد توزيع المنتجات أو الخدمات للعملاء، كما ان التكاليف المستترة تؤثر تأثير مباشر على المنشآت في حالة عدم الأخذ بها.

¹ - كريمة، سلطان، 2011، "طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير واللصبارت وحدة رمضان جلال"، رسالة ماجستير، جامعة أوت سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 265.

² - طالب، مهند مجيد، 2014، " استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وادارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 47.

³ - ارجخان، ميساء محمود محمد، 2015، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ص 208.

المبحث الثالث

طرق قياس و تحليل تكاليف الجودة

أولاً: طرق قياس تكاليف الجودة:

يسمح قياس تكاليف الجودة للتعبير عن الانشطة المرتبطة بها وهذا ما يمكن التعبير عن الجودة أسوةً بالوظائف الأخرى في الوحدات الاقتصادية بالمنشأة كالتسويق والانتاج والبحث والتطوير وغيرها كوظيفة اساسية جنباً الى جنب مع الوظائف المذكورة، حيث يساهم تحديد وقياس تكاليف الجودة في مجال أعمال 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 بالمنشأة وتحفيزهم لأجل التحسين المستمر والسعي في تحقيق الجودة. تأتي أهمية قياس تكاليف الجودة نسبة لأن الجودة الرديئة تمثل جزءاً كبيراً من اجمالي التكاليف إلا انه توجد اسباب أخرى مهمة للتركيز على تكاليف الجودة وتجدر الإشارة الى ان قياس تكاليف الجودة مهمة لعدة أسباب ومنها ما يلي¹:

- اتخاذ تدابير عالية في الدقة والموضوعية وذلك بتقدير التكاليف وتقييمها لان تكاليف الجودة من الممكن ان تكون مخفية وغير ملموسة وفي هذه الحالات قد تتسبب بحدوث أزمة مالية كبيرة للمنشأة المنتجة.

- استمرار مفهوم الجودة في التطور لذلك فان المعيار الذي تقاس به الجودة يتغير باستمرار².
- وجود اختلاف بين جودة المنتج وجودة الخدمة ومع زيادة المنشآت لمزيجها من المنتجات والخدمات فانها تحتاج للتمييز بين الاثنين من حيث قياس الجودة³.
- الجودة العالية تعد مؤشراً فعالاً للتشجيع على سرعة الاستجابة والمرونة في نجاح معظم المنشآت.

- تحديد وقياس تكاليف الجودة في صورة مالية يعد أداة هامه ومفيدة لمساعدة الوحدات الاقتصادية بالمنشأة في تحقيق منافع وأهداف عديدة.

¹- صبري محمود الغبان، نائر، 2015، " المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها - رؤية مقترحة للشركة العامة لصناعة الإطارات"، جامعة النيرين، كلية اقتصاديات الأعمال، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 15، ص 800.

²- عقيمي، عمر وصفي، 2011، "مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة - وجهة نظر"، جامعة حلب، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان، دار وائل لمنشر والتوزيع، ص 119.

³- ميكائيل ياسين، إيام، 2014، " قياس تكلفة الجودة اعتماداً على نظم التكاليف الحديثة وأثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية"، رسالة دكتوراه، جامعة تشرين، كمية الاقتصاد، ص ص 87 - 89.

- التخطيط لاستغلال الموارد المتاحة في مجال تحسين وتطوير ورقابة الجودة وتوجيهها الى المجالات التي تحقق فيها أقصى عائد ممكن من خلال تحديد الفرص المتاحة للتحسين وتحديد أولوياتها¹.
- المساهمة في اعداد الموازنات الخاصة برقابة الجودة وخصوصاً الموازنات طويلة الأجل وذلك لأن برامج تطوير وتحسين الجودة غالباً ما تتطلب فترات طويلة نسبياً.
- يركز قياس تكاليف الجودة على الاهتمام بتكاليف المنتجات الرديئة.
- تستخدم قياس تكاليف الجودة كوسيلة لتقييم البدائل بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل.
- يعتبر قياس تكاليف الجودة مؤشر لفحص جودة الأداء في الوحدات الاقتصادية بالمنشأة.
- تحفيز جميع المسؤولين والعاملين في المستويات الادارية المختلفة على التتبع والفحص لبرامج تحسين الجودة والمساهمة في انجاحها².
- المساعدة في تصنيف الموردين وتحديد حجم ومستوى التعامل معهم مستقبلاً.
- 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 الأداء ويوفر أساس للمقارنة الداخلية بين المنتجات والخدمات والعمليات³.
- ان قياس تكاليف الجودة وترجمتها بصورة مالية لتفهمها الاطراف المختلفة يعد امرا ضروريا لترشيد قرارات الاستثمار في مجال تحسين وتطوير الجودة، حيث أن منافع ونتائج برامج تحسين وتطوير الجودة وتخفيض معدلات المعيب متشعبة غير خطية، بمعنى أن تخفيض معدلات المعيب لمنتج معين، قد يترتب عليه ليس فقط تحسين انتاجية هذا المنتج بل وتحسين جودة وانتاجية منتجات أخرى وهي تنقسم الى اثنتين حسب التقسيمات الحديثة قياس تكاليف الجودة الظاهرة والمستترة⁴.

1-Hardy, Terry L, (2006), "Using Cost of Quality Approaches to Improve Commercial Space Transportation Safety", Federal Aviation Administration, Office of Commercial Space Transportation; Washington, DC, USA, p257.

2- R. Evans, James- W. Dean, Jr, James, (2003), "Total Quality: Management, Organization, and Strategy", University of Cincinnati, University of North Carolina, 3d, p p 366- 367

3- Sallis, Edward, (2002), "Total Quality Management in Education", 3d. - Foster, S. Thomas, (2010), "Managing Quality - Integrating the supply chain", Brigham Young University, 4d, p 611.

4- Krishnan, S.K, Agus, A, &Husain, N (2000), "Cost of Quality: The Hidden cost", Total Quality Management, vol. 11, no. 54/516. - Sjoblom, Leif M. 919980," Financial Information and Quality Management – Is There a Role for Accountants?", Accounting horizons, vol.102, no.4, p 192.

(1) قياس تكاليف الجودة الظاهرة

وتشتمل هذه على قياس تكاليف الرقابة المتمثلة في تكاليف المنع أو الوقاية والتقييم وتكاليف الفشل بنوعية تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي ويمكن استعراضها كما يلي:

1- قياس تكاليف الرقابة على الجودة:

تشمل تكاليف الرقابة على الجودة كلا من تكاليف المنع، وتكاليف التقييم ولقد ذكرنا سابقاً أن هاتين المجموعتين من التكاليف تعتبران تكاليف ايجابية تضيف قيمة وتدعيان بتكاليف المطابقة، لذلك من السهولة تخطيطها وقياسها بدقة وموضوعية والتحكم فيها، فهي من التكاليف الظاهرة التي يمكن اثباتها في السجلات المحاسبية ومعرفة اجمالي قيمتها بدقة وذلك من خلال ضم تكاليف المنع الى تكاليف التقييم والحصول على اجمالي تكاليف رقابة الجودة¹.

2- قياس تكاليف الفشل:

وتشتمل على مجموعتين، تكاليف الفشل داخلي وخارجي، وتتصف هذه المجموعة بالمجموعة من التكاليف السلبية والتي تضيف القيمة، والتي تتجاهل معظم الانظمة المحاسبية قيمتها واثراً على نتيجة الاعمال، لذلك يتم وفق مدخل تكلفة الجودة احتساب قيمتها بشكل مفصل وأخذ التقارير اللازمة عن هذه المجموعة من التكاليف لاتخاذ القرارات والاجراءات المناسبة، وتشتمل تكاليف الفشل على نوعين من التكاليف: ظاهرة ومستترة².

(أ) قياس تكاليف الفشل الداخلي:

وتقسم تكاليف الفشل الداخلي الى ثلاث مكونات اساسية³:

1- التضحيات المترتبة على تخريد الانتاج المعيب

تحدد قيمة هذه التضحيات على ضوء مجموعة من العوامل منها:

- عدد الوحدات المعيبة التي يتقرر تخريدها.

- قيمة أو تكلفة هذه الوحدات

حيث يتحدد عدد الوحدات المعيبة التي يتقرر تخريدها على ضوء العوامل التالية:

¹- الحكيم، ليث عمي - العجمي، محمد عاصي، 2007، "نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية"، الأردن، عمان، دار اليازوري العممية لمنشر والتوزيع، ص 400.

²- عبد المنعم فليح عبد الله، 1995، " تحليل ورقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة ببني سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الأول (يناير) ، السنة الخامسة ، ص 312.

3 - جاسم محمد، فاطمة، 2014، " أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي -د ارسه حالة في شركة المشروبات

الغازية -شركة مسانمة خاصة صناعية"، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية ،ص 90-99.

- العدد الاجمالي للوحدات المعيبة.
- مدى امكانية بيع الوحدات المعيبة بسعر اقل.
- المقارنة بين خسارة التخريد وتكاليف اعادة الاصلاح.
- وتتوقف قيمة أو تكلفة الوحدات التي يتقرر تخريدها على مجموعة من العوامل منها¹:
- المرحلة التي تم فيها اكتشاف الانتاج المعيب.
- مدى امكانية استرداد جزء من هذه التكلفة.
- مدى استغلال الموارد المتاحة.
- 2- التضحية المترتبة على اصلاح الانتاج المعيب
- ويمكن تقسيم هذه التضحية الى ظاهرة ومستترة، ويمكن تحديد قياسها على النحو التالي²:
- التضحية الظاهرة لإصلاح الانتاج المعيب:
- تتحدد تكاليف الفشل الداخلي الناتجة عن اصلاح الوحدات المعيبة على ضوء معرفة عدد الوحدات التي يتقرر اصلاحها والتكلفة اللازمة لإصلاح الوحدات
- يترتب على اعادة تشغيل الوحدات المعيبة تحمل المنشأة لنوعين من التضحيات الضمنية هما³:
- الارباح الضائعة التي يمكن تحقيقها في حال استغلال الموارد و الطاقات التي استخدمت في اصلاح الوحدات المعيبة. ويمكن قياس هذه التضحيات على ضوء معرفة الوقت اللازم لإصلاح الوحدة المعيبة ومعرفة كمية الانتاج التي كان يمكن انتاجها خلال هذا الوقت، وارباح الوحدات الجيدة
- التضحية والخسائر المترتبة على اعادة اصلاح الوحدات المعيبة والمتمثلة في التأثير على خطوط الانتاج و حدوث اختناقات والتأخر في تسليم الانتاج في الموعد المحدد مسبقا⁴.
- ويأخذ التضحيات المترتبة على الاختناقات واربك خطوط الانتاج، والناتجة عن اصلاح الوحدات المعيبة في الاعتبار، تكون معادلة قياس تكاليف الفشل الداخلي المترتبة على اصلاح الوحدات المعيبة.
- التضحية المترتبة على بيع الانتاج المعيب بسعر أقل. يتأثر قرار بيع الوحدات المعيبة بسعر أقل من سعر الانتاج الجيد بمجموعة من العوامل منها الاثر على سمعة المنشأة المفاضلة بين

¹ - الفيصل مؤيد محمد علي، غدير انعام محسن، 2008، تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق التنافسية، جامعة الكوفة، كلية الادارة والاقتصاد، السنة الثامنة-العدد الثالث والعشرون، ص: 239-241.

² - محمود جنان علي، النعمي حزام فالح، 2007، دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة، مجلة تقنية، المجلد العشرين، العدد2، ص179.

3- Eriksson, Henrik, (2002), "Benefits from TQM for Organisational Performance", Lulea University of Technology, Division of Quality Technology and Statistics, p 352.

⁴ - الفيصل مؤيد محمد علي، غدير انعام محسن، 2008، مرجع سابق ص 244.

بيع الوحدات المعيبة بسعر منخفض وبين اعادة اصلاحها ثم بيعها بالسعر المخطط ومدى توفير الامكانيات لاعادة اصلاحها¹.

تكاليف الفشل الداخلي = تكلفة تخريد الإنتاج المعيب + تكلفة اعادة اصلاح الانتاج المعيب + تكلفة بيع الوحدات المعيبة بسعر أقل².

(ب) قياس تكاليف الفشل الخارجي

تتضمن تكاليف الفشل الخارجي مجموعة العناصر التالية³:

1- التعويضات والضمانات والمسموحات: تتضمن هذه المجموعات من التكاليف الفشل الخارجي التعويضات والضمانات التي تتحملها المنشأة طول فترة استخدام العملاء للمنتج، وتكون ناشئة عن ضعف الجودة وتشمل ايضا المسموحات التي تمنح للعملاء لتحفيزهم على قبول الانتاج ذي الجودة الأقل، ويسهل قياسها بصورة موضوعية ودقيقة مع مراعاة عدم تضمينها لتضحيات لا ترتبط بضعف الجودة.

2- التضحيات الناشئة عن اصلاح الحدات المتراجعة من العملاء:

تتضمن نوعين من تكاليف ظاهرة وضمنية، وتحدد التكاليف الظاهرة على ضوء معرفة عدد الوحدات المرتجعة من العملاء لإعادة اصلاحها ومعرفة تكلفة اصلاح الوحدة والتي تتضمن تكاليف الشحن من وإلى العميل⁴. وتكاليف الاصلاح واعادة الفحص بعد الاصلاح، وتتمثل التكاليف الضمنية بالأرباح الضائعة نتيجة استغلال جزء من الموارد والطاقات المتاحة في اصلاح الوحدات المرتجعة من العملاء بدلا من استغلالها في انتاج جديد، كذلك ما ينشأ من تضحيات نتيجة ارباك خطوط الانتاج واحتمال حدوث اختناقات⁵.

1- الركابي، علي خلف سلمان، وسلوم، حسن عبد الكريم، 2006، تحليل كلف النوعية ودورها في إدارة الجودة الشاملة، المؤتمر العلمي الثاني لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، ص ص 26-27.

2- عبيد، انتصار احمد، وحليحل، جلييلة عيدان، 2007، "أثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 47، ص ص 239-262.

3- الفضل، مؤيد محمد، نور، عبد الناصر إبراهيم، و الراوي، عبد الخالق مطلق، 2007، المحاسبة الإدارية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 421.

4- Carr, Lawrence, & Tyson, Thomas, "Planning Quality Cost Expenditures: How Much Should a Company Spend on Improving Quality?", Management Accounting, Vol. LXXIV, No.4, p 358.

5- شمالي، رقيقة، 2005، "تفعيل المورد البشري ضمن إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبلعيدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 217.

يجب الإشارة الى أن المعادلة السابقة تشمل فقط الوحدات المرتجعة لإعادة اصلاحها ولا تتضمن جميع الوحدات المرتجعة من العملاء، فقد يرفض العملاء بعض الوحدات رفضاً نهائياً، وهذه التكاليف تعالج ضمن تكاليف الفشل الخارجي¹.

(2) طرق قياس التكاليف المستترة :

تعتبر التكاليف الضمنية المترتبة على ضعف الجودة، والمتمثلة فيما ينشأ من توضيحات نتيجة فقد المنشأة لجزء من حقها السوقية، من أصعب أنواع تكاليف الجودة من حيث القياس، وذلك نتيجة لعدم توافر بياناتها في سجلات المنشأة، ولتداخل آثارها واستمرار هذه الآثار على مدى فترات طويلة، بل ان هذه الآثار لا تظهر في الأجل القصير، وان اهمال او عدم دقة قياس التوضيحات التي تنشأ عن نقص المبيعات، وتدني مستوى الشهرة للمنشأة يشوه تكاليف الجودة من ناحية، ويضلل القرارات ببرنامج التحسين وتطوير الجودة من ناحية اخرى، وذلك اهمال او عدم دقة قياس التكاليف الضمنية الناشئة عن فقدان المنشأة لجزء من حصتها في السوق، ويحدد تكلفة الجودة بصورة اقل من الحقيقة.

يتضح مما سبق مدى اهمية وضرورة قياس تكاليف الجودة المستترة والمتمثلة في اثار فقد المنشأة لجزء من حصتها في السوق لعدم وفاء المنتجات باحتياجات العملاء و رغباتها².

التوضيحات المترتبة على فقد المنشأة لجزء من حصتها في السوق:

يمكن الاسترشاد بمجموعة من العوامل عند تقدير وقياس التكاليف غير الظاهرة المترتبة على فقد المنشأة لبعض عملائها منها دراسة وفحص العملاء، احصاءات الطلب على المنتج ومصادر دراسة السوق الاخرى، ولقد شاع في الادب المحاسبي عدة اساليب لقياس التكاليف غير الظاهرة المرتبطة بفقد المنشأة لبعض عملائها نتيجة ضعف الجودة، منها ما يلي³:

1- بحوث السوق:

طبقاً لهذا الاسلوب يتم اجراء بحوث للتسويق لدراسة وتحديد اثر ضعف جودة المنتجات وعدم اشباعها لرغبات العملاء على حصة المنشأة في السوق، وبالتالي قياس النقص المتوقع في المبيعات في المستقبل وبحساب القيمة الحالية لقيم النقص في المبيعات يمكن تقدير قيمة الخسارة المترتبة على عدم رضا العملاء من جراء ضعف جودة المنتجات.

2- استخدام معامل الثبات:

1- Youde, Richard K. 1992,, "Cost-of-Quality Reporting; How We See It", Management Accounting, Vol. LXX11, No.7, January, pp. 34- 38

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

3- Kendirli, Selcuk, & Tuna, Muharrem, In the Context of Total Quality Management, "Quality Costs and Effects on Financial Decisions: A Research in Corum's Enterprises", International Journal of Entrepreneurship, Vol. 13, 2009, pp. 547-562.

وفقا لهذا الاسلوب تضرب التكلفة الظاهرة للفشل الخارجي في معامل ثابت لتحديد التكلفة الغير الظاهرة المترتبة على ضعف الجودة، هذا ويتم تقدير هذا المعامل الثابت على ضوء خبرة ادارة المنشأة¹.

3- أسلوب تاجوشي:

يعبر أسلوب تاجوشي في قياس خسارة ضعف الجودة تطورا للنظرة التقليدية في قياس خسارة عدم رضا المستخدم وناتج عن ضعف الجودة، حيث حاول تاجوشي معالجة هذا القصور في النموذج التقليدي لرقابة الجودة وضع معادلة خسارة ضعف الجودة لقياس تكاليف الجودة غير الظاهرة التي تترتب على انحراف مستوى الجودة المحقق على ذلك المخطط ، سواء كان هذا الانحراف يقع داخل الحدود المسموح بها وفقا للنظرية التقليدية أو يقع خارجها². ويمكن قياس قيمة بقسمة الخسارة المرتبطة بالبعد عن مواصفات الجودة المخططة على مربع انحراف الاداء الفعلي³.

-مدى ملائمة معادلة تاجوشي: بدراسة معادلة تاجوشي يلاحظ ما يلي:

- تفترض المعادلة التماثل أو التجانس على كل جانبيها، بمعنى أن نفس القدر من الانحرافات تترتب عليها نفس الآثار، في حين أن ذلك ليس صحيحا في جميع الحالات، فقد تكون الخسارة في احد الجانبين اكثر حساسية منها على الجانب الآخر، أي أن نفس القدر من الانحرافات قد تترتب عليه خسائر في الجانب الايسر⁴.

ما سبق نلاحظ أنه: يعتبر أسلوب تاجوشي من الاساليب الحديثة في قياس تكاليف الجودة المستترة وهو تطوير للنظرية التقليدية لقياس ضعف الجودة، حيث وضع تاجوشي معادلة أسماها معادلة خسارة ضعف الجودة لقياس تكاليف الجودة المستترة التي تترتب على انحراف

¹ - عبيد، انتصار احمد، وحليجل، جليلة عيدان، 2007، أثر تحليل كلف النوعية على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 47، ص ص 239- 262.

² - حمودي، جنان علي، والنعمي، حزام فالح، 2007، "دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة: بحث تطبيقي في الشركة العامة للزيوت النباتية"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 2، ص ص 171- 187.

³ - السيد، ناظم حسن عبد، 2010، مرجع سابق، 2010، ص ص 180- 181.

⁴ - محمود جنان علي، النعمي حزام فالح، 2007، دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة، مجلة تقنية، المجلد العشرين، العدد 2، ص 179.

مستوى الجودة، محقق عن ذلك المخطط، سواء كان هذا الانحراف يقع داخل الحدود المسموح بها وفقاً للنظرية التقليدية، أو كان يقع خارجها¹.

ثانياً : نماذج قياس تكاليف الجودة:

تتطلب تكاليف الجودة قياسها مما قدم العديد من العلماء نماذج مقترحة لقياس تلك التكاليف بداية من جوران وكروسبي وغيرهم من العلماء المهتمين بتكاليف الانتاج المختلفة. منذ أن ناقش Juran تكاليف الجودة قام العديد من الباحثين باقتراح طرق مختلفة لقياس تكاليف الجودة، نستعرض منها²

- نموذج الوقاية والتقييم والفشل (Prevention-Appraisal-Failure, P.A.F)

- نموذج كروسبي (Crosby's Model)

- نموذج التكلفة غير الملموسة أو الفرصة البديلة Opportunity or intangible cost models

- نموذج تكلفة العمليات Process cost models

- نموذج التكاليف علي أساس النشاط. ABC.

- وأضاف (Taguchi) طريقة دالة خسارة الجودة لـ Taguchi

(1) نموذج الوقاية والتقييم والفشل : (Prevention-Appraisal-Failure, P.A.F)

تستند معظم نماذج تكاليف الجودة على تصنيف P.A.F والتي تم تصنيفها بواسطة Armand Feigenbaum عام 1956 إلى تكاليف الوقاية والتقييم والفشل (الداخلي والخارجي) والتي أصبحت تصنيفات مقبولة قبولاً عالمياً³. 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 للجودة يقلل من إجمالي تكاليف الجودة⁴.

¹- سالم مصطفى سعد، 2013، قياس تكاليف الجودة، المؤتمر الوطني حول استخدام المنطق العلمي التاريخي في دفع الحركة الاقتصادية، الذي اقامته جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية المالية، العدد الرابع، ص15-17.

2- Vaxevanidis, N. M., and Petropoulos, G., (2008), "A Literature survey of cost of quality models", Journal of engineering, Volume 3 Number 1584.p275

³- الصياح، عبدالستار مصطفى والحلامه، محمد عزت، (2013)، "التوازن الاستراتيجي وعلاقته بتكاليف الجودة، دراسة اختبارية في قطاع الصناعات الكيماوية الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3.

⁴-عبدالمنعم فليح عبدالله، (1995)، تحليل رقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة، مجلة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، يناير، السنة الخامسة، ص27.

(2) نموذج كروسبي Crosby's Model

عرف Crosby الجودة بأنها "المطابقة للمواصفات"، وبالتالي فإن تكاليف الجودة تُحدد كمجموع سعر المطابقة (Price of Conformance, PoC) وسعر عدم المطابقة (Price of Non-Conformance, PoNC) 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 متطلبات العملاء¹. وتحسب عادة عن طريق قياس تكلفة تصحيح، أو إعادة تصنيع أو تخريد المنتج، والتي تتطابق مع تكاليف الفشل الفعلي².

(3) نموذج التكلفة غير الملموسة او الفرصة البديلة : Opportunity or intangible cost models

وقد تم التأكيد مؤخرًا على أهمية تكاليف الفرصة البديلة وغير الملموسة³. والتكاليف 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) ووفقاً لذلك يمكن تقسيم خسائر الفرصة البديلة إلي ثلاثة عناصر⁴ :

1- عدم استخدام القدرة الإنتاجية بالشكل الأمثل.

2 - سوء التعامل مع المواد.

3 - سوء تقديم المنتجات والخدمات.

حيث يتم التعبير عن إجمالي تكاليف الجودة بمجموع كل من الإيرادات المفقودة والأرباح غير المكتسبة.

¹ - ابوشناف، زايد سالم، (1994)، ترشيد تكاليف الجودة باستخدام منهج تحليل التفضيلات (AHP) لتدعيم مدخل إدارة

التكلفة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الثاني، ص 107 - 145.

² - فتحي رزق السوافيري، (1995)، الاطار الفكري والعملي للمحاسبة عن تكاليف الجودة، مجلة البحوث العلمية، العدد الثاني، جامعة الاسكندرية، ص 195.

³ - حسين، احمد حسين علي، (1997)، دراسة تحليلية لنماذج سلوك تكاليف الجودة، النموذج التقليدي - صفر عيوب - دالة تاجوشي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، العدد الأول، مارس، ص 75 -

⁴ - فتحي السوافيري، مرجع سابق، ص 199.

(4) نموذج تكلفة العمليات: Process cost models

تم تطويره بواسطة D. Ross عام 1977 م، وقد أظهر الاستخدام الأول لهذا النموذج أن أنظمة تكاليف الجودة تركز على تكلفة العمليات إلى جانب تكلفة المنتج أو الخدمة¹، 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 العملية².

(5) نموذج نظام التكاليف على أساس الأنشطة : (ABC)

بالرغم من أن كل من نموذج الوقاية والتقييم والفشل (PAF) (القديم والجديد على حد سواء)، 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 الجودة³. ويمكن التغلب على هذه العيوب من خلال حساب التكاليف على أساس النشاط (ABC) والتي تم تطويرها من قبل Kaplan و Cooper من مدرسة هارفارد للأعمال. يستخدم نظام ABC الإجراءات ذات المرحلتين للوصول إلى تكاليف دقيقة للأهداف المختلفة للتكلفة (مثل الإدارات، والمنتجات والعلماء وقنوات)، وتتبع تكاليف الموارد (بما في ذلك التكاليف العامة) للأنشطة، ومن ثم تتبع تكاليف الأنشطة على تكلفة الهدف⁴.

(6) دالة خسارة الجودة لتاجوشي Taguchi Model

طور Genichi Taguchi طريقة تعتمد على أساليب هندسية وإحصائية للوصول إلى تحسن 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 .

¹ - محمود يوسف الكاشف، (1997)، التكلفة وفقاً للنشاط كمدخل لقياس تكلفة الجودة وتوفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد الحادي والعشرون، العدد الرابع، ص12.

2- Cokins, gary, (2006), Economic case for quality: measuring the cost of quality for management", ASQ organization, p89.

³ - محمود يوسف الكاشف، مرجع سابق، ص، 23-27.

4- Horngren, Charles T, Data, Srikant M., Rajan, Madhav V., (2012), Cost Accounting a Managerial Emphasis, 14th Edition, Prentice Hall, New Jersey, p 235.

وتقوم فلسفة Taguchi على أساس الفرضيات التالية¹:

- 1 - لا يمكن خفض التكاليف بدون التأثير على الجودة.
- 2 - يمكن تحسين الجودة بدون زيادة التكاليف.
- 3 - يمكن تخفيض التكاليف عن طريق تحسين الجودة.
- 4 - تحسين الجودة هدف يمكن الوصول إليه عن طريق تقليل الانحرافات (Better is Lower)

ويرى Taguchi أن جودة المنتج لا يجب أن تقاس بمستوى قبول المنتج وإنما بدرجة انحرافه عن القيمة المستهدفة للمواصفات وبذلك يمكن قياس قيمة التكلفة بشكل كمي² ولم يوافق Taguchi على المبدأ التقليدي للجودة "المطابقة ضمن حدود المواصفات"، ومن أهم انتقاداته لهذا المبدأ ان الفرق بين المنتج الذي بالكاد هو داخل حدود المواصفات والمنتج الذي هو بالكاد خارج حدود المواصفات ضئيل جداً³، وبالرغم من ذلك فان هذا المنتج يصنف . ويمكن تعريف الجودة بأنها مجموعة من الخصائص أو السمات التي تعبر بدقة وشمولية عن جوهر الخدمة أو المنتج وحالتها بما في ذلك ابعادها من مدخلات وعمليات ومخرجات قريبة وبعيدة وتغذية عكسية وكذلك التفاعلات المتواصلة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة والمناسبة لمجتمع معين، وعلى قدر سلامة الجوهر تتفاوت مستويات الخدمة، كما تعرف بأنها مجموعة من المواصفات والمعايير لرفع مستوى وجودة المنتج وأداء العمل بشكل صحيح منذ بدايته وحتى النهاية.⁴

ويعد هذا المنطق مقبولاً من حيث عدم المساواة بين الوحدات التي تقع داخل الوحدات المطابقة للمواصفات والوحدات التي تحقق المستوى القياسي للمواصفات ويستند هذا المنطق إلي أن الوحدات التي تقع داخل الحدود المقبولة للمواصفات ربما يترتب عليها جزءاً من تكاليف الفشل الخارجي الناتجة من عدم رضا العملاء عن المنتج وذلك بالنسبة للشريحة التي ترفض أي عيب في المنتج حتى ولو كان صغيراً وتزداد هذه التكاليف كلما زاد البعد عن القيمة المستهدفة للمواصفات⁵ .

1- www.asq.com

²- الموسوي، عباس نوار كحيط ، والغريان، فاطمة صالح مهدي، (2010)، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس النشاط، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 80، ص ص 216- 220.

3- Garrison, Ray H, Noreen, Eric W, Brewer, Peter C, (2010), Managerial Accounting, Thirteen edition, Mc Graw-Hill Irwin, p 317.

⁴-الحلبي، أنور هايل، (2010)، "دراسة للنظام المحاسبي لتكاليف الجودة وتأثيرها على الدخل والعائد الربحي"، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، ص 17

5- Garrison, Ray H, Noreen, Eric W, Brewer, Peter C, (2010), Managerial Accounting, Thirteen edition, Mc Graw-Hill Irwin, pp 194- 197.

ولقياس هذه التكاليف قام تاجوشي باستخدام دالة خسارة الجودة التي اشتقها من خلال تطوير نظرية تايلور حول القيمة المستهدفة وتقيس هذه الدالة الخسارة الجودة كدالة تربيعية لانحراف القيمة الفعلية عن القيمة المستهدفة فإذا تضاعف الانحراف عن القيمة المستهدفة تضاعفت الخسارة أربع مرات وفي حالة زيادة الانحراف ثلاث مرات فسوف تزيد الخسارة 9 مرات ، ويوجد لهذه الدالة التربيعية الاسمية استخدامات عديدة في كتابات الإحصاء ونظرية الرقابة وتعتبر هذه الدالة بمثابة تقريب مقبول لتكاليف الجودة المستترة في معظم الحالات إلا أنها لا ترقى لحالة قوانين الطبيعة ، وتتمثل الإضافة الرئيسية لدالة تاجوشي في تغييره لأسلوب التفكير حول جودة المنتجات والرقابة على العناصر الخاصة بها من منهج مطابقة حدود المواصفات الفنية الذي يصنف الوحدات المنتجة إلي وحدات جيدة وأخرى رديئة إلي منهج المستوى القياسي (المعياري) للمواصفات الذي يرفض أي وحدات جيدة كانت أو رديئة ما دامت اقل من المواصفات القياسية المحددة مسبقاً¹ .

(7) نموذج صفر عيوب Zero Defect :

لعل من أهم عيوب نموذج مستوى التوافق الاقتصادي تجاهل التكاليف المستترة للجودة للوحدات المنتجة التي تقع مواصفاتها الفعلية داخل الحدود المقبولة لمواصفات الجودة² . وطبقاً لنموذج صفر عيوب فعندما يتم حصر وحساب كافة انواع تكاليف الجودة (الظاهرة والمستترة) يتحدد المستوى الأمثل للجودة عند مستوى العيوب صفر. ويقوم نموذج صفر عيوب على اساس استمرارية المنشأة في عمليات التحسين المستمر في الجودة مع مرور الزمن نتيجة لخبرة المنشأة وما يترتب عليها من زيادة كفاءة وفعالية أنشطة رقابة الجودة ، ومع هذه الجهود يمكن ان تصل تكاليف الفشل الى صفر³ .

(8) نموذج مستوى التوافق الاقتصادي Economic Conformance Level :

وهي العلاقة بين تكاليف الجودة من خلال نموذج التوافق الاقتصادي للجودة، ويكون المستوى الأمثل لتكاليف الجودة عبارة عن ذلك المستوى الذي من شأنه احداث توازن بين تكاليف المنع والتقييم من جهة وبين تكاليف الفشل من جهة أخرى مع تقليل التكاليف الكلية للجودة الى اقل حد ممكن ، على افتراض أنه كلما ازدادت تكاليف المنع والتقييم كلما ادى ذلك الى تخفيض

¹ - عماد سيد قطب، 1998، اطار مقترح لتخطيط تكاليف الجودة ، المجلة العلمية لتجارة جامعة الأزهر ، العدد 23، المجلد رقم 19 ، ص، 29.

² - فؤاد، محمد نشأت، (1997)، دراسة تحليلية لتكاليف الجودة في ظل نماذج القياس المختلفة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، سوهاج، ص ص 1- 38.

³ - علاء محمد محمد البتانوني، 2009، ' دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ' جامعة الاسكندرية، العدد رقم (2) المجلد رقم (46)، ص ، 10.

تكاليف الفشل نظراً لتخفيض عدد الوحدات المعيبة وازدياد نسبة الوحدات المطابقة للمواصفات المحددة¹. ويكون المستوى الأمثل لتكاليف الجودة عبارة عن ذلك المستوى الذي من شأنه أحداث توازن بين تكاليف المنع والتقييم من جهة وتكاليف الفشل من جهة أخرى مع تقليل التكاليف الكلية للجودة الى اقل حد ممكن على افتراض أنه كلما زادت تكاليف المنع والتقييم كلما أدى ذلك الى تخفيض تكاليف الفشل نظراً لتخفيض عدد الوحدات المعيبة وازدياد نسبة الوحدات المطابقة للمواصفات المحددة².

ثانياً: تحليل تكاليف الجودة:

طرق تحليل تكاليف الجودة متعددة ويمثل تقرير تكاليف الجودة الأساس لهذه الطرق والأساليب إذ من خلاله يتم حصر جميع التكاليف المتعلقة بجودة المنتج ، تعتبر هذه العملية من تخصيص قسمي الجودة والمحاسبة في المنشأة. وأهم هذه الأساليب هي³:

1 - تحليل النزعة : وهذ بمقارنة مستويات التكاليف الحالية بمستويات ماضية ومنه يمكن استخلاص معلومات مفيدة للتخطيط المستقبلي لتحسين مستوى الجودة⁴.

2 - تحليل مخطط باريتو:

هو من بين أنجع التقنيات في تحليل تكاليف الجودة إذ من خلاله يمكن تحديد القلة المهمة والتي يمكن العمل عليها من أجل التقليل في تكاليفها بمعنى آخر التركيز أكثر في عملية التحسين على القلة المهمة وترك الكثير الغير مهم.

وهو تقنية بيانية بسيطة لترتيب تتبع الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحقيق مهمة معينة بدءاً بالاكثير تأثيراً وانتهاءً بالاقل ويستند المخطط الى مبدأ القلة المؤثرة التي تسبب تأثير أكثر⁵.

3 - تحليل الاتجاه الزمني:

يعد هذا الاسلوب من الأشكال البسيطة الشائعة الاستخدام ويتطلب استخدامه توافر البيانات المرتبطة بهذه التكاليف ولمدة زمنية سابقة ان هذا الاسلوب يخدم إدارة المنشأة في تاشير الاوقات

1- Grany, F.M " Qualty and Cost", In Juran s Quality Handbook, Fith Edition, Eds.J, M Juran and A.B Godfrey. New York: McGrow- Hill, 1999, p, 133.

2- Rodchua S., (2006). "Factors and Measures of Quality Costs Program in the Manufacturing Enviroment", Journal of Industrial Technology 22, No. 4, pp.8-17.

³ - محمد عيوشي، (2005)، تحليل تكاليف الجودة ، الباب السابع، الكلية التقنية بحائل، المملكة العربية السعودية، ص ص 19-18.

⁴ - كرم محمد علي بليطي، (1993)، الأيزو 9000 كأحد أنظمة الجودة، معهد التخطيط القومي، بحث استكمال الدبلوم العالي في التخطيط، القاهرة، ص ص 88-89.

¹ - محفوظ حمدون الصواف،(2006)،متطلبات إقامة نظام كلف الجودة، كلية الادارة،جامعة الموصل، ص50.

التي ترتفع بها تلك التكاليف بشكل غير طبيعي دافعاً اياها الى التحري عن اسباب ذلك الارتفاع وتجاوزه مستقبلاً¹.

4 - تحليل مخططات باي:

تعد مخططات باي أحد الاساليب الاحصائية الشائعة الاستخدام في مجال ادارة الجودة الشاملة وتم استخدامها للوقوف على مكونات اي نشاط معين وتحديد الأهمية النسبية لكل منها في التحليل والمقارنة والتطوير².

ثالثاً: مؤشرات قياس تكاليف الجودة:

تحتاج إدارة الجودة الشاملة عادة الى تقارير جول تكاليف الجودة المتحققة بالطريقة التي تسهل على نفسها الدراية الكاملة بامور الجودة وقضاياها وتعد طريقة مؤشر الجودة من أكثر الطرائق شيوعاً في الاستخدام والمقصود بمؤشر الجودة هو العلاقة النسبية التي بموجبها يتم قياس تكاليف الجودة ذات الصلة على أسس قيمية وقد تم تحديدها بما يأتي³:

1 - مؤشر العمل:

يعني النسبة بين تكلفة الجودة وبين مجموع ساعات العمل المباشرة وكما يأتي:
ونحصل عليه بقسمة التكاليف الكلية للجودة مقسوماً على عدد ساعات العمل المباشرة ونحصل على مؤشر العمل.

2 - مؤشر التكلفة:

وهي العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وتكاليف الانتاج وبشقيها التكاليف المباشرة وغير المباشرة⁴ ونحصل على مؤشر التكلفة بقسمة التكاليف الكلية للجودة على مجموع تكاليف الصنع (المباشرة وغير المباشرة) لنحصل على مؤشر تكاليف الجودة.

3 - مؤشر المبيعات: وهو العلاقة النسبية بين تكاليف الجودة وإجمالي قيمة المبيعات، ونحصل على ناتج مؤشر تكاليف المبيعات بقسمة التكاليف الكلية للجودة على المبيعات الكلية خلال الفترة لنحصل على المؤشر⁵.

¹ - محمد عيوشي، تحليل تكاليف الجودة، مرجع سابق، ص 19.

² - سمير عزيز العبادي، عثمان زيد الكياني، (2013)، تخطيط ومراقبة العمليات الانتاجية، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ص 297.

³ - يوسف حجيم الطائي وآخرون، نظم ادارة الجودة، مرجع سابق، ص ص 88-89.

4 - Albright, T. L. & Roth, H. P., (1994), " What Are the Cost of Variability", Management Accounting, p 159.

5- Tatikonda, L. U. & Tatikonda, R. J. 1996. " Measuring & Reporting the Cost of Quality " Production & Inventory Management Journal, Second Quarter. pp. 1 - 7

4 - مؤشر الإنتاج :

وهو العلاقة النسبية (نسبة مئوية) ما بين تكاليف الجودة وكمية الانتاج.

ونحصل على مؤشر تكاليف الانتاج بقسمة التكلفة الكلية للجودة على كمية الانتاج النهائي¹. وتستخدم المؤشرات أعلاه لغرض المقارنة ما بين مستويات الجودة بين مدة وأخرى أو بين أقسام المنشأة ووظائفها كما تساعد على معرفة كمية التكاليف المرافقة لبلوغ أي مستوى من الجودة ويشير الانخفاض في هذه النسب الى العلاقة الايجابية ما بين تحسين الجودة والتكاليف التي تترتب على هذا التحسين فيما يشير الارتفاع في هذه النسب الى العلاقة السلبية بينهما ويشير الى ان مؤشر تكاليف الجودة لكل وحدة نقدية من المبيعات هو الأكثر انتشاراً وقد استخدم هذا المؤشر لقياس مستوى الجودة حيث تستخرج نسبة تكاليف المنتجات المعيبة الى قيمة المبيعات وطرح هذه النسبة من (1) عدد صحيح وكما يأتي²:

وذلك بقسمة تكلفة الوحدات المعيبة السنوية على قيمة المبيعات السنوية.

يرى الباحث فيما سبق من استعراض لنماذج التحليل ومؤشرات القياس الآتي:

- يتحقق مستوى التوافق الاقتصادي الأمثل للجودة أي المستوى الأمثل الذي تصل عنده التكلفة الكلية للجودة الى أدنى حد ممكن عند مستوى جودة 100% وعند مستوى صفر عيوب³.

- يعتبر نموذج تاجوشي تطوراً لنموذج التوافق الاقتصادي وان النجاح في تطبيق نموذج تاجوشي مرتبط بالنجاح في حساب خسارة الجودة والتي توضح تكاليف الجودة غير الظاهرة والمترتبة عن ضعف الجودة⁴.

- من أهم عيوب نموذج مستوى التوافق الاقتصادي تجاهل التكاليف المستترة للجودة للوحدات المنتجة التي تقع مواصفاتها الفعلية داخل الحدود المقبولة لمواصفات الجودة.

- استخدم مؤشرات قياس تكاليف الجودة لغرض المقارنة ما بين مستويات الجودة بين مدة وأخرى أو بين أقسام المنشأة ووظائفها تساعد على معرفة كمية التكاليف المرافقة لبلوغ أي مستوى من الجودة.

¹ - الفيصل مؤيد محمد علي ، غدير انعام محسن ، 2008، مرجع سابق، ص ص:251-253.

² - محفوظ حمدون الصواف، مرجع سابق، ص 59.

³ - الريحاوي مها محمود رمزي ، 2004 ، استخدام المقاييس المالية لأداء الجودة وأثرها على تخفيض التكاليف وإعداد التقارير،مجلة الإداري،العدد99 ، السنة26 ، مسقط ، عمان، ص 212.

4- Malcom, Smith, "Management Accounting for Total Quality Management".
Management Accounting, Vol. 68, No. 6, June, 1990, pp. 44-48.

الإنتقادات التي وجهت لمناهج قياس تكاليف الجودة الحالية تمثلت في:

- 1 - ان قياس تكاليف الجودة يعتمد على قياس تكاليف الفشل وإعادة التشغيل والتغذية المرتدة من العملاء عن العيوب في المنتج أو الخدمة بعد استلام العملاء للمنتج أو الخدمة¹.
- 2 - عدم الأخذ في الحسبان تكاليف الجودة غير الملموسة والتي تتعلق بمدى تحقيق متطلبات واحتياجات ورغبات العملاء ، ومن ثم عدم تركيز الانتباه عند توجيه جهود تحسين الجودة نحو كسب رضا وولاء العميل وقد ايدت بعض الدراسات²، والتي اشارت الى ان محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن قياس تكاليف الجودة بمفاهيمها الحديثة لعدم صياغة معايير التكلفة لكي تشمل تكاليف الجودة المستترة والتي تمثل جزء كبير من تكاليف الجودة.
- 3 - ان القرارات المصححة التي تتخذها الادارة تعتمد على توافر معلومات مستمدة من نظام محاسبة التكاليف التقليدية والتي تعمل على ازالة مسببات الضياع من خلال معايير محددة مقدماً وهي تشمل تكاليف الفشل وإعادة التشغيل³.
- 4 - ان تكاليف الفشل يتم تحديدها من خلال معدلات العيوب والتي تعتمد على حدود معينة غير مقبولة لعدم مراعاة احتياجات ومتطلبات العملاء واداء الالات المستخدمة في الانتاج.
- 5 - ان تكاليف المنع تدل ضمناً على ضرورة التمييز بين الانشطة التي تؤدي الى حدوث انتاج معيب وبين الانشطة العادية مع عدم وضع حدود معينة لحدوث انتاج معيب كما ان تكاليف التقييم ليس لها حدود مثلى ينبغي الا تتجاوزها الانشطة المرتبطة بالتقييم⁴.
- 6 - ان هذه المناهج تقتصر على الانشطة المرتبطة بالتكاليف المباشرة دون الاهتمام بالانشطة الاخرى المساعدة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة⁵، وذلك بالاضافة الى عدم وجود طرق متفق عليها لتخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة المتعلقة بانشطة الجودة حيث نرى في الواقع العملي ان بعض الوحدات الاقتصادية تضيف التكاليف غير المباشرة وتكلفة المواد المباشرة المتعلقة باعادة التشغيل والخردة الى تكاليف العمالة والخردة مقارنة بتكاليف المنع والتقييم⁶.

¹ - الوطيفي، كامل شكير عبيس،(2013)، التطور التاريخي لإدارة الجودة الشاملة، ورقة عمل منشورة على الانترنت ،

جامعة بابل، www.uobabylon.edu.iq، ص ص 7-8.

² - السوافيري ، مرجع سابق ، 1995م ، ص ص 9-46.

³ - حمودي، حنان علي، والنعمي، حذام فالح، (2007)، "دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة"، مجلة التقني ، المجلد 20، العدد 2، ص 190.

⁴ - الخناق، نبيل محمد والربيعي، جبار جاسم، (2005)، " أهمية قياس تكاليف الجودة والإفصاح عنها"، مجلة التقني ، المجلد 18 ، العدد 4.

⁵ - خيرى عبدالهادي محسب، (1994)، نموذج مقترح لقياس وتخطيط تكاليف الجودة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، السنة الثامنة، العدد الرابع، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، ص 117.

⁶ - حمودي، حنان علي، والنعمي، حذام فالح، مرجع سابق، ص 79.

تلاحظ للباحث أن قياس تكاليف الجودة يساهم بصورة فعالة في تحفيز العاملين والموظفين في جميع المستويات في الهيكل التنظيمي للوحدات الاقتصادية بالمنشأة ويوفر أساساً للتقييم والمقارنة الداخلية بين المنتجات والخدمات والعمليات.

- تمثل تكاليف الجودة المستترة أهمية كبيرة للمنشآت التي تهتم بها وأن إهمالها قد تفقد المنشأة حصتها في السوق والقدرة على المنافسة.

- تمثل طرق تحليل تكاليف الجودة أهمية كبيرة حيث من خلالها يتم إعداد التقارير المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات ويمكن من خلالها استخلاص معلومات مفيدة للتخطيط المستقبلي لتحسين مستوى الجودة.

الفصل الثالث

الميزة التنافسية

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف الميزة التنافسية.

المبحث الثاني: أبعاد واستراتيجيات الميزة التنافسية.

المبحث الثالث: أنواع وخصائص ومصادر ومعوقات اكتساب الميزة التنافسية.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف الميزة التنافسية

أولاً: مفهوم الميزة التنافسية:

لقد ورد مفهوم الميزة التنافسية في الأدبيات المتخصصة بالعديد من المفاهيم التي سيتم استعراض بعضها بما يخدم توجهات البحث الحالية وذكر عدة تعريفات للوصول إلى توضيح مفهوم الميزة التنافسية.

إذ عرفت على أنها تلك الأبعاد الحاسمة التي يجب أن تمتلك سلسلة قيم لإرضاء زبائنها الداخليين أو الخارجيين في الوقت الحالي والمستقبلي¹. جاء على أنها عملية إيجاد أو خلق نظام يمتلك ميزة قدرة فريدة وتمييزة والتي تفوق ما يتوافر لدى المنافسين وإن الفكرة تركز على خلق قيمة يزود بها الزبون وبطريقة كفوءة. والميزة التنافسية تم تعريفها على أنها القدرة على تحقيق حاجات المستهلك أو القيمة التي يتمنى المستهلك الحصول عليها من خلال المنتج². في حين نظر إليها على أنها القابلية لتطوير أنشطة عمليات المنشأة من أجل إعطاء ميزة تنافسية في السوق. أنها استغلال المنشأة لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها بحيث تخلق قيمة لا يستطيع بقية المنافسين تحقيقها في أدائهم لأنشطتهم³. تنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المنشأة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع. فقد عرفت الميزة التنافسية بأنها " نظام تتوافر فيه الميزة التي تفوق ما يتوافر لدى المنافسين، وإن الفكرة تركز في القيمة التي خلفها لتزويد الزبون وبطريقة كفوءة. وقد عرفت إن الميزة التنافسية تعني مجالات تفوق المنشأة على منافسيها، وبتعبير آخر هي "القابلية على تقديم قيمة متفوقة للزبون"⁴. لذا فإنها ذات طبيعة نسبية، إذ تشخص في إطار المقارنة مع المنافسين المماثلين وبيئة الصناعة التنافسية. وعرفت بأنها "قابلية المنشأة على تمييز نفسها، من خلال إجراء تحويرات أو تعديلات على الخصائص النموذجية للصناعات التي هي فيها من أجل تحقيق ميزات تنافسية لصالحها". واعتبرت الميزة التنافسية بأن "القدرات الجوهرية هي النظام الفرعي

¹ Heizer, Jay, and Barry Render, Operations Management 8th ed., Prentice -Hall, Inc., New Jersey, 2008.p36

² Reid, Sanders, Operations Management, John wiley & Sons, Inc., New York, 2002. P.28

³ - احمد عيد،(2016)، إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية، بحث تطبيقي في عينة من المصارف الأهلية العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 18، ص ص 222- 239.

⁴ - صلاح محمد عمران،(2005)، المحاسبة الإدارية ودعم الميزة التنافسية، مدخل التوجه للسوق، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص 56.

الإداري أو التقني الذي يوجد مختلف التقنيات، العمليات، والموارد للحصول على ميزة تنافسية فريدة. وقد عرفها بأنها "المقدرة على تحقيق متطلبات الزبون أو القيمة التي يتمنى الزبون الحصول عليها من المنتج"¹. القدرة التنافسية هي المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنشأة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها واختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون.² وتعرف الميزة التنافسية على أنها ميزة أو عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس. وتعرف على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين، وهذه الإستراتيجية تتحدد من خلال ثلاث مكونات رئيسية، وهي: طريقة التنافس، حلبة التنافس وأساس التنافس.³ يُوضح بان الميزة التنافسية تعني إيجاد ميزة منقردة تتفوق المنشأة على المنافسين، أي إن الميزة التنافسية تجعل المنشأة فريدة ومتميزة عن المنافسين الآخرين.⁴ ويؤكد بان المنشآت تسعى إلى التفوق في بيئة أعمالها من خلال امتلاكها الميزة التنافسية والحفاظ عليها، حيث تعرف الميزة التنافسية بأنها الوسيلة التي تتمكن المنشأة من خلالها الفوز في منافستها على الآخرين.⁵ ويعرف إن الميزة التنافسية للمنشأة هي ميزة المنشأة في منظور سوق المنتج الذي يجلب أكثر من مركز تنافسي للمنشأة، ويعني ذلك بان الميزة التنافسية تعني حصول المنشأة على مركز تنافسي مُتقدم في السوق.⁶ ويوضح بان الميزة التنافسية تستهدف بناء نظام يمتلك ميزة فريدة أو مميزة يتفوق بها على المنافسين من خلال قيمة الزبون بطريقة كفوءة ومستدامة يمكن المحافظة عليها باستمرار وعرضها أو تقديمها بشكل أفضل من الآخرين.⁷ ويؤكد بان الميزة التنافسية تهدف عملياً إلى مقابلة الحاجات والرغبات المتعلقة بالزبون

¹ -حنان محمد درويش، (2006)، التحليل المحاسبي الاستراتيجي باستخدام نظام (BSC) لدعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال، دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة بالسويس، جامعة قناة السويس، ص 58.

² -علي السلمي، (2001)، "إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، القاهرة : دار غريب للنشر والطباعة ، ص 104.

³ -نبيل مرسي خليل، (1998)، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مصر: مركز الإسكندرية، ص 37.

⁴ -البكري، تأمر ياسر، (2002)، إدارة التسويق، ط1، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ص 36.

⁵ -التك، أسيل زهير رشيد أمين، (2006)، دور الإدارة الذاتية في تعزيز الإبداع لأعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الموصل، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، غير منشورة، ص 88.

⁶ -جبرين، علي هادي، (2006)، إدارة العمليات، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 15.

⁷ -محسن، عبدالكريم والنجار، صباح مجيد، (2004)، إدارة الإنتاج والعمليات، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ص 52.

من أجل اقتناء الزبون السلعة أو الخدمة.¹ ويؤكد بان الميزة التنافسية تتمثل في تميز المنشأة على منافسيها بمركز فريد يُتيح لها تقديم منتج مُتميز أو أكثر بأسلوب ناجح وربحية أفضل.²

ويُبين أيضاً بان الإدارة العليا في المنشأة الصناعية تعمل على تحقيق الميزة التنافسية من خلال ما تقدمه العمليات ويقصد بالميزة التنافسية هي المقدرة على تحقيق حاجات الزبون أو القيمة التي يتمنى الحصول عليها الزبون من خلال ذلك المنتج³، ويمكن للمنشأة تحقيق الميزة التنافسية من خلال إعطاء الزبائن كل ما يرغبون به بصورة أفضل من أية منشأة أخرى.⁴ الميزة التنافسية للمنشأة تعني قدرتها على فعل شيء أفضل من المنافسين لها ويعطيها تفوق تنافسي عليهم في السوق، وهذا يعني قدرة المنشأة على إنتاج وتقديم منتجات (سلع أو خدمات) إلى الزبائن بشكل متميز كما يقدمه المنافسون⁵. يلاحظ الباحث أن تعريف الميزة التنافسية يتكون من عدة خصائص:

- أنها نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
 - الميزة التنافسية تمثل مؤشراً لتفرد المنشأة في تقديم الأفضل في أعمالها.
 - تتبع من داخل المنشأة وتحقق قيمة لها.
 - تمثل قدرة المنشأة على تقديم منتجات أفضل مقارنة مع الآخرين.
 - تتحقق في فترة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.
 - تتعكس في أداء المنشأة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه للعملاء أو كليهما.
- وتأسيساً على ما سبق يمكن أن نعرف الميزة التنافسية بأنها أداء المنشأة لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة وفاعلية بشكل يجعلها متفردة ومتميزة في خلق قيمة لا يستطيع بقية المنافسين تحقيقها في أدائهم لأنشطتهم. ويعزي الظهور الأول للميزة التنافسية إلى العام 1939م حيث يعتبر ربط الميزة التنافسية بالمقدرة وبالتالي أنها شيء يمكن استخدامه ضمن استراتيجيات المنشأة⁶، ثم ظهر جيل

¹- الراوي، صفوان ياسين ، (2005)، أثر بعض العوامل البيئية في الإبداع التقني: دراسة استطلاعية على مجموعة مختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، رسالة ماجستير في الإدارة الصناعية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، غير منشورة، ص34.

²- مصطفى، احمد سيد، (2006)، نحو قيادة إبداعية لموارد بشرية تنافسية، التحديات المعاصرة للإدارة العربية القيادة الإبداعية)، الشركة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ص 416

³- مصطفى راشد العبادي، (2002)، إطار مقترح لتقييم أداء المنشآت الصناعية في ضوء بيئة التصنيع الحديثة، دراسة اختبارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة الثانية والعشرون، العدد الثاني، ص 64.

⁴- العلي، عبد الستار محمد، (2006)، إدارة الإنتاج والعمليات، مدخل كمي، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص 40

⁵- عبد الرحمن طاهر، وآخرون، (2015)، دور تدريب الموارد البشرية في تقرير الميزة التنافسية، بحث تطبيقي في الشركة العربية للصناعات الكهربائية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد 20، ص 27.

⁶- حسن علي الأزغبي ، (2005)، نظم المعلومات الإستراتيجية مدخل إستراتيجي ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ،

من الكتاب والباحثين المعاصرين لانفتاح الأسواق العالمية وتحرير التجارة الخارجية ، وأصبحت التدفقات المالية والتجارية تتخطى الحدود القومية ، وانتشار المنشآت المتعددة الجنسيات كل هذه التغيرات ألقت بظلالها على مفهوم الميزة التنافسية¹ فعرفها مثلاً في العام 1985 (بورتير) على أنها " تنشأ بمجرد وصول المنشأة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية مقارنة بتلك المستعملة من قبل المنافسين ، أي بمجرد إحداث المنشأة لعملية الإبداع أي أن جوهر التنافس هو الإبداع² أما كوتلر فعرفها على أنها " قدرة وقابلية المنشأة على الأداء بأسلوب واحد أو عدة أساليب بحيث لا يمكن إتباعها من قبل المنافسين³ أي أن التنافس يرتبط بتقديم قيمة ومنفعة للمستهلك عن طريق الإبداع. ومع ظهور تكنولوجيا المعلومات والاتصال وتأثيرها على طريقة ممارسة المنشآت لأعمالها وأنشطتها الاقتصادية وتغير دورها بعدما كانت تعد ذات تأثير خارجي على عملية الإنتاج لذلك لم تكن تدخل في سياق التحليل الاقتصادي بنوعيه الكلي والجزئي باعتبار أن أهم عوامل الإنتاج كانت الأرض ، العمل ورأس المال . إلا أن ثورة المعلومات حققت قفزات نوعية تحولت من خلاله المعرفة إلى مورد أساسي من الموارد الاقتصادية⁴. كما نشر آري دي جوس رئيس التخطيط لمنشأة " Royal Dutch Shell " تعريفاً واضحاً للميزة التنافسية يقول فيه " إن الميزة التنافسية الوحيدة التي ستمتع بها المنشأة هي قدرتها على التعلم أسرع من منافسيه⁵ ويظهر أن أساس الإبداع والابتكار هو عملية مستمرة من التعلم المنظمي. وللضرورة البحثية ووحدة المصطلحات فإن الباحث يقصد بالميزة التنافسية من خلال البحث " هي القيمة المميزة التي تعطى المنشآت لعملائها باستخدام القدرات التي تملكها في ظل محيط تنافسي متغير".

ثانياً: أهداف الميزة التنافسية :

للميزة التنافسية أهداف عديدة تسعى المنشآت لتحقيقها وامتلاك الريادة والتفوق على منافسيها لتحسين مركزها في السوق والمحافظة على زبائنها وتحقيق المكاسب المادية مما يحقق لها الاستمرارية في سوق العمل. يرتبط تحقيق الميزة التنافسية بهدفين أساسيين هما⁶:

1- القيمة المدركة لدى العميل: بمعنى قيام المنشآت باستغلال الإمكانيات المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها تلك المنشآت، مما يساهم في بناء الميزة

¹ - علاء فرحان أدمي، ليث شاكر محسن،(2012)، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد السابع، ص ص 33 - 70.

2- M. Porter, "Advantage Concurrently des Nation" Inter edition Paris, 1993, p48.

3- P, Kotler, " Marketing Management " Prentice- Hall, New Delhi, 1997, P53.

4- Organization for Economic co-operation and development (OECD), "The Knowledge – base Economy" General distribution, Paris (1996), P11.

5- Arie de Geus, "Planning as Learning" HBR, Mars\April, 1988, P10.

⁶ - حسن، حسين عجلان، (2008)، استراتيجيات الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص15.

التنافسية لها، حيث يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة إلى السعر والجودة، مدى الاقتناع بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع. وتؤدي إدارة رأس المال الفكري دوراً هاماً في تدعيم مفهوم القيمة لدى العميل الذي يعد من الدعائم الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال التركيز على مكوناتها والذي يتمثل في رأس مال العلاقات¹.

2- التميز: يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضاً من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخة منها، وهناك عدة مصادر للوصول إلى التميز من أهمها الموارد المالية، رأس المال الفكري والإمكانيات التنظيمية². كذلك هناك العديد من الأهداف التي تحققها المنشأة من امتلاكها للميزة التنافسية في:³

- قدرتها على إقناع زبائنها بما تقدمه من منتجات مميزة عما يقدمه المنافسون.
- خلق فرص تسويقية جديدة.
- دخول مجال تنافسي جديد لدخول أسواق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من السلع والخدمات.
- إمكانية حصولها على حصة سوقية أفضل وأكبر قياساً بالمنافسين واستمرار هذا النجاح سينعكس على زيادة العوائد المالية المتحققة والأرباح الصافية⁴.
- تكوين رؤية مستقبلية جيدة للأهداف التي تريد المنشأة الوصول إليها والفرص الكبيرة التي ترغب في اقتنائها.
- خلق قيمة للعملاء بحيث تسعى المنشأة من خلاله تحقيق وتعظيم القيمة للوصول إلى رضا العميل وضمان تأكيد بقائها في السوق التنافسية الحالية⁵.
- قدرتها على إقناع زبائنها بما تقدمه من منتجات مميز عما يقدمه المنافسون.
- خلق فرص تسويقية جديدة.

¹-يونس عبد العزيز مقدادي،(2009)، أثر عمليات غدارة رأس المال المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية لدى منظمات الأعمال الصغيرة في محافظة أربد، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 3، ص. 285.

²- مصطفى احمد سيد،(2006)، نحو قيادة إبداعية لموارد بشرية تنافسية، التحديات المعاصرة للإدارة العربية، جمهورية مصر العربية، القاهرة، الشركة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ص 116.

³- وهيبه مربعي، 2012، التسويق الابتكاري في المحافظة على الميزة التنافسية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، ص ص 60-67.

⁴- ابوبكر مصطفى محمود،(2008)، إدارة الموارد البشرية مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، القاهرة، ص ص 134-137.

⁵- عيتاني، رنا احمد، (2003)، تأثير بعض المتغيرات التسويقية والبيئية على القدرة التنافسية للصناعات الغذائية اللبنانية، رسالة ماجستير، إدارة الأعمال، جامعة بيروت العربية، ص ص 35-36.

- دخول مجال تنافسي جديد لدخول سوق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من السلع والخدمات¹.

ثالثاً : أهمية الميزة التنافسية:

تعد الميزة التنافسية ذات أهمية خاصة للمنشآت لما لها من دور كبير في تحقيق استراتيجيات المنشآت وأهدافها والتي أبرزها الاستدامة في تحقيق الربح ويعتبر إيجاد الميزة التنافسية بالمقارنة مع ما يقدمه المنافسون يعد جوهر الإستراتيجية التسويقية وذلك لأن الميزة التنافسية تساهم في:

- تعمل على توفير البيئة التنافسية الملائمة لتحقيق كفاءة أكبر في تخصيص الموارد، واستخدامها لتشجيع الإبداع والابتكار بما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية ، ورفع مستوى نوعية الإنتاج وكذا مستوى معيشة المستهلكين من خلال خفض التكاليف والأسعار ، بالإضافة إلى أن القدرة التنافسية تسهم في تجاوز إحدى العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة الإنتاجية ، والمتمثلة بضيق السوق المحلية ، والتي تحول دون الاستفادة من وفورات الحجم الكبير.²

- الميزة التنافسية تساعد على القضاء على أهم العقبات التي تواجه تحسين الكفاءة والإنتاجية، ألا وهي مشكلة السوق المحلي ، والتي تحول دون الاستفادة من وفورات الحجم الكبير وعليه فإن توفير البيئة التنافسية تعتبر وسيلة فعالة لضمان الكفاءة الاقتصادية وتعزيز لنمو الاقتصادي وتحسين مستويات المعيشة³ .

- لقد حدد تقرير التنافسية العالمية الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي تعريف للقدرة التنافسية ، يتمثل في قدرة الاقتصاد الوطني على تحقيق مكاسب سريعة ومستدامة في مستويات المعيشة ، حيث تعكس القدرة التنافسية الصفات الهيكلية الأساسية لكل اقتصاد وطني ، وقد اعتمد هذا التقرير نموذجاً لقياس القدرة التنافسية للدول يستند إلى 9 عوامل هيكلية أساسية تم تحديدها وبيان كيفية قياسها استناداً إلى العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية القياسية⁴.

- تمثل مؤشراً ايجابياً نحو توجه المنشأة لاحتلال موقع قوي في السوق من خلال حصولها على حصة سوقية أكبر من منافسيها ، وبما يعني أنه سيكون لها زبائن أكثر رضاً وولاءً قياساً

¹- رضا إبراهيم صالح،(2009)، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية بعنوان نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، المملكة العربية السعودية، الرياض، 1-4 نوفمبر 2009، ص 23.

²- علي، أحمد ديوب، (2005)، عوامل تعزيز القدرة التنافسية ومدى إمكانية تفعيلها في الصناعات السورية، رسالة

ماجستير في إدارة الأعمال، دمشق، ص 26

³- كمال رزق،(2005)، تنافسية الجزائر ضمن مقتضيات التنافسية الدولية كمؤشر للأداء المتميز، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 8- 9 مارس 2005، ص 20.

⁴- الطائي، حميد، والعلاق، بشير،(2008)، تطوير المنتجات وتسعيها، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص

بالمنافسين ، لما يجعل زبائنهم أقل تعرضاً لهجمات عروض هؤلاء المنافسين من جهة وزيادة حجم المبيعات والأرباح من جهة أخرى.¹

- تعد بمثابة السلاح الأساسي لمواجهة تحديات السوق والمنشآت المناظرة ويأتي ذلك من خلال قيام المنشأة بتنمية معرفتها التنافسية ومقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية بصورة تمكنها من التكيف للفرص المتغيرة بشكل سريع.²

- تمثل أهمية الميزة التنافسية معياراً مهماً لتحديد المنشآت الناجحة عن غيرها ، لأن المنشآت الناجحة تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها ومحاكاتها وباستمرار لأنها متيقنة من أن النماذج القديمة لها قد أصبحت معروفة ومتاحة بشكل واسع وأن المنافسين على علم كامل بها.³

ويمكن تلخيص أهمية الميزة التنافسية في الآتي:

- تحقيق قوة سوقية من خلال سيطرة الحصة السوقية للسلع أو العلامات التجارية التي تطرحها في الأسواق المستهدفة.
- تطوير سلع وخدمات جديدة.
- إيجاد أسواق متخصصة وجديدة.
- إيجاد منافذ بيع جديدة.
- إيجاد وتطوير تكنولوجيا جديدة تؤدي إلى تخفيض التكاليف للسلعة أو العلامة التجارية.
- إيجاد مواد خام جديدة.
- تطوير مراكز مالية قوية للمنشأة.

كما ذكر أيضاً بأن أهمية الميزة التنافسية يمكن تحديدها بما يلي:

- تعد بمثابة السلاح لمواجهة تحديات السوق والمنافسين ويأتي ذلك من خلال قيام المنشأة بتنمية معرفتها التنافسية ومقدرتها على تلبية احتياجات العملاء في المستقبل عن طريق خلق التعيينات والمهارات الإنتاجية بصورة مقدرات تمكنها من التكيف مع الفرص.⁴

1- Hill, Jones, Strategic Management Theory, 5th ed., Houghton Mifflin Company, Boston New York, 1999.P209

2- Hill, Terry, Operations Management: Strategic Context and Managerial Analysis, Macmillan Business: London, 2001.P625.

3- Macmillan & Tampoe, Strategic Management Process, content and Implementation, Oxford University press Inc., 2000.P89

4- سارة تيراب،(2005)، جودة الخدمات المصرفية الالكترونية وأثرها في الميزة التنافسية، دراسة حالة بنك فيصل الإسلامي السوداني، رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص ص 192- 197.

- كونها تمثل معياراً مهماً لتحديد المنشأة الناجحة من غيرها من المنشآت لأن المنشآت الناجحة تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها ومحاكاتها وباستمرار لأن النماذج القديمة قد أصبحت معروفة ومتاحة وبشكل واسع حيث إن المنافسين على علم بها وكننتيجة لذلك الابتكارات المتلاحقة والمعارف المتسارعة قد تجعل من الميزة التنافسية منشأة هي الأحسن لها في كافة الأحوال¹.

- تمثل مؤشراً إيجابياً نحو توجه المنشأة لاحتلال موقع قوي في السوق من خلال حصولها على حصة سوقية أكبر من منافسيها ما يعني أنه سيكون لها عملاء أكثر رضاءاً وولاءاً قياساً بالمنافسين الأمر الذي يحقق زيادة في حجم المبيعات والأرباح.

وتمتد أهمية الميزة التنافسية للاهتمام بقوى التنافس والتي تمكن المنشأة من تحقيق المكاسب والتفوق على منافسيها والمحافظة على زبائنها وحصتها في السوق وخلق قيمة للعملاء.

بصفة عامة يمكن القول بأن المنافسة في صناعة ما، ما هي إلا محصلة خمسة قوى للتنافس²

1- المنافسة بين البائعين المتنافسين في الصناعة.

2- شركات في صناعة أخرى تحاول جذب مستهلكين إلى سلعهم البديلة.

3- المنافسين المحتمل دخولهم إلى الصناعة.

4- القوة التي يمارسها موردي المدخلات.

5- القوة التي يمارسها المشتريين للمنتج.

و يطلق على تحليل العوامل الخمسة السابقة الذكر لفظ " نموذج القوى الخمسة " أو " نموذج بورتر لقوى التنافس الخمس " و يظهر الشكل الموضح أدناه أنه يمكن تمثيل الهيكل العام لصناعة ما بواسطة خمسة أطراف رئيسية و هم: المنافسون، المشترون، الموردون، السلع البديلة، و الداخلين الجدد في السوق، و أيضا العلاقات المتداخلة بينهم (القوى الخمس)، و أخيرا العوامل الكامنة وراء القوى الخمس و التي تساعد في تقرير مدى جاذبية الصناعة³.

¹-أنس عبد العزيز حسن،(2001)، استراتيجيات التسويق في القرن الحادي والعشرون، القاهرة، دار قبا للطباعة والنشر والتوزيع، ص 56.

²- رنا احمد عتباتي، (2003)، تأثير بعض المتغيرات التسويقية والبيئية على القدرة التنافسية، جامعة بيروت العربية، رسالة ماجستير، ص 71.

³- مراد محمد النمشي، هدى احمد الدعيس،(2017)، الإبداع الإداري وعلاقته بتحقيق الميزة التنافسية، المجلة العربية لضمان الجودة، العدد 29، المجلد 87، ص 10.

أولاً: شدة المنافسة بين المنافسين في الصناعة

تتوقف المنافسة القائمة بين المنشآت حالياً على عدة اعتبارات أهمها عدد المنافسين و درجة تعلقهم بالصناعة، بالإضافة إلى مدى التنوع في المنتجات و تكاليفها، لذا نجد أن كل منافس ينتهج إستراتيجية معينة، فمنهم من يهتم بتحديد السعر التنافسي، و منهم من يتخذ الترويج كأداة تنافسية فعالة، منهم من يقوم بخدمات ما بعد البيع... إلخ¹.

من بين المحددات العديدة للمنافسة و المقدمة في الشكل السابق نجد عدة عوامل من بينها: نمو الصناعة، مدى عمق تمييز المنتج، التمرکز و التوازن بين المتنافسين، فإذا كانت منتجات منشأة تتميز بنوع مرتفع، تكاليف ثابتة قليلة، مدى واسع من إمكانية تمييز المنتج، درجة عالية من التمرکز، فإن الاحتمال الأكبر هو توافر فرص ربحية جيدة لمعظم المشاركين في الصناعة و العكس صحيح².

و يمكن التطرق إلى بعض المحددات بشيء من التفصيل من خلال ما يلي:³

1- نمو الصناعة: إذا كانت الصناعة تنمو بشدة، فهناك فرص متاحة لكل منشأة في الصناعة لاقتسام الحصص الناتجة باعتبارها مصدراً لتحقيق نجاح محتمل و غير محدود.

2- التكاليف الثابتة: للتكاليف الثابتة أثراً كبيراً على طريقة إدارة وحدات النشاط، فعندما تواجه المنشأة تكاليف ثابتة ، فإن نقطة تعادلها ترتفع إلى نسبة كبيرة من الطاقة الكاملة، و إذا لم يتم انجاز هذا المستوى من التشغيل فإن رد الفعل الطبيعي هو تقديم تسهيلات مغرية جداً للمستهلك حتى يمكن زيادة الطلب⁴.

3- تمييز المنتج: يعتبر تمييز المنتج من أكثر العوامل أهمية عند تحديد شدة المنافسة بين المتنافسين فهناك نوعية معينة من السلع و الخدمات لا يمكن تمييزها و في هذه الحالة لا يمكن لأي منشأة أن تدعي بأن ما تقدمه للمستهلكين يعتبر أفضل مما يقدمه المنافسون الآخرون و هنا يعتمد قرار المستهلك بصفة كلية على السعر، و يعني هذا ظهور حرب سريعة، و من جانب آخر لأن أي محاولة لتمييز المنتج يجب أن تعتمد على خصائصه فالتفكير الصائب غالباً ما

¹ - إلهام فخري طمليه، (2009)، التسويق في المشاريع الصغيرة، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، ص 95.

² - فيليب كوتلر وآخرون، ترجمة مازن نفاع، (2002)، التسويق، الجزء الثاني، منشورات دار علاء الدين للنشر، الطبعة الأولى، دمشق، ص 178.

³ - نبيل مرسي خليل، (1998)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، ص 68

⁴ - سلمان ، احمد هاشم ، (2004)، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية ، دراسة حال في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ،

يؤدي إلى توفير فرص لتحقيق خبرة تنافسية في الخدمة التمويل و زمن التسليم، مهارات التسويق، و خصائص أخرى حرجة تعتبر فريدة و متميزة من وجهة نظر المستهلك¹.

4- درجة التمرکز و التوازن بين المنافسين: من الأفضل أن تشارك المنشأة في سوق لها أربعة منافسين رئيسيين أفضل من أن تشارك في صناعة بها المئات من المنافسين في حالة من التساوي، و التوازن، و لديهم وجهات نظر مختلفة تماما للتنافس ففي الحالة الأولى لا يتوقع حدوث مفاجآت نظرا لأن قواعد اللعبة واضحة مباشرة أو بصفة ضمنية.

5- تكاليف التبديل: كلما زادت درجة سهولة تبديل المستهلك لمنتجات المنشأة بمنتجات منشأة أخرى، كلما زادت شدة و حدة المنافسة لذلك تحاول المنشآت إتباع استراتيجيات من شأنها إما إعاقة عملية التبديل أو تقديم حوافز للمستهلكين بغرض عدم التبديل².

ثانياً: تهديد الداخلين الجدد في الصناعة

إن الدخول لأي صناعة يكون بهدف الاستحواذ على حصة سوقية و كذلك الحصول على مردود دائم و بالتالي فإن تحليل الصناعة لا يقتصر على تحليل المنافسين الحاليين و كيفية تحقيق ميزة تنافسية عنهم بل الأهم من ذلك هو توجيه الاهتمام نحو الداخلين الجدد المحتملين. إن دخول المنشآت في مشاريع جديدة يؤثر على القطاع الاقتصادي بشكل كبير و يبرز هذا التأثير في نواحي عديدة من أهمها إعادة توزيع الحصص السوقية للمنشآت المتواجدة و أخذ حصص من الموارد المتوفرة، و غيرها من التأثيرات مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى خفض الأسعار أو زيادة في التكاليف و نقص في الأرباح، و تقوم بعض المنشآت القائمة بتنويع إمكانياتها من خلال اكتساب أماكن محددة في أسواق أخرى تستعمل في العادة مصادر صناعية و مواردها تحدث التغيير الذي ترغب فيه³. تتمثل تهديدات الداخلين الجدد في ما يلي:

✓ كلفة التغيير ✓ تمييز المنتج ✓ نوات التوزيع ✓ لتهديدات السعيرية

ثالثاً: تهديد السلع البديلة

تتمثل المنتجات البديلة في المنتجات المنتجة من قبل مجموعة المنافسين و الذين يمكن اعتبارهم كمصدر أقل حدة من المنافسين المباشرين، إلا أن لهم معدل على نمو الصناعة حيث

¹ - احمد بن مويزه، (2006)، التحليل التنافسي ودوره في إعداد الإستراتيجية التسويقية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص. 68.

² - بن عنتر عبد الرحمن، (2004)، نحو تحسين الإنتاجية، وتدعيم القدرة التنافسية للمنتجات الصناعية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر،.

³ - بدر جاسم الفيكاوي، (2000)، الجدوى الاقتصادية و الميزة التنافسية للمشروعات، مكتبة زهراء الشرق، القاهرة، ص.

أن المنافسين غير المباشرين يقدمون بدائل تحل محل منتجات أو خدمات المنشأة، أي تقديم بديل لإشباع نفس الطلب، تتمثل عوائق البدائل فيما يلي:¹

1- الأداء السعري: تعتبر المنتجات البديلة عائقاً رئيسياً إذا وفرت فيها اختلافات في السعر بشكل كبير مما يجذب العملاء و المنشآت إلى استعمال هذه البدائل و ذلك لقلة تكلفتها بالمقارنة مع المنتجات الأصلية و خصوصا في حالة المنتجات ذات الأسعار المرتفعة و التي تؤثر على ميزانيات العملاء.²

2- قوة المنتج البديل: تحديد القيمة التي تقدمها المنتجات البديلة تعتبر من الأمور التي لا ينبغي إغفالها لأنها تساعد في سياسة تسعير منتجات المنشأة و سياسة التسويق و التوزيع كذلك فإنه من الأهمية معرفة مزايا هذه المنتجات التي تجذب العملاء للاتجاه نحوها و تحديد مدى نسبة المنشأة مقارنة بها.

3- جاذبية المنتجات البديلة: قياس درجة ولاء العملاء للمنتجات البديلة يؤدي إلى تحديد السياسة التي ينبغي للمنشأة اتخاذها التحدي الذي ينتظر المنتج الجديد في كسب ثقتهم، و يمكن لهذا المنتج أن ينجح في ذلك من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة، الشكل الجذاب، زيادة المنفعة بالإضافة إلى التسويق الجيد.

رابعاً وخامساً: قوة الموردين و المشترين على المساومة

إن المستهلك بطبعه يبحث دائما عن تخفيض الأسعار، تحسين الجودة و الحصول على خدمات إضافية، و هذا ما يؤثر على المنافسة في صناعة ما، فالمشترين يتنافسون فيما بينهم ببذل مجهودات للحصول على ذلك بالإضافة إلى امتيازات أخرى كطرق الدفع مثلا.³ من بين العناصر التي تعتمد عليها قوة المشترين و التي إذا ما توفرت فإنها تزيد من تهديداتهم اتجاه الصناعة ما يلي:⁴ أ / **معلومات المشترين:** عندما تتوفر للزبائن معلومات عديدة من المنتج مثل المزايا و القدرات و حجم الطلب في الأسواق، و أسعار المنافسين، و تكاليف الإنتاج فإن قوة المفاوضة تزيد لديهم لحصولهم على مركز أفضل من المنتجين و يمكنهم في هذه الحالة القيام بالاختيار الدقيق.⁵

1- بدر جاسم الفليكاوي، مرجع سابق، ص 56

2- احمد مصنوعة،(2012)، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية، الشلف، الجزائر، ديسمبر، ص 127.

3- نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 162.

4- بدر جاسم الفليكاوي، مرجع سابق، ص 61.

5- بوزيد وسيله، (2012)، مقارنة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية، ماجستير، جامعة سطيف، ص 62.

ب/ القدرة على التحول إلى منافسين: في بعض الأحيان يقوم الزبائن بالتحول إلى منافسين و ذلك بإنتاج المنتج أو الخدمة التي تتناسب مع رغباته¹.

ج/ ماركة معينة: بعض المنتجات لها قيمة أكبر من الباقي و ذلك بسبب شهرة المنتج و حملها لعلامة تجارية معروفة لدى المشتريين، و هذا يشكل عائقاً أو تحدياً للمنتجات الجديدة لكسب أكبر قدر ممكن من الحصة السوقية وفي حالة عدم حمل المنتج الجديد لأي علامة معينة، تظهر هذه النقطة واضحة في منتجات الملابس و الأحذية التي تعطيها الماركة احتراماً من المشتريين. و يمكن للموردين ممارسة قوى تنافسية في الصناعة و ذلك برفع الأسعار أو تخفيض السلع التي يبيعونها، إن رفع السعر يساعد على زيادة الصناعات المهتدة من قبل الموردين إذا لم يكن لديها القدرة على استرداد الزيادة في التكلفة مع الزبائن.² تظهر بوضوح تهديدات الموردين و قوتهم من خلال تهديداتهم برفع أسعار المواد الأولية المستخدمة بالمنشأة أو تخفيض جودتها حتى في توريد هذه المواد و شروطها و أوقاتها مما يؤثر على الأرباح النهائية.

أهمية الصناعة: في حالة وجود طلبات للمواد الأولية من أكثر من منشأة فإن أهمية الصناعة تعطي حجم الاهتمام من المورد، لأن المورد سيركز على الصناعة المهمة لديه و التي يودر عليها حجم كبير من منتجاته، ما يضطر أحياناً المنشأة إلى القيام بتقديم طلبات كبيرة و تتحمل أعباء تخزين كبيرة و ذلك لتأمين توفر المواد الأولية التي تحتاجها في الصناعة.³

التأثيرات المهمة: تتضح بشكل كبير في حالة قيام المنافسين بوضع إستراتيجية للحصول على حصص المنشأة من المواد الأولية مما يهدد المنشأة بإيجاد طرق للحصول على المواد من مصادر جديدة، و كذلك فإن من الأهمية تحديد تأثير العمالة في قوة المفاوضات مع المنشأة و خصوصاً في

المنشآت التي تعتمد على عمالة كبيرة، و تبرز هذه النقطة في حالة توفر نقابات العمال النشطة و التي يمكن لها أن توقف الإنتاج عن طريق الاضطرابات في حالة عدم تنفيذ شروطها⁴.

- ومن خلال استعراض ما جاء أعلاه تلاحظ للباحث أن الميزة التنافسية تتصف بعدة خصائص:
- أنها نسبية أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
 - الميزة التنافسية تمثل مؤشراً لتفرد المنشأة في تقديم الأفضل في أعمالها.

¹- فيليب كوتلر وآخرون، ترجمة مازن نفاع، (2002)، التسويق، الجزء الأول، منشورات دار علاء الدين للنشر، الطبعة الأولى، دمشق، ص 156.

²- نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 70

³- بدر جاسم الفليكاوي، مرجع سابق، ص 73

⁴- عبد المليك مزهوده، (2006)، التسيير الاستراتيجي للمؤسسات، مقاربات مفهومية وتحديات تنافسية، جامعة الشلف، الجزائر، مجلة الباحث، العدد 4، ص ص 233-236.

- تتبع من داخل المنشأة وتحقق قيمة لها.
 - تمثل قدرة المنشأة على تقديم منتجات أفضل مقارنة مع الآخرين.
 - تتحقق في فترة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتحديثها.
 - تنعكس في أداء المنشأة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه للعملاء أو كليهما.
- وتأسيساً على ما سبق يمكن أن نعرف الميزة التنافسية بأنها أداء المنشأة لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة وفاعلية بشكل يجعلها منفردة ومتميزة في خلق قيمة لا يستطيع بقية المنافسين تحقيقها في أدائهم لأنشطتهم.

المبحث الثاني

نشأة وتطور وأنواع وخصائص وأبعاد ومصادر اكتساب الميزة

التنافسية

أولاً: نشأة وتطور الميزة التنافسية:

ظهر الاهتمام بالميزة التنافسية تعود للعام 1935م ومن ثم بدأت تتبلور فكرة الميزة التنافسية في العام 1959م ولكن بدأ الاهتمام بالميزة التنافسية والكتابة عنه كأحد متطلبات منشآت الأعمال في المحافظة على استمراريتها في سوق العمل وتحقيق التفوق على المنافسين وتحقيق المكاسب المادية والأرباح الصافية الضخمة في العام 1985م عندما قدم مايكل بورتر في ورقته التي نشرت آنذاك في مجلة كلية هارفارد للتجارة وقد كان من الأوائل الذين قدموا إطاراً متكاملًا حول الميزة التنافسية مؤكداً على أهمية وضرورة استخدام الميزة التنافسية لا سيما في المنشآت الصناعية كونها الأداة الأهم والأكثر تأثيراً في أداء المنشآت¹.

وقد بين بورتر في العام 1998م الميزة التنافسية على أنها الآلية التي يمكن للمنشآت من خلالها تحويل الاستراتيجيات العامة إلى ممارسة من أجل تعظيم القيمة التي تقدمها المنشآت وقد تأخذ صوراً عديدة منها خفض الأسعار دون أسعار المنافسين مع تحقيق ربح مماثل أو تزويد منافع فريدة للسلع والخدمات بسعر يفوق منافسيها أو غيرها من الممارسات².

لذلك نلاحظ أن الميزة التنافسية تنمو بشكل جوهري خارج القيمة التي تقدر المنشآت على توفيرها للعملاء والتي تزيد من تكاليف توفير هذه القيمة المتمثلة بمنتج أو خدمة.

وتعرف القيمة على أنها السبب الذي يرغب العملاء في الدفع من أجل الحصول عليه ويمكن

تحقيق هذه القيمة من خلال أمرين هما توفير سلع أو خدمات مقابل سعر أقل من سعر

المنافسين أو تقديم منافع مميزة وفريدة بسعر أعلى من المنافسين ويطلق على هذين النوعين من

أنواع الميزة التنافسية قيادة التكلفة والتميز على التوالي.

¹ - الفياض، محمود احمد العبد الله،(2005)، تمكين العاملين كمدخل إداري وأثره على الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان ، الأردن، ص ص 167 - 169.

² - المعاضيدي ، معن وعد الله،(2007)، إدارة المخاطر الإستراتيجية المسببة لفقدان المنظمة للمزايا التنافسية الآليات والمعالجات، دراسة نظرية تحليلية ، بحث مشارك في المؤتمر العلمي السابع، جامعة الزيتونة، الأردن، ص 7.

ثانياً : أنواع الميزة التنافسية:

تتميز الميزة التنافسية بنوعين أساسيين يمثلان الركيزة الأساسية لأي منشأة في اكتساب الميزة التنافسية ولا بد من الاهتمام بها حتى تتمكن من تحقيق أهدافها وتتمثل في التكلفة الأقل والتميز .

1- ميزة التكلفة الأقل:

يمكن لمنشأة ما أن تحوز ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتركمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين، وللحيازة عليها يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب المؤسسة ميزة التكلفة الأقل. ومن بين هذه العوامل مراقبة التعلم: بحيث أن التعلم هو نتيجة للجهود المتواصلة والمبذولة من قبل الإدارات والمستخدمين على حد سواء¹، لذلك يجب ألا يتم التركيز على تكاليف اليد العاملة فحسب، بل يجب أن يتعداه إلى تكاليف النفايات والأنشطة الأخرى المنتجة للقيمة، فالمسيرون مطالبون بتحسين التعلم وتحديد أهدافه²، وليتم ذلك يستند إلى مقارنة درجة التعلم بين التجهيزات والمناطق ثم مقابلتها بالمعايير المعمول بها في القطاع.³

2- ميزة التميز:

العنصر الثاني هو ميزة التميز لما يشكله من ركن أساسي كنوع من أنواع الميزة التنافسية لما لها من دور فعال في إكساب المنشأة القدرة على التفوق على المنافسين. تتميز المنشأة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، وحتى يتم الحيازة على هذه الميزة يستند إلى عوامل تدعى بعوامل التفرد⁴، والتي تتميز من بينها التعلم وآثار بثه: بحيث قد تنجم خاصية التفرد لنشاط معين، عندما يمارس التعلم بصفة جيدة، فالجودة الثابتة في العملية الإنتاجية يمكن تعلمها، ومن ثم فإن التعلم الذي يتم امتلاكه بشكل شامل كفيل بأن يؤدي إلى تميز متواصل.⁵

¹ - الطراونة، محمد احمد، (2002)، الجودة الشاملة والقدرة التنافسية، دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الدوائية الأردنية،

دراسات العلوم الإدارية، مجلد 29، العدد 1، ص ص 32- 47.

² - مصطفى راشد العبادي، مرجع سابق، ص 67

³ - نوير طارق، (2002)، دور الحكومة الداعم للتنافسية، حالة مصر، بالكويت المعهد العربي للطباعة والنشر، ص 5.

⁴ - الروسان محمود، (1999)، أثر الخيار الاستراتيجي في الميزة التنافسية، دراسة تحليلية في شركات الأدوية الأردنية، أربد للبحوث والدراسات، مجلد 2، عدد 2، ص ص 58- 81.

⁵ - وديع محمد عدنان، (2003)، "القدرة التنافسية وقياسها"، المعهد العربي للتخطيط، ط2، الكويت، العدد الرابع والعشرون، ديسمبر، ص 5.

ثالثاً : خصائص الميزة التنافسية

تتصف الميزة التنافسية بعدة خصائص يمكن استعراضها في النقاط التالية:

من أهم خصائص الميزة التنافسية ما يلي:¹

1. أن تكون مستمرة و مستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة السبق على المدى الطويل و ليس على المدى القصير فقط.
2. إن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق.
3. أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة و قدرات و موارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى.
4. أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة و يسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد و قدرات و جدارات المنشأة من جهة أخرى.
5. أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف و النتائج التي تريد المنشأة تحقيقها في المديين القصير و البعيد.

رابعاً : أبعاد الميزة التنافسية

للميزة التنافسية أبعاد عدة وهي تمثل الأركان الأساسية والتي بتوفرها في المنشأة يمكنها من إكساب الميزة التنافسية وتحقيق التفوق على المنافسين وتمكنها من حجز حصتها السوقية والمحافظة على زبائنها وقد قام العديد من العلماء بوضع أبعاد متمثلة في الجودة والتكلفة وبعضهم وضع زيادة على ذلك المرونة والبعض أضاف الاعتمادية كأحد أبعاد الميزة التنافسية وامتد تصنيف الباحثين ليشمل الإبداع والتكنولوجيا والنمو والتحالفات وغيرها من التصنيفات. إن هناك تسميات عديدة يحفل بها الأدب المعرفي للإشارة إلى هذه الأبعاد منها ، أبعاد المنافسة ، مقاييس الأداء الخارجي ، مهمات التصنيع ، أهداف العمليات ، الفائزون والمؤهلون للطبقة² ، وأياً كانت هذه التسمية فإن المحصلة النهائية هي ترجمة احتياجات ورغبات المستهلك إلى دلالات معينة تساهم في تحقيق أكبر قيمة مدركة للزبون نسبة للمنافسين³. وقد اختلف الباحثون

¹ - البكري ثامر ياسر، (1996)، المسؤولية الاجتماعية بمنظور تسويقي ، دراسة تسويقية لأراء عينة من المديرين العاملين في المنشآت التابعة لوزارة الصناعة والمعادن ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، ص14 .

² - سلمان ، احمد هاشم ،(2004)، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية ، دراسة حال الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ص:76

³ - المرسي، جمال الدين محمد،(2003)، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية مدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعشرين، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ص 23.

في تحديد هذه الأبعاد فمنهم من حددها في خمس ومنهم من حددها بأكثر وفيما يلي استعراض لعدد من وجهات النظر الباحثين يوضح أبعاد المنافسة وفقاً لما ورد لدى الباحثين

شكل رقم (1/2/3) يوضح أبعاد الميزة التنافسية وفقاً لما ورد من وجهات نظر الباحثين

أبعاد الميزة التنافسية	الباحثون
الكلفة / الجودة/ المرونة / التسليم/ الإبداع	Evans 97
الكلفة / الجودة/ المرونة / الوقت	Krajewski 2007
التكلفة / الجودة / المرونة / الاعتمادية	Certo 95
التكلفة / التميز / الإبداع / النمو / التحالفات	Best 97
التصميم/الجودة/المرونة/سهولة الاستعمال/الجمالية/الإبداع	Slack 98
التكلفة/ التميز/ المرونة/ الوقت / التكنولوجيا	Macmillan 2001

المصدر: سلمان، احمد هاشم، (2004)، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية، دراسة حال الشركة العامة للصناعات الكهربائية، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص78. إلا أن معظم الباحثين اتفقوا على الأغلب في خمس أبعاد تنافسية رئيسية هي:

شكل رقم (2/2/3) يوضح أبعاد الميزة التنافسية على أساس تقسيمها إلى خمس أبعاد

التكلفة	التكلفة المنخفضة/ السعر المنخفض	Low cost – low price	Cost
الجودة	- تصميم منتج عالي الأداء (جودة التصميم) - جودة مطابقة المنتج. - جودة الخدمة.	-High – Performance - Conformance quality - Service quality	Quality
التسليم (الوقت)	- وقت تسليم سريع (السرعة في التسليم) - التسليم بالوقت المحدد المتفق عليه. - سرعة تطوير وتقديم المنتج الجديد.	-Fast delivery time. -On –time delivery. - Development speed.	Delivery(tim e)
المرونة	- تقديم منتجات متنوعة حسب الأيضاء.	Variety / Customization	Flexibility

	-Volume flexibility.	- مرونة التعبير في الحجم.	
Innovation	R&D	البحث والتطوير.	الإبداع

المصدر: سلمان، احمد هاشم، (2004)، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية، دراسة حال الشركة العامة للصناعات الكهربائية، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص 79.

خامساً: مصادر الميزة التنافسية:

يمكن التمييز بين ثلاث مصادر للميزة التنافسية: التفكير الاستراتيجي، الإطار الوطني ومدخل الموارد والتي تشكل المصادر الأساسية للميزة التنافسية ويمكن عرضها كما يلي:

أولاً: التفكير الاستراتيجي:

تستند المؤسسات على إستراتيجية معينة للتنافس بهدف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية، وتعرف الإستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة، والتي يتوقف على درجة تحقيقها نجاح أو فشل المؤسسة. وصنف استراتيجيات التنافس إلى ثلاث أصناف:¹

1- إستراتيجية قيادة التكلفة: تهدف هذه الإستراتيجية إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين، ومن بين الدوافع التي تشجع المنشأة على تطبيقها هي: توافر اقتصاديات الحجم - آثار منحنى التعلم والخبرة - وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة وكذا سوق مكون من مشتريين واعين تماماً بالسعر.²

2- إستراتيجية التميز والاختلاف: يمكن للمنشأة أن تميز منتجاتها عن المنشآت المنافسة من خلال تقديم تشكيلات مختلفة للمنتج، سمات خاصة بالمنتج، تقديم خدمة ممتازة، توفير قطع الغيار، الجودة المتميزة، الريادة التكنولوجية، مدى واسع من الخدمات المقدمة، السمعة الجيدة، وتزايد درجات نجاح هذه الإستراتيجية بزيادة تمتع المنشآت بالمهارات والكفاءات التي يصعب على المنافسين محاكاتها.³

3- إستراتيجية التركيز أو التخصص: تهدف هذه الإستراتيجية إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى مواقع أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين،

¹ - الصيرفي محمد، (2007)، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، ط 1، (مصر : دار الوفاء لندنيا الطباعة والنشر ، الإسكندرية ، ص 125

² - جواد عدنان كاظم، (2003)، أثر المعرفة السوقية في اختبار الاستراتيجيات التنافسية والتميز في الأداء في قطاع السلع المعمرة في السوق الأردنية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد السادس، العدد الثاني، ص ص 24-64.

³ - بارحمه ، ماجد محمد عبد الله، (2007)، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، دراسة ميدانية في عينة من الشركات اليمنية المصنعة للأدوية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة عدن، اليمن، ص ص 93-102.

أو بالتركيز على سوق جغرافي محدود أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج (شريحة محددة من العملاء).¹

ثانياً: الإطار الوطني:

إنّ الإطار الوطني الجيد للمنشآت يتيح لها القدرة على الحياة على ميزة أو مزايا تنافسية، لذلك نجد المنشآت بعض الدول متفوقة ورائدة في قطاع نشاطها عن بعض المنشآت في الدول الأخرى. بحيث تملك الدولة عوامل الإنتاج الضرورية للصناعة والممثلة في الموارد البشرية، الفيزيائية، المعرفية، المالية والبنية التحتية، فالحياة على هذه العوامل يلعب دوراً مهماً في الحياة على ميزة تنافسية قوية، وتشكل هذه العناصر نظاماً قائماً بذاته، ومن نتائجه إطار وطني محفز ومدعم لبروز مزايا تنافسية للصناعات الوطنية، وبالتالي يصبح الإطار الوطني منشأ لمزايا تنافسية يمكن تدويلها.²

ثالثاً: مدخل الموارد:

يتطلب تجسيد الإستراتيجية الموارد والكفاءات الضرورية لذلك، بحيث أن حياة هذه الأخيرة بالجودة المطلوبة وحسن استغلالها يضمن لنا وبشكل كبير نجاح الإستراتيجية، ويمكن التمييز بين الموارد التالية:

1- الموارد الملموسة: تصنف إلى ثلاث أنواع:

أ/ المواد الأولية: لها تأثير بالغ على جودة المنتجات، لذا يجب على المنشأة أن تحسن اختيار مورديها والتفاوض على أسعارها وجودتها.³

ب/ معدات الإنتاج: تعتبر من أهم أصول المنشأة والتي تحقق القيمة المضافة الناتجة عن تحويل المواد الأولية إلى منتجات، لذا يجب على المنشأة ضمان سلامتها، تشغيلها وصيانتها، بهدف تحقيق فعاليتها لأطول وقت ممكن.⁴

¹ - بدوي محمد عباس، (2000)، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، ص 95.

² - عمار بوشناف، (2000)، "الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تنميتها و تطويرها"، جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 61.

³ - التميمي أياد فاضل، والخشالي شاكر جار الله، (2004)، السلوك الإبداعي وأثره على الميزة التنافسية في قطاع الصناعات الغذائية في الأردن، مجلة البصائر، المجلد 8، العدد 2، ص ص 84 - 111.

⁴ - حسن علي هامان، (2006)، الموارد البشرية كمدخل للميزة التنافسية التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ص 653.

ج/ الموارد المالية: تسمح بخلق منتجات جديدة وطرحها في السوق أو توسيعها في نطاق أكبر كفتح قنوات جديدة للتوزيع، لذا يجب على المنشأة أن تحقق صحتها المالية باستمرار وتحافظ عليها بهدف تعزيز موقفها التنافسي وتطويره على المدى البعيد.¹

2- الموارد غير الملموسة: نميز فيها ما يلي:

(أ) **الجودة:** تسعى المنشآت إلى تحقيق حصص سوقية عالية بالاعتماد على الجودة، والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على الوفاء بتوقعات المستهلك أو تزيد عنها وتستند المنشأة إلى مفهوم الجودة الشاملة كسلاح استراتيجي للحيازة على مزايا تنافسية ودخول السوق الدولية، وكذا كسب ثقة المتعاملين.

(ب) **التكنولوجيا:** إن العامل التكنولوجي من أهم الموارد الداخلية القادرة على إنشاء الميزة التنافسية بحيث يستمد أهميته من مدى تأثيره على الميزة التنافسية، وعلى المنشأة اختيار التكنولوجيا المناسبة لها والتي تجعلها في موضع أسبقية على منافسيها.

(د) **المعلومات:** في ظل بيئة تنافسية، يجب على المنشأة أن تكون في استماع وبقظة دائمين لهذه البيئة بحيث تلعب المعلومات دوراً مهماً لأنها تشكل مصدراً لاكتشاف خطط المنافسين وتحركاتهم وكذا متغيرات الأسواق مما يسمح للمنشأة باتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.²

(هـ) **المعرفة:** تتضمن المعلومات التقنية والعلمية والمعارف الجديدة الخاصة بنشاط المنشأة بحيث تستمد هذه الأخيرة من مراكز البحث مثلاً، كما يمكن أن تنتجها من خلال حل مشاكلها التنظيمية والإنتاجية، وتساهم المعرفة في إثراء القدرات الإبداعية بشكل مستمر مما يسمح بخلق مزايا تنافسية حاسمة.

(و) **معرفة كيفية العمل:** أي الدرجة الراقية من الإلتقان مقارنة مع المنافسين في مجالات الإنتاج، التنظيم والتسويق، وبالتالي اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية فريدة. وتستمد هذه المعرفة من التجربة المكتسبة والجهود المركزة والموجهة إلى المهن الرئيسية للمنشأة، وعليه يجب على المنشأة المحافظة عليه وأن تحول دون تسريب أو تسويق معلومات عنه للمنشآت المنافسة.

3- **الكفاءات:** تعتبر الكفاءات أصل من أصول المنشأة، لأنها ذات طبيعة تراكمية، وهي صعبة التقليد من قبل المنافسين، ولقد اتخذت عدة تعريفات، من بينها:³

¹ - عمار بوشناف، مرجع سابق، ص 48.

² - نبيل مرسي خليل، 1998، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، مركز الإسكندرية، مصر، ص 37.

³ - علي أحمد، (2000)، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية: مصادرها، تميزها و تطويرها، جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 61.

وتصنف الكفاءات إلى صنفين: * الكفاءات الفردية: تمثل حلقة فصل بين الخصائص الفردية والمهارات المتحصل عليها من أجل الأداء الحسن لمهام مهنية محددة "Leboyer"، ومن بين الخصائص المرجعية للكفاءات الفردية:

أن يكون الفرد حيويًا، يقوم بما يجب القيام به، سريع التعلم، يملك فكرة اتخاذ القرار، قيادة الأتباع، ينشئ الجو المناسب للتطور، الوقوف في وجه مثيري المشاكل، متجه نحو العمل الجماعي، يوظف مساعدين مهرة، يبني علاقات جيدة مع الآخرين، إنساني وحساس، حازم وواقعي، يوفق بين عمله وحياته الشخصية، يعرف نقاط ضعفه وقوته، يجعل الأشخاص في وضعية مربحة، يتصرف بمرونة.¹

ويمكن للمؤسسة الحيازة على الكفاءات الفردية بالاستناد إلى معايير موضوعية ودقيقة في عملية التوظيف وكذا تكوين الأفراد بشكل يتماشى مع المناصب التي يشغلونها حيث ينتظر منهم مردودية أكبر.

* الكفاءات الجماعية أو المحورية: تدعى أيضاً بالكفاءات المتميزة أو القدرات، وتعرف على أنها تلك المهارات الناجمة عن تضافر وتداخل بين مجموعة من أنشطة المنشأة حيث تسمح هذه الكفاءات بإنشاء موارد جديدة للمنشأة فهي لا تحل محل الموارد، بل تسمح بتطورها وتراكمها. "J. Larregle"

كما تعرف أيضاً على أنها تركيبة أو مجموعة من المهارات الفائقة، الأصول الملموسة أو غير الملموسة ذات الطابع الخاص، التكنولوجيات فائقة المستوى، الروتينيات (التصرفات المنتظمة) والتي تشكل في مجملها أساساً جيداً وقاعدة لطاقت المنشأة على التنافس ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية متواصلة في مجال الأعمال (أو نشاط) معين، والهدف منها تحقيق مركز قيادة أو ريادة للمنشأة.²

تدعى محورية لأنه يتوقف عليها بقاء المنشأة، تطورها أو انسحابها، ويجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

- تتيح الوصول إلى عدة أنواع من الأسواق.
- تساهم بشكل معتبر في قيمة المنتج النهائي الملحوظ من قبل الزبون.
- يصعب تقليدها من قبل المنافسين.

¹ - الغالبي طاهر محسن و العامري صالح مهدي، (2005)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)، (الأردن: دار وائل للنشر، عمان، ص 81

² - عبد الله، القضاة، (2001)، المقدره التنافسية للقطاع المصرفي الأردني. دراسة تحليلية، رسالة ماجستير اقتصاد، الجامعة الأردنية، ص 14.

فالمنشأة مطالبة بتجديد وتطوير كفاءاتها المحورية من خلال القدرات الديناميكية التي تتمتع بها، وتطوير هذه الأخيرة (القدرات الديناميكية) على المدى البعيد، والتي تصنف إلى أربع أصناف¹:

- تنمية، توصيل وتبادل المعلومات أو المعرفة بين أعضاء المنظمة (رأس المال البشري للمنظمة)، والتعلم القائم على تجارب المنشأة.

- الإبداع الذي يستعمل الكفاءات المحورية الحالية من أجل إنشاء كفاءات جديدة.

- اكتشاف العلاقات الموجودة بين الكفاءات وكيفية تطورها عبر الزمن.

- الحفاظ على الكفاءات المحورية التي يجب أن تبقى ملك للمنشأة، والحيلولة دون تدهورها.

إن تهاون المنشأة في الاستثمار في الموارد والكفاءات يؤدي بها إلى تقادم هذه الأخيرة وبالتالي تراجع موقعها التنافسي، ونميز فرقاً بين تقادم أو تآكل الموارد والكفاءات، بحيث تتقادم الموارد عند استعمالها في حين تتقادم الكفاءات عند عدم استعمالها لأن مصدرها الأفراد، فإذا لم يسمح لهم بإظهار كفاءاتهم ومهاراتهم، فإن هذه الكفاءات والمهارات ستضمحل².

تهدف المنشأة للحيازة على ميزة تنافسية أكثر قوة، لذا تضيف نوعاً من الضبابية على الكفاءات والموارد التي أدت إلى هذه الميزة والتي تدعى "بالسبب المبهم"، مما يصعب على المنافسين تقليد ومحاكاة هذه الكفاءات والموارد، ومن ثم صعوبة تقليد هذه الميزة.

ويكمن الفرق بين الكفاءات المحورية وغير المحورية في كون الكفاءات المحورية تتميز ب:
-خلق القيمة أو المنفعة الأساسية المباشرة للعميل.

-تمييزها عن المنافسين أي أنها فريدة وأفضل من التي يملكها المنافسون.

4- ظاهرة المنشآت الساعية نحو التعلم: في ظل تزايد الاهتمام بالمنافسة المعتمدة على الكفاءات أو القدرات، برزت إلى حيز الوجود نظرية جديدة تقترض أن المعرفة هي المصدر الأساسي للثروات سواءً بالنسبة لمنظمة بمفردها أو لدولة من الدول (Ducker).

بحيث تعد هذه النظرية من الموضوعات الحديثة في مجال الإدارة حيث يهدف إلى بناء منشآت ساعية نحو التعلم. كما ظهر في مجال التصنيع مفهوم الكفاءات المعتمدة على المعرفة، أي ضرورة اكتساب المنشآت للقدرات والسعي نحو المعرفة لتحقيق عمليات التصنيع على المستوى العالمي، والقدرة على تنفيذ معرفتها الفنية بشكل أفضل من المنشآت المنافسة، والعمل على تنمية معارفها من خلال اختيار أفضل للعناصر البشرية والمحافظة على مستوى مرتفع من التعليم والتدريب الفني المستمر، وبالتالي ظهر مصطلح "مصنع المعرفة"، أي إظهار مدى أهمية

¹ - روبرت، بتس ، ديفيد، لي،(2008)، الإدارة الإستراتيجية بناء الميزة التنافسية، ترجمة عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، ص317.

² - مالك البكري، (2008)، استراتيجيات التسويق ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ،ص205.

الحصول على الكفاءات المرتبطة بالمعرفة لرفع الأداء وتحقيق الوفورات في منشآت الأعمال (Roth)، إذن مصنع المعرفة هو منشأة ساعية نحو التعلم وتعد المعرفة من أحد نواتجها الأساسية.¹

ومن أهم التوجهات الجديدة لهذه النظرية هو دفع الفرد أو العامل لاكتساب المعرفة واستيعابها وتميئتها بنفسه، ثم وضعها حيز التطبيق، لهذا الغرض يعتمد الفرد على التشخيص الذاتي لكفاءته ومهاراته لتحديد الوسائل المناسبة التي تساعده على كسب المعرفة.

ولكي يتحقق هذا يجب توفر الشروط التالية:²

تقبل التغيير، القدرة على تحمل الأخطاء، الثقة في النفس، مستوى معين من الطاقة.

الميزة التنافسية للموارد البشرية:

سوف نتعرض في هذا إلى إبراز أهمية الموارد البشرية في تنمية القدرات التنافسية للمنشأة، ثم نتطرق إلى الأسباب والدواعي التي أدت إلى تغيير نظرة المنشأة المعاصرة للعنصر البشري، ثم نستعرض الفلسفة الجديدة لإدارة الموارد البشرية، وأخيراً نحدد أهم الأسس اللازمة لتنمية القدرات التنافسية للموارد البشرية.

1- أهمية الموارد البشرية في تنمية القدرات التنافسية للمنظمة:

لقد "وهب" الله سبحانه وتعالى للإنسان ميزة العقل والتفكير، ومن ثم تبين للإدارة المعاصرة أن المصدر الحقيقي لتكوين القدرات التنافسية واستمرارها هو "المورد البشري"³ الفعال، وأن ما يتاح لديها من موارد مادية ومالية وتقنية ومعلوماتية، وما قد تتميز به تلك الموارد من خصائص وإن كانت شرطاً ضرورياً لإمكان الوصول إلى تلك القدرة التنافسية، إلا أنها ليست شرطاً كافياً لتكوين تلك القدرة لذلك لا بد من توفر العمل البشري "المتمثل في عمليات التصميم والإبداع الفكري، التخطيط والبرمجة، التنسيق والتنظيم، الإعداد والتهيئة، التطوير والتحديث، التنفيذ والإنجاز، وغيرها من العمليات التي هي من إنتاج العمل الإنساني و بدونها لا يتحقق أي نجاح مهما كانت الموارد المتاحة للمنشأة، لكن توافر هذا العنصر البشري أو تواجده ليس كافياً لضمان تحقيق الأهداف المتوخاة للمنشأة أو تحقيقها لقدرة تنافسية، بل يجب تنمية قدراته الفكرية وإطلاق الفرصة أمامه للإبداع والتطوير وتمكينه من مباشرة مسؤولياته حتى تثيره التحديات والمشكلات وتدفعه إلى الابتكار والتطوير، إذًا، ما تتمتع به تلك الموارد البشرية من مميزات وقدرات هي التي

¹ - نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 37.

² - محمد، أديوي الحسين، (2002)، تخطيط الإنتاج ومراقبته، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ص 177.

³ - سويدان نظام و وحداد شفيق، (2006)، التسويق مفاهيم معاصرة، (الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،

تصنع النجاح المستمر ، ووضع تلك المبتكرات والاختراعات في حيز التنفيذ. والسؤال الذي يمكن طرحه هنا هو: ما هي الدواعي "الأسباب" التي أدت إلى تغيير توجهات أو نظرة الإدارة العليا إلى العنصر البشري.¹

2- دواعي تغيير نظرة المنظمة المعاصرة للعنصر البشري:

قبل سنوات قليلة كان الاهتمام بشؤون الموارد البشرية ينحصر في عدد قليل من المتخصصين الذين يعملون في قسم يطلق عليه "قسم أو إدارة الأفراد والموارد البشرية" يختصون بكافة المسائل الإجرائية المتصلة باستقطاب الأفراد وتنفيذ سياسات المنشأة في أمور المفاضلة والاختيار بين المقدمين لشغل الوظائف، ثم إنهاء إجراءات التعيين وإسناد العمل لمن يقع عليه الاختيار، وكانت مهام إدارة الموارد البشرية تشمل متابعة الشؤون الوظيفية للعاملين من حيث احتساب الرواتب، ضبط الوقت، تطبيق اللوائح في شأن المخالفات التي قد تصدر منهم، وتنفيذ إجراءات الإجازات على اختلاف أنواعها، مباشرة الرعاية الطبية والاجتماعية وتنفيذ نظم تقييم الأداء وأعمال التدريب والتنمية التي يشير بها المديرون المختصون، ثم متابعة إجراءات إنهاء الخدمة في نهاية التقاعد وغيرها من الإجراءات الروتينية.

فالإدارة العليا في معظم المنشآت لم تولي المورد البشري الاهتمام المناسب ولم تهتم بتنمية قدراته الإبداعية وجعله الركيزة الأساسية لتحقيق التفوق التنافسي. ومن الأسباب التي أدت إلى هذا القصور:²

حالات الاستقرار الاقتصادي النسبية والنمو المتواصل في الكثير من المنشآت دون مشكلات كبيرة. المستويات المعتادة من المنافسة، وتعادل المراكز والقدرات التنافسية لكثير من المنشآت. حالات الاستقرار التقني النسبية وتواضع المهارات والقدرات البشرية المطلوبة للتعامل مع التقنيات السائدة. ففي تلك الظروف المتصفة أساساً بالاستقرار لم يمثل الحصول على الموارد البشرية المطلوبة مشكلة، كما أن مستويات المهارة المطلوبة لم يكن يتطلب عناية خاصة في محاولات البحث عن الموارد البشرية أو التعامل معها. ولقد سادت هذه الظروف في كثير من دول العالم لفترات طويلة خلال فترة النهضة "الثورة" الصناعية التي تمتع بها العالم الغربي وانتقلت نسبياً إلى بعض دول العالم العربي، ففي تلك الظروف كانت أهم المشكلات التي تُعني بها الإدارة العليا في المنشأة الاقتصادية هي تدبير الموارد المالية اللازمة، وتتميط أساليب الإنتاج وتحقيق مستويات أعلى من الميكنة "آلات" تحقيقاً لمستويات أعلى من الإنتاجية. ومع تنامي

1- ثامر ياسر، (1996)، المسؤولية الاجتماعية بمنظور تسويقي ، دراسة تسويقية لأراء عينة من المديرين العاملين في المنشآت التابعة لوزارة الصناعة والمعادن ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، ص14.

2- نبيل مرسي خليل،، 1996، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الإسكندرية : الدار الجامعية، ص39

السوق لم تكن حتى عمليات التسويق تثير اهتمام الإدارة العليا التي كان همها الأول "كما قلنا" هو الإنتاج (يلاحظ أن الكثير من المنشآت العربية لا تزال تسير وفق هذه الفلسفة التي ترى الإنتاج مشكلتها الأولى، وترى في العنصر البشري عامل من عوامل الإنتاج يخضع لنظم ولوائح وإجراءات لأداء المهام المنوط "المسندة إليه" لا تترك له فرصة للتفكير أو الإبداع أو حرية اتخاذ القرار).¹

لكن تلك الظروف لم تدم على هذا النحو، فقد أصاب العالم كله حالات من التغير المستمر والمتواصل والعنيف ذو التأثير على هيكله الموارد البشرية وقدراتها ولعل أبرز تلك التغيرات: أ- التطورات العلمية والتقنية وانتشار تطبيقاتها خاصة تقنيات المعلومات والاتصالات والتي يتطلب استيعابها وتطبيقها كفاءة تتوفر في نوعيات خاصة من الموارد البشرية. ب- تسارع عمليات الابتكار والتحديث للمنتجات والخدمات والاهتمام المتزايد بتتمية المهارات الابتكارية والإبداعية للعاملين وإتاحة الفرصة أمامهم للمساهمة بأفكارهم وابتكاراتهم لتنمية القدرات التنافسية للمنشأة.

ج- اشتداد المنافسة واتساع الأسواق وتنامي الطلب "الأمر الذي استوجب وجود مختصين" في مجالات البيع والتسويق والترويج لمواجهة تلك الهجمات التنافسية.

د- ظاهرة العولمة وانفتاح الأسواق العالمية أمام المنشآت مع تطبيق اتفاقية الجات وظهور منظمة التجارة العالمية ودورها في تحرير التجارة الدولية من خلال إزالة العوائق الجمركية في تحرير التجارة الدولية، هذا الأمر أوجد هو الآخر احتياجاً متزايداً لنوعية جديدة من الموارد البشرية تتفهم الثقافات المختلفة وتستوعب المتغيرات المحلية في الأسواق الخارجية.

هـ- ارتفاع مستوى التعليم وتطور مهارات البشر ذوي المعرفة المتخصصة في فروع العلم والتقنية الجديدة والمتجددة والذين أصبحت المنشآت تسعى إليهم لأهميتهم في تشغيل تلك التقنيات وصيانتها. ومن ثم اكتساب القدرة التنافسية.

تلك التغيرات كانت السبب الرئيسي في تغيير نظرة المنشأة المعاصرة إلى الموارد البشرية وبداية التحول نحو اعتبارهم المصدر الأساسي للقدرات التنافسية وأكثر الأصول أهمية وخطورة في المنشأة وبذلك بدأت الإدارة المعاصرة تبحث عن مفاهيم وأساليب جديدة لإدارة الموارد البشرية تتناسب مع أهميتها وحيوية الدور الذي تقوم به.²

ومن ثم بدأ الاهتمام بإدارة الموارد البشرية الإستراتيجية.

¹ - الصيرفي محمد، (2007)، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، ط 1، دار الوفاء لنديا الطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، ص125

² - بدوي محمد عباس، (2000)، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص.95

أسس تنمية القدرات التنافسية للموارد البشرية:

باعتبار المورد البشري هو الذي يعمل على تفعيل واستثمار باقي الموارد المادية والتقنية الأخرى في المنظمة وأن نجاح المنشأة يعتمد بالدرجة الأولى على نوعية هذه الأخيرة "مواردها البشرية" فإنه من الضروري أن توجه جميع جهود المنشأة في سبيل تطوير وتنمية هذا المورد من أجل الوصول به إلى حد الامتياز.

لكن قبل التعرض إلى المداخل التي تساهم في تطوير الموارد البشرية نستعرض مفهوم الموارد البشرية أو لِمَا وجب أن يتوفر في الموارد البشرية لكي تساهم في تحقيق التفوق التنافسي. أو لكي نقول عنها أنها متميزة.

بشكل عام لكي تساهم الموارد البشرية في نجاح وتفوق المنشآت وجب أن تتوفر فيها الصفات التالية:¹

- أن تكون نادرة أي غير متاحة للمنافسين، بمعنى أن يتوفر للمنشأة موارد بشرية نادرة المهارات والقدرات ولا يمكن للمنافسين الحصول على مثلها، كأن تتوفر لدى هذه الموارد البشرية القدرة على الابتكار والإبداع وقبول التحديات والمهام الصعبة والقدرة على التعامل مع تقنيات مختلفة.

- أن تكون الموارد البشرية قادرة على إنتاج القيم "Valeur" من خلال تنظيم غير المسبوق "sans précédent" وتكامل المهارات والخبرات ومن خلال القدرات العالية على العمل في فريق.

- أن يصعب على المنافسين تقليدها، سواء بالتدريب والتأهيل، ولعل ما يذكر عن الموارد البشرية اليابانية هو نوع من الموارد التي يصعب تقليدها إذا تعرف على أنها مرتبطة بالمنشآت التي تعمل فيها ارتباطاً وثيقاً يعبر عنه بفكرة التوظيف الدائم، فتعتبر هذه الحالة فريدة من نوعها، لا تكرر بسهولة في غير المنشآت اليابانية.

لكن لكي تمتلك المنشأة هذه الموارد البشرية المتميزة يجب أن توفر مجموعة من المتطلبات "الأسس" التي يمكن حصرها في هذه النقاط:²

1- التدقيق في اختيار العناصر المرشحة لشغل وظائف تسهم في قضية بناء وتنمية وتوظيف القدرات التنافسية بوضع الأسس السليمة لتقدير احتياجات المنشأة من الموارد البشرية وتحديد مواصفات وخصائص الأفراد المطلوبين بعناية. إلى جانب التأكد من توافق التكوين الفكري والنفسي والاجتماعي والمعرفي للأشخاص المرشحين مع مطالب هذه الوظائف وتمتعهم بالسمات

¹ - علي السلمي، مرجع سابق، ص 113.

² - الغالبي طاهر محسن و العامري صالح مهدي، (2005)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)، دار وائل للنشر، ط 1، عمان، الأردن، ص 81

والخصائص التي بينها سابقا، من خلال تنمية وسائل ومعايير فحص المتقدمين للعمل في
المفاضلة بينهم لاختيار أكثر العناصر توافقا مع احتياجات المنشأة.¹

وفي هذا الصدد نذكر أن أمام المنشأة خيارين فيما يخص استقطاب الموارد البشرية فإما أن
تجري عمليات البحث والاستقطاب ذاتياً بإمكانيات المنشأة وأساليبها الخاصة، أو إسنادها إلى
مكاتب البحث والاستقطاب ومراكز التقييم المتخصصة.²

2- الاهتمام بتدريب الموارد البشرية بمعنى أشمل وأعمق مما كانت تتعامل به إدارة الموارد
البشرية التقليدية، أي عدم انحصارها على الأفراد الذين يبدون قصور في مستويات أدائهم، بل
يجب أن يشمل جميع أفراد المنشأة مهما كان سنهم، ومهما كان مستواهم المعرفي والوظيفي؛ أي
جميع أفراد المنشأة لا على التعيين.

وقد تبين منهجية إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية أن تفعيل التدريب وجرعات تنمية الموارد
البشرية لا تتحقق بمجرد توجيهها وتركيزها على الأفراد القائمين بالعمل، وإنما لا بد من أن تتناول
جهود التنمية المنشأة ذاتها وذلك من خلال تحويلها إلى منشأة تتعلم حتى تهيئ الفرص للعاملين
فيها بالتعلم وتتميز معارفهم في تطوير الأداء.³

ولكي تضمن المنشأة ذلك يجب أن تكون في ارتباط مستمر مع الجامعات ومراكز البحث وحتى
المنشآت الرائدة لكي يتسنى لها الحصول على المعارف الجديدة.

3- ترسيخ روح التعلم لدى الأفراد وإتاحتهم الفرص للمشاركة في المؤتمرات والندوات العلمية
والمهنية المختلفة وتطبيق نظام يقضي بتحمل المنشأة عنهم رسوم الاشتراك في تلك المؤتمرات
والندوات ورسوم العضوية في الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية. فضلاً عن تيسير فرص
استكمال الدراسات العليا والمتخصصة مع تحمل نفقات عنهم، كلها أو جزء منها وعلى حساب
وقت المنشأة.⁴

4- تنمية واستثمار الطاقات الفكرية والقدرات الإبداعية للأفراد وتوفير الفرص للناخبين
"الممتازين" منهم لتجريب أفكارهم ومشروعاتهم الخلاقة، والعمل بمبدأ الابتكار أو الفناء.

¹ - على السلمي، مرجع سابق، ص 115.

² - روبرت، بتس ، ديفيد، لي مرجع سابق، ص 367.

³ - روبرت، بتس ، ديفيد، لي، مرجع سابق، ص 369.

⁴ - أكرم احمد الطويل و رغيد إبراهيم إسماعيل، (2008)، العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية/دراسة
ميدانية في مجموعة مُختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة الصناعية،

العراق، جامعة الموصل ، ص13

نذكر هنا أن المنشآت الأكثر نجاحاً في العالم المتقدم تحاول أن تجعل من كل فرد رجل أعمال في ذاته وليس مجرد موظف يؤدي أعمال روتينية بل هو يفكر وابتكر ويشارك في المسؤولية ويتحمل المخاطر.

5- تنمية أساليب العمل الجماعي وتكريس روح الفريق للموارد البشرية في المنشأة وضرورة توفير المناخ المساند لتنمية الاتصالات الإيجابية والتواصل بين شرائح العاملين المختلفة وتحقيق أسس الانتماء والولاء للمنشأة.

6- مراجعة هيكل الرواتب والتعويضات المالية وإجراء المقارنات مع المستويات السائدة في سوق العمل، وفي هذا المضمار يمكن الإتاحة للعناصر البشرية الفرصة في المشاركة في عوائد إنتاجهم الفكري بتطبيق نظم المشاركة في الأرباح وتوزيع أسهم مجانية، لتحفيزها وتنمية اهتمامها بالعمل.

7- فتح قنوات الاتصال وتسيير تدفقات المعلومات والمعرفة بين قطاعات وجماعات العمل المختلفة لتحقيق الفائدة الأعلى الناشئة من هذا النمو المتصاعد للمعرفة نتيجة التداول والتعامل فيها، باعتبار أن ما يفرق المعرفة على الموارد الأخرى التي تتاح لدى المنشأة هو أنها لا تنقص ولا تهلك بالتداول، بالعكس فهي تنمو وتتطور كلما زاد انتشارها وتداولها بين الأفراد.

إلى جانب هذا نذكر أهمية تهيئة الفرص للعاملين للمشاركة في اقتراح الاستراتيجيات وتطوير النظم وتأمين مناخ من الانفتاح الفكري الذي يحفز العاملين على التفكير والإبداع والمساهمة بالأفكار في إثراء القاعدة المعرفية للمنشأة.¹

8- تطبيق نظام إدارة الأداء ومن ثم الاهتمام بجميع عناصره البشرية والمادية والتقنية والتصميمية في إطار متناسق ومتكامل والاهتمام بقضية مهمة جداً ألا وهي مراعاة الأبعاد الثقافية والاجتماعية للموارد البشرية واختلاف مستوياتهم الفكرية، وأخذ هذه الفروق في الاعتبار عند تصميم الأعمال وإعداد خطط الأداء وتحديد معايير التقييم. إلى جانب تزويد العاملين بالمعلومات المتجددة، عن طريق التدريب أو الاجتماعات الدورية بين العاملين والرؤساء والكشف عن أفكار جديدة لتحسين فرص الأداء حسب الخطط المعتمدة.²

9- ومن أجل تنسيق جهود تلك الموارد البشرية متنوعة الخبرات والكفاءات والاهتمامات، وضمان توجيهها جميعاً صوب الأهداف المحددة وفق الأساليب والأولويات المعتمدة وجب التركيز على عنصر مهم في عناصر الموارد البشرية ألا وهو القائد الإداري، الذي يختص في

¹ - موسى غانم فنجان، (1990)، الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية، بغداد، مطبعة الراية، ص112
² - سعد، سلمى منصور ونجم، بحيرة مجيد، 2005، "دور المعلومات المحاسبية في تحقيق الميزة التنافسية باستخدام إدارة الجودة الشاملة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية مجلد (11) عدد (38)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص

ممارسة وظائف التوجيه، المساندة والتنسيق ولتقييم وغيرها من الوظائف، والذي يلعب دور الرائد في تهيئة الدخول إلى عصر المتغيرات واستكمال مقومات التميز .
فالقائد ليس الفرد الذي يفرض سلطته على العمال لأداء عملهم بل هو الذي يوجه ويطور وينمي قدرات الموارد البشرية. إذاً هو مدير أعمال بحد ذاته، يسير الأفكار والقيم، إذا وجب تغيير النظرة إليه أو إلى القيادة الإدارية ككل، واعتبارهم مدربين ومساندين ورعاة للعاملين وليسوا رؤساء ومسيطرين.¹

سادساً: دورة حياة الميزة التنافسية

يتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمنشأة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المنشآت المنافسة، و بشكل عام كانت الميزة أكبر كلما تطلبت جهوداً أكبر من المنشآت المنافسة للتغلب عليها مثلما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات الجديدة²، فإن للميزة التنافسية دورة حياة على نفس القرار و تبدأ دورة حياة الميزة التنافسية بمرحلة التقديم أو النمو السريع، ثم مرحلة الركود في حالة قيام المنشآت المنافسة بتقليد و محاكاة الميزة التنافسية و محاولة التفوق عليها، و أخيراً تظهر مرحلة الضرورة و بمعنى الحاجة إلى تقدم تكنولوجي جديد لتخفيض التكلفة و تدعيم ميزة تمييز المنتج، و من هنا تبدأ المنشأة في حالة تجديد أو تطوير و تحسين الميزة الحالية أو تقديم ميزة تنافسية جديدة تحقق أكبر قيمة للمستهلك. / **مرحلة التقديم:** تعتبر هذه المرحلة من أطول المراحل بالنسبة للمنشأة التي اكتسبت ميزة تنافسية كونها تحتاج الكثير من التفكير و من الاستعداد البشري، المادي و المالي و تعرف الميزة التنافسية مع مرور الوقت انتشاراً أكثر فأكثر³.

ب/ مرحلة التنبؤ: تعرف الميزة هنا استقراراً من حيث التوسع و الانتشار، باعتبار أن المنافسين قد بدأوا في التقليد و البحث عن نقاط التميز التي تتميز بها المنشأة⁴.

ج/ مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة التنافسية و تتراجع شيئاً فشيئاً إلى الركود لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المنشأة⁵.

¹ - رويارت، بتس ، ديفيد، لي، مرجع سابق، ص 284.

2- Amiri, N, s. shirkavand, s., chalak., & Rezaeed, N. (2017) January – June, competitive Intelligence and Developing sustainable competitive advantage. Ad- Minister pp 173-194.

³ - بدر، فادي محمود علي،(2003)، دور نظم المعلومات في تحقيق ميزة تنافسية، دراسة في قطاع الصناعات الدوائية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، أربد الأردن، ص 235.

⁴ - النور ، عبد الحكيم عبد الله،(2009)، الأداء التنافسي لشركات الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، ص 20.

⁵ - العربي عطية،(2005)، تدنيه التكاليف كأداة إستراتيجية لمواجهة المنافسة، الجزائر، جامعة ورقلة، المؤتمر العلمي

الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات مارس ، ص 440.

د/ مرحلة الضرورة: في هذه المرحلة تحاول المنشأة الانبعاث من جديد و ذلك تحسينا للميزة التنافسية و تطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماما عن الميزة الحالية، و إذا لم تتمكن المنشأة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماما و عندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد، إذن فعلى المنشأة تتبّع دورة حياة نشاطها من أجل البقاء و الاستمرار¹.

تلاحظ للباحث من المبحث الثاني أن:

- الاهتمام بالموارد غير الملموسة كالجودة والتكنولوجيا والمعلومات والمعرفة تساعد المنشآت على خلق ميزة تنافسية كبيرة.
- الاهتمام بالموارد البشرية من أسباب تنمية القدرة التنافسية.
- إن معوقات الميزة التنافسية تتمثل في:
 - غياب القيادة الإدارية الناجحة.
 - عدم توفر العاملين ذات المهارات العالية والكفاءة.
 - عدم قدرة المنشأة على توفير المعلومات الضرورية والسريعة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات وترشيدها.
 - غياب الشفافية عند إزالة السلوكيات السالبة.

¹ - روبرت.أ. تيس وديفيد. لي،(2008)، الإدارة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية، القاهرة، دار الفجر، ص ص 225-231.

المبحث الثالث

تخصيص تكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية

أولاً : أبعاد الميزة التنافسية

تعتبر أبعاد الميزة التنافسية هي العوامل التي يمكن للمنشأة من خلالها تحقيق الميزة التنافسية والتفوق على منافسيها حيث هناك ميزة التكلفة المنخفضة والجودة والتسليم والمرونة والإبداع فمتى ما توفرت هذه الأبعاد أو جلها يمكن للمنشأة أن تكتسب الميزة التنافسية.

إن هناك تسميات عديدة يحفل بها الأدب المعرفي للإشارة إلى هذه الأبعاد منها ، أبعاد المنافسة ، مقاييس الأداء الخارجي ، مهمات التصنيع ، أهداف العمليات ، الفائزون والمؤهلون للطلبية¹ ، وأياً كانت هذه التسمية فإن المحصلة النهائية هي ترجمة احتياجات ورغبات المستهلك إلى دلالات معينة تساهم في تحقيق أكبر قيمة مدركة للزبون نسبة للمنافسين². وقد اختلف الباحثون في تحديد هذه الأبعاد فمنهم من حددها في خمس ومنهم من حددها بأكثر وفيما يلي استعراض لعدد من وجهات النظر الباحثين يوضح أبعاد المنافسة وفقاً لما ورد لدى الباحثين إلا أن معظم الباحثين اتفقوا على الأغلب في خمس أبعاد تنافسية رئيسية هي:

شكل رقم (1/3/3) يوضح أبعاد الميزة التنافسية على أساس تقسيمها إلى خمس أبعاد رئيسية

Cost	Low cost – low –price	التكلفة المنخفضة/ السعر المنخفض	التكلفة
Quality	–High – Performance – Conformance quality – Service quality	– تصميم منتج عالي الأداء (جودة التصميم) – جودة مطابقة المنتج. – جودة الخدمة.	الجودة

¹ – سلمان ، احمد هاشم ،(2004)، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية ، دراسة حال

الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ،ص:76

² – المرسي، جمال الدين محمد،(2003)، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية مدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعشرين، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ص 23.

Delivery(tim e)	-Fast delivery time. -On -time delivery. - Development speed.	- وقت تسليم سريع (السرعة في التسليم) - التسليم بالوقت المحدد المتفق عليه. - سرعة تطوير وتقديم المنتج الجديد.	التسليم (الوقت)
Flexibility	Variety / Customization -Volume flexibility.	- تقديم منتجات متنوعة حسب الايحاء . - مرونة التعبير في الحجم.	المرونة
Innovation	R&D	البحث والتطوير .	الإبداع

المصدر: سلمان، احمد هاشم، (2004)، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية، دراسة حال الشركة العامة للصناعات الكهربائية، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص 82.

التكلفة المنخفضة / السعر المنخفض:

تعد التكلفة الأدنى البعد التنافسي الأول الذي تسعى إليه الكثير من المنشآت ، فالمنشأة التي تتمكن من تقديم منتجات بأسعار أقل من المنافسين يؤدي إلى زيادة حصة المنشأة في السوق ويقصد ببعد التكلفة قدرة المنشأة على إنتاج منتج أو خدمة بأقل النفقات مما يسمح لها بتحقيق ميزة كلفوية وأن التنافس على أساس التكلفة يتطلب تركيز الاهتمام نحو تخفيض جميع عناصر التكاليف (تكاليف العمل ، والمواد والتلف والتكاليف الصناعية وغيرها بهدف تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة)¹.

التكلفة المنخفضة تمثل هدف تكاليف الجودة:

تخفيض التكاليف من خلال التركيز على مستوى الجودة فزيادة تكاليف المنع والتقييم لخفض الوحدات المعيبة يمكن تخفيض تكاليف الفشل بنوعية ومن ثم تخفيض التكاليف الكلية في الأجل القصير².

يمثل تخفيض التكاليف الهدف الرئيسي لتكاليف الجودة وتمثل التكلفة المنخفضة عاملاً أساسياً في إكساب المنشأة ميزة تنافسية إذن هناك علاقة جوهرية قوية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية متمثلة في التكاليف المنخفضة

¹ - مصطفى محمود ابوبكر، (2008)، الموارد البشرية مدخل تحقيق الميزة التنافسية ، الدار الجامعية، الاسكندرية.

² - سماسم كامل موسى إبراهيم جادو، (2004)، أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على أساس النشاط، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،المجلة العلمية ، العدد الثاني ، أبريل ، ص325.

الجودة :

يسعى الزبون للحصول على سلع ذات جودة أعلى اعتماداً على المفاضلة بين السعر والجودة ، وتسعى المنشآت إلى الفوز بطلبات الزبون من خلال تقديمها منتجات تحقق توقعات الزبون في كلا الجانبين. إن الجودة وفقاً للأسبقية الأولى فيها (تصميم عالي الأداء) ينصب على جودة تصميم المنتج لأجل أن يتضمن خصائص وسمات عالية التفوق في الأداء ومتانة أكبر والسلامة والأمان في الاستخدام واقتصادية الاستعمال ، والملائمة والطاقة وسهولة الدخول إلى مواقع الخدمة ، ويعتمد تحقيق ذلك على دقة نشاط التسويق في تحديد حاجات ورغبات السوق المستهدف والدرجة التي يتمكن بها نشاط العمليات من ترجمة ذلك الحاجات والرغبات إلى مواصفات وخصائص التصميم.¹

فيما تؤكد الأسبقية الثانية لها (جودة المطابقة) على الجودة المتساوقة إذ ينصب الاهتمام على مقابلة المنتج لخصائص ومواصفات التصميم المعتمدة من قبل العمليات لكي يحصل الزبائن على منتجات وخدمات تتطابق مع الخصائص التي وضعت لها ، والتي جاءت ضمن توقعاتهم عن تلك المنتجات إذ أن التصميم أساساً يبني على وفق تلك الحاجات والرغبات². في حين تؤكد الأسبقية الثالثة فيها على (جودة الخدمة) وتعني التوافق مع توقعات الزبون للمنفعة التي سوف يحصل عليها من الخدمة ويقود كل ذلك إلى تحقيق هامش ربح أعلى من المعدل.

وجهة النظر الحديثة لتكاليف الجودة:

وجهة النظر الحديثة تتمثل في أن المستوى الأمثل للجودة يتحقق عند مستوى صفر من العيوب Zero defects حيث إن التكاليف الكلية تكون عند أقل مستوى لها عند مستوى 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 وبناء 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 العمليات³.

1- Tayler & Russell, Operation Management, 4th ed., prentice-hall, Inc., New Jersey, 2003.p89

2- عمار بوشناف (2002)، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية مصادرها وتمييزها وتطويرها، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص 137.

3- Wood, Doglas C, (2007), "The executive guide to understanding and implementing quality cost programs", ASQ quality press. p 5.

مما تقدم يتضح لنا أن السعر لم يعد وحدة يحقق التميز لمنشآت الأعمال لذلك فهي تسعى اليوم إلى تحقيق جودة أعلى في سلعتها أو خدماتها وأن تحقيق مستوى أعلى من خلال التأكيد على الجودة يعني خفض التكاليف من خلال جعل تكاليف المعيب أقل ما يمكن وهذا يؤكد أن هناك علاقة قوية بين تكاليف الجودة كمتغير مستقل يؤثر على المتغير التابع الميزة التنافسية من خلال عنصر الجودة.

التسليم (الوقت):

بعد تزايد أهمية الوقت للزبون ازدادت المنافسة القائمة على أساس الوقت بين المنشآت ، فالكثير من المنشآت تسعى لتوسيع قاعدتها مع الزبائن من خلال التركيز على وقت التسليم / إيصال السلعة أو الخدمة للزبون ، وإن التنافس على أساس الوقت أو التسليم يتضمن ثلاثة جوانب أو أسبقيات

السرعة في التسليم والتي تقاس بمقدار الوقت الواقع بين تاريخ استلام طلب الزبون وتاريخ تليته وعادة ما يطلق على هذا الوقت بفترة الانتظار ويمكن التحكم بفترة الانتظار من حيث أمدها من خلال الاحتفاظ بالمخزون والاحتفاظ بطاقة فائضة.

التسليم بالوقت المحدد المتفق عليه ويقاس من خلال التكرار الذي تتم مقابلة وقت التسليم المتفق عليه معبراً عن ذلك بالنسبة المئوية للطلبات التي سلمت إلى الزبائن بالأوقات المحددة (في المنشآت الصناعية) ويعرف بجدولة التسليم ويقاس من خلال احتساب نسبة مئوية من طلبات تم تسليمها في تواريخ الاستحقاق لقياس مدى إمكانية خدمة الزبائن من قبل المنشأة.

السرعة في التطوير ويقاس بمقدار الوقت المطلوب لتطوير وتصميم منتج جديد و انتاجه فكما كان الوقت المنقضي لحظة توليد الفكرة حتى التصميم النهائي والإنتاج قصيراً كلما كان للمنشأة حافة قيادية تتفوق بها على المتنافسين¹.

الجودة تعني التحرر من القصور والأخطاء:

الجودة" تعني التحرر من القصور والأخطاء التي تتطلب القيام بأعمال مراراً وتكراراً (إعادة العمل) أو التي تؤدي إلى الفشل الميداني، استياء العملاء، ومطالبات العملاء وبالتالي تعني اختصار الوقت في طرح منتجات جديدة في السوق وتحسين أداء التسليم و تقلل من التفتيش والفحص².

¹ - زبير محمد،(2010)، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز تنافسية المؤسسات الصناعية، الملتقى الدولي الرابع حول

المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية، جامعة الشلف، الجزائر، ص 111.

² - احمد عيد، (1995)، تقنين العلاقة بين التكلفة والجودة،مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، المجلد7، العدد 3،

مما تقدم نجد أن التسليم في الوقت المناسب وتحسين أداء التسليم يؤكد قوة العلاقة المشتركة وتأثير المتغير المستقل تكاليف الجودة على المتغير التابع الميزة التنافسية وهذا يؤكد فرضية أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية قوية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية.

المرونة :

لن تؤمن كل من التكلفة الأقل والجودة الأفضل تفوقاً تنافسياً بعد أن ازدادت رغبات الزبائن سرعة في التغير والتنوع وأصبح السعر والتنوعية أمران أساسيان في منتجات الكثير من منشآت الأعمال ونتيجة لذلك أصبحت المرونة البعد التنافسي الحاسم.

فالأسبعية الأولى لها تنصب على مرونة (تطوير قدرات) المنشأة في تغيير نوع المنتج وفقاً لحاجات الزبون تبعاً للتغير في طلبات السوق والتي يطلق عليها بـ (الايصاء أو الزبونية) وهي القدرة على التكيف والاستجابة مع الحاجات الفريدة لكل زبون وتغيير تصاميم المنتج / الخدمة حيث يتم تقديم المنتجات والخدمات حسب تفضيلات الزبون.

أما الأسبعية الثانية هي (مرونة الحجم) وتعني قدرة المنشأة على تسريع أو إبطاء معدل الإنتاج بسرعة لمعالجة التقلبات الكبيرة في الطلب على أن تبقى المنشأة تعمل بشكل اقتصادي مربح خاصة عند إبطاء / تخفيض معدل الإنتاج بمستوى كبير .

مرونة تكاليف الجودة:

تتطلب المنافسة الشديدة بين المنشآت في عصر العولمة من الإدارات البحث عن أساليب وطرق جديدة لإدارة منشآتهم بكفاءة عالية. ولتحقيق ذلك ينبغي توفير معلومات جديدة لهذه الإدارة قد تكون مختلفة عن المعلومات المطلوبة سابقاً. ومن العوامل التي أدت إلى أهمية تغيير نوعية المعلومات المطلوبة¹:

- التغير في أذواق العملاء إلى الأفضل.
- انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض.
- التغير في التقنية، حيث أصبح العالم نتيجة العولمة بمثابة قرية صغيرة الأمر الذي أدى إلى سهولة تسويق المنتجات وزيادة حدة المنافسة.
- إن اهتمام تكاليف الجودة بالتغير في أذواق العملاء والاهتمام بإدخال التقنيات الحديثة نتيجة العولمة يؤكد على أن هناك علاقة قوية ومؤثرة من تكاليف الجودة كمتغير مستقل على المتغير التابع الميزة التنافسية للمنشأة مما يعضد فرضية أن هنالك علاقة قوية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية كمتغيرين مستقل وتابع على التوالي.

¹ - ظاهر، أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، ط 1، عمان: دار وائل للنشر، 2002. ص ص 11-15

الإبداع :

تتبنى المنشآت التي تمتلك أو تسعى إلى امتلاك الخاصية القيادية في تكنولوجيا المنتج ، هدف الإبداع كأسبوعية تنافسية لها ، وبذلك ينبغي على مثل هذه المنشآت أن تركز جدياً وبشكل بارز واستثنائي على البحث والتطوير (R&D) في بداية نشاطاتها لأن العامل المهم لنجاحها في مواجهة خصومها هي قدرتها على الإبداع وتقديم منتجات جديدة ، وهنا ستكون وظائف أداء المنتج وليس سعره هي الخاصية التي يعول عليها في نشاط البيع مما يتيح للمنشآت المبدعة أن تحقق أرباحاً عالية. ولكن عندما يدخل المنافسون إلى السوق وتشتد المنافسة وتخفض هوامش الأرباح تبعاً لذلك فإن مثل هذه المنشآت تنسحب من السوق في الوقت الذي تستمر فيه بتقديم منتجات مبدعة جديدة¹.

تقليدياً على المنشأة أن تقوم بالاختيار أو التركيز على أسبوعية واحدة من بين الأسبقيات التنافسية إلا أن عدد من المنشآت قد وجدت نفسها بأنها لا تستطيع التنافس بالاعتماد على بعد واحد أو أسبوعية واحدة فقط لأجل البقاء في محيط الأعمال ، لذلك واعتماداً على الموقف فان المنشأة يمكن أن تحسن جميع الأسبقيات بصورة متزامنة وهكذا أصبحت العلاقة بين أبعاد التنافس تراكمية بدل من تبادلية

يرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين أساسيين هما:²

- القيمة المدركة لدى العميل: بمعنى قيام المنشآت باستغلال الإمكانيات المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها العميل للسلع والخدمات التي تقدمها تلك المنشآت، مما يساهم في بناء الميزة التنافسية لها، حيث يتضمن مفهوم القيمة بالإضافة إلى السعر والجودة، مدى الاقتناع بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع. وتؤدي إدارة رأس المال الفكري دوراً هاماً في تدعيم مفهوم القيمة لدى العميل الذي يعد من الدعائم الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية من خلال التركيز على مكوناتها والذي يتمثل في رأس مال العلاقات.

- التميز: يمكن تحقيق الميزة التنافسية أيضاً من خلال عرض سلعة أو خدمة لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخة منها، وهناك عدة مصادر للوصول إلى التميز من أهمها الموارد المالية، رأس المال الفكري والإمكانيات التنظيمية.

1 – M. Porter what is strategy, Harvard business review, 1996, p: 64.

2 – رياض سوشة،(2008)، " تنمية الموارد البشرية كمدخل إستراتيجي لتحقيق الميزة التنافسية " ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر . ص34

تكاليف الجودة والإبداع:

حيث يمثل مجموعة من المتطلبات مثل¹:

- خلق بيئة تدعم وتحافظ على التطوير المستمر .
- إشراك جميع العاملين في التطوير .
- متابعة وتطوير أدوات قياس أداء العمليات .

ومن جاء أعلاه الإبداع يعني التطوير والبحث عن الأفضل لتقديمه للزبون ونرى أن العلاقة بين تكاليف الجودة متمثلة في الإبداع يؤكد لنا وجود علاقة ذات دلالة تؤثر في العلاقة بين المتغيرين.

ثانياً : استراتيجيات الميزة التنافسية

استمرارية الميزة التنافسية لأي منشأة تمر عبر²:

1- الإستراتيجية التنافسية: يتحقق للمنشآت المزايا التنافسية تمكنها من التفوق على منافسيها، من خلالها تتحدد الكيفية التي تنافس بها في مجال أعمال أو صناعة معينة، وتبني المنشأة مزاياها التنافسية عندما تتخذ خطوات تمكنها من الحصول على مزايا أفضل من منافسيها لجذب العملاء من خلال تحقيق القيمة للعميل وبشكل متميز عن المنافسين تختلف تلك الخطوات من منشأة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يعد تصنيع المنتج بالنوعية الأفضل والأقل سعراً مع توفير سرعة الاستجابة لطلب العميل مزايا يدركها العميل وتحقق القيم له، ويرتبط تحقيق ذلك بالمهارات الإستراتيجية والتنافسية في مستوى وحدات الأعمال³. وفي عام 1980م وضع Porter ثلاث استراتيجيات عام كوسائل للتعالم تمكن المنشآت من الاستفادة منها في التعامل مع المنشآت المنافسة داخل نفس الصناعة وبالتالي اختيار الإستراتيجية المناسبة مع ظروف المنشأة الداخلية والخارجية وظروف المنافسة في نفس الصناعة.

2. الاستراتيجيات التنافسية لبورتر:

أ) إستراتيجية قيادة التكلفة: تركز هذه الإستراتيجية اهتمامها بتخفيض الكلفة إلى أدنى مستوى ممكن دون التأثير على معدل الإنتاج وذلك استناداً لمفهوم الخبرة والاستخدام الأمثل لموارد المنشأة المتاحة، وهو ما يتفق مع مفهوم الكفاءة الإنتاجية الذي يركز أحد جوانبه على الضغط

¹ - عيسوى ، نيفين سعيد بيومي (٢٠١٠) ، نموذج مقترح لتسويق لدور التسويق التفاعلي في تحسين القدرة التنافسية للمنظمات بالتطبيق على مجال التعليم عن بعد ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ص30

² - سويدان نظام و وحداد شفيق،(2006)، التسويق مفاهيم معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، ص-ص: 81-97.

³ - طاهر محسن منصور، الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس،(2009)، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، مصدر سبق ذكره، ص 417.

على التكاليف إلى أدنى حد مقبول¹، كما يتطلب هذا الخيار بناء الإمكانيات التصنيعية ذات الكفاءة العالية والاستعداد على تخفيض التكاليف إضافة إلى تقليل النفقات إلى الحد الأدنى في مجال البحوث والتطوير وخدمات البيع والإعلان... إلخ يعطي التمتع بكلفة منخفضة المنشأة قوة دفاعية ضد المنافسين ويمكن تمثيل مصادر الميزة التنافسية التي تضمنها خيار قيادة التكلفة ضمن مفهوم سلسلة قيمة في الشكل (2/3/3).

شكل رقم (2/3/3) يوضح مضامين سلسلة القيمة الإستراتيجية قيادة التكلفة

رقابة التكاليف المركزية					القدرات	النشاطات
التدريب لتأكيد توفير التكاليف وتشجيع العاملين للبحث في الحجم كبير					الإستراتيجية	السائدة
اقتصاديات الحجم في البحث وتطوير التكنولوجيا والتعلم وخبرة في الحجم الكبير					إدارة الموارد	
اشتراء في مصادر قوة/قوة تساوميه كبيرة من المديرين					البشرية	
					تطوير	
					التكنولوجيا	
					التدبير	
الخدمة	التسويق والمبيعات	التوزيع المادي الخارجي	العمليات	التوزيع المادي الداخلي	النشاطات الأساسية	
خدمات أو كمي	توزيع واسع إعلانات وطنية	إرساليات شحن كبيرة	اقتصاديات حجم المصانع تأثيرات الخبرة	شحنات كبيرة تخزين واسع		

المصدر: صلاح محمد عمران، (2005)، المحاسبة الإدارية ودعم الميزة التنافسية، مدخل التوجه للسوق، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص 56.
ب) إستراتيجية التحليل: وفقاً لهذه الإستراتيجية فإن المنشأة تقوم بتمييز منتجاتها عن المنتجات الأخرى المنافسة، ويتركز هذا الخيار في أن تتمكن المنشأة من تلبية حاجات ورغبات عملائها

¹ - محمود جاسم العميد علي، ردينة عثمان يوسف، (2014)، "تسويق الخدمات"، مرجع سبق ذكره، عمان - الأردن ص

بطريقة فريدة، من خلال تقديم منتجات مبدعة وذات نوعية عالية، وذلك بالإضافة إلى أشكال جديدة على خط المنتجات؟؟؟ بشرط عدم التخلي عن ما هو موجود من منتجات في خطوط إنتاجها¹. من أهم السمات التي تسيطر على هذا الخيار هو الاهتمام بالنوعية بحيث تسمح للمنشأة بالمحافظة على نفسها دون الاشتراك معهم في المنافسة السعرية، يمكن تمثيل الميزة التنافسية لهذه الإستراتيجية من خلال إنشاء سلسلة القيمة لكل من المنشأة وعملائها، حيث يمكن إيجاد صلات وروابط بين مجموعة الأنشطة والنقطة الهامة هنا هي تحديد الأنشطة التي تستطيع المنشأة أن تحقق من خلالها قيمة المشتري² وهي موضحة في الشكل أدناه

شكل رقم (3/3/3) يوضح سلسلة قائمة القيمة ضمن إستراتيجية التمييز³

القدرات الإستراتيجية		محاولة تنسيق الفعاليات بين الوظائف مع محاولات بناء الأسس النوعية		
إدارة الموارد البشرية		معاملة العاملين لكونهم أعضاء فريق مع التركيز على القيمة مع الأعضاء على النوعية		
تطوير التكنولوجيا		نقعات بحث وتطوير عالية لإيضاح الميزة مع الاعتماد على النوعية		
التدبير		الشراء من مصادر معروفة عالمية		
النشاطات الرئيسية		التوزيع الداخلي	العمليات	التوزيع الخارجي
		استخدام أفضل الموارد	نوعية عالية	استلام سريع اهتمام بالتنظيف
				التسويق المبيعات
				الخدمة
				معاملات خاصة للعملاء

¹ - سمير أبو الفتوح صالح، 1996 "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية في ظل التكتلات الاقتصادية (منظومة مقترحة)"، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر، التصدير إستراتيجية قومية، ص ص 122-129.

² - فيليب ساندلو ترجمة علا أحمد صلاح "الإدارة الإستراتيجية" مرجع سبق ذكره ص 296.

³ - طاهر وحسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي وإدريس الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، مصدر سبق ذكره، ص 419.

المصدر: صلاح محمد عمران، (2005)، المحاسبة الإدارية ودعم الميزة التنافسية، مدخل التوجه للسوق، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص 58.

ج/ إستراتيجية التركيز: تستند هذه الإستراتيجية على أساس اختيار مجال تنافسي محدود بحيث يتم التركيز على منتج منفرداً أو عدة صور من المنتجات المتقاربة جداً أو التركيز على جزء معين من السوق وتكثيف نشاط المنشأة في هذا الجزء من خلال إما قياد التكاليف أو التمييز داخل قطاع سوق مستهدف، وتحدد المهارات والمواد المطلوب إضافتها إلى المتطلبات التنظيمية فكل خيار من الخيارات الإستراتيجية كما هو موضح في الشكل.

شكل رقم (4/3/3) يوضح استراتيجيات Porter الثلاث ومتطلباتها⁽¹⁾:

الإستراتيجية	المهارات والموارد المطلوبة	المتطلبات التشغيلية
قيادة التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> ✓ استثمار رأس مالي متواصل مع ???? مزيد من رأس المال في متناول اليد ✓ مهارات هندسية في مجال العمليات ✓ الإشراف المكثف للعمل ✓ تصميم المنتجات بشكل يؤدي إلى سهولة التصنيع ✓ نظام التوزيع ذو التكلفة المنخفضة 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ رقابة محكمة على التكاليف ✓ إعداد تقارير رقابة ومراجعة التكاليف متكررة ✓ تنظيم ومسئوليات واضحة ✓ حوافز مبينة على تحقيق الأهداف الكمية
التمييز	<ul style="list-style-type: none"> ✓ قدرات تسويقية عالية ✓ هندس المنتجات ✓ الاتجاه نحو الإبداع ✓ كفاءات عالية في البحوث الأساسية ✓ السمعة الجيدة في مجال الجودة ✓ الريادة في التكنولوجيا ✓ خبرة طويلة في الصناعة أو 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ تنسيق قوى بين وظائف البحوث ✓ التطوير وتطوير المنتجات ✓ مقاييس وحوافز عالية نوعية بدلاً عن الكمية ✓ رواتب ومزايا جيدة لجذب العمالة والكفاءات المبدعة

¹ - ظاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سابق، ص 421.

	مجموعة من المهارات في صناعات أخرى ✓ تعاون قوى من قنوات التوزيع	
✓ مزيج من السياسات أعلاه ✓ توجيه المزيج لتحقيق هدف استراتيجي	✓ مزيج من السياسات أعلاه ✓ توجيه المزيد لتحقيق هدف استراتيجي معين	التركيز

المصدر: صلاح محمد عمران، (2005)، المحاسبة الإدارية ودعم الميزة التنافسية، مدخل التوجه للسوق، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص 56.

تمر الميزة التنافسية بنفس دورة حياة المنتج:

- مرحلة التقديم: تعد أطول المراحل بالنسبة للمنشأة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري، المادي والمالي، وتعرف الميزة التنافسية مع مرور الزمن انتشاراً أكثر فأكثر، ويعزى ذلك إلى القبول الذي تخص به من قبل عدد متزايد من الزبائن.¹
- مرحلة التنبؤ: تعرف الميزة هنا استقراراً نسبياً من حيث الانتشار، باعتبار أن المنافسين بدؤوا يركزون عليها، وتكون الوفورات هنا أقصى ما يمكن.
- مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً إلى الركود، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المنشأة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم، ومن ثمة انخفاض في الوفورات.
- مرحلة الضرورة: تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماماً، عن أسس الميزة الحالية، وإذا لم تتمكن المنشأة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة، فإنها تفقد أسبقيتها تماماً، وعندها يكون من الصعوبة العودة إلى التنافس من جديد.
- و باعتبار أنه لا يمكن أن تحوز المنشأة على ميزة تنافسية إلى الأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة النشاط فيها.²
- نطاق التنافس: يعبر نطاق التنافس عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المنشأة بغرض تحقيق مزايا تنافسية، ويتشكل نطاق التنافس من أربعة أبعاد وهي:

¹ - نبيل مرسى خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 39

² - أكرم احمد الطويل و رغيد إبراهيم إسماعيل، (2008)، العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية/دراسة ميدانية في مجموعة مُختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة الصناعية، جامعة الموصل، العراق، ص 13

- القطاع السوقي: يعكس مدى تنوع مخرجات المنشأة، وكذا تنوع الزبائن الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة كل السوق.
- درجة التكامل الأمامي: يشير إلى درجة أداء المنشأة لأنشطتها، سواء أكانت داخلية أو خارجية، فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.
- البعد الجغرافي: يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المنشأة، ويسمح هذا النطاق من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة، وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمنشآت التي تعمل على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل أنحاء العالم.
- قطاع النشاط: يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المنشأة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، فقد يمكن استخدام نفس التسهيلات أو التكنولوجيا أو الأفراد والخبرات عبر الصناعات المختلفة التي تنتمي إليها المنشأة.
- تعمل المنشأة على البحث عن الميزة التنافسية التي تلائم قدراتها وميدان نشاطها، ثم تحاول بعد ذلك وضع معايير وضوابط تتسم بالديناميكية لقياس درجة صواب الميزة المعتمدة، والتعرف على الإطار والحدود التي تضبطها، حتى يتم تحقيق النتائج المرجوة.¹
- تتجلى أهمية إعادة الاعتبار لرأس المال الفكري في كونه أصبح دعامة تطور لمنشآت الأعمال و نماءها و نجاحها، فكلما زادت معدلات المعرفة لدى الموظفين زادت قدراتهم العقلية و الإبداعية، و هو ما يشكل ميزة تنافسية، بعد ما تبين تفوق العنصر غير الملموس لقيمة التكنولوجيا المتقدمة على القيم الحقيقية لموجوداتها الحسية كالأبنية و المعدات، فالموجودات الحسية لمنشأة مثل مايكروسوفت جزء صغير جدا من تمويل السوق الخاص بها، و الفرق هو في رأسمالها الفكري .
- إن اعتماد مدخل إدارة رأس المال الفكري لبناء و تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة و الحفاظ عليها، يقتضي التعامل مع ثلاث معطيات أساسية و هي : تطبيق إستراتيجية المنشأة، التعامل مع التغيير بإيجابية و بناء التوحد الاستراتيجي للمنشأة.
- دور إدارة رأس المال الفكري في إعداد و تطبيق إستراتيجية المنشأة.

¹ - موسى غانم فنجان، الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية، مطبعة الراية، بغداد، 1990.ص112

ترتبط الإستراتيجية بوضع رسالة المنشأة وأهدافها الأساسية في إطار الظروف البيئية وإمكانيات تلك المنشأة، وتتعامل الإستراتيجية مع المستقبل وتوفر للمنشأة الإجابة عن عدد من التساؤلات من أهمها:¹

- ما هي الفرص المتاحة للمنشأة في الوقت الحالي ومستقبلاً؟
 - ما هي التهديدات التي تواجهها المنشأة من المنافسين، المنظمات القانونية، التغيير التكنولوجي، التغيير في تفضيلات العملاء؟
 - ما هي نقاط قوة الإمكانيات الداخلية وكيف يمكن استغلالها في تنمية الميزة التنافسية؟
 - ما هي نقاط الضعف وكيف يمكن التغلب عليها؟
- و الشيء المؤكد أن المنشأة التي تملك رؤية إستراتيجية واضحة، تستطيع أن تحقق ميزة تنافسية على غيرها من المنشآت التي تفنقر إلى مثل هذه الرؤية. و لكي يتم تطبيق الإستراتيجية بشكل ناجح فإن ذلك يتطلب تحديد الأدوار التي يلعبها رأسمالها الفكري، فعلى سبيل المثال، بالنسبة لبعض منشآت الإنتاج وتصميم المنتج، فإن دور رأس المال الفكري قد يكون دفاعياً من خلال حماية المنتجات و الخدمات المحققة من ابتكارات رأس المال الفكري و حرية تصميم المنتجات و تجنب التقاضي القانوني. أما بالنسبة لمنشآت إنتاجية أخرى، حيث تتضمن القيمة المضافة للمنشأة جميع وتكامل مكونات لخلق منتجات وخدمات، فإن دور رأس المال الفكري هنا قد يكون هو التركيز على تكامل ابتكارات الآخرين، مع إضافة قيمة من خلال إنتاج وتوزيع منخفض التكاليف. و بالنسبة لمنشآت أخرى، فإن رأس المال الفكري قد يكون مكملاً لتحقيق شهرة أو صورة ذهنية، يمكن أن تستخدمها المنشأة لتمييز نفسها في أسواقها. ويعتمد اختيار المنشأة لمجموعة من الأدوار لرأسمالها الفكري على نوع المنشأة نفسها، وعلى رؤيتها لذاتها، والإستراتيجية التي تختارها²

ثالثاً: مستويات الميزة التنافسية:

تعتبر الميزة التنافسية التي تجنيها المنشأة خلال عرضها لمنتجات جديدة للمستهلك أما التنافسية في ظل ظروف وآليات السوق العادلة والحرّة أن تنتج الدولة وتقدم الخدمات التي تقابل احتياجات وأذواق الأسواق العالمية مع الحفاظ على الدخل الحقيقي لمواطنيها أما مفهوم المنافسة فهو أكثر شمولاً حيث يعبر عن قدرة المنشآت على بيع منتجاتها وتقديم الخدمات المربحة في الأسواق

¹ - نعمة ، أميرة محمد ،2006، " اثر تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الايزو في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال "، المؤتمر العلمي الثالث ، الجودة الشاملة في ظل إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، عمان ، الأردن،ص ص 26-27

² - مأمون نديم، وعكروش، سهير نديم، تطوير المنتجات الجديدة:مدخل استراتيجي متكامل وعصري، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 23

المحلية والعالمية وأن معرفة القوى التنافسية يساعد المنشأة في التعرف على عناصر القوة داخل صناعتها أو تجارتها.³

مستويات الميزة التنافسية:

للتنافسية ثلاث مستويات:

1 - التنافسية الدولية:

أشار تقرير التنافسية الدولي الصادر عن المنتدى الاقتصادي الدولي¹ سنة 2009 إلى أن معيار تنافسية الدولة يتمثل في إنتاجيتها للسلع والخدمات والتي تؤدي بدورها إلى الرفاهية من خلال ارتفاع دخول أفرادها ، وتقسّم التنافسية بين الدول إلى تنافسية الاقتصاد الكلي وتنافسية الاقتصاد الجزئي حيث تقسم تنافسية الاقتصاد الكلي إلى جزأين جزء يتعلق بالسياسات المالية والسياسات النقدية المتخذة من طرف الدولة ومدى مساهمتها في الإنتاجية وبالنسبة للجزء الثاني فتتناول مؤشرات بيئة الأعمال من دور الدولة في الحياة الاقتصادية والإجراءات القانونية وحقوق الملكية الفكرية والقدرات الأساسية للموارد البشرية من تعليم وغيرها من المؤشرات. أما فيما يتعلق بشق الاقتصاد الجزئي فتحتوي ثلاث مؤشرات أساسية أولها جودة وملائمة بيئة الأعمال والثاني قدرة منشأتها على الإنتاجية من خلال مدى تطور إستراتيجيتها وعملياتها أما المؤشر الثالث فيتعلق بالتكنولوجيا ومدى تطورها وحدائتها.

2- الميزة التنافسية للصناعة:

هي أشمل على المستوى الجزئي من الميزة التنافسية للمنشأة وهي تعرف حسب الدنتون بالاعتماد على نصيب الاقتصاد القومي من التجارة في السلع والخدمات ودرجة تغلغل الواردات من السلع الصناعية².

ويشير مرة أخرى بورتر إلى أن الدولة يمكن أن تكون منافساً عالمياً في صناعة معينة أو مجموعة من الصناعات ولا يمكن أن تتمتع بميزة تنافسية في كل الصناعات وعليه أوضح لنا مفهوم الميزة التنافسية للصناعة " بقدرة الاقتصاد على رفع مستوى المعيشة بالتحسين المستمر في إنتاجية الصناعة فيما يتعلق بإنتاج السلع الأكثر تقدماً". نستخلص من ذلك أنه يمكن تعريف تنافسية الصناعة بأنها قدرة السلع والخدمات سواء على مستوى الدولة أو على مستوى الصناعة

¹ - عطيات محمد حسن عميش، (1999)، " استخدام نموذج بورتر التنافسي لتحديد وتحليل القوى التنافسية في قطاع تجارة التجزئة" المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر للبنات، العدد 16، يونيو، ص12.

² - World economic forum, "the global, competitiveness report 2008-2009", Geneva, pp:45-48

³ - جابر محمد محمد، (2006)، " محددات الميزة التنافسية للصادرات المصرية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، ص 20.

على اختراق الأسواق العالمية ومنافسة مثيلاتها الأجنبية من خلال تقديم منتجاتها بسعر منخفض وجودة مرتفعة ترضي أذواق المستهلك العالمي¹.

3- الميزة التنافسية للمنظمة (الشركة):

أوضحت دراسة الأنكاد 5991 أن التنافسية قد تؤخذ على مستوى المنشأة أيضاً وأنه يمكن تعريفها بأنها قدرة المنشآت الفردية على المحافظة أو زيادة نصيبها السوقي على أساس مستمر وتتمثل مكونات الميزة التنافسية للمنشآت مما يلي²:

- القدرات المحورية الذاتية: وتشمل الموارد البشرية ونظم الإنتاج والمخرجات.
- المؤشرات القطاعية: ونعني بها الروابط الأمامية والخلفية والبنية الأساسية.
- المؤشرات الخارجية: تتمثل في الأهداف والدور الحكومي والمؤسسي.

إن مفهوم الميزة التنافسية عملية ديناميكية تتغير عبر الزمن ومما سبق إن الميزة التنافسية سواء كانت على مستوى الدولة أو الصناعة أو المنشأة فهي تعتمد على توفر الميزة النسبية وقدرة المنشأة أو الصناعة على تحقيق مركز فريد لفترة من الزمن في مواجهة المنافسين هذا ما يقودنا إلى التعرف على أهمية الميزة التنافسية ودعائمها³.

تلاحظ للباحث إن الميزة التنافسية هي الصورة التي يصعب استنساخها من قبل المنافسين ويجري تحقيقها عن طريق استيعاب المنشأة لمقدراتها الجوهرية في إستراتيجية تتلاءم والظروف البيئية الخارجية المحيطة بها بما يؤدي إلى تميزها وتفوقها المتواصل بتكوين القيمة والمنفعة للمنشأة والزبون عن طريق الإبداع الاستراتيجي المستمر في التجديد والتطور. كما تلاحظ للباحث من خلال تناوله للمبحث الثالث الآتي:

- للميزة التنافسية أبعاد متعددة إلا أن معظم الباحثين اتفقوا على ميزة التكلفة والجودة
- تكمن قدرة المنشآت وحيويتها وبقائها في تبني وخلق المزايا التنافسية الأكثر قدرة على توليد العوائد الأعلى من المعدل.
- الاتجاه الجديد للميزة التنافسية تتركز حول ميزة التسليم في الوقت المحدد والذي يتطلب السرعة في التسليم والتسليم في الوقت المحدد والسرعة في التطوير في عمليات التسليم.

¹ - حنان سعيد الحاج حسن أبو جبل، (2006)، " قياس القدرة التنافسية لصناعة الحديد والصلب في مصر"، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، مصر، ص22.

² - محمود حسن حسني، (2011)، " الميزة التنافسية ومناهج قياسها مع التطبيق على قطاع الخدمات في مصر(صناعة البرمجيات)"، مصر المعاصرة، ص30.

3- Chase , Richard B. , "Operations Management For Competitive Advantage" , McGraw-Hill Irwen ,2001,pp 372- 375.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث:

المبحث الأول: نشأة وتطور صناعة الدواجن بالسودان.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول

نشأة وتطور صناعة الدواجن في السودان

مقدمة:

لقد شهدت صناعة الدواجن تقدماً كبيراً ومضطرباً خلال الخمسين عاماً الماضية في كثير من الدول حتى وصل انتاج لحم الدواجن في العام 1986م الى 21% من مجموع انتاج اللحوم ، ولقد حذت الدول النامية حذو الدول المتقدمة واخذت تهتم بتطوير صناعة الدواجن لان ذلك يساعد على سد الفجوة في البروتين الحيواني بصورة أسرع وأسهل.

تاريخ صناعة الدواجن في السودان:

في اوائل عام 1926م ادخل احد الرعايا البريطانيين مجموعة من دجاج وباندون النقي وتلا ذلك في عام 1928م اصدار اول كتاب عن الدواجن باسم (تربية الدواجن في السودان) مؤلفه أ. أ ماكلنجري وفي 1951م، انشئت مزرعة الدواجن المركزية بالخرطوم بحري كبداية لاستثمار حكومي في مجال تربية الدواجن بهدف بحث التعرف على انواع الدواجن المحلية وتسجيل بيانات عن انتاجها في بيئاتها من خلال:¹⁻

- 1- دراسة وتقييم انتاج سلالات الدواجن المحلية تحت ظروف الرعاية المحسنة.
- 2- تهجين الانواع المحلية باستقدام ديوك مستجلبية وتسجيل ومقايضة الاداء الانتاجي للهجين ثم نشرها في الريف على نطاق واسع في حالة نجاح التجربة.
- 3- تقييم الاداء الانتاجي للسلالات الاجنبية النقية لمعرفة درجة تاقلها مع البيئة.
- 4- تقييم القيمة الغذائية لمخلفات التصنيع الزراعي والتي تدخل في تركيب علائق الدواجن.
- 5- المساهمة في تدريب الفنيين وخلافهم.

وفي العام 1963م أنشأت مركز حلة كوكو لأبحاث الدواجن واستجابة للطلب المتزايد على الدواجن ومنتجاتها فقد قامت عدة حقول حديثة للدواجن في محافظة الخرطوم وحول المدن الكبرى في اقاليم السودان وقد شمل هذا النشاط قيام الشركات العربية السودانية لتطوير انتاج

¹⁻ صناعة الدواجن في السودان د. اسامة السريع، 2005م، من النت www.arabvet.com

الدواجن بادخال الاساليب الحديثة لتطوير حقول الدواجن وادخال الدواجن ذات الانتاجية العالية مما يتطلب مزيداً من الرعاية والعناية البيطرية وتطوير صناعة الأعلاف¹.

اتجهت الجمعية البيطرية في السودان لعقد مؤتمرات تخصصية تعنى بقضايا محددة لم تكن الدواجن في اعدادها بل كان في مقدمتها ، فقد تم عقد مؤتمر صناعة الدواجن في السودان في شهر يونيو من العام 1978م وانتهى الى قرارات وتوصيات وجدت كثير منها طريقها للتنفيذ كانتاج الكتاكيت محلياً.

وفي العام 1986م تم عقد ندوة اخرى للدواجن وكانت الانطلاقة لتشغيل مزارع الدواجن حول العاصمة الخرطوم عقب سنوات الجفاف والتصحر وقد اتجه السودان على الاعتماد على السلالات المستوردة المحسنة والعمل على انتاجها محليا والعمل على دراسة ظروف العيش بالسودان ودراسة الامراض التي يمكن ان تصيبها حتى يتم اصدار تقارير وقرارات توطئة للسماح لها بالدخول او عدمه وصولاً للمستوى الذي يمكن ان تلعبه الثروة الداجنة في الاقتصاد الوطني².

الاهمية الاقتصادية للدواجن:

تعتمد الادارة الناجحة لمشروعات الدواجن على قدرة المدير على الاشراف على العملية الانتاجية وتوجيهها لتحقيق اعلى العائدات باقل تكلفة ممكنة. لذا يجب ان يلم باحتياجات قطعانه واماكن توفر هذه الاحتياجات. واختيار العمالة من ذوي الكفاءة وان يشجع على العمل الجماعي والمحافظة على روح الفريق. ان يهتم المدير بربط العمليات الفنية والانتاجية والسلاسل الوظيفية للعمل على تحقيق الهدف المنشود فالادارة غير الجيدة قد تؤدي الى فشل المشروع ونفوق القطيع.يرجع الاهتمام بصناعة الدواجن في السودان والدول العربية من اجل تحقيق الامن الغذائي.

مساهمة الدواجن من الدخل القومي:

يحقق السودان الاكتفاء الذاتي من لحوم الدواجن والبيض ولا يستورد اي منهم ويقتصر الاستيراد فقط على الكتاكيت والبيض المخصب والمركزات التي تكلف الدولة مبالغ كبيرة، و الاستثمار في

¹ - د. سليمان أحمد الطيب، ندوة تقييم أداء السلالات الاجنبية من الدجاج الأبيض والبنى تحت ظروف السودان، أكتوبر 1988، جامعة الدول العربية، فبراير 1989.

² - أ.د. مدثر التقاري ، ندوة وزارة الثروة الحيوانية ، الخرطوم، 1989م.

مجال الدواجن من اكثر الاستثمارات نجاحاً وهي تستقطب العديد من الاستثمارات الاجنبية والمحلية¹.

تحسن إنتاج الدواجن كثيراً في الخمسة أعوام الأخيرة وذلك من خلال التحول الكبير الذي حصل في نمط الحياه في هذه السنوات اذ زاد الطلب كثيرا علي منتجات للحوم البيضاء نسبة ارتفاع أسعار اللحوم الحمراء وازدياد الهجرة للمدن الكبرى من ارياف السودان المختلفه خاصة الي العاصمة المثلثه وكنتيجه حتميه لهذه الكثافه السكانيه العاليه زاد الانتاج كثيرا لمنتجات الدواجن من بيض مائده ولحوم دواجن كما هو موضح في الجداول التاليه :-

جدول رقم(1/1/4) يوضح معدل الاستهلاك اليومي لمنتجات الدواجن

العــــــــــــــــام	لحــــــــــــــــوم دواجن	بيض مــــــــــــــــائده
2007	27.000 طن	31000 طن
2008	27.250	32000
2009	28.500	32000
2010	52.000	33000
2011	68.000	30000
2012	21.000	20400

المصدر: صناعة الدواجن في السودان د. اسامة السريع، 2005م

من الجدول أعلاه تلاحظ للبحث أن هناك زيادة مضطردة في استهلاك الدواجن.

جدول رقم (2/1/4) يوضح مؤشر متوسط استهلاك الفرد من اللحوم وبيض الدواجن

العــــــــــــــــام	لحــــــــــــــــوم	بيض
2007	0.675	0.528
2008	0.681	0.800
2009	0.712	0.800
2010	1.3	0.825
2011	1.9	0.9

¹ - صناعة الدواجن في السودان د. اسامة السريع، 2005م، من النت www.arabvet.com

1.2	2.2	2012
1.5	5.6 نسبة لدخول جدات في النصف الثاني	2013
2	6.9	2014
2.5	7	2015

المصدر: صناعة الدواجن في السودان د. اسامة السريع، 2005م

* هذا فيما يخص بيض المائدة فهناك زياده بطيئه مما يستدعي زيادة الامهات أو ادخال جدات ببيض بعدد 1200 جده ببيض ليرتفع نصيب الفرد الي 6.1 كيلو.
جدول رقم (3/1/4) يوضح استهلاك الدواجن واللحوم الأخرى

العام	التعداد السكاني / مليون نسمة	استهلاك الفرد / كجم / العام	انتاج اللحوم / الف طن	عدد الجدات	عدد الامهات
2012	33	2.7	88.1	-	865.965
2013	33.9	7.7	261.5	9.000	1.133.766
2014	34.8	8	278.4	14.500	1.160.000
2015	35.7	8.5	303.5	18.065	1.264.583
2016	36.6	9	329.4	19.607	1.372.500

المصدر: صناعة الدواجن في السودان د. اسامة السريع، 2005م

يستنتج الباحث من الجدول أعلاه أن استهلاك لحوم الدواجن أخذ حيزاً كبيراً على حساب استهلاك اللحوم الأخرى.

الشركات العاملة في مجال صناعة الدواجن - ولاية الخرطوم.

بناءً على المراجعة من واقع السجلات وتصاديق الإدارة العامة للإنتاج الحيواني ولاية الخرطوم وتجديدها ومعلومات لجنة واردات ومدخلات الثروة الحيوانية الإتحادية وغرفة الدواجن من معلومات الشركات العاملة في إنتاج الدواجن والكميات المنتجة من الكتاكيت ،لحوم الدواجن وبيض المائدة والمدخلات الواردة من خارج السودان والتحديات التي تقف عثرة في تطوير قطاع الدواجن والاحتياجات الفعلية تم رصد الشركات المسجلة بسجلات الوزارة كما موضح أدناه¹:

¹ - م. محمد حفتر نبق، مدير إدارة الدواجن ، ورقه مقدمة عن " معلومات الدواجن " ، وزارة الثروة الحيوانية ، ولاية الخرطوم، سبتمبر 2019.

جدول رقم (4/1/4) يوضح ملخص البيض والفراخ

النوع	عدد الشركات	عدد المزارع	الانتاج الكلي
اللاحم	47	256	73,000 طن
البياض	34	115	31,000 طن
الكتاكيت	12	-	98,970,000 كتكوت

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

تلاحظ للباحث أن عدد الشركات التي تعمل في مجال الفراخ اللاحم هو الأكبر مقارنة بعدد الشركات التي تعمل في مجال انتاج بيض المائدة وبيض الامات لإنتاج الكتاكيت.

جدول رقم(5/1/4) يوضح الشركات العاملة في إنتاج الكتاكيت

الشركات المنتجة	الطاقة التصميمية	الطاقة الانتاجية(العام)
12	160,072,800	98,970,000

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

شكل رقم (1/1/4) يوضح أسماء الشركات العاملة في إنتاج الكتاكيت:

الرقم	اسم الشركة	نوع الانتاج	الموقع
1	الشركة العربية لأمات الدواجن	لاحم	أمبده
2	الشركة العربية لتنمية الثروة الحيوانية	مشترك	جبل اولياء
3	شركة القارص	لاحم	جبل اولياء
4	الشركة العربية لإنتاج الدواجن العربي	مشترك	طيبة الحسنا
5	شركة إنماء	لاحم	غرب امدرمان
6	الشهيد	بياض	جبل اولياء
7	شركة كورال	بياض	سوبا الحلة
8	المشروع القومي	لاحم	طيبة الحسنا
9	شركة ميكو	لاحم	كترانج
10	طارق رزاز	لاحم	جبل اولياء

السقاي	لاحم	الغار للإنتاج الحيواني	11
شرق النيل	لاحم	الريفيرا	12

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يستنتج الباحث من الشكل (1/1/4) أن معظم الشركات العاملة في إنتاج الكتاكيت متمركزة في محلية جبل أولياء

شكل رقم (2/1/4) يوضح الشركات العاملة في إنتاج اللاحم

الرقم	اسم الشركة	نوع الانتاج	الموقع
1	الشركة العربية لإنتاج الدواجن العربي	لاحم	طيبة الحساناب
2	الشركة العربية لتنمية الثروة الحيوانية	لاحم	طيبة الحساناب
3	ميكو	لاحم	كترانج
4	القارص	لاحم	جبل أولياء
5	ماثيو	لاحم	امدرمان
6	رويال جكن	لاحم	غرب امدرمان
7	الريفيرا	لاحم	كترانج
8	شبيكة	لاحم	الخرطوم
9	الكويتية	لاحم	امدرمان
10	الطواف	لاحم	جبل أولياء
11	شركة قرطاج	لاحم	سندس جبل اولياء
12	شركة سنبله	لاحم	سوبا غرب
13	كيلوباترا	لاحم	الكباشي
14	الحياة للدواجن	لاحم	الصالحه امدرمان
15	الأعراك أخوان	لاحم	شرق النيل
16	شركة الوالدة	لاحم	امدرمان
17	مشروع الوادي للدواجن	لاحم	امدرمان
18	مزرعة جندا	لاحم	الكدرو

مطري أمبده	لاحم	مشروع التفون	19
السقاي	لاحم	الغار	20
غرب امدرمان	لاحم	البراري	21
شرق النيل	لاحم	جديابا	22
السليت شمال	لاحم	المقلي	23
الكدرو	لاحم	روي فينق	24
الكدرو	لاحم	الدانوب	25
بحري	لاحم	الراتوباء	26
بحري	لاحم	في خونق	27
بحري	لاحم	يونيفيرس	28
بحري	لاحم	أبوقاضي	29
جبل أولياء	لاحم	أبن صيفي	30

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

من الشكل (2/1/4) أعلاه تلاحظ للباحث أن معظم الشركات التي تعمل في إنتاج الفراخ اللاحم تتواجد بمحلية جبل أولياء ولكن الشركات الكبرى تتواجد في غرب امدرمان كشركة رويال جكن وشركة ماثيو وشركة البراري وشركة ميكو توجد في شرق النيل.

شكل رقم (3/1/4) يوضح الشركات العاملة في إنتاج بيض المائدة:

الرقم	اسم الشركة	نوع الانتاج	الموقع
1	القارص	بياض	جبل أولياء
2	ماثيو	بياض	مطري أمبده
3	مملكة النحل	بياض	جبل أولياء
4	أزاهير	بياض	امبده
5	الشهيد	بياض	جبل أولياء
6	روافد الزراعية(الصفار)	بياض	غرب امدرمان
7	الترحاب	بياض	جبل اولياء

8	حلال	بياض	جبل أولياء
9	أكوليد	بياض	جبل أولياء
10	شركة انتاج وتصنيع الدواجن	بياض	جبل أولياء
11	شركة هكسين	بياض	جبل اولياء
12	مأرب للدواجن	بياض	أمبده
13	شمس الدواجن	بياض	جبل اولياء
14	هاك	بياض	جبل أولياء
15	كورال	بياض	شرق النيل
16	الخيرات	بياض	جبل اولياء
17	سويا فارم	بياض	جبل أولياء
18	القبة	بياض	جبل أولياء
19	مزرعة الحارث	بياض	جبل أولياء
20	شاني	بياض	بحري
21	ريم للدواجن	بياض	غرب امدرمان
22	صندوق التامين الاجتماعي	بياض	بحري
23	جنيدكو	بياض	جبل أولياء

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

من الشكل (3/1/4) نجد ان معظم شركات انتاج بيض المائدة تتواجد بمحلية جبل أولياء.

تعليق الباحث على شركات الدواجن:

- هناك شركات تعمل على انتاج اللاحم والبياض كشركة ماثيو وشركة القارص.
- توجد بعض المزارع تؤجر للجمعيات المكونة من الخريجين من كليات البيطرة.
- كثير من الشركات الدواجن إما متوقفه تماماً عن النشاط أو الإنتاج على فترات متباعدة وذلك نتيجة للمخاطر التي تتعرض لها صناعة الدواجن وعدم وجود الدعم الكافي من الوزارة في شكل دعم مادي للخسائر التي تتكبدها نتيجة امراض الدواجن التي تنتقل عن طريق الهواء ، وكذلك ارتفاع تكلفة الإنتاج المتمثلة في المدخلات التي تستورد من خارج السودان كالمركبات والاضافات التي تدخل في صناعة الأعلاف حيث يمثل تكلفة الأعلاف حوالي 65% من تكلفة

إنتاج الفرخة والأدوية الفايتمينات وفي كثير من الأحيان ضعف العائد من بيع المنتجات، مقارنة بالمخاطر التي تقضي على تلك العوائد.

- هيكل الإدارة المالية بالشركات يتكون اغلبها من خمس الى سبعة أفراد ويتراوح المتخصصين في مجال المحاسبة بأنواعها حوالي خمسة أفراد ، ففي بعضها يكون المدير المالي هو رب العمل ومحاسبي المبيعات لا يحملون درجة في المحاسبة.- تم استخدام أسلوب الحصر الشامل للمحاسبين العاملين في الشركات المنتظمة في العمل ولم تتوقف ومازال إنتاجها متوفر بالاسواق حيث تم حصرها في عدد خمسة وعشرون شركة بمتوسط خمسة محاسبين لكل شركة باجمالي مائة خمسة وعشرون واستبعاد كل من لم يكن له علاقة بالتخصص.

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في شركات صناعة الأغذية متمثلة في شركات صناعة الدواجن بولاية الخرطوم وعمل الباحث على وحدة مجتمع الدراسة من ذوي الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث. من المحاسبين ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين والمراجعين الداخليين واخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة قطاع الصناعات الغذائية - صناعة الدواجن - ولاية الخرطوم، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (100) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (100) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته 100%.

والجدول والشكل أدناه يبين عدد الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها.

جدول رقم (1/2/4) يوضح الشركات العاملة في مجال الدواجن بولاية الخرطوم

الرقم	الجهة	الموقع	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الاسترداد
1	شركة رويال جكن للصناعة والاستثمار	غرب امدرمان	6	6	100%
2	الشركة العربية لإنتاج وتصنيع الدواجن	طيبة الحسنا ب	5	5	100%
3	الشركة العربية للدواجن - أكوليد	جبل أولياء	5	5	100%
4	شركة شبكية للدواجن	الخرطوم	4	4	100%
5	شركة داجن - ميكو	كترانج	6	6	100%
6	مزارع الريفيرا	شرق النيل	4	4	100%
7	الشركة الكويتية للدواجن	امدرمان	5	5	100%
8	شركة إنماء	غرب امدرمان	5	5	100%
9	شركة أزاهير للدواجن	غرب امبده	5	5	100%

10	شركة الدانوب	الكدرو	3	3	%100
11	مشروع التفون للانتاج الحيواني	مطري امبده	4	4	%100
12	شركة ماثيو للدواجن	امدرمان	5	5	%100
13	شركة البراري للدواجن	غرب امدرمان	6	6	%100
14	شركة كورال	سوبا الحلة	4	4	%100
15	شركة جنيد كو للدواجن	جبل أولياء	3	3	%100
16	شركة الوالدة للانتاج الحيواني	امدرمان	4	4	%100
17	شركة روافد الزراعية (الصفار)	غرب امدرمان	3	3	%100
18	مزرعة جندا للدواجن	الكدرو	4	4	%100
19	شركة القارص للدواجن	جبل أولياء	4	4	%100
20	شركة سمبله للدواجن	سوبا غرب	2	2	%100
21	شركة كيلوباترا	الكباشي	3	3	%100
22	مشروع الوادي للدواجن	غرب امدرمان	4	4	%100
23	شركة الحياة للدواجن	غرب الصالحة	3	3	%100
24	شركة الغار للدواجن	السقاي	2	2	%100
25	شركة الاعراك اخوان	شرق النيل	2	2	%100
	المجموع		101	101	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يستنتج الباحث من الجدول أعلاه أن مزارع الدواجن الكبيرة تتمركز في غرب أمدرمان كشركة رويال جكن وشركة البراري بينما نجد ان شركة داجن (ميكو) تتواجد بمنطقة شرق النيل بينما تتوزع المزارع الأخرى المتوسطة والصغيرة بمنطقة جبل أولياء وشمال منطقة بحري.

ثانياً: خصائص عينة الدراسة:

وللخروج بنتائج دقيقة وموثوقة قام الباحث بتنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

جدول رقم (2/2/4) يوضح

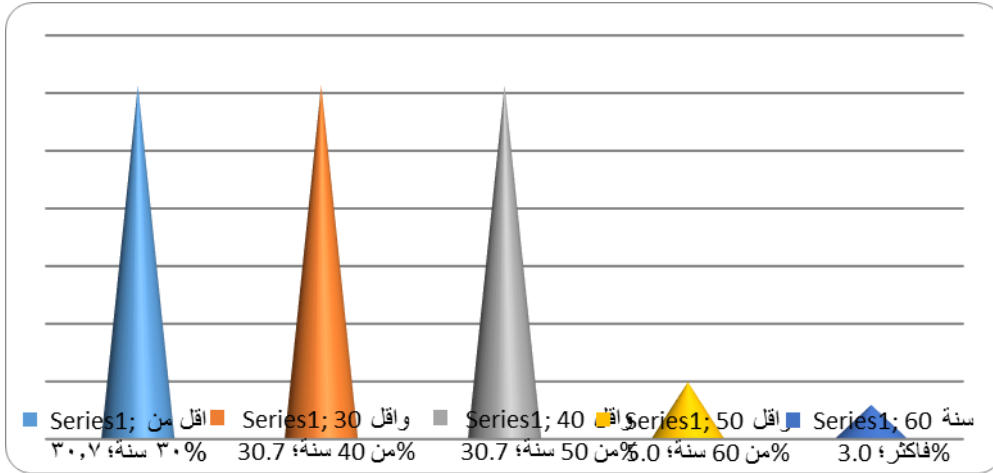
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
30.7%	31	اقل من 30 سنة
30.7%	31	30 و اقل من 40 سنة
30.7%	31	40 و اقل من 50 سنة
5.0%	5	50 و اقل من 60 سنة
3.0%	3	60 سنة فاكثر
100.0	101	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بياني رقم (1/2/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (2/2/4) والرسم البياني رقم (1/2/4) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة في الفئات العمرية (اقل من 30 سنة) (30 و اقل من 40 سنة) (40 و اقل من 50 سنة) على التوالي حيث بلغ عددهم (31) فرداً لكل فئة وبنسبة (30.7%) ، ثم يليهم الأفراد في الفئة العمرية (50 و اقل من 60 سنة) حيث بلغ عددهم (5) فرداً، وبنسبة (5%) ، ثم اخيراً الأفراد في الفئة العمرية (60 سنة فاكثر) حيث بلغ عددهم (3) افراد، وبنسبة (3%).

جدول رقم (3/2/4) يوضح

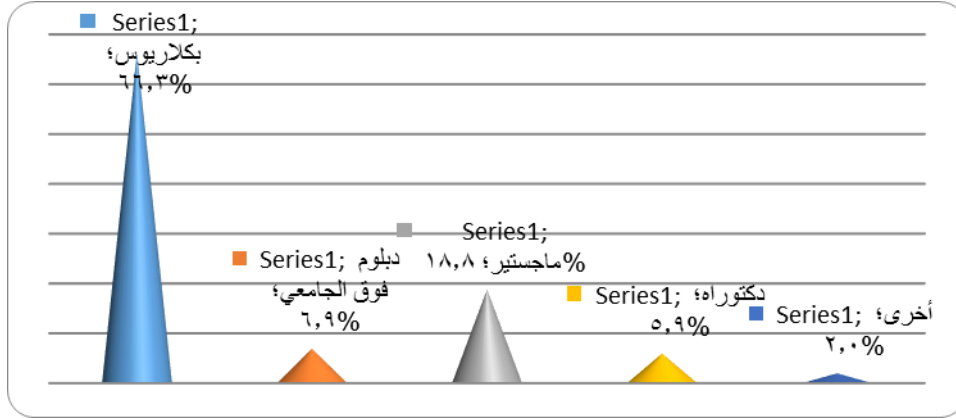
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
66.3%	67	بكالوريوس
6.9%	7	دبلوم فوق الجامعي
18.8%	19	ماجستير
5.9%	6	دكتوراه
2.0%	2	أخرى
100.0	101	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بياني رقم (2/2/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (3/2/4) والرسم البياني رقم (2/2/4) أعلاه، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المؤهل العلمي الجامعي (بكالوريوس) ، حيث بلغ عددهم (67) فرداً وبنسبة (66.3%)، ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل فوق الجامعي (ماجستير) حيث بلغ عددهم (19) فرداً، وبنسبة (18.8%)، يليهم الأفراد من ذوى المؤهل العلمي (دبلوم عالي) حيث بلغ عددهم (7) أفراد وبنسبة (6.9%) ثم يليهم الأفراد من ذوى المؤهل العلمي (دكتوراه) حيث بلغ عددهم (6) أفراد وبنسبة (5.9%)، ثم اخيراً الأفراد من ذوى المؤهلات العلمية (الآخرى) حيث بلغ

عدددهم (2) أفراد وبنسبة (2%)، ويمكن القول بأن عينة الدراسة من العينات المؤهلة جامعياً وفوق الجامعي.

جدول رقم(4/2/4) يوضح

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
3.0%	3	زمالة المحاسبة البريطانية
17.8%	18	زمالة المحاسبة السودانية
79.2%	80	لا توجد
100.0	101	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بياني رقم (3/2/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (4/2/4) والرسم البياني رقم (3/2/4) أعلاه أن الغالبية لا يوجد لديهم زمالات حيث بلغ عددهم (80) فرد ونسبتهم (79.2%)، ويليهم اللذين يحملون زمالة المحاسبين القانونيين السودانية حيث بلغ عددهم (18) فرد ونسبتهم (17.8%)، ويليهم اللذين يحملون زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية حيث بلغ عددهم (3) فرد ونسبتهم (3%).

جدول رقم (5/2/4) يوضح

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	76	75.2%
تكاليف ومحاسبة ادارية	12	11.9%
نظم معلومات محاسبية	3	3.0%
دراسات مصرفية ومالية	8	7.9%
أخرى	2	2.0%
المجموع	101	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بياني رقم (4/2/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (5/2/4) والرسم البياني رقم (4/2/4) أعلاه أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية حيث بلغ عدد الأفراد (76) فرداً وبنسبة (75.26%)، ثم يليهم المتخصصين (تكاليف ومحاسبة ادارية) حيث بلغ عددهم (12) فرداً وبنسبة (11.9%)، في حين بلغ عدد المتخصصين (دراسات مصرفية ومالية) (8) افراد وبنسبة (7.9%) ، ثم يليهم المتخصصين (نظم معلومات محاسبية) حيث بلغ عددهم (3) فرد وبنسبة (3%) ، واخيراً بلغ عدد المتخصصين ((تخصصات اخرى) (2) فرد وبنسبة (2.0%) ، ويمكن القول بأن النسبة العالية للمتخصصين في المحاسبة من مجتمع الدراسة.

جدول رقم (6/2/4) يوضح

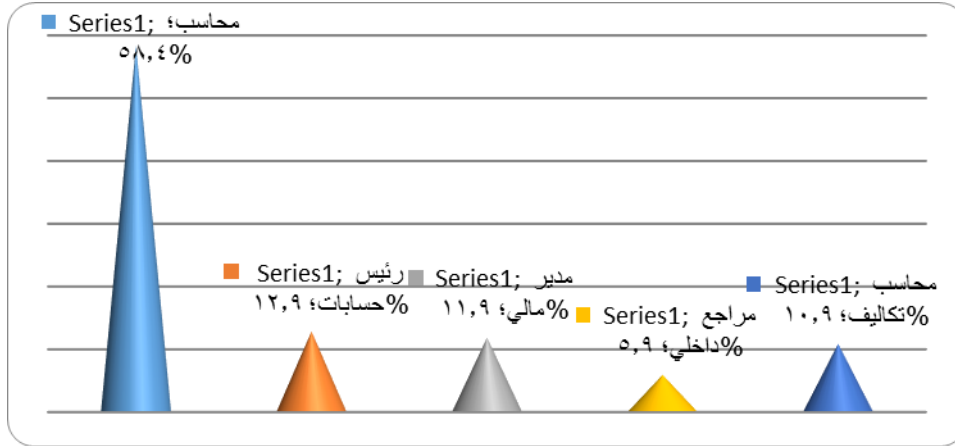
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	59	58.4%
رئيس حسابات	13	12.9%
مدير مالي	12	11.9%
مراجع داخلي	6	5.9%
محاسب تكاليف	11	10.9%
المجموع	101	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

الرسم البياني رقم (5/2/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (6/2/4) والرسم البياني رقم (5/2/4) أعلاه أن عدد أفراد عينة الدراسة الذين وظيفتهم (محاسب) بلغ عددهم (59) فرداً وبنسبة (58.4%)، ونجد أن عدد الأفراد الذين لديهم وظائف (رئيس حسابات) (13) فرد وبنسبة (12.9%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (مدير مالي) (12) فرد وبنسبة (11.9%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (محاسب تكاليف) (11) أفراد وبنسبة (10.9%)، بينما بلغ عدد الأفراد الذين وظيفتهم (مراجع داخلي) (6) أفراد وبنسبة (5.9%).

جدول رقم (7/2/4) يوضح

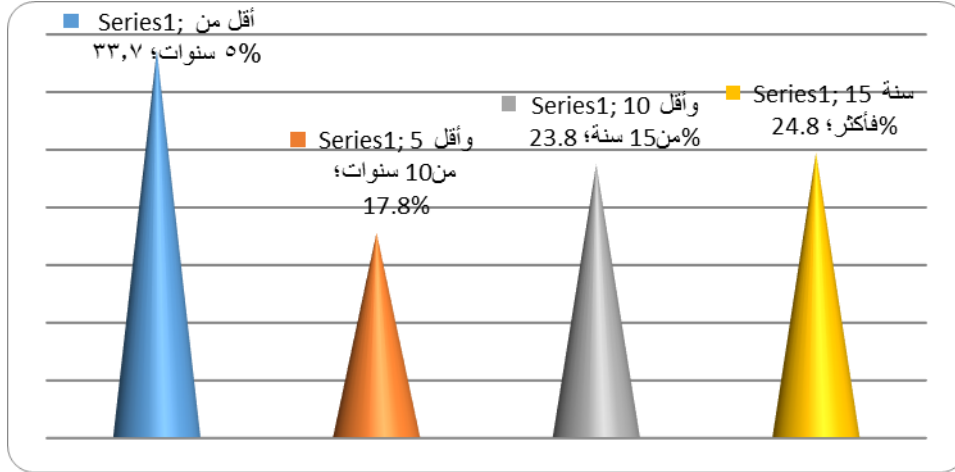
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق فئات سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
33.7%	34	أقل من 5 سنوات
17.8%	18	5 وأقل من 10 سنوات
23.8%	24	10 وأقل من 15 سنة
24.8%	25	15 سنة فأكثر
100.0	101	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

رسم بياني رقم (6/2/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (7/2/4) والرسم البياني رقم (6/2/4) أعلاه، أن هناك (34) فرداً وبنسبة (33.7%) لديهم الخبرة (أقل من 5 سنوات) ، كما ان عدد (25) فرداً بنسبة (24.8%) خبرتهم (15 سنة فأكثر) ، في حين ان عدد (24) فرداً بنسبة (23.8%) خبرتهم (10 وأقل من 15 سنة) ، واخيراً يليهم (18) فرد وبنسبة (17.8%) لديهم خبرة (5 وأقل من 10 سنوات) ، ويلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة خبرتهم (أقل من 5 سنوات) وهذا يعنى أن آرائهم تساهم في أغراض البحث.

ثالثاً: أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث استمارة الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة.

1/ وصف الاستبانة: أرفق الباحث مع الاستبانة خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الاستبانة (الملحق رقم 1)، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين: **القسم الأول:** تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت في التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، وغيرها.

القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (40) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق لقياس " ليكرت" الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات كما يلي: والمحور الأول تتضمن (10) عبارات، والمحور الثاني تتضمن (10) عبارات، والمحور الثالث تتضمن (10) عبارات، والمحور الرابع تتضمن (10) عبارات.

2/ الثبات والصدق الظاهري لأداة: من أجل تحسين صدق الأداة (استمارة الاستبانة) وثباتها فقد تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات الأخرى بغرض التحقق من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها. حيث تم تحديثها بتعديلاتهم قبل توزيعها على المبحوثين يوضح الملحق (رقم 2) أسماء وعناوين والدرجة العلمية أو الوظيفة لمحكمي استمارة الاستبانة.

3/ الثبات والصدق الإحصائي: لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الاستبانة تم اخذ استطلاعية مكونة من (20) فرد وتم حساب ثبات وصدق الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب معادلة كرنباخ الفا يوضح الجدول رقم (8/2/4) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول رقم (8/2/4) يوضح معامل الثبات والصدق الذاتي

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
المحور الاول	10	0.843	0.918
المحور الثاني	10	0.844	0.919
المحور الثالث	10	0.815	0.903
المحور الرابع	10	0.801	0.895
الاستبانة كاملة	40	0.943	0.971

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/2/4) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي باستخدام معادلة كرنباخ الفا للعبارات لكامل استمارة الاستبانة جميعها عالية جداً مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، كما تمت الاستعانة ببرنامج الإكسل (Excel) لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة. وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
- 2- الرسومات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- 3- كرنباخ الفا لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
- 4- والوسط الحسابي (Mean) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
- 5- اختبار (ت) لعينة الواحدة (T. Test Sample) لاختبار الفرضيات.
- 6- معامل الارتباط.
- 7- اختبار (F)
- 8- الانحدار الخطي البسيط.
- 9- الانحدار الخطي المتعدد.

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

(أولاً): التوزيع التكراري لإجابات عبارات محاور عينة الدراسة

أولاً. تحليل ومناقشة المحور الاول: مؤشرات تكاليف المطابقة

يهدف هذا المحور لمعرفة مؤشرات تكاليف المطابقة. ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته .

جدول رقم (1/3/4) يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول

م	العبارة	لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		اوافق		الانحراف المعياري	الدرجة الموافقة
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
1	امتلاك معدات تتلائم مع نوعية منتجاتنا	0	0.0%	2	2.0%	2	2.0%	46	50.5%	4.45	اوافق بشدة
		51	50.5%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
2	برامج خاصة لمتابعة أداء معداتنا	0	0.0%	2	2.0%	6	5.9%	54	53.5%	4.29	اوافق بشدة
		39	38.6%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
3	تدريب العاملين لأداء وظائفهم بافضل طرق ممكنة	0	0.0%	3	3.0%	4	4.0%	36	35.6%	4.48	اوافق
		58	57.4%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
4	التحسين المستمر لوسائل منتجاتنا	0	0.0%	1	1.0%	7	6.9%	30	29.7%	4.53	اوافق بشدة
		63	62.4%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
5	التدقيق الداخلي لأداء العاملين	0	0.0%	3	3.0%	8	7.9%	43	42.6%	4.33	اوافق بشدة
		47	46.5%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
6	تحليل بيانات الجودة بشكل موضوعي	0	0.0%	6	5.9%	19	18.8%	57	56.4%	3.88	اوافق
		19	18.8%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
7	المراقبة الاحصائية لتجنب عيوب التصنيع	1	1.0%	13	12.9%	12	11.9%	46	45.5%	3.88	اوافق
		29	28.7%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
8	الاهتمام بمسببات التكلفة	0	0.0%	8	7.9%	7	6.9%	54	53.5%	4.09	اوافق
		32	31.7%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		
9	التقييم المستمر لأداء الموردين	0	0.0%	2	2.0%	11	10.9%	32	31.7%	4.41	اوافق بشدة
		56	55.4%	39	38.6%	6	5.9%	36	35.6%		

			%				%		
اوافق بشدة	.808	4.49	64	26	8	2	1	التقييم الخارجي لجودة منتجاتنا	10
			63.4%	25.7%	7.9%	2.0%	1.0%		
اوافق بشدة	.495	4.28	458	424	84	42	2	مؤشرات تكاليف المطابقة	
			45.3%	42.0%	8.3%	4.2%	.2%		

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (1/3/4) الخاص بنتائج المحور الاول (مؤشرات تكاليف المطابقة) نجد أنه حصل على وسط حسابي(4.28) أي موافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي . اي ان غالبية المبحوثين موافقون بشدة على ما جاء بعبارات المحور الاول مؤشرات تكاليف المطابقة.

ثانياً: تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني: مؤشرات تكاليف عدم المطابقة

يهدف هذا المحور معرفة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة. ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور

جدول رقم (2/3/4) يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني

م	العبارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة					
										التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
										النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	إنتاج المنتجات وفقاً لمستويات الجودة المحددة	2	4	12	44	39	4.13	.913	اوافق					
		2.0%	4.0%	11.9%	43.6%	38.6%								
2	تخفيض معدلات شكاوي العملاء	1	2	9	46	43	4.27	.786	اوافق					
		1.0%	2.0%	8.9%	45.5%	42.6%								
3	التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الانتاجية الأولى	1	6	15	61	18	3.88	.804	اوافق					
		1.0%	5.9%	14.9%	60.4%	17.8%								
4	الدعم الإداري لتعزيز برنامج الجودة	0	10	7	51	33	4.06	.892	اوافق					
		0.0%	9.9%	6.9%	50.5%	32.7%								
5	تحليل عيوب الإنتاج	0	5	12	56	28	4.06	.772	اوافق					
		0.0%	5.0%	11.9%	55.4%	27.7%								
6	اعتماد الاساليب الحديثة لنظم تكاليف الجودة	0	11	14	43	33	3.97	.953	اوافق					
		0.0%	10.9%	13.9%	42.6%	32.7%								
7	الإنتاج وفقاً لبرنامج الإنتاج المحدد	1	8	11	52	29	3.99	.900	اوافق					
		1.0%	7.9%	10.9%	51.5%	28.7%								
8	تصميم برنامج لترح المنتجات الجديدة في السوق	1	5	6	48	41	4.22	.844	اوافق					
		1.0%	5.0%	5.9%	47.5%	40.6%								
9	تقليل معدلات الأخطاء	1	2	8	54	36	4.21	.753	اوافق					
		1.0%	2.0%	7.9%	53.5%	35.6%								
10	الكشف المبكر للوحدات المعيبة	1	5	8	57	30	4.09	.814	اوافق					
		1.0%	5.0%	7.9%	56.4%	29.7%								

اوافق	.546	4.09	330	512	102	58	8	مؤشرات تكاليف عدم المطابقة
			32.7%	50.7%	10.1%	5.7%	.8%	

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (2/3/4) الخاص بنتائج المحور الثاني (مؤشرات تكاليف عدم المطابقة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.09) أي اوافق حسب مقياس ليكارت الخماسي . اي ان غالبية المبحوثين يوافقون على ما جاء بعبارات المحور الثاني مؤشرات تكاليف عدم المطابقة.

ثالثاً: تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الثالث : قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد يهدف هذا المحور لمعرفة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور .

جدول رقم (3/3/4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث

م	العبارة	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة					
										التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
										النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	الاهتمام بإعداد الموازنة	0	1	1	48	51	4.48	.576	اوافق بشدة					
		0.0%	1.0%	1.0%	47.5%	50.5%								
2	تعيين التكلفة المخططة	0	1	14	44	42	4.26	.730	اوافق					
		0.0%	1.0%	13.9%	43.6%	41.6%								
3	تقديم معلومات اساسية عن الموارد المتاحة	0	1	5	30	65	4.57	.638	اوافق بشدة					
		0.0%	1.0%	5.0%	29.7%	64.4%								
4	تتبع كميات الموارد المستخدمة	0	2	9	33	57	4.44	.740	اوافق بشدة					
		0.0%	2.0%	8.9%	32.7%	56.4%								
5	قياس التكاليف بوحدة كمية	1	2	19	57	22	3.96	.761	اوافق					
		1.0%	2.0%	18.8%	56.4%	21.8%								
6	تحديد مواقع الطاقة العاطلة	0	7	24	57	13	3.75	.767	اوافق					
		0.0%	6.9%	23.8%	56.4%	12.9%								
7	توفير مقاييس دقيقة للأداء	1	10	17	56	17	3.77	.882	اوافق					
		1.0%	9.9%	16.8%	55.4%	16.8%								
8	الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام المواد	1	5	2	38	55	4.40	.838	اوافق					
		1.0%	5.0%	2.0%	37.6%	54.5%								
9	التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة	1	13	20	47	20	3.71	.963	اوافق					
		1.0%	12.9%	19.8%	46.5%	19.8%								
10	دعم القرارات المتعلقة	1	3	7	60	30	4.14	.749	اوافق					

		باستخدام الموارد						
اوفاق	.460	4.12	29.7%	59.4%	6.9%	3.0%	1.0%	قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد
			372	470	118	45	5	
			36.8%	46.5%	11.7%	4.5%	.5%	

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (3/3/4) الخاص بنتائج المحور الثالث (قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.12) أي موافقون حسب مقياس ليكارت الخماسي. اي ان غالبية المبحوثين موافقون على ما جاء بعبارات المحور الثالث قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد.

رابعاً: تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الرابع: قياس مؤشرات الميزة التنافسية

يهدف هذا المحور لمعرفة قياس مؤشرات الميزة التنافسية واختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (4/3/4) يوضح التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الرابع

م	العبارة	لا اوفاق		اوفاق		الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		بشدة	التكرار	بشدة	التكرار		
		النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
1	تقديم منتجات بشكل يلبي توقعات العملاء	1	2	4	39	4.44	اوفاق بشدة
		1.0%	2.0%	4.0%	38.6%	.754	
2	تسويق المنتجات بأقل تكلفة ممكنة	2	9	15	38	3.98	اوفاق
		2.0%	8.9%	14.9%	37.6%	1.029	
3	اعداد المنتجات بما يضمن قيمة مرتفعة للعملاء	2	8	10	37	4.12	اوفاق بشدة
		2.0%	7.9%	9.9%	36.6%	1.013	
4	الاهتمام بتقديم خدمات ما بعد البيع	0	7	8	33	4.31	اوفاق بشدة
		0.0%	6.9%	7.9%	32.7%	.892	
5	التركيز على تغطية قطاعات اقتصادية محددة من العملاء	2	21	10	44	3.66	اوفاق
		2.0%	20.8%	9.9%	43.6%	1.116	
6	تقديم المنتجات خلال التوقيت المناسب للعملاء	1	12	6	55	3.94	اوفاق
		1.0%	11.9%	5.9%	54.5%	.947	
7	أسعار المنتجات تضمن البقاء والاستمرارية في السوق	1	3	7	56	4.18	اوفاق
		1.0%	3.0%	6.9%	55.4%	.767	
8	امتلاك الوسائل والتقنيات الانتاجية الفريدة عن المنافسين	1	10	16	45	3.90	اوفاق
		1.0%	9.9%	15.8%	44.6%	.964	
9	السعي نحو القيمة المدركة للعملاء	2	4	8	48	4.17	اوفاق
		2.0%	4.0%	7.9%	47.5%	.884	
10	الاهتمام بالابتكار والتطوير المميز للمنتجات الحالية	1	1	8	47	4.31	اوفاق
		1.0%	1.0%	7.9%	46.5%	.745	
	قياس مؤشرات الميزة التنافسية	13	77	92	442	4.10	اوفاق

38.	43.	9.1	7.6	1.
2%	8%	%	%	3%

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م

يتبين من الجدول رقم (4/3/4) الخاص بنتائج المحور الرابع (قياس مؤشرات الميزة التنافسية) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.10) أي موافقون حسب مقياس ليكارت الخماسي أي ان غالبية المبحوثين موافقون على ما جاء بعبارات المحور الرابع قياس مؤشرات الميزة التنافسية.

ثانياً): الإحصاءات الوصفية لعبارات محاور عينة الدراسة:

1. تحليل ومناقشة نتائج المحور الاول: مؤشرات تكاليف المطابقة

يهدف هذا المحور لمعرفة مؤشرات تكاليف المطابقة. ولاختبار هذ المحور ، استخدم اختبار (ت - للعينة الواحدة) لاجابات افراد عينة الدراسة جدول رقم (5/3/4) يوضح اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات مؤشرات تكاليف المطابقة

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	امتلاك معدات تتلائم مع نوعية منتجاتنا	69.816	100	.000	89%	دالة احصائياً
2	برامج خاصة لمتابعة أداء معداتنا	64.462	100	.000	86%	دالة احصائياً
3	تدريب العاملين لأداء وظائفهم بافضل طرق ممكنة	62.863	100	.000	90%	دالة احصائياً
4	التحسين المستمر لوسائل منتجاتنا	67.839	100	.000	91%	دالة احصائياً
5	التدقيق الداخلي لأداء العاملين	57.994	100	.000	87%	دالة احصائياً
6	تحليل بيانات الجودة بشكل موضوعي	50.117	100	.000	78%	دالة احصائياً
7	المراقبة الاحصائية لتجنب عيوب التصنيع	38.894	100	.000	78%	دالة احصائياً
8	الاهتمام بمسببات التكلفة	49.049	100	.000	82%	دالة احصائياً
9	التقييم المستمر لأداء الموردين	57.964	100	.000	88%	دالة احصائياً
10	التقييم الخارجي لجودة منتجاتنا	55.811	100	.000	90%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

1. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الاولى (69.82) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ومستوى دلالة 5%

مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان امتلاك معدات تتلائم مع نوعية منتجاتنا

2. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (64.46) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على برامج خاصة لمتابعة أداء معداتنا.

3. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (62.86) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على تدريب العاملين لأداء وظائفهم بأفضل طرق ممكنة.

4. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الرابعة (67.84) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على التحسين المستمر لوسائل منتجاتنا.

5. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الخامسة (57.99) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.027) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان التدقيق الداخلي لأداء العاملين.

6. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السادسة (50.12) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على

وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على تحليل بيانات الجودة بشكل موضوعي.

7. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السابعة (38.89) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اكبر من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على المراقبة الاحصائية لتجنب عيوب التصنيع.

8. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثامنة (49.05) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على الاهتمام بمسببات التكلفة.

9. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة التاسعة (57.96) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على التقييم المستمر لأداء الموردين.

10. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة العاشرة (55.81) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على التقييم الخارجي لجودة منتجاتنا.

2- تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني : مؤشرات تكاليف عدم المطابقة

يهدف هذا المحور لمعرفة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور الثاني .

جدول رقم (6/3/4) يوضح اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة لمحور مؤشرات تكاليف عدم المطابقة

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	إنتاج المنتجات وفقاً لمستويات الجودة المحددة	45.455	100	.000	83%	دالة احصائياً
2	تخفيض معدلات شكاوي العملاء	54.561	100	.000	85%	دالة احصائياً
3	التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الانتاجية الأولى	48.540	100	.000	78%	دالة احصائياً
4	الدعم الإداري لتعزيز برنامج الجودة	45.714	100	.000	81%	دالة احصائياً
5	تحليل عيوب الإنتاج	52.825	100	.000	81%	دالة احصائياً
6	اعتماد الاساليب الحديثة لنظم تكاليف الجودة	41.848	100	.000	79%	دالة احصائياً
7	الإنتاج وفقاً لبرنامج الإنتاج المحدد	44.558	100	.000	80%	دالة احصائياً
8	تصميم برنامج لطرح المنتجات الجديدة في السوق	50.232	100	.000	84%	دالة احصائياً
9	تقليل معدلات الأخطاء	56.194	100	.000	84%	دالة احصائياً
10	الكشف المبكر للوحدات المعيبة	50.509	100	.000	82%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

1. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الاولى (45.46) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ومستوى دلالة 5% ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان إنتاج المنتجات وفقاً لمستويات الجودة المحددة.

2. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (54.56) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان تخفيض معدلات شكاوي العملاء.

3. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (48.54) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الانتاجية الأولى.

4. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الرابعة (45.71) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان الدعم الإداري لتعزيز برنامج الجودة.

5. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الخامسة (52.83) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.009) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على تحليل عيوب الإنتاج.

6. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السادسة (41.85) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على اعتماد الاساليب الحديثة لنظم تكاليف الجودة.

7. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السابعة (44.56) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان الإنتاج وفقاً لبرنامج الإنتاج المحدد.

8. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثامنة (50.23) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة الموافقين على ان تصميم برنامج لطرح المنتجات الجديدة في السوق.

9. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة (أوافق بشدة، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) على ماجاء بالعبارة التاسعة (56.19) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على تقليل معدلات الأخطاء.

10. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة العاشرة (50.51) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على الكشف المبكر للوحدات المعيبة.

3- عرض ومناقشة نتائج المحور الثالث: قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

يهدف هذا المحور لمعرفة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد. وللتحقق من ذلك، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المحور الثالث:

جدول رقم (7/3/4) يوضح اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد

عينة الدراسة لمحور قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية النسبية	الاهمية النسبية	القرار
1	الاهتمام بإعداد الموازنة	78.070	100	.000	90%	دالة احصائياً
2	تعيين التكلفة المخططة	58.602	100	.000	85%	دالة احصائياً
3	تقديم معلومات اساسية عن الموارد المتاحة	72.064	100	.000	91%	دالة احصائياً
4	تتبع كميات الموارد المستخدمة	60.201	100	.000	89%	دالة احصائياً
5	قياس التكاليف بوحدة كمية	52.333	100	.000	79%	دالة احصائياً

6	تحديد مواقع الطاقة العاطلة	49.175	100	.000	75%	دالة احصائياً
7	توفير مقاييس دقيقة للأداء	42.991	100	.000	75%	دالة احصائياً
8	الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام المواد	52.745	100	.000	88%	دالة احصائياً
9	التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة	38.761	100	.000	74%	دالة احصائياً
10	دعم القرارات المتعلقة باستخدام الموارد	55.551	100	.000	83%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

1. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الاولى (78.07) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان الاهتمام بإعداد الموازنة.

2. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (58.60) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على تعيين التكلفة المخططة.

3. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (72.06) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان تقديم معلومات اساسية عن الموارد المتاحة.

4. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الرابعة (60.20) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان تتبع كميات الموارد المستخدمة.

5. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الخامسة (52.33) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على قياس التكاليف بوحدة كمية.

6. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السادسة (49.18) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على تحديد مواقع الطاقة العاطلة.

7. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السابعة (42.99) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على توفير مقاييس دقيقة للأداء.

8. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثامنة (52.75) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام المواد.

9. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة التاسعة (38.76) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة.

10. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة العاشرة (55.55) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على ان دعم القرارات المتعلقة باستخدام الموارد.

4-: عرض ومناقشة نتائج المحور الرابع: قياس مؤشرات الميزة التنافسية

يهدف هذا المحور لمعرفة قياس مؤشرات الميزة التنافسية. ولتحقق من ذلك، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المحور الرابع جدول رقم (8/3/4) يوضح اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور قياس مؤشرات الميزة التنافسية

م	العبارة	ت . المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
1	تقديم منتجات بشكل يلبي توقعات العملاء	59.132	100	.000	89%	دالة احصائياً
2	تسويق المنتجات بأقل تكلفة ممكنة	38.859	100	.000	80%	دالة احصائياً
3	اعداد المنتجات بما يضمن قيمة مرتفعة للعملاء	40.871	100	.000	82%	دالة احصائياً
4	الاهتمام بتقديم خدمات ما بعد البيع	48.550	100	.000	86%	دالة احصائياً
5	التركيز على تغطية قطاعات اقتصادية محددة للعملاء	32.988	100	.000	73%	دالة احصائياً
6	تقديم المنتجات خلال التوقيت المناسب للعملاء	41.828	100	.000	79%	دالة احصائياً
7	أسعار المنتجات تضمن البقاء والاستمرارية في السوق	54.764	100	.000	84%	دالة احصائياً
8	امتلاك الوسائل والتقنيات الانتاجية الفريدة عن المنافسين	40.651	100	.000	78%	دالة احصائياً
9	السعي نحو القيمة المدركة للعملاء	47.390	100	.000	83%	دالة احصائياً
0	الاهتمام بالابتكار والتطوير المميز للمنتجات الحالية	58.109	100	.000	86%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

1. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الاولى (59.13) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ومستوى دلالة 5%

مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان تقديم منتجات بشكل يلبي توقعات العملاء .

2. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثانية (38.86) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على تسويق المنتجات بأقل تكلفة ممكنة.

3. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثالثة (40.87) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على اعداد المنتجات بما يضمن قيمة مرتفعة للعملاء .

4. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الرابعة (48.55) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.074) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان الاهتمام بتقديم خدمات ما بعد البيع.

5. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الخامسة (32.99) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على التركيز على تغطية قطاعات اقتصادية محددة من العملاء .

6. بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السادسة (41.83) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهى اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) مما يدل على

وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على تقديم المنتجات خلال التوقيت المناسب للعملاء.

7. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة السابعة (54.76) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان أسعار المنتجات تضمن البقاء والاستمرارية في السوق.

8. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة الثامنة (40.65) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين على ان امتلاك الوسائل والتقنيات الانتاجية الفريدة عن المنافسين.

9. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة التاسعة (47.39) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على السعي نحو القيمة المدركة للعملاء.

10. بلغت قيمة اختبار(ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بالعبارة العاشرة (58.11) كما بلغت قيمة متغيرات الدراسة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ممايدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات افراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على الاهتمام بالابتكار والتطوير المميز للمنتجات الحالية.

(ثالثاً) : اختبار الفرضيات: تحليل الانحدار البسيط:

يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين ، وفي كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغيرين هي علاقة اعتماد (انحدار) ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية

التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات متغير مستقل وهو المتسبب في تغير المتغير التابع والآخر متغير تابع، وتمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم .

أولاً الفرضية الأولى : العلاقة بين مؤشرات تكاليف الجودة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد:

1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (مؤشرات تكاليف الجودة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد):

جدول رقم (9/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير مؤشرات تكاليف الجودة

وقياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	3.859	.972	\hat{B}_0
معنوية	.000	4.951	.440	\hat{B}_1
معنوية	.000	3.830	.309	B_2
			.789a	معامل الارتباط (R)
			.623	معامل التحديد (R ²)
			80.852	أختبار (F)
$\hat{y} = (.972) + .440X_1 + .309X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (9/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين ابعاد متغير مؤشرات تكاليف الجودة كمتغيرات مستقلة وقياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.789).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.623)، هذه القيمة تدل على ان مؤشرات تكاليف الجودة كمتغيرات مستقلة يساهم بـ (62%) في قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (80.852) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.972) وهي قيمة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد عندما تكون مؤشرات تكاليف الجودة مساوية للصفر (انعدام مؤشرات تكاليف الجودة). - في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف المطابقة تساوي (0.440) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد - في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة تساوي (0.309) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد في النموذج المتعدد للانحدار. مما سبق يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " هناك علاقة بين مؤشرات تكاليف الجودة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد قد تحققت.

1/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد):

جدول رقم (10/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	4.243	1.125	\hat{B}_0
معنوية	.000	11.366	.699	\hat{B}_1

	.752a	معامل الارتباط (R)
	.566	معامل التحديد (R ²)
النموذج معنوي	129.197	أختبار (F)
$\hat{y} = (1.125) + .699X$		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (10/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين مؤشرات تكاليف المطابقة كمتغير مستقل و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.752).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (566.0)، هذه القيمة تدل على ان مؤشرات تكاليف المطابقة كمتغير مستقل يساهم بـ (57%) في الحد من قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (129.197) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (1.125) وهي قيمة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد عندما تكون مؤشرات تكاليف المطابقة مساوية للصفر (انعدام مؤشرات تكاليف المطابقة).

- في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف المطابقة تساوي (0.699) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد ،مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " هناك علاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد قد تحققت.

2/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات

المحاسبة عن استهلاك الموارد):

جدول رقم (11/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و

قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	6.722	1.614	\hat{B}_0
معنوية	.000	10.529	.613	\hat{B}_1
			.727a	معامل الارتباط (R)
			.528	معامل التحديد (R ²)
النموذج معنوي			110.856	أختبار (F)
$\hat{y} = (1.614) + .613X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (11/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة كمتغير مستقل و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.727).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (528.0)، هذه القيمة تدل على ان مؤشرات تكاليف عدم المطابقة كمتغير مستقل يساهم بـ (53%) في قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (110.856) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (1.614) وهي قيمة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد عندما تكون مؤشرات تكاليف عدم المطابقة مساوية للصفر (انعدام مؤشرات تكاليف عدم المطابقة).

- في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة تساوي (0.613) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن : " هناك علاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد قد تحققت الفرضية الثانية: تحليل الانحدار بين المتغيرات (مؤشرات تكاليف الجودة، قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

جدول رقم (12/3/4) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس العلاقة بين متغير مؤشرات تكاليف الجودة، قياس مؤشرات الميزة التنافسية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.148	1.459	.461	\hat{B}_0
معنوية	.000	4.481	.500	\hat{B}_1
معنوية	.000	3.620	.367	B2
			.764a	معامل الارتباط (R)
			.584	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			68.761	أختبار (F)
$\hat{y} = (.461) + .500X_1 + .367X_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (12/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين ابعاد متغير مؤشرات تكاليف الجودة كمتغير مستقل و قياس مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.764).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (584.0)، هذه القيمة تدل على ان ابعاد متغير مؤشرات تكاليف الجودة كمتغيرات مستقلة يساهم ب (58%) في قياس مؤشرات الميزة التنافسية (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (68.761) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.461) وهي قيمة قياس مؤشرات الميزة التنافسية عندما تكون مؤشرات تكاليف الجودة مساوية للصفر (انعدام مؤشرات تكاليف الجودة).

- في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف المطابقة تساوي (0.500) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين

مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية

- في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة. تساوي (0.367) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة

احصائياً بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة. و قياس مؤشرات الميزة التنافسية في النموذج المتعدد للانحدار، مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن:

هناك علاقة بين مؤشرات تكاليف الجودة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية قد تحققت.

1/2. تحليل الانحدار بين المتغيرات (مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

جدول رقم (13/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.054	1.946	.643	\hat{B}_0
معنوية	.000	10.529	.807	\hat{B}_1
			.727a	معامل الارتباط (R)
			.528	معامل التحديد (R^2)
			110.857	أختبار (F)
$\hat{y} = (0.643) + .807X$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (13/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين مؤشرات تكاليف المطابقة كمتغير مستقل و قياس مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.727).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (528.0)، هذه القيمة تدل على ان مؤشرات تكاليف المطابقة كمتغير مستقل يساهم بـ (53%) في الحد من قياس مؤشرات الميزة التنافسية (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (110.857) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.643) وهي قيمة قياس مؤشرات الميزة التنافسية عندما تكون مؤشرات تكاليف المطابقة مساوية للصفر (انعدام مؤشرات تكاليف المطابقة).

- في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف المطابقة تساوي (0.807) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة حصائياً بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " هناك علاقة بين مؤشرات تكاليف لمطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية قد تحققت.

2/2. تحليل الانحدار بين المتغيرات (مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

جدول رقم (14/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مؤشرات

تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.000	4.024	1.190	\hat{B}_0
معنوية	.000	9.923	.712	\hat{B}_1
			.706a	معامل الارتباط (R)
			.499	معامل التحديد (R^2)

النموذج معنوي	98.472	أختبار (F)
$\hat{y} = (1.190) + .712X_1$		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (14/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة كمتغير مستقل و قياس مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.706).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (499.0)، هذه القيمة تدل على ان مؤشرات تكاليف عدم المطابقة كمتغير مستقل يساهم بـ (50%) في الحد من قياس مؤشرات الميزة التنافسية (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (98.472) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (1.190) وهي قيمة قياس مؤشرات الميزة التنافسية عندما تكون مؤشرات تكاليف عدم المطابقة مساوية للصفر (انعدام مؤشرات تكاليف عدم المطابقة). في حين نجد قيمة معلمة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة تساوي (0.712) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية. مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " هناك علاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية قد تحققت

الفرضية الثالثة: 1/3. تحليل الانحدار بين المتغيرات (قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

جدول رقم (15/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين قياس مؤشرات

المحاسبة عن استهلاك الموارد و قياس مؤشرات الميزة التنافسية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.073	1.810	.641	\hat{B}_0

معنوية	.000	9.822	.840	\hat{B}_1
			.703a	معامل الارتباط (R)
			.494	معامل التحديد (R ²)
النموذج معنوي			96.467	أختبار (F)
$\hat{y} = (0.641) + .840X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م

يتضح من الجدول رقم (15/3/4)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير مستقل و قياس مؤشرات الميزة التنافسية كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.703).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (494.0)، هذه القيمة تدل على ان قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير مستقل يساهم ب (49%) في الحد من قياس مؤشرات الميزة التنافسية (المتغير التابع).
 3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد ان نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (96.467) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. نجد ان ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.641) وهي قيمة قياس مؤشرات الميزة التنافسية عندما تكون قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد مساوية للصفر (انعدام قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد).
- في حين نجد قيمة معلمة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد تساوي (0.840) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة احصائياً بين قياس مخرجات مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و قياس مؤشرات الميزة التنافسية، مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أن: " هناك علاقة بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و قياس مؤشرات الميزة التنافسية قد تحققت.

الفرضية الرابعة:

2/3: قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا يؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

جدول رقم (16 /3/4)

معامل الارتباط الجزئ لقياس اثر المتغير الوسيط قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد في العلاقة بين (مؤشرات تكاليف المطابقة) و (قياس مؤشرات الميزة التنافسية)

الاستنتاج	المتغير التابع : قياس مؤشرات الميزة التنافسية	المتغيرات المستقلة: مؤشرات تكاليف المطابقة		المتغير الوسيط
ارتباط معنوي	.423	ارتباط بيرسون	مؤشرات تكاليف المطابقة	قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد
	.000	القيمة المعنوية		
	98	حجم العينة		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

دراسة وحساب معاملات الارتباط في الجدول السابق نلاحظ أن هناك علاقة بين طردية وذات دلالة إحصائية عالية بين (مؤشرات تكاليف المطابقة) و (قياس مستوى تخفيض مشكلات الإفصاح عن الأنشطة المالية المورقة) لتاثر المتغيرات اعلاه بالمتغير الوسيط قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (0.423) و مستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) .

3/3: قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا يؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

جدول رقم (17 /3/4)

معامل الارتباط الجزئ لقياس اثر المتغير الوسيط قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد في العلاقة بين (مؤشرات تكاليف عدم المطابقة) و (قياس مؤشرات الميزة التنافسية)

الاستنتاج	المتغير التابع : قياس مؤشرات الميزة التنافسية	المتغيرات المستقلة: مؤشرات تكاليف عدم المطابقة		المتغير الوسيط
ارتباط معنوي	.400	ارتباط بيرسون	مؤشرات تكاليف عدم	قياس مؤشرات

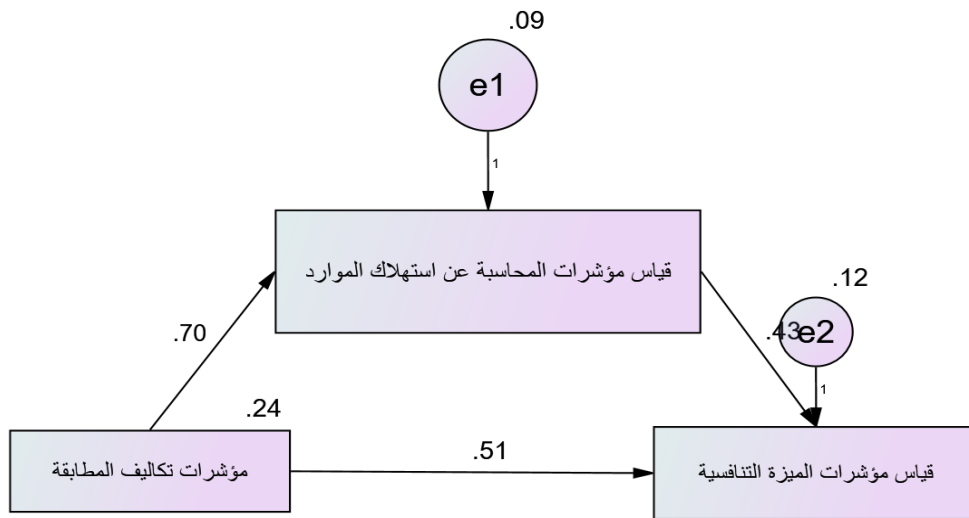
	القيمة المعنوية	المطابقة	المحاسبة عن استهلاك الموارد
	0.000		
	حجم العينة		
	98		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

دراسة وحساب معاملات الارتباط في الجدول السابق نلاحظ أن هناك علاقة بين طردية وذات دلالة إحصائية عالية بين (مؤشرات تكاليف عدم المطابقة) و (قياس مؤشرات الميزة التنافسية) لتأثر المتغيرات اعلاه بالمتغير الوسيط قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط (0.400) و مستوى المعنوية للعلاقات الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05) .

للتأكد من نتيجة الفرضية الرابعة والتي تنص على تأثير المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية والتي تم قياسها بمعامل بيرسون ووجدت ان النتيجة ذات دلالة احصائية قوية تم تأكيد الاختبار باستخدام أسلوب تحليلي آخر وهو التحليل عن طريق الإيموس وكانت نتائج القياس كما يلي:
1/ (قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا يؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

شكل (1/3/4)



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

جدول رقم (18/3/4) يوضح المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا تؤثر في العلاقة

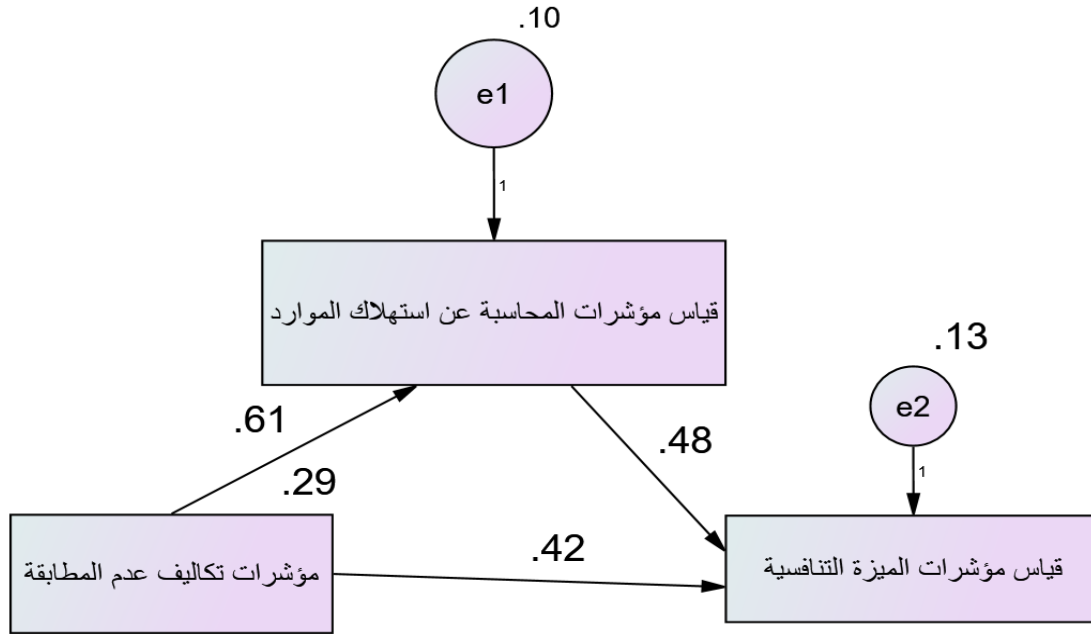
بين مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية

			Estimate	S.E.	C.R.	P
المحاسبة عن C استهلاك الموارد	<---	مؤشرات تكاليف A المطابقة	.699	.061	11.424	***
دعم الميزة التنافسية D	<---	المحاسبة عن C استهلاك الموارد	.429	.117	3.664	***
دعم الميزة التنافسية D	<---	مؤشرات تكاليف A المطابقة	.508	.109	4.666	***

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

من خلال قيمة معاملات الانحدار بين المستقل والمتغير الوسيط والتابع نجد ان هناك علاقة معنوية مؤشرات تكاليف المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية وذلك وفق مستوى المعنوية للعلاقة الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05)، نجد ان هناك علاقة المتغير الوسيط المحاسبة عن استهلاك الموارد ودعم الميزة التنافسية وذلك وفق مستوى المعنوية للعلاقة الثنائية بين المتغير الوسيط والمتغير التابع وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05)، في حين نجد ان هناك علاقة بين المستقل المتغير مؤشرات تكاليف المطابقة و المحاسبة عن استهلاك الموارد ودعم الميزة التنافسية وذلك وفق مستوى المعنوية للعلاقة الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع التي تآثرت بالمتغير الوسيط وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05). من خلال النتائج اعلاه نستنتج ان الفرضية التي تنص على ان : المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير وسيط تؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف المطابقة و دعم الميزة التنافسية قد تحققت 2) قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا يؤثر في العلاقة بين(مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية):

شكل (2/3/4)



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

جدول رقم (19/3/4)

المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا تؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية

			Estimate	S.E.	C.R.	P
المحاسبة عن استهلاك الموارد C	<---	مؤشرات تكاليف عدم المطابقة B	.613	.058	10.58	***
دعم الميزة التنافسية D	<---	المحاسبة عن استهلاك الموارد C	.479	.113	4.225	***
دعم الميزة التنافسية D	<---	مؤشرات تكاليف عدم المطابقة B	.418	.096	4.366	***

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2021م

من خلال قيمة معاملات الانحدار بين المستقل والمتغير الوسيط والتابع نجد ان هناك علاقة معنوية مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و قياس مؤشرات الميزة التنافسية وذلك وفق مستوى المعنوية للعلاقة الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير الوسيط وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05)، نجد ان هناك علاقة المتغير الوسيط المحاسبة عن استهلاك الموارد ودعم الميزة التنافسية وذلك وفق مستوى المعنوية للعلاقة الثنائية بين المتغير الوسيط والمتغير

التابع وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05)، في حين نجد ان هناك علاقة بين المستقل المتغير مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و المحاسبة عن استهلاك الموارد ودعم الميزة التنافسية وذلك وفق مستوى المعنوية للعلاقة الثنائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع التي تانثرت بالمتغير الوسيط وهي تساوي (0.000) وهي اقل من القيمة العرفية (0.05).

من خلال النتائج اعلاه نستنتج ان الفرضية الرابعة التي تنص على ان :

المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا تؤثر في العلاقة بين مؤشرات تكاليف عدم المطابقة و دعم الميزة التنافسية قد تحققت وتم تأكيدها باستخدام نظام الايموس وقد حصلنا على نفس النتائج التي تم قياسها بمعامل ارتباط بيرسون مما يؤكد أن المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيرا وسيطا زاد من قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية.

الخاتمة

وتشتمل على:

أولاً: النتائج.

ثانياً: التوصيات.

الخاتمة

قام الباحث بتحليل المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير وسيط في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية وذلك من خلال إلقاء الضوء على تطبيقاتها على قطاع صناعة الدواجن (ولاية الخرطوم) وذلك من خلال عرض البحث للتطور الملحوظ واهتمام القطاع بالجودة والميزة التنافسية من خلال تطبيقات محاسبة استهلاك الموارد في ممارستها دون تسمية ذلك ، ومناقشة المفاهيم الأساسية لكل مؤشر مما يسهم في أداء القطاع ومدى الاستفادة منها. هذه الخاتمة تحوي النتائج والتوصيات ومناقشة بعض نتائج الدراسات السابقة مع نتائج الدراسة الحالية.

أولاً: النتائج:

استناداً على الإطار النظري للبحث والدراسة الميدانية يرى الباحث أن النتائج التي توصل إليها البحث تتمثل في:

1- النتائج النظرية:

من خلال الإطار النظري توصل الباحث الى النتائج التالية:

- 1/ تمثل تكاليف الجودة مجموع التكاليف التي سوف تختفي اذا لم تحدث اي مشكلة في برنامج الجودة.
- 2/ تكاليف المطابقة تضمن للمنشأة منع حدوث الأخطاء في جميع انشطتها لداخلية.
- 3/ تكاليف عدم المطابقة تمثل عبء على المنشأة نتيجة أداء الاعمال بصورة غير صحيحة ونتاج منتجات أو تقديم خدمات ذات جودة رديئة.
- 4/ تتحقق الميزة التنافسية عندما تتوفر بالمنشأة ميزات تفوق ما لدى المنافسين.
- 5/ المحاسبة عن استهلاك الموارد نظام تكاليفي حديث يجمع بين نظام التكلفة الألماني ونظام التكلفة على اساس النشاط.
- 6/ المحاسبة عن استهلاك الموارد يعتمد في القياس على الموارد وبشكل كمي.

2- نتائج الدراسة الميدانية:

أظهرت الدراسة الميدانية للبحث النتائج التالية:

- 1- اثبتت نتائج الدراسة الميدانية أن هنالك علاقة ايجابية قوية بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية. وهذا يعني أن الإهتمام بتكاليف الجودة يؤدي الى زيادة الميزة التنافسية.
- 2- اثبتت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة ذات دلالة ايجابية بين تكاليف المطابقة والميزة التنافسية. وذلك يفيد بأهمية الاستثمار في تكاليف المنع والتقييم
- 3- اثبتت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة ذات دلالة ايجابية بين تكاليف عدم المطابقة والميزة التنافسية. مما يؤكد على تأثير تكاليف الفشل الداخلى والخارجي.
- 4- اثبتت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة ايجابية جيدة بين تكاليف الجودة والمحاسبة عن استهلاك الموارد. مما يحفز شركات الاغذية للاهتمام بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في أنشطتها.
- 5- اثبتت نتائج الدراسة الميدانية الي وجود تاثير معنوي للعلاقة بين تكاليف المطابقة والمحاسبة عن استهلاك الموارد.
- 6- اثبتت الدراسة الميدانية وجود تاثير معنوي للعلاقة بين تكاليف عدم المطابقة والمحاسبة عن استهلاك الموارد.
- 7- اثبتت الدراسة الميدانية وجود علاقة معنوية بين الميزة التنافسية والمحاسبة عن استهلاك الموارد. وذلك لان محاسبة استهلاك الموارد تستبعد كل الانشطة التي لم تتسبب في حدوث التكلفة ويخصصها التخصيص الأمثل وبذلك يمكن لشركات الأغذية أن تنافس من ناحية التكلفة الأقل.
- 8- اثبتت الدراسة الميدانية الى أن المحاسبة عن استهلاك الموارد باعتباره متغيراً وسيطاً أدى الي تقوية العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية.
- 9- اثبتت الدراسة الميدانية الى إن محاسبة استهلاك الموارد المرتبطة بتكاليف المطابقة باعتباره متغيراً وسيطاً أدى الى زيادة قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية.
- 10- اثبتت الدراسة الميدانية الى إن محاسبة عن استهلاك الموارد المرتبطة بتكاليف عدم المطابقة باعتباره متغيراً وسيطاً أدى الى زيادة قوة العلاقة بين تكاليف الجودة والميزة التنافسية.

مناقشة بعض نتائج الدراسة ونتائج الدراسات السابقة:

- 1- دراسة: (Rodchua، 2006): من أهم نتائجه أن فهم برامج تكاليف الجودة وذلك بالتطبيق الفعال للنظام والدعم المادي والاداري يساعد في نجاح برامج تكاليف الجودة. وبذلك اتفقت مع دراسة الباحث الحالية حيث أن تدريب العاملين لأداء وظائفهم بأفضل الطرق يساعد المنشأة في تحقيق نتائج أفضل للجودة وبأقل التكاليف.
- 2- دراسة: (Uyar (2008): كانت من نتائج هذه الدراسة هو ان تنفيذ نظام تكاليف الجودة في الشركات محل الدراسة أدى الى انخفاض شكاوي العملاء. وتطابقت مع الدراسة الحالية بان الاهتمام بشكاوي العملاء يحسن من أداء المنشأة ويقلل من تكاليف الفشل الخارجي.
- 3- دراسة: (Karg, et, al, 2009): انخفاض تكاليف الفشل مرتبط بشكل كامل مع ارتفاع جودة مطابقة البرمجيات للمواصفات. اتفقت مع نتيجة دراسة الباحث في التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الإنتاجية الأولى يقلل من المنتجات المعيبة.
- 4- دراسة: الحديثي،(2010م)، أن مستوى تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي مرتفع في شركات صناعة الأدوية الأردنية. وجدت دراسة الباحث أن الكشف عن الوحدات المعيبة مبكراً يقلل من تكاليف الفشل الداخلي ويؤدي بذلك الى انخفاض تكاليف الفشل الخارجي ، إذا أن العلاقة عكسية تماماً بين ارتفاع تكاليف المنع والتقييم مع تكاليف الفشل بنوعيه الداخلي والخارجي فزيادة طرف يؤدي الى نقصان الآخر.
- 5- دراسة: الحلبي، (2010): محاسبة استهلاك الموارد له دور كبير في المحاسبة على الطاقة العاطلة منسوبة الى الطاقة الفائضة المخططة. بينما جاءت نتيجة دراسة الباحث على ان التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة يساعد في تحديد مسببات التكلفة مما يضمن تسويق المنتجات بأقل تكلفة ممكنة مما يشير الى تعزيز نتيجة تلك الدراسة.

6- دراسة: أحمد هشام معوض سليم، (2009): أن تكاليف الفشل الخارجي تتراجع (تتخفف) كنسبة من تكاليف الجودة الإجمالية في المؤسسات التي لديها نظام جودة ناضج. **الدراسة الحالية:** الكشف عن الوحدات المعيبة مبكراً يؤدي الى خفض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي معاً.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت اليها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

- 1- العمل على الاهتمام بتكاليف الجودة لما لها من تأثير ايجابي في دعم الميزة التنافسية.
- 2- توجيه شركات الصناعات الغذائية بالاستثمار في تكاليف المطابقة تكاليف (المنع والتقييم).
- 3- يوصي الباحث شركات صناعة الاغذية بقياس وتحليل تكاليف عدم المطابقة (تكاليف الفشل الداخلي والخارجي).
- 4- يوصي الباحث شركات صناعة الاغذية بالاهتمام بابعاد الميزة التنافسية.
- 5- توجيه اهتمامات شركات صناعة الاغذية بتوفير الدعم والتأييد المطلوبين لإنجاح تطبيق أسس ودعائم محاسبة استهلاك الموارد.
- 6- يوصي الباحث شركات صناعة الدواجن بأن تجعل من ضمن أولوياتها الاعتماد على استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين الأداء وتحقيق التميز على مستوى المنشآت المنافسة لها.
- 7- يوصي الباحث شركات صناعة الاغذية الاهتمام بالتطور التكنولوجي وادخال المعدات والاساليب الحديثة في عملياتها الانتاجية.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

- 1- أثر استخدام (نماذج تكاليف الجودة) على خفض التكلفة.
- 2- أثر اعداد الموازنات التشغيلية على تخفيض تكاليف الجودة.
- 3- دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في تخفيض تكاليف الجودة.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

- القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب

- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية ومدخل كمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية - المنصورة - دار الأصدقاء 2003م.
- حسين أحمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية ، الإسكندرية، الطبعة الأولى ، كلية التجارة ، مصر 2013م.
- احمد رجب عبد العال، فتحي رزق السوافيري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003م.
- البكري، سونيا، تخطيط ومراقبة الإنتاج ، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1996م.
- جلال، محمد إسماعيل، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل كمي - مطبعة البحيرة، الإسكندرية، 2003م.
- محسن، عبد الكريم والنجار، صباح مجيد، إدارة الإنتاج والعمليات، دار وائل للطباعة النشر، عمان، الأردن، 2004.
- جبرين ،علي هادي، إدارة العمليات، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- المحياوي ، قاسم نايف، إدارة الجودة في الخدمات ، مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق للنشر والتوزيع ، 2006م.
- سليمان عبيدان ، محمود علي سالم ، إدارة العمليات الإنتاجية، دار جرير للطباعة والنشر، 2007م.
- مهدي صالح السامرائي، إدارة الجودة الشاملة، دار جرير ، 2008م.
- اللامي، غسان قاسم، تقنيات ونظم معاصرة في إدارة العمليات، دار الثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- محمد بهاء الدين محمد نجيب، المحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرارات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009م.

- عاطف وليم اندراوس، التمويل والإدارة المالية للمؤسسات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2017م.
- أبو زيد ، كمال خليفة ، والدهراوي، كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف ، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007م.
- حجاج، أحمد محمد حامد، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الثاني، الرياض، دار المريخ، 2009م.
- عقيلي ، عمر وصفي، "المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة وجهة نظر " ، الأردن ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر و التوزيع ، 2001م.
- هورنجرن، تشارلز، فوستر، جورج، وداتار، سريكانت، محاسبة التكاليف: مدخل إداري، ج 2، ط 2، تعريب أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر، 1996.
- يوسف حليم الطائي ، محمد عاصي العجيلي، ليث علي الحكيم، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.

2. الرسائل الجامعية

- الحسين محمد خالد عبد الله، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية، دراسة حالة الإدارة العامة للخدمات الطبية بالقوات المسلحة، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016م.
- محمد هيثم الدبس ، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه للوقت، كأساس لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، سوريا.
- أماني زكريا مصطفى مصطفى ناصف، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة، إطار مقترح للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة ، 2009م.
- سلمان ، احمد هاشم ، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية ، دراسة حال في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، رسالة دكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2004م.
- التكا، أسيل زهير رشيد أمين، دور الإدارة الذاتية في تعزيز الإبداع لأعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الموصل، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، غير منشورة، 2006م.

- الراوي، صفوان ياسين ، أثر بعض العوامل البيئية في الإبداع التقني: دراسة استطلاعية على مجموعة مختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، رسالة ماجستير في الإدارة الصناعية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، غير منشورة، 2005م.
- علي، أحمد ديوب، عوامل تعزيز القدرة التنافسية ومدى إمكانية تفعيلها في الصناعات السورية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، دمشق، 2005م.
- بن عنتر عبد الرحمان، نحو تحسين الإنتاجية، وتدعيم القدرة التنافسية للمنتجات الصناعية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.
- سلمان ، احمد هاشم ، التحليل الاستراتيجي وانعكاساته على خيارات الأعمال والميزة التنافسية ، دراسة حال الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2004.
- البكري ثامر ياسر، المسؤولية الاجتماعية بمنظور تسويقي ، دراسة تسويقية لأراء عينة من المديرين العاملين في المنشآت التابعة لوزارة الصناعة والمعادن ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد، 1996م.

3- الدوريات

- رندا موسى كيوان ، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة - حالة تطبيقية- القاهرة جامعة عين شمس المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد الثاني المجلد الثالث 2013 م .
- سليمان محمد مصطفى ، إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة ، القاهرة - جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المجلد الرابع والثلاثون العدد الأول 2011م.
- محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج، المجلد الخامس والعشرون العدد الأول، 2011م.
- مختار إسماعيل أبو شعشع ، عبد العزيز محمد أيوب زيدان، دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد الرابع عشر ، العدد الثاني، الجزء الأول، 2013م.
- أمجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض الطاقة بالوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2007م.

- خطاب، محمد شحاتة، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة-دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، 2009م.
- عبد الحميد شاهين، مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة السابعة، 2003م.
- محمد السيد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية سوهاج- جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة العدد الأول، 2011م.
- محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير مقاييس التكلفة على أساس النشاط - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، الإسكندرية: جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، 2010م.
- عماد سيد قطب محمد، التوافق والتكامل بين منظمة إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الانسيابي القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الرابع، 2009م.
- خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في نوعية استغلال الطاقة بمنشآت الاسمنت الإسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية، العدد الأول، 2013م.

4- المجالات العلمية:

- صديق آدم و فتح الرحمن الحسن منصور، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا: عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 15، 2014م.
- عبد العظيم، أماني سمير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2013م.
- محمد خطاب، "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كليه التجارة، جامعه طنطا، العدد الأول، 2009م.

- علي مجدي سعد الغروري، المحاسبة عن استهلاك الموارد، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، 2010م.
- سرور ، منال جبار ، علي، وميعاد حميد، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد 51 ، 2004م.
- صفاء محمد عبد الدائم، مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة ،دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر، العدد 2، 2011م.
- الغندور ، سعد سامي فتحي، مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لتطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط لخدمة القرارات الإدارية في منظمات الأعمال، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد 3، 2014م.
- صالح حامد محمد علي، واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات السودانية،مجلة العلوم الإدارية،العدد الأول ، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم والتقانة، 2016م.
- أمجاد محمد الكومي ، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية ، القاهرة ، جامعة عين شمس ،كلية التجارة ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،العدد الأول 2007م.
- جودة عبد الرؤوف زغلول، إطار مقترح لاختيار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا،المجلد الثاني،العدد الثاني، 2008م.
- يارا سعد علي ، المحاسبة عن استهلاك الموارد (:RCA)الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة- القاهرة - كلية التجارة جامعة عين شمس - مجلة الفكر المحاسبي . الجزء الثاني أكتوبر 2014م.
- عبد الناصر عبد اللطيف ، نظم قياس التكاليف باستخدام تكلفة المواصفات - سوهاج، جامعة سوهاج ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2008م.
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل الهيئة التنافسية الحديثة،سوهاج،جامعة سوهاج كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ،العدد الأول 2001م.
- نجاتي إبراهيم عبد القيوم ،مدخل قياس التكاليف على أساس النشاط ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، بني سويف ، جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية 2004م.

- ألدحيثي، سري كريم ريشان، "دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2010م.
- فهيم أبو العزم محمد محمد ، العلاقة بين مستوى التطور في تخصيص التكاليف غير المباشرة واعتماد قرارات المنتج على معلومات التكاليف ، جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، الجزء الثاني ، السنة التاسعة عشر ، أبريل 2015م.
- الرجوب ، عماد، " حساب تكاليف الجودة الملازمة للعمليات الإنتاجية في المنشآت الصناعية البلاستيكية العاملة في محافظتي الخليل وبيت لحم ، دراسة حالة تطبيقية، جامعة الخليل، فلسطين، 2008م.
- محمد، فاطمة جاسم، "أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 20 ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2008م.
- سماسم كامل موسى إبراهيم جادو، أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على أساس النشاط، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،المجلة العلمية ، العدد الثاني،ابريل،2004م.
- الحلبي، أنور هائل، " دراسة للنظام المحاسبي لتكاليف الجودة وتأثيرها على الدخل والعائد الربحي " الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، 2010م.
- خيرى عبد الهادي محسب، نموذج مقترح لقياس وتخطيط تكاليف الجودة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،السنة الثامنة، العدد الرابع، كلية التجارة وإدارة الأعمال بالزمالك، 1994م.
- الزيدي، مثنى فالح ، والناصر، خالص حسن،" استخدام نموذج تاجوشي في تقدير التكاليف الخفية للابتعاد عن المواصفات المستهدفة" ، مجلة تنمية الرافدين ، جامعة الموصل، العدد 94، المجلد 31، 2009م.
- عبد المنعم فليح عبد الله، تحليل ورقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ، بني سويف ، العدد الأول، 1995م.
- ثناء عطية فراج، تحليل وقياس التكاليف المستترة للجودة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية التجارة ، العدد الثاني، 1996.
- طه الطاهر إبراهيم إسماعيل، قياس واحتواء تكلفة المبيعات المفقودة والتكلفة المستترة وجودة المنتجات المخالفة للمواصفات في نموذج قياس تكلفة الجودة في حالات ثبات وتباين درجات الحساسية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الخمسون، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1996م.

- الصياح ، عبدالستار مصطفى والحالمة ، محمد عزت، "التوازن الاستراتيجي وعلاقته بتكاليف الجودة، دراسة اختباريه في قطاع الصناعات الكيماوية الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 ، العدد 3، 2013م.
- عبد المنعم فليح عبد الله، تحليل رقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة، مجلة، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، يناير، السنة الخامسة، 1995م.
- علاء محمد محمد البتانوني ' دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ' جامعة الإسكندرية، العدد رقم(2) المجلد رقم (46) ، يوليو 2009م.
- عطيات محمد حسن عميش، " استخدام نموذج بورتر التنافسي لتحديد وتحليل القوى التنافسية في قطاع تجارة التجزئة" المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر للبنات، العدد 16، يونيو 1999.
- عبد المليك مزهوده، التسيير الاستراتيجي للمؤسسات، مقاربات مفهومية وتحديات تنافسية، جامعة الشلف، الجزائر، مجلة الباحث، العدد 4، 2006.
- أكرم احمد الطويل و رغيد إبراهيم إسماعيل، العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية/دراسة ميدانية في مجموعة مُختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم الإدارة الصناعية، جامعة الموصل، العراق، 2008م.

5- المؤتمرات

- سعيد محمود الهلباوي ، "العلاقة التأثيرية بين التغييرات التكنولوجية وإستراتيجية المنافسة وبين كفاءة نظم التكاليف: إطار مقترح"، إستراتيجية التجارة العالمية: قضايا التنمية الاقتصادية، مؤتمر الشرق الأوسط وشمال إفريقيا للاقتصاد والتجارة وأسواق رأس المال، ٢٠١٣م.
- أحمد مخلوف وزغدار أحمد، أثر الريادة على أخلاقيات الإدارة المالية في إنتاج تقارير مالية عالية الجودة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي العاشر، أبريل 2010م
- العربي عطية، تدنيه التكاليف كأداة إستراتيجية لمواجهة المنافسة، الجزائر، جامعة ورقلة، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات مارس 2005.
- زبير محمد، الإبداع التكنولوجي كمدخل لتعزيز تنافسية المؤسسات الصناعية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية، جامعة الشلف، الجزائر، 2010.

6. الندوات

- عمرو يس، دور المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة وفاعلية المعلومات والتقارير المالية، مصر، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة المعلومات المحاسبية في دعم اتخاذ القرار الإداري، نوفمبر 2006م.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

1- Books:

- Rumwiede, K., C., Cpa, P H.D." Comparing U.S. And German Cost Accounting Methods", 2007.
- Schildbach, T, "Cost Accounting in Germany.", Management Accounting Research, Vol.8, No.3, 2007.
- Thomson, J, And Gurowka, " Sorting Out the Clutter." Strategic Finance, Vol.87, No.2, Aug, 2005.
- P, Kotler, " Marketing Management " Prentice- Hall, New Delhi, 1997.
- Sedgley, Dawn J. "Keys for Successfully Implementing Resources Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, 4th Quarterly Meeting, 2008.
- Mac Arthur, John B, "Practical Guidelines for Replacement Cost Depreciation in RCA", Cost Management, Vol.22, No.1, Jan/Feb, 2008.

2- Periodical Journals:

- Meyer, Susan; Robert, Johnston & Jonn, Duffy, "The Service Concept: The Missing Link in Service Design Research?", Journal of Operations Management, Vol.20, 2002.
- Clinton, Douglas & David, E. keys), " Resources Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems ", Focus Magazine, No.5, 2001.

- Perkins, David & Scott, Stovall." Resources Consumption Accounting Where Does It Fit? ", Journal of Applied Business Research, Vol .27, No. 5, September / October,2011.
- Marquis, Linda M., "Cost Accounting for The Service Industry: A new approach", The Journal of 21St Century Accounting, Vol.6, No.2,2006.
- Balakrishnan, Ramji; Eva, Labro, & K. Sivaramakrishnan(A)," Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 1)", Accounting Horizons, Vol. 26, No.1,2012.
- Grasso, L, P., "Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management, Management Accounting Quarterly, Fall, Vol,7, No.1,2005.
- Larry, White, Resource Consumption Accounting Manager-Focused Management Accounting " The Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol.20, No.1, 2009.
- Wang, Yanhui; Yanqing, Zhuang & Zhezhehao, JianLi, "Study on The Application of RCA in College Education Cost Accounting", International Journal of Business and Management, Vol.4, No.5,2009.
- White, Larry R, "Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting ", The Journal of Corporate Accounting & Finance (May/June),2009.
- White, Larry R., "RCA News and Updates", Second Quarter, 2013.
- ZHAO Xiao-Yan, "Authorized Variance Analysis with Consumption Rate", Journal of Modern Accounting and Auditing, April, Vol.3, No.4, 2007.
- Mackie, Brian, "Merging GPK and ABC On the Road to RCA", Strategic Finance, Vol.88, No.5, November,2006.

- Webber, Sally & Douglas, Cliton, (B), "RCA at Copy", Strategic Finance (October), 2004.
- Webber, Sally & Douglas, Cliton, (A), "Resources Consumption Accounting Applied: The Clopy Case", The Journal of Management Accounting, Fall, Vol .6, No.1,2004.
- Berts & Kock, "Implementation Consideration for Activity Based Cost Systems in Service Firm: The Avoidable Challenge Management Decision", Vol. 33, No. 6, 1995.
- Gunther, Friedl; Hans Ulrich, Kupperm & Burkhard, Pedell, "Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting", Strategic Finance, Jun, Vol.86, No.12,2005.
- Benjamin, Lynn & Todd, Simon, "A planning and Control Model Based On RCA Principles", Cost Management, Vol.17, No.4, (July/August),2003.
- Uyar, Ali, "An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies", International Journal of Quality and Reliability Management, Volume 25, Number 6. 2008.
- Taguchi, Genichi, and Chowdhury, Subir, and Wu, Yuin., Taguchi's Quality Engineering Handbook, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.2005.
- Bisgaard, Soren, "Quality management and Juran's legacy", quality and reliability engineering international, Volume 677, Number 23: 2007.

3- Unpublished Theses :

- Michael, Tse & Maleen, Gong, "Recognition of Idle Resources in Time Driven Activity-Based Costing and Resources Consumption Accounting Models", Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 7, No.2,2009.
- Suarez, J. Gerald, "Three experts on quality management: Philip B. Crosby, W. Edwards Deming, Joseph M. Juran", Department of navy office, Total quality leadership office.1992.
- Crainer, Stuart, Financial times Handbook of management, Pitman publishing. 1999.
- Juran, Joseph M. and Godfrey, A. Blanton, Juran's Quality Handbook, McGraw-Hill, 1999.
- European Commission, Quantifying Quality Costs and the Cost of Poor Quality in Translation, Publications Office of the European Union, Luxembourg.2012.
- Wood, Doglas C, "The executive guide to understanding and implementing quality cost programs", ASQ quality press.2007.
- Polimeni, Ralph S., & Others, Cost Accounting: Concepts & Applications for Managerial Decision Making, Singapore: McGraw-Hill, Inc., 2008.

- Carr, Lawrence, & Tyson, Thomas, "Planning Quality Cost Expenditures: How Much Should a Company Spend on Improving Quality?", *Management Accounting*, Vol. LXXIV, No.4, October, 1992.

4- Others :

- Heizer, Jay, and Barry Render, *Operations Management* 8th ed., Prentice -Hall, Inc., New Jersey, 2008.
- Reid, Sanders, *Operations Management*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2002.
- Organization for Economic co-operation and development (OECD), "The Knowledge – based Economy" General distribution, Paris, 1996.
- M. Porter, "Advantage Concurrently des Nation" Inter edition Paris, 1993.
- Arie de Geus, "Planning as Learning" *HBR*, Mars\April, 1988.
- Hill, Terry, *Operations Management: Strategic Context and Managerial Analysis*, Macmillan Business: London, 2001.
- Hill, Jones, *Strategic Management Theory*, 5th ed., Houghton Mifflin Company, Boston New York, 1999.

5- Websites:

- [Http://Www.Imanet.Org/Docs/Default-Source](http://Www.Imanet.Org/Docs/Default-Source)
- Online: <Http://Www1.Economia.Unifg.It/Doce>
- <http://www.rcainstitute.org/rca>,
- www.iso.org
- www.businessdictionary.com.

الملاحق

ملحق رقم (1)
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد/..... المحترم
تحية طيبة

الموضوع : تحكيم استمارة استبانته

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية
بعنوان:

(المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة
والميزة التنافسية)

ونأمل من سعادتك الإطلاع على استمارة الاستبانة المرفقة وإبداء رأيكم وملاحظاتكم بشأنها،
وذلك لما لرأيكم من أهمية بالغة في تحكيم الاستبانة، ولما تتصفون به من خبرة علمية وأكاديمية
في هذا المجال. ونشكر سيادتكم على جهدكم وتعاونكم الصادق واستجابتكم الكريمة للعمل على
خدمة البحث العلمي، داعياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء ويجعله في ميزان حسناتكم.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير ،،،

الباحث
اسحق محمد عمر موسى

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استمارة الاستبانة

أقدم لكم باستمارة الاستبانة الخاصة بدراستي لنيل درجة الدكتوراه في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان:

المحاسبة عن استهلاك الموارد متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تخصيص تكاليف الجودة والميزة التنافسية

(دراسة ميدانية علي شركات الصناعات الغذائية - قطاع الدواجن).

دراسة ميدانية على قطاع الصناعات الغذائية بولاية الخرطوم ، لاستكمال الجانب الميداني من الدراسة تم إعداد استمارة الاستبانة بهدف الحصول على آرائكم حول موضوع البحث من خلال خبرتكم العملية والمهنية والإدارية في هذا المجال ، عليه نأمل مساهمتكم في ملء بيانات الاستبانة المرفقة بدقة وموضوعية ، وأن البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسرية ولن تستخدم إلا لأغراض هذا البحث، مقدرين لكم جهودكم وتعاونكم المخلص لدعم مسيرة هذا البحث العلمي.

وتقبلوا فائق الشكر والتقدير.

الباحث

اسحق محمد عمر موسى

أولاً : البيانات الشخصية:

أرجو التكرم بوضع إشارة (√) أمام المربع المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1- العمر :

- | | | | |
|-----|-------------------|-----|-------------------|
| () | أقل من 30 سنة | () | 30 وأقل من 40 سنة |
| () | 40 وأقل من 50 سنة | () | 50 وأقل من 60 سنة |
| () | 60 سنة فأكثر | () | |

2. المؤهل الأكاديمي :

- | | | | | | |
|-----|-----------|-----|-------------------|-----|---------|
| () | بكالوريوس | () | دبلوم فوق الجامعي | () | ماجستير |
| () | دكتوراه | () | أخرى | () | |

3. المؤهل المهني :

- | | | | | | |
|-----|---------------------------|-----|--------------------------|-----|------------------------|
| () | زمالة المحاسبة البريطانية | () | زمالة المحاسبة الأمريكية | () | زمالة المحاسبة العربية |
| () | زمالة المحاسبة السودانية | () | لا توجد | () | |

4. التخصص العلمي :

- | | | | | | |
|-----|----------------------|-----|-----------------------|-----|---------------------|
| () | محاسبة | () | تكاليف ومحاسبة إدارية | () | نظم معلومات محاسبية |
| () | دراسات مصرفية ومالية | () | أخرى انكرها: | () | |

5. المسمى الوظيفي :

- | | | | | | | | |
|-----|--------------|-----|--------------|-----|-----------|-----|-------------|
| () | محاسب | () | رئيس حسابات | () | مدير مالي | () | مراجع داخلي |
| () | محاسب تكاليف | () | أخرى انكرها: | () | | () | |

6. سنوات الخبرة العملية:

- | | | | |
|-----|-------------------|-----|--------------------|
| () | أقل من 5 سنوات | () | 5 وأقل من 10 سنوات |
| () | 10 وأقل من 15 سنة | () | 15 سنة فأكثر |

ثانياً : قياس متغيرات الدراسة

* الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب:

المحور الأول: قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد.

الرقم	فضلاً هل برأيك تهتم منشأتكم بالآتي؟	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	الاهتمام بإعداد الموازنة التخطيطية				
2	تعيين التكلفة المخططة				
3	تقديم معلومات أساسية عن الموارد المتاحة				
4	تتبع كميات الموارد المستخدمة				
5	قياس التكاليف بوحدة كمية				
6	تحديد مواقع الطاقة العاطلة				
7	توفير مقاييس دقيقة للأداء				
8	الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام المواد				
9	التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة				
10	دعم القرارات المتعلقة باستخدام الموارد				

المحور الثاني: يهتم بقياس مستوى مؤشرات تكاليف الجودة.
البعد الأول : مؤشرات تكاليف المطابقة:

مستوى الموافقة					الرقم	برأيك هل تتوفر بمنشأتكم المؤشرات أدناه؟
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
					1	امتلاك معدات تتلائم مع نوعية منتجاتنا
					2	برامج خاصة لمتابعة أداء معداتنا
					3	تدريب العاملين لأداء وظائفهم بأفضل طرق ممكنة
					4	التحسين المستمر لوسائل منتجاتنا
					5	التدقيق الداخلي لأداء العاملين
					6	تحليل بيانات الجودة بشكل موضوعي
					7	المراقبة الإحصائية لتجنب عيوب التصنيع
					8	الاهتمام بمسببات التكلفة
					9	التقييم المستمر لأداء الموردين
					10	التقييم الخارجي لجودة منتجاتنا

البعد الثاني: مؤشرات تكاليف عدم المطابقة:

مستوى الموافقة					الرقم	برأيك هل تتوفر المؤشرات التالية بالمنشأة؟
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة		
					1	إنتاج المنتجات وفقاً لمستويات الجودة المحددة
					2	تخفيض معدلات شكاوي العملاء
					3	التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الإنتاجية الأولى
					4	الدعم الإداري لتعزيز برنامج الجودة
					5	تحليل عيوب الإنتاج
					6	اعتماد الأساليب الحديثة لنظم تكاليف الجودة
					7	الإنتاج وفقاً لبرنامج الإنتاج المحدد
					8	تصميم برنامج لطرح المنتجات الجديدة في السوق
					9	تقليل معدلات الأخطاء
					10	الكشف المبكر للوحدات المعيبة

المحور الثالث: قياس مؤشرات الميزة التنافسية.

* الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب:

الرقم	هل تعتقد توافر المؤشرات التالية في منشاتكم؟	مستوى الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقديم منتجات بشكل يلبي توقعات العملاء					
2	تسويق المنتجات بأقل تكلفة ممكنة					
3	إعداد المنتجات بما يضمن قيمة مرتفعة للعملاء					
4	الاهتمام بتقديم خدمات ما بعد البيع					
5	التركيز على تغطية قطاعات اقتصادية محددة من العملاء					
6	تقديم المنتجات خلال التوقيت المناسب للعملاء					
7	أسعار المنتجات تضمن البقاء والاستمرارية في السوق					
8	امتلاك الوسائل والتقنيات الإنتاجية الفريدة عن المنافسين					
9	السعي نحو القيمة المدركة للعملاء					
10	الاهتمام بالابتكار والتطوير المميز للمنتجات الحالية					

التعريفات الإجرائية للدراسة

المحاسبة عن استهلاك الموارد :

هي مدخل لإدارة التكاليف بشكل شامل ومتكامل وديناميكي يجمع بين نظام إدارة التكلفة الألمانية مع نظام التكلفة على أساس النشاط ويعتمد على الموارد بصفة أساسية يقوم بتصنيف طاقة الموارد إلى طاقة مورد منتجة وطاقة مورد غير منتجة وطاقة مورد عاطلة (د. سمير رياض هلال، 2012م).

تكاليف الجودة :

وتعني التكلفة المصاحبة لمنع حدوث الخطأ و اكتشاف وتصحيح العمل المعيب وتعني مجموع التكاليف التي سوف تختفي إذا لم تحدث أي مشكلة في برنامج الجودة وتشمل على تكاليف الوقاية والتقييم وتكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي (د. حمدي شحدة زغرب، 2012م) . تكاليف المطابقة وهي تلك التكاليف اللازمة لتطبيق والحفاظ على النظام الذي يضمن منع حدوث الأخطاء في جميع الأنشطة الموجودة داخل المنشأة ، وتشتمل على تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم (م.م. صهباء عبد القادر، 2012م).

تكاليف عدم المطابقة وهي تلك التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة أداء العمل بصورة غير صحيحة ، وإنتاج منتجات أو تقديم خدمات ذات جودة رديئة وتشمل تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي. (م.م. صهباء عبد القادر، 2012م).

الميزة التنافسية:

وتعني بأنها نظام تتوافر فيه الميزة التي تفوق ما لدى المنافسين (علي السلمي، 2001م) ولها عدة أبعاد واستراتيجيات تتحقق من خلالها الميزة التنافسية للمنشأة ومنها جودة المنتج ، وتكلفة المنتج حيث تحقق ميزة تنافسية للمنشأة وذلك عندما تستخدم المنشأة نظام إنتاج كفؤ وتحديد الضياع والهدر عند الإنتاج وانخفاض التكلفة يمكن المنشأة من بيع المنتجات بسعر اقل من السعر الخاص بالمنافسين، وتسليم المنتج في الوقت المحدد وتوفير المواد اللازمة للإنتاج في الوقت المحدد (سلمان، احمد هاشم، 2004م).

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة

م	الاسم	الدرجة العلمية	الجامعة
1	أ.د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
2	د. محمد أبكر احمد	أستاذ مساعد	جامعة الزعيم الأزهري
3	د. مصطفى حامد الحكيم	أستاذ مساعد	جامعة الزعيم الأزهري
4	د. مزمل عوض طه أحمد	أستاذ مساعد	الصندوق القومي للتأمين الصحي
5	د. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن	أستاذ مشارك	جامعة النيلين
6	د. علي عباس علي عوض السيد	أستاذ مساعد	جامعة النيلين