

دور أسلوب تكلفة الجودة في تحقيق الميزة التنافسية

دراسة حالة شركة سكر كنانة

The Role of Quality Cost Method in Achieving Competitive Advantage

Case Study of Kenana Sugar Co.

د. رضوان النيل كنده؛ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والاجتماعية، جامعة النيل الأزرق، السودان

د. معتز أحمد إبراهيم؛ كلية الدراسات الإنسانية والإدارية، كليات عنيزة الأهلية، المملكة العربية
السعودية

Dr. Rudwan Elnile Kunda: Faculty of Economics and Social Studies || Blue Nile University || Sudan

Dr. Mutaz Ahmed Ebrahim: College of Humanities and Administrative Studies, Onaizah Private Colleges, KSA

المخلص:

هدفت الدراسة للتعرف على تطبيق تكلفة الجودة في الشركات الصناعية والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام أسلوب تكلفة الجودة.

وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور تكلفة الجودة في تحقيق الميزة التنافسية، حيث هدفت الدراسة الى التعرف على أسلوب تكلفة الجودة وكيفية الاستفادة من تطبيقها في المؤسسات الصناعية، كما اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليل لاختبار الفرضيات.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: الاهتمام بتكاليف الجودة يعمل على زيادة حصة الشركات في الأسواق المحلية والدولية، إدارة شركة سكر كنانة تهتم بتوفير المتطلبات اللازمة لتطبيق الجودة. كما أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات الصناعية بتكاليف الجودة وقياسها والافصاح عنها في القوائم المالية، الاهتمام بآليات دعم الميزة التنافسية للشركات.

الكلمات المفتاحية: تكلفة الجودة، الميزة التنافسية، تكاليف الفشل، تكاليف المنع.

Abstract:

This study aimed to identify the application of quality costs in industrial companies and identifying difficulties in the application process.

The problem of the study was to know the role of quality costs in achieving the competitive advantage, the study aimed to identify the quality cost, and how to benefit from its application in industrial companies, the study followed the analytical descriptive approach.

The results of the study are that: Interest in quality costs increases the company's competition in local and international market, Kenana Sugar Co management is interested in providing the necessary requirement for quality implementation. The study recommended that: industrial companies should

pay attention to quality costs, measurement and disclosure in financial statements.

Keywords: Quality Costs, Competitive Advantage, Failure Costs, Prevention Cost.

الإطار المنهجي للدراسة:

المقدمة:

تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها من أساليب ورؤى وتحاليل كثيرة فهي من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار ولها دور فعال ومؤثر في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

بدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي الي المدخل المعاصر حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها وأطرها التي من ضمنها (أسلوب تكلفة الجودة) لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات الإدارة. وقد ادت مجموعة من الأسباب الي تطور أساليب المحاسبة الإدارية منها ظهور التنافس بين الشركات التي تنتج سلع متشابهة، وتنوع وتعدد أذواق المستهلكين.

ففرصت بيئة التصنيع الحديثة في ظل عولمة الأسواق ظروف متغيرة بوتيرة متسارعة يتطلب معها اتخاذ إجراءات وخطوات تلائم هذه التغيرات بهدف البقاء في سوق المنافسة فضلاً على الزبائن الحاليين والسعي الي استقطاب آخرين وذلك من خلال المحافظة على جودة المنتجات وتشكيلها وإدارة الموارد المتاحة بالشكل الذي يضمن انسياب تلك الموارد في الأنشطة الإنتاجية دون معوقات تؤدي الي اخفاق الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها المرسومة.

مشكلة الدراسة:

كشفت العديد من الدراسات وجود فجوة بين التطور العلمي لأساليب المحاسبة الإدارية (تكلفة الجودة) وواقع تطبيقها في الحياة العملية وكذلك عدم إدراك الشركات الصناعية لأهمية تكلفة الجودة والتي لها أثر كبير في تعزيز الميزة التنافسية، وتصاغ في التساؤلات الآتية:

1. هل عدم تطبيق أسلوب تكلفة الجودة في الشركات الصناعية يؤثر على ميزتها التنافسية؟

2. هل هنالك علاقة ارتباط بين تكلفة الجودة والميزة التنافسية للمنشأة؟

3. هل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق تكلفة الجودة في المنشآت الصناعية في السودان؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1. فتح مجال للباحثين عن دراسة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (تكلفة الجودة) وأهمية تطبيقها.
2. أيضا تحاول الدراسة التعرف على أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (تكلفة الجودة) والدور الذي يمكن تلعبه في تعزيز القدرة التنافسية.
3. رفع الوعي بأسلوب تكلفة الجودة وأهميته في تعزيز القدرة التنافسية.
4. حاجة إدارات الشركات الصناعية للتعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (تكلفة الجودة) لقياس وتقييم الأداء وترشيد قراراتها الإدارية في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية في ظل سوق المنافسة الكبيرة.
5. توعية الشركات الصناعية على العمل وفق أطر علمية والاعتماد على أداء فعالة لضمان الاستمرار في السوق خاصة في القطاعات التي تتميز بتعدد المنافسين.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق الآتي:

1. التعرف على تكلفة الجودة وكيفية الاستفادة من تطبيقها في المؤسسات الصناعية.
2. بيان تطبيق تكلفة الجودة في الشركات الصناعية والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذا الأسلوب.
3. توضيح أهمية تطبيق أسلوب تكلفة الجودة للارتقاء او المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة.
4. وضع أسس تضمن زيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية وتعزيز مكانتها واستمراريتها في سوق المنافسة.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

1. عدم تطبيق أسلوب تكلفة الجودة يؤثر على ميزة المنشأة التنافسية.
2. هنالك علاقة ارتباط بين أسلوب تكلفة الجودة والميزة التنافسية للمنشأة.
3. توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق تكلفة الجودة في الشركات الصناعية.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للوقوف على المفاهيم النظرية للدراسة ووصف الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة وتحليل البيانات واختبار الفروض.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

1. الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على شركة سكر كنانة المحدودة.
2. الحدود الزمانية: 2021م.
3. الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على أسلوب تكلفة الجودة.

مصادر جمع البيانات:

تعتمد الدراسة على المصادر التالية:

- المصادر الأولية: اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات.
- المصادر الثانوية: الكتب والمجلات والرسائل العلمية والمؤتمرات والشبكة العنكبوتية.

مباحث الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات ولتحقيق أهداف الدراسة سوف يتم التركيز على المباحث الآتية:

- المبحث الأول: الدراسات السابقة.
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لأسلوب تكلفة الجودة.
- المبحث الثالث: الميزة التنافسية.
- المبحث الرابع: تحليل البيانات ومناقشة النتائج والتوصيات

المحور الأول: الدراسات السابقة

دراسة: إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية للمنشآت الأعمال، 2020م

تلخصت مشكلة الدراسة في هل يساهم الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرات التنافسية. هدفت الدراسة الى بيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على تحسين مستوى جودة المنتجات، وبيان دور الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات تساعد على خفض تكلفة المنتجات

توصلت الدراسة الى ان محاسبة استهلاك الموارد تساعد على دعم القدرة التنافسية لمنشآت الاعمال من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة، وأن محاسبة استهلاك الموارد في مجال الطاقة والتنبؤ بالموارد يحقق العديد من المزايا أهمها استغلال كافة الكفاءات والقدرات والطاقات، وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بالشكل الذي يمكن المنشآت من وضع موازناتها على اساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها (الجبلى، 2020م، 514).

دراسة: مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية، 2019م

تمثلت مشكلة الدراسة في انه لا تعتبر نظم التكاليف التقليدية دقيقة في تقديم المعلومات التي من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وكيف تساهم محاسبة الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية.

تأتي أهمية هذه الدراسة من دور المحاسبة عن الإنجاز في معالجة الآثار السلبية الناجمة عن سوء إدارة جميع الموارد في الأنشطة المقيدة مما يؤدي الى انخفاض الأداء والذي يعكس بدوره على عدم قدرة الشركات على تحقيق اهدافها المنشودة فضلا عن المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز، هدفت الدراسة بمساعدة الإدارة في تحديد نقاط الاختناق ومعرفة كيفية التعامل معها وتحسين كفاءة وفعالية المؤسسات.

توصلت الدراسة الى انه تعتبر المحاسبة عن الإنجاز من انجح الأدوات لقياس التكلفة، اوصت بانه يجب على اي شركة تتبنى محاسبة الإنجاز لأنها تولي الاهتمام بالموارد الإنتاجية غير المقيدة (مراد واخرون، 2019م).

دراسة: The Role Of Resource Consumption Accounting (RCA) In Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks. (2018)

تناولت الدراسة دور محاسبة استهلاك الموارد RCA في التحسين في إدارة التكاليف في البنوك التجارية، تلخصت مشكلة الدراسة في انه هل هناك دور لنظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير المعلومات المناسبة لتخصيص الموارد، وهل هناك دور لنظام محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف في البنوك التجارية.

هدفت الدراسة الى إظهار قدرة نظام محاسبة استهلاك الموارد على إنشاء إضافة الى إدارة التكاليف في البنوك التجارية من خلال تقديم المعلومات المناسبة، وتقليل التكاليف، وتحسين جودة مخرجات محاسبة التكاليف. أظهرت نتائج الدراسة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يلعب دورا إيجابيا في إدارة التكاليف من خلال توفير المعلومات المناسبة وخفض التكاليف وتحسين جودة الخدمات المصرفية (Abdulkhalig M.-Rawi & Hiba Abdalhafiz, 2018).

دراسة: دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، 2018م

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام المنشآت الصناعية السودانية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الرغم من دورها الهام في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. وهدفت الدراسة بالتعرف على مفهوم وأهمية وأهداف أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والوقوف على مفهوم وأهداف القدرة التنافسية. واعتمدت على المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي.

توصلت الدراسة الى أنه يسهم أسلوب التحسين المستمر في خفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية، ويدعم الاستخدام الكفء لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد لدعم القدرة التنافسية، وتزيد قدرة المنشأة التنافسية بالإبداع وتصميم المنتجات وإتقانها (جعفر، عجيب، 2018م).

دراسة: أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيفة في تخفيض التكاليف، 2018م

تمثلت مشكلة الدراسة في صياغة التساؤلات، ما مدى مساهمة استخدام محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع المحاسبة الرشيفة في تخفيض تكلفة الإنتاج؟ وهل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع المحاسبة الرشيفة يوفر معلومات تساعد الإدارة في احتياجاتها المختلفة؟

هدفت الدراسة الى دراسة أثر محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع نظام المحاسبة الرشيفة ومدى مساهمتها في تخفيض تكلفة الإنتاج، ودراسة أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيفة في توفير معلومات دقيقة للإدارة.

توصلت الدراسة الى ان استخدام محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع المحاسبة الرشيفة يؤدي الى الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وبالتالي خفض التكاليف، وان السيطرة على الموارد العاطلة والتوجيه السليم لتلك الموارد يعمل على تخفيض التكاليف، صعوبة تطبيق محاسبة استهلاك الموارد والمحاسبة الرشيفة في الشركات الصناعية السودانية للمعوقات الكثيرة التي تواجه هذا القطاع (مثلا العوامل الاقتصادية) (عوض الله، الصديق، 2018م).

المبحث الثاني: تكلفة الجودة:

اولا: مفهوم الجودة:

تعرف الجودة بأنها الملائمة للاستعمال. وأنها تلبية توقعات الزبائن أو ما يتفوق عليها. وايضا تعرف بأنها المقدرة على تلبية متطلبات الزبائن وتحقيق توقعاتهم وتجاوزها بالاتجاه الأفضل. أما الجمعية الامريكية للجودة American Society of Quality فقد عرفت الجودة بأنها مجموعة من الخصائص والمميزات للسلع والخدمات التي تعتمد على مقدرتها في إرضاء الحاجات المحددة للمستهلك (الطائي واخرون، 2009م، 56).

ثانياً: مفهوم تكلفة الجودة

اتفقت الأدبيات التي ان اولي الإسهامات المعرفية في مجال مفهوم تكاليف الجودة ترجع الي (Jaren, 1956 & Feigen Baum, 1951) وبمنظور تقليدي فان تكاليف الجودة غالباً ما تفهم من وجهة النظر الانتاجية عبر التركيز على التكاليف الناشئة عن انحراف الانتاج عن المواصفات ومع اتساع مفهوم الجودة بوصفها من اهم ابعاد الميزة التنافسية (الفضل، غدير، 2012م 237).

عرفت بأنها التكاليف التي يتحملها المنتج والمتحققة للمنع والوقاية من عدم مطابقتها للمواصفات المحددة وتكاليف عدم المطابقة في حالة حدوثه (كاظم، وعبد الوهاب، 2013م، 57).

عرفت تكلفة الجودة بأنها مجموع مبلغ التكلفة الذي تدفعه المنظمة من أجل تحقيق سلع ذات جودة ومبلغ التكلفة التي انفقته مقابل الجودة الرديئة ويقصد بتكلفة الجودة جميع التكاليف التي يتم انفاقها في اي منشأة انتاجية او خدمية لضمان تقديم المنتج او الخدمة الي العملاء بالتوافق مع متطلبات العميل او هي جميع التكاليف التي تخص الجودة او الانشطة المتعلقة بإنجاز الجودة، يقصد بها ايضاً تلك التكاليف التي تحدث نتيجة محاولة تفادي تقديم خدمة متدنية او معالجة عيوب الجودة التي حدثت فعلاً (ادريس، والمكي 2019م، 118).

تعني تكاليف الجودة بمنظور المعيار البريطاني للجودة (BS4778) هي النفقات التي تنشأ لدي المنتج والمستعمل والمجتمع والتي تقترب مع جودة المنتج او الخدمة، والكلفة ذات بالجودة اينما كانت والنفقات نتيجة للوقاية من المعيب ونشاطات التقويم، فضلاً عن الخسائر بسبب الفشل الداخلي والخارجي (الفضل، وغدير، 2012م، 238).

يستنتج الباحثان من خلال التعريفات السابقة ان تكاليف الجودة تعني الاتي:

1. كل التكاليف التي تم صرفها لأجل ضبط وضمان الجودة.
2. التكاليف الحاصلة بسبب الخسارة التي نتجت عند عدم الحصول على الجودة المطلوبة.
3. هي كل التكاليف التي تتعلق بمنع إنتاج منتجات ذات عيوب، أو اكتشاف العيوب والعمل على تصحيحها إذا كانت مُعيبة.
4. التكلفة الناتجة عن الجودة الرديئة من ضبط الجودة والفشل في ضبط الجودة.

ثالثا: تطور تكاليف الجودة:

بصفة عامة يمكن حصر التطور في مفهوم تكاليف الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الخمسة واربعون عاما الماضية في ثلاثة مجالات (احمود، 2015م، 71-72):

1. المجال الأول: رقابة الجودة:

كانت بدايته في الخمسينات من خلال مؤلفات رقابة الجودة، حيث كتب جوران فصلا كاملا عن تكاليف الجودة في كتابه الذي تم نشره في عام 1951م، وكتب كاتب اخر مقالة بعنوان مدير الجودة وتكاليف الجودة، وذلك في عام 1957م "فيجنوم" فقد ضمن كتابه بعنوان رقابة الجودة الكلية فصلا كاملا عن تكاليف الجودة، هذا الاتجاه من بعض الكتاب حدد الأسس الخاصة بمقاييس تكاليف الجودة، ووضعوا المبادئ العلمية لتصنيف التكاليف الي مجموعات المنع والتقييم والفشل، واستمر الأشخاص العاملون في مجال الجودة في تقديم وصقل مفاهيم تكاليف الجودة.

2. المجال الثاني: يرتبط بمتطلبات وزارة الدفاع الامريكي

منذ عام 1960م وحتى الوقت الحاضر تفيد النشرات الصادرة بتفسير مفاهيم تكاليف الجودة عند التعامل مع الموردين ومقاولي الباطن، حيث تلزم هؤلاء بالاحتفاظ ببيانات تكاليف الجودة وتبويبها الوظيفي وأن يمكنوا المراقبين الحكوميين من الاطلاع والفحص بغرض الحكم على فعالية المحاسبة عن تكاليف الجودة.

3. المجال الثالث: الخاص بالمحاسبة

تزامن توقيت تقديم مفاهيم تكاليف الجودة في المؤلفات المحاسبية مع تناول موضوع ادارة التكاليف، كما وان معظم المؤلفات الخاصة بتكاليف الجودة نشرت ضمن موضوعات المحاسبة الادارية وادارة التكاليف.

رابعا: مزايا دراسة تكاليف الجودة:

هنالك عدد من المزايا لدراسة تكاليف الجودة تتمثل في الاتي (الجباري، 2020م):

1. مؤشر فعال لتشجيع الإدارة العليا، وتحفيزها على تطبيق تكاليف الجودة، وتنفيذها فعليا على أرض الواقع.

2. فرض السيطرة على المنتج والتحكم به لغايات تحقيق منفعة أكثر وتخفيض قيمة التكاليف الإجمالية.

3. اتخاذ أعلى تدابير الدقة والموضوعية في تقدير التكاليف وتقييمها بهدف وضع الميزانيات بكل شفافية وواقعية.

4. محاولة الحصول على أقل نسبة خسارة عند الإنتاج لأول مرة ليتم تحويل الجودة المطلوبة الي مجرد أرقام بسيطة ومرئية.

يستنتج الباحثان ان الجودة تعد أداة ضرورية في نجاح الشركات أو فشلها لما لها من دور في إيجاد مركز تنافسي للشركة في السوق من خلال عدة نقاط يمكن أن توضح أهمية الجودة وهي (كسب ثقة الزبون، حصة سوقية أعلى، ولاء العاملين، وتخفيض التكاليف).

خامسا: أنواع تكاليف الجودة

تتحمل المنظمة في سعيها لتوفير وضمان منتجات وخدمات بالجودة المطلوبة أنواعا مختلفة من التكاليف وصنفت الي أربعة أنواع ضمن مجموعتين رئيسيتين وهما:

1. تكاليف ضبط الجودة او الرقابة:

تسمى ايضا بتكاليف المطابقة إذ يعرفها (Thomson, 2006, 2): هي الثمن المدفوع لمنع الجودة الرديئة. وعرفها (نوال، 2014م، 32): هي تكاليف تشمل جميع التكاليف التي تنفقها المنظمة في جهودها لإنتاج منتجات مطابقة للمواصفات ومنع حدوث المشاكل في أثناء وبعد حدوث الإنتاج. تشمل تكاليف ضبط الجودة ما يلي:

أ. **تكاليف الوقاية (المنع):** وهي التكاليف المتعلقة بالأنشطة التي تقلل أو تستبعد من إنتاج سلع معيبة او تقديم خدمة أقل من المستوي المطلوب، ومن أكثر الطرق فاعلية لخفض تكاليف الجودة مع المحافظة على الجودة العالية للمخرجات، وهي تحاشي حدوث مشاكل الجودة من البداية (نوال، 2014م، 32)، أي تبدأ هذه التكاليف مع المراحل الأولى لإنتاج المنتج أي مع عملية تصميم المنتج مثل: تكلفة هندسة الجودة، هندسة التصميم، تكلفة شراء المواد الأولية الواردة وفحصها، وتحديد العمالة المطلوبة بجودة معينة وتخطيط الأنشطة اللازمة للتحقيق من صلاحية المنتج، وصيانة وإصلاح الأجهزة والألات والمعدات وهندسة العملية الصناعية، وتكلفة برامج

التدريب والتعليم المرتبطة بتحسين وتطوير الجودة وذلك للوصول الى مستوى الجودة المرغوب فيه (الحربي، 2016م، 19) تتضمن ما يلي:

- هندسة العمليات والمنتجات.
 - برنامج تحسين الجودة (تخطيط الجودة، دليل الجودة، إجراءات نظام الجودة).
 - تحليل مقارنة لجودة الشركة مع جودة المنافسين.
 - تقييم المورد.
 - الوعي بجودة الموظفين والتدريب.
 - معايرة المعدات.
 - إجراءات أخرى لضمان الجودة.
- ب. **تكاليف التقييم** (ادريس، والمكي، 2019م: 118م): هي تكاليف ترتبط بتقييم المنشأة للموردين والعمليات والمنتجات الوسيطة والخدمات الأخرى المؤداة بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات المحددة. ومن أمثلة هذه التكاليف (عبيصات، 2020م):
- **فحص المواد الداخلة:** وهي التكاليف التي يتم إنفاقها على كل المدخلات لعملية الإنتاج. وتمثل تكاليف فحص المعدات والمواد الأولية التي تم شرائها، ويكون الهدف من هذا الفحص التحقق من مطابقتها للمواصفات والمعايير.
 - **فحص المنتجات:** وهي التكاليف التي تم صرفها على عملية الفحص للمنتجات، بعد عملية التصنيع وقبل وصول هذه المنتجات للعميل حتى يتم التأكد من أنها مطابقة للمواصفات.
 - **فحص العمليات:** وهي التكاليف التي يتم إنفاقها لفحص الأنشطة الخاصة بتحويل المواد الأولية (المدخلات) الى منتجات (المخرجات) في كل المراحل لعملية الإنتاج.

2. تكاليف الفشل في ضبط الجودة: وتسمى أيضا تكاليف عدم المطابقة:

يعرفها (نوال، 2014م: 33) بأنها: التكاليف التي تنشأ بسبب عدم مطابقة المنتج للمواصفات المحددة له، وهذه التكاليف تحصل عند فشل المنظمة في إنتاج منتج بالشكل الصحيح من المرة الأولى، مما يخلق عدم تطابق هذا المنتج التام مع متطلبات الزبون.

تتمثل تكاليف عدم المطابقة في:

أ. **تكاليف الفشل الداخلية: عرفها (زملط، 2013م: 53)** بأنها هي تلك التكاليف الناجمة عن عيوب في الإنتاج قبل شحنه للعملاء الخارجيين أو قبل طرحه بالأسواق، وقبل اقتناء الزبائن لتلك المنتجات المعيبة، وتسمى بتكاليف اكتشاف العيوب في التصنيع للمنتجات النهائية، ومن أمثلة تكاليف الفشل الداخلية مما يلي (ياسين، 2017م، 31-32):

- خسائر المنتجات التي لا تتطابق مع المواصفات والمعايير التي لا يمكن تعويضها.
- تكاليف الإصلاحات للمنتجات الرديئة التي يمكن إعادة إصلاحها.
- تكاليف عمليات تصنيع المنتجات والخدمات.
- الخسائر الناتجة عن تحلل المواد.
- تكلفة التخزين السيء للمواد.
- فقدان المواد والمنتجات.
- تكلفة إصلاح وصيانة الآلات بعد الفشل.
- تكاليف الرعاية الصحية.

أ. **تكاليف الفشل الخارجية: عرفها: (عامر، ودرغام، 2018، 190)** هي: التكاليف الناتجة من المنتجات غير المطابقة للمتطلبات أو لاحتياج الزبون وتم اكتشافها بعد تسليمها أو شحنها للزبون، أو هي التكاليف التي ترتبط مع الأخطاء. ومن أمثلتها (زملط، 2013م: 53):

- تكاليف اعتراض المستهلك وهي التكاليف الموجهة الي عمليات البحث والاستجابة المرضية لشكاوى المستهلك الناجمة عن بيع المنتجات ذات الجودة الرديئة.
- تكاليف إعادة المنتج وهي التكاليف الموجهة لعمليات المناولة ونقل واستبدال المنتجات ذات الجودة الرديئة والتي يتم استرجاعها من قبل المستهلك.
- تكاليف الطلبات التحذيرية وترتبط بالتحذيرات الناشئة من فشل المنتج في أداء وظائفه والتي أدت الي إلحاق الضرر بالمستهلك بسبب الجودة الرديئة للمنتج.

• تكاليف فقدان المبيعات الناشئة عن عدم رضا المستهلك لجودة المنتج وإحجامه عن شراء المنتج.

يرى الباحثان ان ارتفاع تكاليف المطابقة يؤدي الى تحسين الانتاجية وبالتالي زيادة ربحية المنشأة، وارتفاع تكاليف المطابقة يؤدي الى انخفاض تكاليف الفشل.

سادسا: قياس تكاليف الجودة

1. مؤشرات قياس تكاليف الجودة: المقصود بمؤشرات قياس الجودة هو العلاقة النسبية التي بموجبها يتم قياس كلف الجودة ذات الصلة على أسس قيمة، وقد حددت بما يأتي (بلقون، 2016م، 32):

أ. مؤشر العمل: يعني العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وبين مجموع ساعات العمل المباشرة.

ب. مؤشر التكلفة: وهي العلاقة النسبية بين تكلفة الجودة وكلف الإنتاج وبشقيها الكلف المباشرة وغير المباشرة.

ت. مؤشر المبيعات: وهي العلاقة النسبية بين كلفة الجودة وإجمالي قيمة المبيعات.

ث. مؤشر الإنتاج: وهي العلاقة النسبية (نسبة مئوية) ما بين كلفة الجودة وكمية الإنتاج.

2. قياس تكاليف الجودة: يعد قياس تكاليف الجودة وترجمتها في صورة مالية أمرا ضروريا، بحيث تستطيع أن تفهمها كافة الأطراف التي تهتم بدراسة الجودة، ويحقق العديد من المنافع منها (الحربي، 2016م، 21):

أ. تعمل على توفير البيانات الكمية المفيدة في تقييم المقترحات الاستثمارية في مجال تحسين الجودة وتطويرها.

ب. تعمل على تحفيز المسؤولين في المستويات الادارية المختلفة على دراسة وفحص البرامج القادرة على تحسين الجودة وتطويرها.

ت. تساهم في ترشيد اعداد الموازنات الجارية والرأسمالية وذلك لاستغلال الموارد المتاحة لبرامج تحسين وتطوير الجودة، ولتسهيل عملية القياس لهذه التكاليف يمكن تقسيمها لنوعين هما (حمزات، 2016م، 69):

- التكاليف الظاهرة: هي التكاليف التي تتوفر بياناتها في سجلات المنشأة ويمكن قياسها وتحديدتها بسهولة ودقة وموضوعية.
- التكاليف المستترة (المخفية): وتعتبر من أصعب أنواع تكاليف الجودة من حيث القياس وذلك نظرا لدم توافر بياناتها في سجلات المنشأة وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة تقديمها منتجات ضعيفة الجودة غير مطابقة للمواصفات المحددة مسبقا. الأمر الذي يترتب عليه فقدان المنشأة لعملائها خاصة الذين يتأملون معها لفترة طويلة ويثقون بها إضافة الي خسارة فرصة زيادة الاسعار والتي يتقبلها العملاء ويعتبرونها أفضل من تجربة منتجات أخرى لم يتعامل معها من قبل. علاوة عن خسارة الدعاية المجانية لمنتجات المنشأة التي كانوا يقومون بها. مما يؤدي في النهاية الي انخفاض المبيعات ومن ثم التأثير على الأرباح المراد تحقيقها وعلى إمكانية المنشأة في الاستقرار والاستمرار في الأسواق وبلوغ المكانة المرجوة وفقدان السمعة الجيدة والمركز التنافسي.

المبحث الثالث: الميزة التنافسية

اولا: مفهوم التنافسية

يتميز مفهوم التنافسية بالحدثة ولا يخضع لنظرية اقتصادية عامة واول ظهور له كان في الفترة من 1981-1987م التي عرفت عجزا كبيرا في الميزان التجاري للولايات المتحدة الأمريكية (خاصة في تبادلاتها مع اليابان) وزيادة حجم الديون الخارجية، وظهر الاهتمام مجددا بمفهوم التنافسية مع بداية التسعينات كنتاج للنظام الاقتصادي العالمي الجديد وبروز ظاهرة العولمة، وكذلك التوجه العام لتطبيق اقتصاديات السوق، ويتداخل مفهوم التنافسية مع عدة مفاهيم أخرى، من بينها النمو والتنمية الاقتصادية، وهذا ما يصعب من تحديد تعريف دقيق للتنافسية، اضافة الى عامل مهم الا وهو ديناميكية التغيير المستمر لمفهوم التنافسية (الطيب، 2005م، 2).

تعرف التنافسية بأنها القدرة على إنتاج سلع وخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب وفي الوقت المناسب وهذا بشكل أكثر كفاءة من المؤسسة الأخرى، وايضا هي القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الاهداف من الربحية والنمو والتوسع والاستقرار، والابتكار، والتجديد، حيث تسعى المؤسسات ورجال الاعمال بصفة مستمرة الى تحسين المراكز التنافسية بشكل دوري نظرا لاستمرار تأثير المتغيرات العلمية والمحلية، وتحقق التنافسية من خلال مجموعة متغيرات منها التحكم في عناصر التكاليف، إدارة الجودة الشاملة... الخ (دروش، 2016م، 37-38).

يتضح للباحثين ان هنالك تنافسية على مستوى الدولة، وتنافسية على مستوى المؤسسة، وتنافسية على مستوى القطاع الصناعي.

اما على مستوى المؤسسة: تعرف بأنها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل اكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الاخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه الشركة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، ويتم ذلك من خلال رفع انتاجية عوامل الانتاج الموظفة في العملية الانتاجية العمل ورأس المال والتكنولوجيا (وبعد تلبية حاجات الطلب المحلي المنظور) والمعتمد على الجودة (خطوة اساسية في تحقيق القدرة على تلبية الطلب العالمي والمنافسة دوليا)، ويتمحور تعريف التنافسية للشركات حول قدرتها على تلبية حاجات ورغبات المستهلكين المختلفة، وذلك بتوفير سلع وخدمات ذات نوعية جيدة تستطيع من خلالها النفاذ الى الاسواق الدولية (هيئة الله، 2012م، ص5).

يخلص الباحثان ان التنافسية عموما هي التميز من خلال المواكبة والتطور والتحديث من أجل تلبية متطلبات الزبائن وتطلعاتهم.

ثانيا: أهداف التنافسية:

تهدف التنافسية على مستوى المؤسسة الى تحقيق ما يلي: (هيئة الله، 2012م، ص 6)

1. تحقيق درجة عالية من الكفاءة: بمعنى أن تحقق المؤسسة نشاطها واعمالها بأقل مستوى ممكن من التكاليف وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به، فالتنافسية تساهم في بقاء المؤسسات الأكثر كفاءة.
2. التطور والتحسين المستمر للأداء: من خلال التركيز على تحقيق الابداعات التكنولوجية والابتكارات والتي تكون تكلفتها مرتفعة نسبيا، الا انها صعبة المحاكاة من قبل المؤسسات المنافسة.
3. الحصول على نمط مفيد للأرباح: اذ تتمكن المؤسسات ذات الكفاءة الاعلى والاكثر تطورا من تعظيم ارباحها، فالأرباح تعد مكافأة المؤسسة عن تميزها وتفوقها في أدائها.

ثالثا: اسباب التنافسية:

تتعدد الاسباب التي جعلت التنافسية الركن الاساسي في نظام الاعمال المعاصرة، ومن العوامل التي تمثل في حقيقتها نتائج العولمة وحركة المتغيرات هي من اهم تلك الاسباب (عبد الوهاب، 2012م، ص72-73):

1. ضخامة وتعدد الفرص في السوق العالمي بعد ان انفتحت الاسواق امام حركة التجارة الدولية نتيجة اتفاقيات الجات ومنظمة التجارة العالمية.
2. وفرة المعلومات عن الاسواق العالمية والسهولة النسبية في متابعة وملاحظة المتغيرات نتيجة تقنيات المعلومات والاتصالات وتطور اساليب بحوث السوق وغيرها من المعلومات ذات الدلالة على مراكزها التنافسية.
3. سهولة الاتصالات وتبادل المعلومات بين المؤسسات المختلفة وفيما بين وحدات وفروع المؤسسة الواحدة بفضل شبكات الانترنت وغيرها من اليات الاتصالات الحديثة وتطبيقات المعلوماتية المتجددة.
4. تدفق نتائج البحوث والتطورات التقنية وتسارع عمليات الابداع والابتكار بفضل الاستثمارات الضخمة في عمليات البحث والتطوير ونتيجة للتحالفات بين المؤسسات الكبرى في هذا المجال.
5. مع زيادة الطاقة الانتاجية وارتفاع مستويات الجودة والسهولة النسبية في دخول منافسين جدد في الصناعات كثيفة الاسواق تحول السوق الى سوق مشتريين.

أ. تحديد مواصفات المنتج التي تتطابق مع مميزات المنتجات ومعايير الجودة العالمية.

ب. التركيز على جودة تصميم المنتج او الخدمة لأهميتها عند قياس الجودة الشاملة للمنتج.

رابعاً: معوقات التنافسية:

من خلال المراكز يمكن القول ان هناك معوقات تضعف من دور التنافسية وهي (رابح، 2014م، ص57):

1. ضعف الهياكل التنظيمية في المجتمع.
2. انخفاض مستوى المورد البشري وتخلف الاتصالات الادارية.
3. غياب قاعدة البيانات ومنظومة المعلومات الادارية.
4. غياب حرية المديرين والمسيرين.
5. غياب روح الفريق وحلقات الجودة.
6. تدهور المناخ التنظيمي والسلوك التنظيمي الفعال.

خامسا: مفهوم الميزة التنافسية:

تنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المؤسسة الي اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من المستعملة من قبل المنافسين، وحيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا (دروش، 2016م، 38).

يشير مفهوم الميزة التنافسية الى تفرد المنظمة بمميزات تتضمن الموارد والقدرات والمهارات عن غيرها من المنظمات الأخرى التي تعد منافس تقليدي لها، وبديها تكون ميزة التنافس تملك صفة الديمومة والاستدامة لتنوع مصادرها المختلفة ويعد كفاءة العنصر البشري اهم مورد للميزة التنافسية، ويؤكد ذلك بارتي بأن المنظمة التي تكون غير قادرة على تكرار فوائد الميزة التنافسية لا يكون لديها تنافسية مستدامة، وتؤكد معظم الدراسات ان مفهوم الميزة التنافسية يشير الي قدرة انتاج السلع او تقديم خدمات الى الزبائن بطريقة متميزة عما يقدمه المنافسون الآخرون من خلال استغلال المنظمة لمصدر القوة لديها لإضافة قيمة معينة لمنتجاتها بطريقة يعجز عن تنفيذها المنافسون الآخرون (بلقون، 2016م، ص41).

يشير ايضا مفهوم الميزة التنافسية الى قدرة المنظمة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للمنظمات الاخرى العاملة في نفس النشاط، وتحقيق من خلال الاستغلال الامثل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية بالإضافة الى القدرات والكفاءات والمعرفة وغيرها من الامكانيات التي تتمتع بها المنظمة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجياتها التنافسية ويرتبط تحقيق الميزة التنافسية ببعدين اساسيين وهما القيمة المدركة لدى العميل، وقدرة المنظمة على تحقيق التميز (العتوم، 2009م، ص42-43).

لقد عرف بورتر الميزة التنافسية للمؤسسة على انها: تنشأ اساسا من القيمة التي تستطيع مؤسسة ما ان تخلقها لزبائنها بحيث يمكن ان تأخذ شكل اسعار اقل بالنسبة لأسعار المنافسين بمنافع مساوية، او بتقديم منافع متفردة في المنتج تعوض بشكل واسع الزيادة السعرية المفروضة (عبد الرؤوف، 2007م، ص4).

يستنتج الباحثان التعريفات التالية للميزة التنافسية هي:

1. قدرة المؤسسة على تطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل مقارنة بالمؤسسات الاخرى العاملة في نفس النشاط.

2. انفراد المؤسسة بخصائص معينة تميز منتجاتها عن منتجات المنافسين.

3. قدرة المنظمة على جذب العملاء من خلال تقديم منتج متميز عما يقدمه المنافسين.

كما يتضح للباحث مما سبق ان تحقيق الميزة التنافسية يتم من خلال تطبيق استراتيجية التنافس ولكي تجعلها دائمة هنالك معيارين هما:

1. عدم تطبيق او تقليد هذه الاستراتيجية من جانب المنافسين

2. عدم قدرة المؤسسات المنافسة الاخرى من تحقيق نفس مزايا تلك الاستراتيجية.

سادسا: أهداف خلق ميزة تنافسية:

تسعى المنظمة من خلال خلقها لميزة تنافسية تتمثل في الآتي (محسن، 2016م، ص61):

1. خلق فرص تنافسية جديدة، كما هو الحال لشركة (Motorola) التي تعد اول من قام بابتكار الهاتف المحمول، وكذا الحال بالنسبة لشركة (Apple) التي كانت اول من قام بابتكار الحاسب الالى الشخصي.

2. دخول مجال تنافسي جديد، كدخول سوق جديدة، او التعامل مع فئة جديدة من الزبائن، او نوعية جديدة من المنتجات والخدمات.

3. تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة بلوغها وللفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.

4. ايجاد ثقافة تركز بقوة على العملاء.

5. تحسين الثقة واداء العمل للعاملين.

6. تحسين المشاركة والمسؤولية المجتمعة.

7. تحسين نوعية المخرجات.

8. العمل على ايجاد بيئة تدعم وتحافظ على التحسين المستمر.

9. تحقيق مستويات انتاجية أفضل.

ثامنا: انواع الميزة التنافسية:

هنالك نوعين للميزة التنافسية هما:

الأول: التكلفة الاقل: اي قدرة الشركة على تصميم وتصنيع وتسويق منتج اقل تكلفة بالمقارنة مع الشركات المنافسة وبما يؤدي في النهاية الي تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه الميزة فانه لابد من فهم

الانشطة الحرجة في حلقة او سلسلة القيمة للمؤسسة والتي تعد مصدرا مهما لميزة التكلفة (البشتاوي، جريدة، 2015م، 184).

الثاني: تميز المنتج: اي قدرة الشركة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة للمنتج، خدمات ما بعد البيع)، لذا يصبح من الضرورة فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من أنشطة حلقة القيمة وتوظيف قدرات وكفاءات الشركة لتحقيق جوانب التميز، ومن اهم خصائص الميزة التنافسية ان تكون مستمرة، مستدامة، متجددة، مرنة، وان يتناسب استخدامها مع الاهداف والنتائج التي ترغب الشركة بتحقيقها في المدى القصير والبعيد، وهناك خصائص تميز بها منتجات المنظمة، والتي تؤدي بها الى اكتساب ميزة تنافسية، وتتمثل هذه الخصائص في (محسن، 2016م، ص62):

1. الرسومات ومدى جاذبيتها وقدرتها على تزويج المنتجات وتواجدها في أكبر وأهم القطاعات السوقية.
2. قدرة المنظمة على الحفاظ على ثقة زبائن المنتج من خلال البحث المستمر والدراسة الخاصة بسلوك المستهلك وتطوير جودة المنتج وتحسينه الدائم.
3. مدى صلاحية المنتج والمتمثلة في قدرته على الحفاظ على صلاحياته لأطول مدة ممكنة.
4. تركيبة المنتج ومدى توفر أجزائه، والتي تتكون من الشكل، الحجم والمظهر الفيزيائي، ومدى توفر الأجزاء المركبة له، خاصة المنتجات الصناعية.
5. الهيئة او المظهر العام او الخارجي للمنتج ويهتم بالنماذج التي تحقق مزايا عديدة للزبائن من راحة ورفاهية.
6. مدى اداء المنتج للوظيفة المنوطه له بمعنى القيمة المضافة التي يقدمها والنتائج التي يحققها المنتج فوجود فرق يعتبر ميزة للمؤسسة التي تمتلك الأحسن.

يستنتج الباحثان من خلال ما تقدم أن السعر الأقل نسبيا يأتي من تخفيض التكلفة، وتخفيض التكلفة يأتي من الكفاءة الأعلى، وتأتي الكفاءة الأعلى من الاستغلال للموارد لتقديم منتج متميز.

تاسعا: أبعاد الميزة التنافسية:

تتمثل أبعاد الميزة التنافسية في الآتي:

1. **بعد الكلفة:** وتعني قدرة المنظمة على تصميم، وتصنيع، وتسويق منتجات بأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع منافسيها، مما يمكنها من تحقيق أرباح أعلى، فالتكلفة المنخفضة تهيئ فرص البيع بأسعار تنافسية. (الطويل وإسماعيل، 2009م، ص13).
2. **الجودة:** يمكن تحقيق الجودة من خلال إضافة سمات فريدة للمنتجات التي تقدمها سواء كانت سلع أو خدمات لتعزيز جاذبيتها التنافسية. (نعيم، وآخرون، بقاص وآخرون، 2018م، ص24).
3. **المرونة والاستجابة للزبائن:** يمكن الحديث في هذا الإطار في عدة مفاهيم أهمها:
 - أ. **المرونة:** تنصب المرونة حول تطوير قدرات الشركة على تغيير نوع المنتج وفقا لحاجات الزبون وتبعا للتغيير في طلبات السوق والتي يطلق عليها الزبونية (الانتاج حسب الطلب) وهي القدرة على التكيف والاستجابة للحاجات الفريدة لكل زبون وتقديم المنتج حسب تفضيلات هذا الزبون ويمكن الإشارة الى انواع المرونة التالية (الدرويش، 2013م، ص73):
 - i. المرونة في العمليات الانتاجية: من حيث القدرة على تغيير المكان والمعدات والانظمة.
 - ii. مرونة مزيج المنتج: وتمثل استجابة الجودة لرغبات الزبون.
 - iii. مرونة الحجم: وتتناسب مع تقلبات الطلب.
 - ب. **التسليم:** يعد التسليم أحد ابعاد الميزة التنافسية البالغة الاهمية التي تعكس قابلية المنظمة على تلبية متطلبات زبائنها في الوقت المحدد، فضلا عن تحقيقها للعديد من المنافع التي تنعكس على تعزيز موقعها في السوق مقارنة بمنافسيها، اذ يمثل سرعة التمثيل العنصر الاساسي للتأثير السريع لمنتجاتها للزبائن بشكل يسمح للتغيير بسعر منتجاتها، ويعتبر التسليم هو المحدد المهم في قرار الشراء لدى الزبون (محسن، 2016م، ص65).
 - ج. **الاستجابة للزبون:** بعد ان بات السعر والجودة امران اساسيان في الكثير من شركات الاعمال، اصبحت مرونة الشركة وقدرتها على الاستجابة لرغبات الزبائن المتغيرة امرا حاسما في اقتصاد اليوم، حيث تتمثل مرونة الشركة على التكيف والاستجابة للحاجات المتنوعة للأسواق المستهدفة (الدرويش، 2013م، ص74).

يرى الباحثان أيضا من أبعاد الميزة التنافسية الإبداع والابتكار والتجديد أو التحديث والبحث والتطوير المستمر.

عاشرا: اساليب تحقيق الميزة التنافسية:

هنالك عدة اساليب لتحقيق الميزة التنافسية وهي (صافي، 2017م، 106):

1. **الكفاءة المتفوقة:** فالمنشأة ماهي الا نظام لتحويل المدخلات الى مخرجات، لذلك نجد ان ايسر قياس للكفاءة يتمثل في مقدار المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة لذلك تقل تكلفة الانتاج للمنشأة.
2. **الابداع المتفوق:** ويعني كل تقدم يطرأ على منتجات او خدمات المنشأة وهياكلها واساليب ادارتها واستراتيجياتها، ويتحقق ذلك من خلال تقديم منتج جديد او العمل بأسلوب جديد مختلف عن المنافسين.
3. **الاستجابة المتفوقة لحاجات العميل:** وذلك من خلال قدرتها على تقديم وانتاج سلع وخدمات تشبع رغبات عملائها بشكل أفضل من منافسيها.

المبحث الرابع: تحليل البيانات ومناقشة النتائج والتوصيات

خصائص عينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في موظفي شركة سكر كنانة المحدودة، وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية من الموظفين المحاسبين والمراقبين الماليين والمراجعين ورؤساء الأقسام ونواب المدراء والمديرين، حيث تم توزيع عدد (75) استمارة استجاب منها (72) استمارة، وكانت كلها صالحة للدراسة والتحليل.

ثبات وصدق الأداة (الاستبيان):

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف). ويستخدم لقياس الثبات " معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)، والذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل الفا كرونباخ تعني

زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والصدق هو الجزر التربيعي لمعامل الثبات وتم توزيع عدد (20) استمارة استبانة على العينة الاستطلاعية وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (1) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق
الفرضية الأولى	0.878	0.71
الفرضية الثانية	0.825	0.75
الفرضية الثالثة	0.632	0.84
الصدق والثبات الكلي لجميع فرضيات الدراسة	0.778	0.76

من الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع قيم الصدق لأبعاد فرضيات الدراسة تراوحت بين (70% -84%) وأيضاً قيم الثبات تراوحت بين (63%-87%) وعليه فإن فرضيات الدراسة تتمتع بصدق عالي وثبات عالي.

ونجد أن قيمة الصدق الكلية للاستبيان هي 76% وقيمة الثبات الكلية للاستبيان هي 77% عليه يتمتع الاستبيان بدرجة عالية من الصدق والثبات. وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) وباستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية.
2. تحليل T (One Sample Test) لاختبار فرضيات البحث.

نتائج توزيع استمارة الاستبانة:

تم توزيع الاستبيان على عينة البحث وكانت نتائج التوزيع كالآتي:

الجدول (2) توزيع استمارات الاستبيان على أفراد عينة البحث

البيان	العدد	النسبة %
الاستبانات الموزعة	75	%100
الاستبانات المستردة	72	%96
الاستبانات غير المستردة	0	%0.0
الاستبانات القابلة للتحليل	72	%96

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

عرض البيانات واختبار الفرضيات:

تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

الجدول (3) الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث

الرقم	المتغير	العدد	النسبة %
1	العمر	20 – 30 سنة	%9.7
		31 – 40 سنة	%65.3
		41 سنة فأكثر	%25
2	المؤهل العلمي	ثانوي	%2.8
		جامعي	%76.4
		فوق الجامعي	%20.8
3	التخصص العلمي	محاسبة	%54.2
		إدارة أعمال	%34.7
		اقتصاد	%11.1
4	سنوات الخبرة	1 – 5 سنوات	%23.6
		6 – 10 سنوات	%65.3
		11 سنة فأكثر	%11.1
5	الوظيفة	محاسبين عامين	%41.7
		محاسبين تكاليف	%20.8
		موظفين الجودة	%16.7
		مراقبين ماليين	%20.8

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

يتبين من خلال الجدول أعلاه الآتي:

تشتمل عينة الدراسة على كل من لهم علاقة بالعمل المحاسبي والمالي في شركة سكر كنانة من صرافين وموظفي حسابات عامة وتكاليف موظفي الجودة والمراقبين الماليين، هذا يعني أن المبحوثين لديهم إلمام تام بموضوع الاستبانة وكذلك تتوفر لديهم المقدرة الجيدة على فهم الاسئلة والاجابة عليها.

أما من حيث المؤهل العلمي، فيتضح أن الغالبية العظمى من أفراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس، وهذا يعكس حقيقة أن العاملين بشركة سكر كنانة هم من حملة البكالوريوس، أما حملة درجة الدراسات العليا كانت النسبة أقل. أما من حيث التخصص العلمي، أن معظم المبحوثين هم من تخصصات ذات علاقة مباشرة بالـ (محاسبة وإدارة الأعمال) مما يعني انهم قادرون على فهم الاسئلة والاجابة عليها بدرجة عالية من الدقة والواقعية.

أما من حيث سنوات الخبرة، يتضح أن معظم مفردات مجتمع الدراسة سنوات الخبرة لديهم عدد سنوات من الخبرة لا يقل عن خمسة سنوات، وهذا مؤشر على توفر الخبرة الكافية لمفردات عينة الدراسة لفهم مقصود الاستبانة وبالتالي يعزز الثقة في اجاباتهم.

نتائج اختبار الفرضية الأولى: (عدم تطبيق أسلوب تكلفة الجودة يؤثر على ميزة المنشأة التنافسية).

جدول (4) الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	تحسب شركتكم تكاليف المواد التالفة نتيجة التخزين والتي لا تدخل في عمليات الانتاج.	3.95	0.888	الثالثة
2	تقوم إدارة الشركة بحساب الخسائر الناتجة عن عدم مطابقة المواصفات.	3.65	1.401	الرابعة
3	توجد لدى الشركة معايير محددة لتصنيف المنتجات كمنتجات جيدة او معيبة او تالفة.	4.55	1.125	الأولى
4	يتم حساب تكاليف اعادة تصنيع المنتجات المعيبة بالشركة.	4.08	0.825	الثانية

5	تهتم الشركة بالرقابة القبلية على الجودة لتجنب مخاطر وخسائر الكشف المتأخر للمنتجات المعيبة.	3.45	0.935	الخامسة
	الإجمالي	3.936	1.035	

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

يتضح من الجدول (4) ان هنالك ترابط وتماسك بين عبارات ومتغيرات الفرضية الأولى، حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد عينة البحث (3.93) وبتشتت صغير دل عليه الانحراف المعياري البالغ (1.035)، وعند مراجعة العبارات الفرعية التي تضمنتها هذه الفرضية نجد ان العبارة الثالثة (توجد لدى المصنع معايير محددة لتصنيف المنتجات كمنتجات جيدة او معيبة او تالفة) حصلت على أعلى درجة حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (4.55)، وهي درجة تتفق مع درجة اختبار الفرضية الأولى ويعزى سبب ذلك الى شركة سكر كنانة ان الشركة لها معايير تصنيف للمنتجات كمنتجات جيدة ومعيبة وتالفة، وجاءت العبارة الرابعة (يتم حساب تكاليف اعادة تصنيع المنتجات المعيبة بالشركة) في المرتبة الثانية، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (4.08) ثم تلتها العبارة الأولى (تسبب شركتكم تكاليف المواد التالفة نتيجة التخزين والتي لا تدخل في عمليات الانتاج) في المرتبة الثالثة، حيث بلغ الوسط الحسابي لأفراد عينة البحث (3.95)، اما العبارة الثانية (تقوم إدارة الشركة بحساب الخسائر الناتجة عن عدم مطابقة المواصفات) فقد جاءت في المرتبة الرابعة بوسط حسابي (3.64)، والعبارة التي احتلت المرتبة الأخيرة هي العبارة الخامسة (تهتم الشركة بالرقابة القبلية على الجودة لتجنب مخاطر وخسائر الكشف المتأخر للمنتجات المعيبة)، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (3.45).

نتائج تحليل T (One Sample Test):

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي المستجيبون من أفراد عينة الدراسة لعبارات ومتغيرات الفرضية الأولى أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم اختبار تحليل T (One Sample Test) والجدول (4) يوضح النتائج التي تم التوصل اليها.

الجدول (5) نتائج تحليل T (One Sample Test) لمتغيرات الفرضية الأولى

Mean Difference	Sig	Df ³	T	العبارات
1.021	0.000	72	7.635	تحسب شركتكم تكاليف المواد التالفة نتيجة التخزين والتي لا تدخل في عمليات الانتاج.
0.915	0.000	72	7.891	تقوم إدارة الشركة بحساب الخسائر الناتجة عن عدم مطابقة المواصفات.
1.001	0.000	72	8.325	توجد لدى الشركة معايير محددة لتصنيف المنتجات كمنتجات جيدة او معيبة او تالفة.
0.842	0.000	72	9.425	يتم حساب تكاليف اعادة تصنيع المنتجات المعيبة بالشركة.
0.815	0.000	72	7.625	تهتم الشركة بالرقابة القبلية على الجودة لتجنب مخاطر وخسائر الكشف المتأخر للمنتجات المعيبة.

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T المحسوبة لجميع متغيرات الفرضية الأولى ولمتوسط متغيرات الفرضية الأولى أكبر من قيمة T الجدولية وأن مستوى الدلالة لجميع المتغيرات أقل من (0.05) وهذا يشير الى وجود انسجام في إجابات أفراد العينة الذين يرون ان تطبيق أسلوب تكلفة الجودة يؤثر على ميزة المنشأة التنافسية، لذا نقبل الفرضية الأولى وبمستوى ثقة 96% وهذه النتيجة تتفق مع العديد من الدراسات التي تناولت نفس الموضوع.

نتائج اختبار الفرضية الثانية: (هنالك علاقة ارتباط بين أسلوب تكلفة الجودة والميزة التنافسية للمنشأة).

جدول (6) الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	تكاليف الجودة تساعد في فرض على المنتج والتحكم به بغرض تحقيق قدرة عالية من التنافس.	4.15	1.002	الثالثة
2	تكاليف الجودة تساعد الإدارة في اتخاذ تدابير الدقة والموضوعية في تقدير التكاليف وتقييمها بهدف تقليل الخسائر	4.30	0.825	الثانية
3	تهتم الشركة بتكاليف خاصة لتصميم المنتجات لتخفيض تكاليف الإنتاج المعيب	3.75	0.943	الخامسة
4	تقيس الشركة تكاليف العمليات بهدف جعل الفعالية الإنتاجية مطابقة لمواصفات الجودة	4.35	0.715	الأولى
5	تهتم الشركة بالتكاليف المتنوعة لأنشطة الأقسام الفنية والإدارية بما يضمن مقدرة تنافسية عالية	4.11	1.115	الرابعة
	الإجمالي	4.13	0.920	

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

يتضح من الجدول رقم (6) ان هنالك ترابط وتماسك بين عبارات ومتغيرات الفرضية الثانية، حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد عينة البحث (4.15) وبتشتت صغير دل عليه الانحراف المعياري البالغ (0.920)، وعند مراجعة العبارات الفرعية التي تضمنتها هذه الفرضية نجد ان العبارة الرابعة (تقيس الشركة تكاليف العمليات بهدف جعل الفعالية الإنتاجية مطابقة لمواصفات الجودة) حصلت على أعلى درجة حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (4.35)، وهي درجة تتفق مع درجة اختبار الفرضية الثانية ويعزى سبب ذلك الى ان الشركة تقيس تكاليف العمليات بهدف جعل الفعالية الإنتاجية مطابقة لمواصفات الجودة، وجاءت العبارة الثانية (تكاليف الجودة تساعد الإدارة في اتخاذ تدابير الدقة والموضوعية في تقدير التكاليف وتقييمها بهدف تقليل الخسائر) في

المرتبة الثانية، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (4.30) ثم تلتها العبارة الأولى (تكاليف الجودة تساعد في فرض على المنتج والتحكم به بغرض تحقيق قدرة عالية من التنافس) في المرتبة الثالثة، حيث بلغ الوسط الحسابي لأفراد عينة البحث (4.15)، أما العبارة الخامسة (تهتم الشركة بالتكاليف المتنوعة لأنشطة الأقسام الفنية والإدارية بما يضمن مقدرة تنافسية عالية) فقد جاءت في المرتبة الرابعة بوسط حسابي (4.11)، والعبارة التي احتلت المرتبة الأخيرة هي العبارة الثالثة (تهتم الشركة بتكاليف خاصة لتصميم المنتجات لتخفيض تكاليف الإنتاج المعيب)، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (3.75).

نتائج تحليل T (One Sample Test):

للتحقق من أن الوسط الحسابي الذي المستجيبون من أفراد عينة الدراسة لعبارات ومتغيرات الفرضية الثانية أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وإن هذا الفرق لا يعود للصدفة تم اختبار تحليل T (One Sample Test) والجدول (6) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها.

الجدول (7) نتائج تحليل T (One Sample Test) لمتغيرات الفرضية الثانية

العبارات	t	Df ³	sig	Mean Difference
تكاليف الجودة تساعد في فرض على المنتج والتحكم به بغرض تحقيق قدرة عالية من التنافس.	9.526	72	0.000	1.002
تكاليف الجودة تساعد الإدارة في اتخاذ تدابير الدقة والموضوعية في تقدير التكاليف وتقييمها بهدف تقليل الخسائر	8.520	72	0.000	1.025
تهتم الشركة بتكاليف خاصة لتصميم المنتجات لتخفيض تكاليف الإنتاج المعيب	7.110	72	0.000	1.001
تقيس الشركة تكاليف العمليات بهدف جعل الفعالية الإنتاجية مطابقة لمواصفات الجودة	8.111	72	0.000	0.820
تهتم الشركة بالتكاليف المتنوعة لأنشطة الأقسام الفنية والإدارية بما يضمن مقدرة تنافسية عالية	7.750	72	0.000	1.020

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T المحسوبة لجميع متغيرات الفرضية الثانية ولمتوسط متغيرات الفرضية الثانية أكبر من قيمة T الجدولية وأن مستوى الدلالة لجميع المتغيرات أقل من (0.05) وهذا يشير الى وجود انسجام في إجابات أفراد العينة الذين يرون ان هنالك علاقة ارتباط بين أسلوب تكلفة الجودة والميزة التنافسية للمنشأة، لذا نقبل الفرضية الثانية وبمستوى ثقة 91% وهذه النتيجة تتفق مع العديد من الدراسات التي تناولت نفس الموضوع.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة: (توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق تكلفة الجودة في الشركات الصناعية).

جدول (8) الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	عدم وجود خطة عمل واضحة ومحددة بالأهداف حول الجودة	4.35	0.826	الثالثة
2	عدم تطبيق كافة أبعاد الجودة وعدم الالتزام بتطبيقها	3.95	0.925	الخامسة
3	ضعف الوعي وعدم الاهتمام من قبل إدارات الشركات بأهمية استخدام أسلوب وأدوات تحسين الجودة	4.65	.795	الثانية
4	عدم الاهتمام بقياس تكاليف الفشل الخارجي من قبل إدارة الشركات	4.80	1.002	الأولى
5	عدم التركيز على رضا العميل لعدم وجود أهداف استراتيجية واضحة	4.08	0.815	الرابعة
	الإجمالي	4.37	0.872	

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

يتضح من الجدول (8) ان هنالك ترابط وتماسك بين عبارات ومتغيرات الفرضية الثالثة، حيث بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد عينة البحث (4.37) وبتشتت صغير دل عليه الانحراف المعياري البالغ (0.872)، وعند مراجعة العبارات الفرعية التي تضمنتها هذه الفرضية نجد ان العبارة الرابعة (عدم الاهتمام بقياس تكاليف الفشل الخارجي من قبل إدارة الشركات) حصلت على أعلى درجة حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (4.80)، وهي درجة تتقف مع درجة اختبار الفرضية الثالثة ويعزى سبب ذلك الى عدم الاهتمام بقياس تكاليف الفشل الخارجي من قبل إدارة الشركات، وجاءت العبارة الثالثة (ضعف الوعي وعدم الاهتمام من قبل إدارات الشركات بأهمية استخدام أسلوب وأدوات تحسين الجودة) في المرتبة الثانية، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة

البحث (4.65) ثم تلتها العبارة الأولى (عدم وجود خطة عمل واضحة ومحددة بالأهداف حول الجودة) في المرتبة الثالثة، حيث بلغ الوسط الحسابي لأفراد عينة البحث (4.35)، أما العبارة الخامسة (عدم التركيز على رضا العميل لعدم وجود أهداف استراتيجية واضحة) فقد جاءت في المرتبة الرابعة بوسط حسابي (4.08)، والعبارة التي احتلت المرتبة الأخيرة هي العبارة الثانية (عدم تطبيق كافة أبعاد الجودة وعدم الالتزام بتطبيقها)، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث (3.95).

نتائج تحليل T (One Sample Test):

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي المستجيبون من أفراد عينة الدراسة لعبارات ومتغيرات الفرضية الثالثة أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وأن هذا الفرق لا يعود للصدفة تم اختبار تحليل T (One Sample Test) والجدول (9) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها.

الجدول (9) نتائج تحليل T (One Sample Test) لمتغيرات الفرضية الثالثة

العبارات	T	Df ³	sig	Mean Difference
عدم وجود خطة عمل واضحة ومحددة بالأهداف حول الجودة	9.001	72	0.000	1.001
عدم تطبيق كافة أبعاد الجودة وعدم الالتزام بتطبيقها	8.725	72	0.000	0.925
ضعف الوعي وعدم الاهتمام من قبل إدارات الشركات بأهمية استخدام أسلوب وأدوات تحسين الجودة	8.835	72	0.000	1.025
عدم الاهتمام بقياس تكاليف الفشل الخارجي من قبل إدارة الشركات	7.125	72	0.000	0.965
عدم التركيز على رضا العميل لعدم وجود أهداف استراتيجية واضحة	8.945	72	0.000	0.825

المصدر: أعدّه الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية 2021

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T المحسوبة لجميع متغيرات الفرضية الثالثة ولمتوسط متغيرات الفرضية الثالثة أكبر من قيمة T الجدولية وأن مستوى الدلالة لجميع المتغيرات أقل من (0.05) وهذا يشير إلى وجود انسجام في إجابات أفراد العينة الذين يرون أنه توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق تكلفة الجودة في الشركات الصناعية، لذا نقبل الفرضية الثالثة وبمستوى ثقة 95% وهذه النتيجة تتفق مع العديد من الدراسات التي تناولت نفس الموضوع.

النتائج:

1. تهتم شركة سكر كنانة بوضع تكاليف خاصة لتصميم المنتجات لتخفيض تكاليف الإنتاج المعيب.
2. الميزة التنافسية مصدرا هاما لشركة سكر كنانة للتفوق على المؤسسات الأخرى.
3. الاهتمام بتكاليف الجودة يعمل على زيادة حصة الشركات في الأسواق المحلية والدولية.
4. قياس تكاليف المنع يساهم في تقليل الإنتاج التالف والمعيب خلال العمليات.
5. تقييس الشركة تكاليف العمليات بهدف جعل الفعالية الإنتاجية مطابقة لمواصفات الجودة.
6. تهتم الشركة بالتكاليف المتنوعة لأنشطة الأقسام الفنية والإدارية بما يضمن مقدرة تنافسية عالية.
7. إدارة شركة سكر كنانة تهتم بتوفير المتطلبات اللازمة لتطبيق الجودة.
8. تكاليف الجودة تساعد الإدارة في اتخاذ تدابير الدقة والموضوعية في تقدير التكاليف وتقييمها بهدف تقليل الخسائر.
9. توجد لدى شركة سكر كنانة معايير محددة لتصنيف المنتجات كمنتجات جيدة او معيبة او تالفة.
10. تهتم الشركة بالرقابة القبلية على الجودة لتجنب مخاطر وخسائر الكشف المتأخر للمنتجات المعيبة.

التوصيات:

1. أهمية اهتمام الشركات الصناعية بتكاليف الجودة وقياسها والافصاح عنها في القوائم المالية.
2. ضرورة الاهتمام بالتدريب والتأهيل في مجال تكاليف الجودة لجميع الكوادر الإدارية والفنية في الشركات الصناعية.
3. أهمية قياس تكاليف الفشل الخارجي لأهميته في تنبيه الإدارة بضرورة اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الجودة في معاملها.
4. ضرورة رفع الوعي والاهتمام لإدارات الشركات لاستخدام أساليب تحسين الجودة.
5. الاهتمام بآليات دعم الميزة التنافسية للشركات.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع العربية

- أحمودة، عماد الحسين (2015م): "إطار محاسبي لقياس تكلفة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- ادريس، المكي، الطيب حامد، أميرة عبد الرحمن (2019م): "تأثير تكلفة الجودة على تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي"، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، (المجلد الثالث، العدد9)، المملكة العربية السعودية.
- البشتاوي، جريرة، سليمان حسين، طلال سليمان (2015م): "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية"، مجلة دراسات العلوم الادارية (المجلد42، العدد1).
- بلعقون، كوثر (2016م): "أهمية تخفيض تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير في علوم التدبير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر.
- الجباري، 2020م، "تكاليف الجودة وطرق قياسها"، <https://mawdoo.com> 29 ديسمبر 2020م الساعة 2:10ظ.
- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، (2020م): "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية"، مجلة البحوث المالية، (المجلد21، العدد3).
- جعفر، عجيب، برير، فضل الله بكري، بشير، (2018م): "دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية"، مجلة دلتا العلوم والتكنولوجيا، العدد السابع.
- الحربي، بدر ناصر (2016م): "الرقابة على تكاليف الجودة وأثرها في تحسين مواصفات مشاريع الطرق لشركات المقاولات الكويتية"، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، الكويت.
- حمزات، سناء مصلح، (2016م): "أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سورية.

- دروش، سارة (2016م): "اليات المحاسبة الادارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية"، رسالة ماجستير في العلوم الادارية، جامعة العربي بن مهيدي. ام بواقي، الجزائر.
- الدرويش، مصطفى محمد، (2013م): "الممارسات الافضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية"، اطروحة دكتوراه، جامعة حلب.
- رابح، خلادي، (2014م): "دور التكلفة علي اساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية"، رسالة ماجستير، الجزائر.
- زملط، إياد سليم (2013م): "أساليب المحاسبة الادارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة"، رسالة ماجستير، جامعة الازهر، فلسطين.
- صافي، خليل موفق خليل، (2017م): "دور استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية"، رسالة ماجستير، جامعة الازهر، فلسطين.
- الطائي، يوسف حليم وآخرون، (2009م): "نظم ادارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية"، دار اليازوري للنشر، عمان-الأردن.
- الطيب، دويس محمد، (2005م): "براءة الاختراع مؤشر لقياس تنافسية المؤسسات والدول"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر.
- عامر، درغام ومحمد، ريم، وموسى، ماهر (2018م): "علاقة تكاليف الجودة بالأداء الاستراتيجي"، المجلة العربية للإدارة، (المجلد 38، العدد 4).
- عبد الرؤوف، حجاج، (2007م): "الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية: مصادرها ودور الابداع التكنولوجي في تنميتها"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة 20 أوت 55 بسكيكدة، الجزائر.
- العتوم، محمد فوزي علي، (2009م): "رسالة المنظمة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية"، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.
- عوض الله، الصديق، عليش، ليندا، إبراهيم، بابكر، (، 2017م): "أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، (المجلد 19، العدد 1).

- الفضل، غدير، مؤيد محمد علي، إنعام محسن، (2012م): "تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة.
- كاظم، عبد الوهاب (2013م): "تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض ابعاد الميزة التنافسية"، مجلة التقني، (المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع).
- كاظم، عبد الوهاب (2013م): "تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض ابعاد الميزة التنافسية"، مجلة التقني، (المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع).
- محسن، اسراء عبد السلام، (2016م): "مدى استخدام ادوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل ادارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، جامعة الازهر، فلسطين.
- مراد واخرون، (2019م): "مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية"، مذكرة لاستكمال متطلبات ماستر محاسبة، جامعة حمة لخضر بالوادي، الجزائر.
- نقاز، نوال، (2014م): "دور الرقابة على تكاليف الجودة لتحسين الأداء المالي"، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر.
- هبة الله، أوريسي (2012م): "تنافسية القطاع السياحي وانعكاساته على التنمية المستدامة في الدول العربية"، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.
- ياسين، الحكم أيوب (2017م): "أثر متطلبات تطبيق الحيود السداسي في تقليل تكلفة الجودة الرديئة"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- Abdulkhalig M.-Rawi & Hiba Abdalhafiz (2018): The Role Of Resource Consumption Accounting (RCA) In Improving Cost Management in the Jordanian Commercial Banks. International Journal in Economics and Business, Issue 10.
- Schiffauerova, A, A, A and Thomson (2006): Cost of Quality models and Best practices, International Journal of Quality and Reliability Management (Vol.23, No.4).