

استعمال تكاليف الجودة في تقويم الاداء الاستراتيجي

أ.د. منال جبار سرور م.صبيحة صالح عمر

جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد كلية الراءدين الجامعة / قسم المحاسبة

المستخلص:

اكتسب البحث الحالي أهميته من أهمية تكاليف الجودة الكلية وتقويم الأداء الاستراتيجي وكذلك الربط فيما بينهما من خلال بطاقة العلامات المتوازنة ، إذ إن الاهتمام بتكاليف الجودة الكلية سيساعد في توفير معلومات مفيدة لعملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية مما ينعكس في التحسين المستمر وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية . وتقوم فرضية البحث على تأكيد إمكانية استعمال تكاليف الجودة الكلية على توفير معلومات مالية وغير مالية يمكن استعمالها في تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها الستة للوحدات الاقتصادية ضمن بيئة التصنيع العراقية.

المبحث الاول: المقدمة ومنهجية البحث

المقدمة:

اصبحت المقاييس المالية لاتفي بتقييم اداء الوحدات لظهور المنافسة الشديدة وضرورة الاخذ بالتحليل الاستراتيجي للامد البعيد للوحدات لما يفي بعملية البقاء والاستمرار وتحقيق حصة سوقية مرموقة بين الوحدات في سوق تسوده العديد من المتغيرات في ظل بيئة الاعمال المعاصرة. وتعتبر تكاليف الجودة احدى احد المؤشرات المهمة التي تلبي حاجة الوحدة بتوفيرها مقاييس مالية وغير مالية لتقويم الاداء الاستراتيجي للوحدات، ومن خلال التحليل والتكامل ما بين كلف الجودة ومناظير بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم اداء الوحدة. وقد تضمن هذا البحث اربعة مباحث خصص الاول الى المقدمة ومنهجية البحث وخصص الثاني الى خلفية نظرية عن تقويم الاداء الاستراتيجي، وخصص الثالث لاستعمال تكاليف الجودة بتقويم الاداء الاستراتيجي وخصص الرابع الى الاستنتاجات والتوصيات.

مشكلة البحث:

ان مشكلة البحث يمكن التعبير عنها من خلال النقاط الآتية :-
 (1) عدم قيام الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية وأنظمتها المحاسبية بتحديد وقياس تكاليف الجودة الكلية والإفصاح عنها بتقارير منفصلة.
 (2) اعتماد هذه الوحدات على المقاييس المالية فقط في تقويم أدائها دون الاعتماد على المقاييس غير المالية فضلا عن عدم اطلاعها على التقنيات الحديثة لتقويم الأداء .
 حاجة هذه الوحدات إلى مؤشرات ومقاييس جديدة للأداء تتناسب مع التغيرات العديدة التي حصلت في بيئتها الداخلية والخارجية. ولهذا فإنه يمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية:

- (1) ما مدى اهتمام الوحدات الاقتصادية ضمن بيئة التصنيع العراقية بتكاليف الجودة الكلية من حيث التحديد والقياس والإفصاح المحاسبي عنها بتقارير منفصلة ؟
- (2) هل يمكن استعمال تكاليف الجودة الكلية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي لهذه الوحدات ؟

هدف البحث:

ان البحث يهدف للوصول إلى إجابات لأسئلة مشكلة البحث من خلال مجموعة من الخطوات وهي الآتي :-

- (1) تحديد وقياس تكاليف الجودة الكلية بعناصرها الأربعة (المنع والتقييم والفضل الداخلي والفضل الخارجي) والإفصاح عنها بتقارير منفصلة في الوحدات الاقتصادية ضمن بيئة التصنيع العراقية، بما في ذلك تكاليف الجودة المخفية التي تشكل جزء هام من تكاليف الفضل الخارجي.
- (2) التوصل إلى مؤشرات ومقاييس جديدة للأداء من خلال تكاليف الجودة الكلية بحيث تتناسب مع التغيرات العديدة والمتلاحقة التي رافقت البيئة الداخلية والخارجية لهذه الوحدات.
- (3) استعمال مؤشرات ومقاييس تكاليف الجودة الكلية (المالية وغير المالية) في تقويم الأداء الاستراتيجي لهذه الوحدات من خلال بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها السنة.

فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها الآتي :-
(تحديد وقياس تكاليف الجودة الكلية يؤدي إلى توفير معلومات مالية وغير مالية يمكن استعمالها في تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال بطاقة العلامات المتوازنة).

المبحث الثاني: خلفية نظرية عن تقويم الاداء الاستراتيجي**اولا: مفهوم الأداء : Concept of Performance :**

إن الأداء مفهوم واسع يشتمل في مضامينه العديد من المفاهيم المتعلقة بالنجاح أو الفضل، الفاعلية والكفاءة، المخطط والفعلي، الكمي والنوعي وغيرها.

إن تعريف الأداء يمكن النظر إليه من خلال الجوانب الآتية :- (يحيوي، 2007: 46)

- (1) تعريف الأداء وفق مفهوم الفاعلية :- لقد حصر بعض الباحثين في تعريفهم للأداء الفاعلية لوحدها، أي مدى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .
- (2) تعريف الأداء وفق مفهوم الكفاءة :- لقد حصر بعض الباحثين في تعريفهم للأداء الكفاءة لوحدها، أي الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة .
- (3) تعريف الأداء وفق معايير :- فقد تم تعريفه وفق معايير الأساسية وهي الجودة والوقت والكلفة وهناك من يضيف المرونة وسرعة رد الفعل والإبداع .
- (4) تعريف الأداء ستراتيغيا :- يمكن تعريف الأداء من خلال إعطائه الطابع الاستراتيجي وربطه بالقدرات التنافسية للوحدة الاقتصادية .

ويرى الباحثان بأن الأداء ما هو إلا انعكاساً لقدرة الوحدة الاقتصادية للوصول إلى أهدافها المرسومة بفاعلية وكفاءة من خلال الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة، باعتبار إن الأداء يُمثل نظاماً متكاملًا وديناميكياً يتطلب التحسين المستمر إنسجاماً مع معايير الأساسية المتمثلة بالجودة والوقت والكلفة من خلال إعطائه الطابع الاستراتيجي وربطه بالقدرات التنافسية. و إن التصنيف الأفضل للأداء هو الأداء التشغيلي والأداء الاستراتيجي، فالأداء التشغيلي يرتبط بتشغيل الطاقة وغالباً ما يكون مرتبطاً بالمدى القصير، أما الأداء الاستراتيجي فإنه يرتبط بتوليد الطاقة وعادةً ما يكون مرتبطاً بالمدى البعيد، كما ويؤكد الباحثان على ضرورة التكامل بين الأدائين من أجل إعطاء رؤية واضحة عن أداء الوحدة الاقتصادية بما يضمن تحقيق أهدافها الكلية، وقد ركز الباحثان على الأدائين التشغيلي والاستراتيجي باعتبار إن الأداء المالي يدخل ضمنهما.

ثانياً: مفهوم تقويم الأداء : Concept of Performance Evaluation :

أن تقويم الأداء ما هو إلا عملية تحليل ودراسة مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها بفاعلية وكفاءة من خلال الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة وبما يمكنها من التكيف والبقاء والنمو في البيئة المحيطة بها، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي (الحالي) مع أداء المستهدف (داخلي أو خارجي) من أجل الوقوف على الانحرافات ومسبباتها والتعرف على المسؤولين عنها واقتراح الحلول والمعالجات المناسبة ومتابعة تطبيقها والعمل على تلافي هذه المسببات في المستقبل.

ثالثاً: مؤشرات تقويم الأداء : Indicates of Performance Evaluation :

هناك مجموعة من المؤشرات التي تتضمنها عملية تقويم الأداء وهي كالاتي :

(1) الفاعلية Effectiveness :

يعبر عن الفاعلية بأنها درجة انجاز المخرجات المطلوبة (Blocher,et.al,1999:688)، ولغرض تحقيق الفاعلية فلا بد من التركيز على المخرجات (الأهداف) أي بمعنى إنها درجة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وإن تحقيق الفاعلية يتطلب مجموعة من الأساليب التي يجب أن تتسجم مع الأهداف المخططة وبما يحققها وفق ما هو مطلوب، وتزداد الفاعلية كلما ازدادت درجة انجاز المخرجات أو الأهداف المطلوبة التي تسعى الوحدة الاقتصادية الوصول إليها.

(2) الكفاءة Efficiency :

يعبر عن الكفاءة بأنها العلاقة بين المخرجات والمدخلات، فالمخرجات تمثل السلع أو الخدمات إما المدخلات فإنها تمثل كل ما أستعمل في إنتاج تلك المخرجات، وتهدف دراسة العلاقة بين المخرجات والمدخلات إلى انجاز الأعمال بأفضل أداء ممكن من

حيث مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية في الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة لها . ولقد أوضح Hilton وآخرون بأن هناك مجموعة من المقاييس الخاصة بالكفاءة وهي كالآتي: (Hilton,et.al,2000:44)

- أ. **الجودة Quality**: وهي تلبية احتياجات الزبون .
- ب. **الإنتاجية Productivity**: وهي نسبة المخرجات إلى المدخلات، ويهدف هذا المقياس إلى تحسين جودة العمليات من خلال استعمال مدخلات قليلة لإنتاج نفس المخرجات أو عن طريق زيادة أو تعظيم المخرجات من خلال استعمال نفس المدخلات
- ج. **وقت الدورة Cycle Time** : وهو الوقت المحصور بين طلب الزبون وتسليم المنتجات إليه .
- د. **كفاءة المخرجات Throughput Efficiency** : وهي نسبة الوقت المصروف لإضافة قيمة للزبون مقسوماً على وقت الدورة الذي يمثل نسبة الوقت الكلي إلى وقت الانتظار .

ويتضح إن تلبية احتياجات الزبائن (جودة عالية) تؤدي إلى زيادة نسبة المخرجات إلى المدخلات (إنتاجية عالية) وبالتالي تخفيض الوقت الممتد من طلب الزبون إلى تسليم المنتجات إليه (تخفيض وقت الدورة) مما يؤدي إلى تحسين نسبة الوقت المصروف لإضافة قيمة للزبون إلى وقت الدورة الذي يمثل نسبة الوقت الكلي إلى وقت الانتظار (مخرجات عالية الجودة) .

3) الاقتصادية Economy :

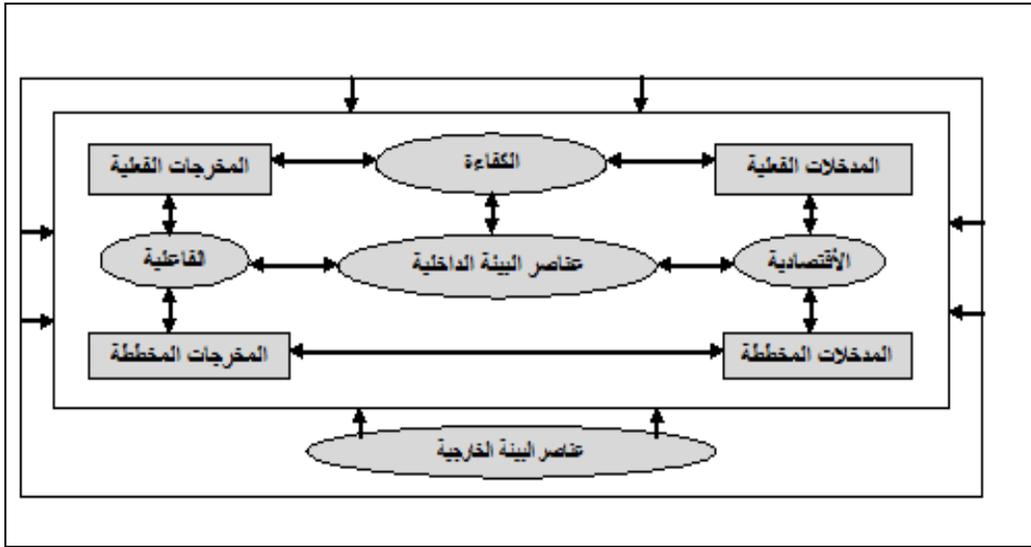
تمثل الاقتصادية العلاقة بين التكلفة والمنفعة الناجمة عنها، ويمكن قياس هذه العلاقة بصورة إجمالية للوحدة الاقتصادية ككل أو بصورة جزئية لكل من مفاصلها ويمكن التأكيد على التركيز الجزئي الحاصل في التكلفة أو الأنفاق في الحالات التي يتعذر تحديد المردود الاقتصادي منها، وعليه فإنه يمكن التعبير عن الاقتصادية بأنها عبارة عن تقليل كلف المواد المستعملة في انجاز الأنشطة المختلفة مع مراعاة المحافظة على الجودة.

4) البيئة Environment :

تتكون بيئة الوحدة الاقتصادية من شطرين وهما البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، فالبيئة الداخلية Internal Environment ترتبط بظروف العمل والتشغيل داخل الوحدة الاقتصادية ولا بد من تحليل هذه البيئة لتحديد مستويات الأداء ومجالات القوة والضعف بخصوص الموارد التي تتعامل معها في الوقت الحالي أو في المستقبل، إما البيئة الخارجية External Environment فإنها ترتبط بالظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية سواء كانت سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية والتي تؤثر على أدائها في الوقت الحالي أو في المستقبل لذلك فلا بد من تحليل هذه البيئة لتحديد الفرص والتهديدات التي يمكن أن تتعرض لها الوحدة الاقتصادية (Naraynan & Nath,2000:197) . ويمكن توضيح مؤشرات تقويم الأداء والعلاقة فيما بينها ضمن البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية من خلال الشكل الآتي :

شكل رقم (1)

مؤشرات تقويم الأداء والعلاقة فيما بينها ضمن بيئة الوحدة الاقتصادية



المصدر:

(النعمي، نادية شاكر حسين "التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، غير منشورة، 2007، ص: 19).

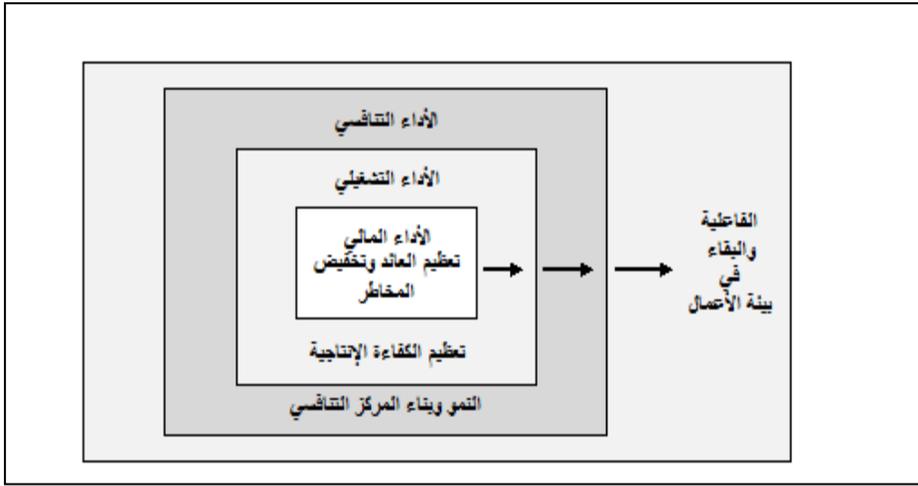
رابعاً: مفهوم الأداء الاستراتيجي Concept of Strategic Performance:

إن الأداء الاستراتيجي هو أداء متميز مقارنة بأداء المنافسين بافتراض إنه ينشأ لدعم المزايا التنافسية وكلما ارتبط الأداء بالميزة التنافسية كلما قاد إلى تحقيق أداء متميز Superior Performance وإن الأداء يكون استراتيجياً إذا كان متناسقاً مع أهداف واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية وله تأثير في أداؤها طويل الأجل، وعليه فإنه يمكن تعريف الأداء الاستراتيجي بأنه ذلك الأداء المرتبط بالسياسات طويلة الأجل والذي يستلزم وجود ميزة تنافسية. وهناك ثلاثة مستويات للأداء الاستراتيجي تمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء في بيئة الأعمال بفاعلية وهي كالآتي :- (الدوري وصالح، 2009: 389)

(1) الأداء المالي Financial Performance :- يهدف إلى تعظيم العائد وتخفيض المخاطر.

- (2) الأداء التشغيلي Operational Performance يهدف إلى تعظيم الكفاءة الإنتاجية.
- (3) الأداء التنافسي Competitive Performance :- يهدف إلى النمو وبناء المركز التنافسي .
- كما إن هناك تداخلا" بين مجالات الأداء الاستراتيجي ويمكن توضيحها من خلال الشكل الآتي:

شكل رقم (2) تداخل مجالات الأداء الاستراتيجي



المصدر:

(الدوري، زكريا وصالح، أحمد علي "الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال: قراءات وبحوث" الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان، 2009، ص:389).

إن الأداء المالي يعظم العائد ويخفض كل من التكاليف والمخاطر التي تحيط بالوحدة الاقتصادية الأمر الذي يؤدي إلى إتاحة الفرصة أمامها لتعظيم كفاءتها الإنتاجية مما يمنحها فرصة النمو في السوق وبناء مركز تنافسي قوي يؤدي في النهاية إلى زيادة فاعلية الوحدة الاقتصادية وبقاءها في بيئة الأعمال. ويمكن تثبيت الملاحظات الآتية:

- (1) من خلال البعد المالي لتكاليف الجودة الكلية نلاحظ إن هناك علاقة بين هذه التكاليف والأداء المالي كما ويمكن من خلالها توفير مجموعة من المقاييس التي تساعد في قياس مدى فاعلية وكفاءة هذا الأداء وبيان مدى التحسن فيه.
- (2) من خلال البعد التشغيلي لتكاليف الجودة الكلية نلاحظ علاقة تكاليف الجودة الكلية بالأداء التشغيلي إذ إن هذه التكاليف تساعد كثيرا

في تحسين هذا الأداء وبالتالي توفير مجموعة من المقاييس التي يمكن من خلالها قياس مدى فاعليته وكفاءته.

(3) من خلال البعد التنافسي لتكاليف الجودة الكلية نلاحظ العلاقة بين هذه التكاليف والأداء التنافسي وقدرتها على تحقيق الميزات التنافسية، وإن للجودة العالية تأثيراتها الايجابية على كل من رضا الزبائن والمبيعات وبالتالي الحصة السوقية، وعليه فيمكن لتكاليف الجودة الكلية أن توفر مجموعة من المقاييس التي من خلالها يمكن قياس مدى فاعلية وكفاءة هذا الأداء.

ومن خلال ما تقدم، يرى الباحثان بأن الأداء الاستراتيجي هو مفهوم يتمشى مع مسلمات الإدارة الاستراتيجية ويتكون من ثلاثة جوانب رئيسية متداخلة فيما بينها وهي الأداء المالي والتشغيلي والتنافسي فضلا عن ارتباطه بأهداف واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية ويستلزم وجود ميزة تنافسية، كما ويلاحظ ارتباط تكاليف الجودة الكلية بكل جانب من جوانب الأداء الاستراتيجي الثلاثة.

خامسا: مفهوم وأهمية تقويم الأداء الاستراتيجي

Concept and Importance of Strategic Performance :Evaluation

من أجل التأكد من مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها المخططة بفاعلية وكفاءة ، يمكن صياغة مفهوم تقويم الأداء الاستراتيجي ضمن إطار بعدي الفاعلية والكفاءة Effectiveness & Efficiency حيث تم تعريف تقويم الأداء الاستراتيجي بأنه عملية قياس فاعلية وكفاءة الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها باستعمال مجموعة من المؤشرات والمقاييس المالية وغير المالية وبالشكل الذي يتناسب مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية لهذه الوحدات (Mohdi,2002:3).

ويرى الباحثان بأن تقويم الأداء الاستراتيجي هو مرحلة من مراحل الإدارة الاستراتيجية ويهدف إلى قياس فاعلية وكفاءة الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها وذلك من خلال التحسين المستمر والانسجام والتفاعل مع التغيرات الحاصلة في البيئة الداخلية والخارجية ويتم ذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية لبيان مدى تحقيق الأهداف الموضوعية.

إما بالنسبة لأهمية تقويم الأداء الاستراتيجي فتبرز أهميته للوحدات الاقتصادية من خلال ما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة للاحتياجات المتزايدة والمتنافس عليها، وبهذا فقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وما لذلك من تأثير في أهداف الوحدة الاقتصادية قصيرة وطويلة الأجل، وعليه فعند القيام بتقويم الأداء الاستراتيجي فينبغي على الوحدة الاقتصادية تحديد أي من الاستراتيجيات التي تتبعها على أن تكون ملائمة لطبيعة عملها والسوق الذي تنتمي إليه

من أجل بيان مدى نجاحها في تطبيق هذه الاستراتيجية وبما يعزز من موقفها التنافسي. وفي هذا المجال لا بد من الإشارة إلى أهمية الجودة وتكالييفها في كل استراتيجية من الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة بحيث يمكن تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال هذا الباب، فبالنسبة لاستراتيجية قيادة الكلفة فيمكن من خلال الجودة تخفيض التكاليف باعتبار إن الجودة غير مكلفة وبيان مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في إرضاء زبائنها، إما بالنسبة لاستراتيجية التمايز فيمكن من خلال الجودة أن تتميز الوحدة الاقتصادية بمنتجاتها على المنافسين وبيان مدى نجاحها في ذلك، إما استراتيجية التركيز فيمكن للوحدة الاقتصادية التركيز على جزء معين من السوق والتعرف على رغبات وحاجات الزبائن والقيام بتوظيف برامج الجودة وتكاليف الجودة الكلية من أجل تحقيق ذلك لإنجاح تطبيق هذه الاستراتيجية.

سادسا: النماذج الحديثة لتقويم الأداء الاستراتيجي

:Modern Models for Strategic Performance Evaluation

هنالك بعض النماذج الحديثة التي يمكن استعمالها في تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية:- (حسين، 2007: 275)

1. لوحة القياس (القيادة) Tableau Du Board :

ينظر إلى لوحة القياس (القيادة) على إنها أداة مرنة تسمح بعرض، وبشكل سريع وبسيط وديناميكي لمجموعة من مؤشرات الأداء المنتقاة عن طريق الوحدة الاقتصادية على أساس أهدافها، وتبرز أهميتها من خلال إنها جزء من النظام الرقابي للوحدة الاقتصادية فضلا عن مساعدتها في اتخاذ القرارات المناسبة وبشكل جماعي كما إنها وسيلة للحوار والاتصال وكذلك إدارة الأزمات التي قد تواجه الوحدة الاقتصادية. ويتم تصميم لوحة القياس على المستوى الإداري الذي يراد تقويم أدائه، إذ لا توجد لوحة قياس واحدة تشمل جميع المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية، بل إن هناك لوحة قياس لكل مستوى إداري وتختلف باختلاف مسؤولية ذلك المستوى ووظائفه وأهدافه، حيث تترجم أهداف المستوى الإداري إلى أهداف جزئية تحدد مسببات النجاح له ثم تترجم إلى مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تستعمل في عملية تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية.

2. تقويم الأداء الاستراتيجي حسب الأنشطة

: Strategic Performance Evaluation Based Activities

يمثل النشاط وحدة عمل أو مهمة لهدف محدد وتشكل مجموعة من العمليات والإجراءات جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية، وبذلك فإن النشاط يمثل توليفة من الأفراد والموارد الاقتصادية والأساليب التكنولوجية المستعملة لتشغيل النشاط وإن الوحدة الاقتصادية تدير الأنشطة التي تمارسها حيث إن نقطة البداية تمثل الفهم الكامل للموارد المتاحة والمخططة لممارسة الأنشطة وحجم إنتاجها وأخيرا" كيف يتم أداء هذه الأنشطة. إن قياس مستوى أداء الأنشطة يتم من خلال الاعتماد على

مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية حيث إن ذلك القياس يتم عن طريق الإجابة على مجموعة من الأسئلة وهي: ماهي تكلفة أداء وتشغيل النشاط؟ وما هو الوقت الذي يستغرقه النشاط لكي يتم؟ وما هو مستوى جودة أداء النشاط؟ وما هي درجة مرونة النشاط؟، إن الإجابة على كل سؤال من هذه الأسئلة يعكس رؤية واهتمام بمجال معين من ذلك النشاط.

3. نموذج لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية Committee of American Managerial Accounting : Standards

قامت لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية بوضع نموذج شامل لتقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وأوصت بضرورة اختيار الوحدة الاقتصادية لمؤشرات الأداء التي تتناسب مع ظروفها واحتياجاتها الاستراتيجية متضمنة بذلك المقاييس المالية وغير المالية، وإن هذا النموذج يتكون من ستة مجموعات رئيسية لمؤشرات تقويم الأداء الاستراتيجي وهي المؤشرات البيئية ومؤشرات السوق والزيون والمؤشرات التنافسية ومؤشرات العمليات الداخلية ومؤشرات الموارد البشرية والمؤشرات المالية.

4. بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) : Balanced Scorecard

لقد قدم Kaplan & Norton بطاقة العلامات المتوازنة عام 1992 والتي تشتمل على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية للأداء والتي تستعمل في تقويم الأداء الاستراتيجي من أجل توفير معلومات تكون أكثر ملائمة لأجراء التقويم الشامل، وتعتبر بطاقة العلامات المتوازنة الأفضل في تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية (Jovanovaic & Krivokapic, 2009:41) من خلال ترجمة رؤيتها ورسالتها إلى مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية من أجل تحقيق أهدافها وإن هذه المقاييس مرتبطة مع الاستراتيجية العامة للوحدة الاقتصادية. والمهم في بطاقة العلامات المتوازنة هو إن عناصرها ومحتوياتها صُممت بحيث يكمل أحدها الآخر وذلك من أجل التعبير عن المنظور الشمولي لأداء الوحدة الاقتصادية سواء كان الحالي أو المستقبلي. وانسجاماً مع أهداف هذه البحث سيتم التركيز على بطاقة العلامات المتوازنة من حيث المفهوم والأهمية والخصائص والمكونات.

المبحث الثالث :- استعمال تكاليف الجودة الكلية في تقويم الأداء الاستراتيجي

اولاً: أهمية تكاليف الجودة الكلية في تقويم الأداء الاستراتيجي The Importance of Total Quality Costs in Strategic :- Performance Evaluation

من خلال تكاليف الجودة الكلية يمكن تقويم مدى فاعلية وكفاءة برامج الجودة المنفذة في الوحدة الاقتصادية ، وهذه البرامج يمكن من خلالها تشخيص ما تحتاجه

الوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها الاستراتيجية وحل جميع مشاكل الجودة وتحسين جودة العمليات والمنتجات ، وتعتبر تكاليف الجودة الكلية جزء هام في هذه البرامج إذ يمكن من خلالها تنفيذها وبما يساعد في تحسين الجودة التي أصبحت قضية استراتيجية في الوقت الحالي الأمر الذي يتطلب الاهتمام بها وتقويم برامجها وأداء الوحدة الاقتصادية بشكل مستمر وشامل (Chi,2008:2809).

ويمكن بيان أهمية تكاليف الجودة الكلية في تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال النقاط الآتية :-

- (1) إن تكاليف الجودة الكلية توفر معلومات مفيدة لتقويم مدى فاعلية وكفاءة برامج الجودة من خلال توفيرها لمجموعة من المؤشرات والمقاييس الخاصة بالجودة فمثلاً "تأثير تدريب العاملين لتطبيق معايير الجودة وانعكاسه على تخفيض الوحدات المعيبة والفاشلة داخلياً وخارجياً" وبالتالي تخفيض تكاليف الجودة الكلية
- (2) إن تكاليف الجودة الكلية تستعمل كمقياس للمقارنة بين المدخلات والمخرجات فمثلاً "المقارنة بين تكاليف الضمان وتكاليف الفشل الخارجي أو تكاليف الجودة الكلية" (Ross,1999:372).
- (3) إن تكاليف الجودة الكلية توفر معلومات يمكن أن تعطي رؤية واضحة عن واقع التنفيذ الفعلي من خلال التأكد من مدى فاعلية الأجراء التصحيحي حيث يتم جمع معلومات عن تنفيذ ذلك الأجراء من أجل الوقوف على مدى تمكن هذا الأجراء من معالجة مشاكل الجودة، أي بمعنى التعرف على إن الحلول لهذه المشاكل كانت ناجحة أم لا إن تكاليف الجودة الكلية توفر مؤشرات ومقاييس تهتم بأهداف الوحدة الاقتصادية قصيرة الأجل وطويلة الأجل، حيث يتم ربط هذه الأهداف بالرؤية المستقبلية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية وبالتالي دعم عملية تقويم الأداء الاستراتيجي لهذه الوحدة.
- (4) إن تكاليف الجودة الكلية تساعد في توفير معلومات هامة عن مقدار التحسن في أداء الوحدة الاقتصادية ومقدار جودة عملياتها ومنتجاتها.
- (5) إنها تساعد في قياس وتقويم مستوى الجودة المنجز في جميع العمليات وكذلك المنتجات من خلال توفير نظام للقياس والتقويم ومقارنة ذلك الأداء المنجز مع ما حققه المنافسين عن طريق توفير معايير لهذه المقارنة، حيث إن هذا القياس والتقويم يشمل كل من العمليات والمنتجات والعاملين والإدارة في الوحدة الاقتصادية لبيان مدى التحسن في ذلك.
- (6) إن هناك علاقة بين تكاليف الجودة الكلية والأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية فمثلاً "علاقة هذه التكاليف بكل من المبيعات وتكاليف التصنيع والأرباح، وبمرور الزمن يمكن ملاحظة مدى التحسن في الأداء وحل المشاكل وتحقيق الأهداف لذلك فهي ضرورية في تقويم الأداء الاستراتيجي في ظل بيئة التصنيع الحديثة وما رافقها من تغيرات وبالتالي فإنها توفر إمكانية لتشخيص مشاكل الجودة التي تعاني منها الوحدة الاقتصادية والمساعدة في وضع الحلول المناسبة لها (Jacobsen,et.al,2009:330).
- (7) إنها تساعد في بيان فيما إذا كانت أنشطة الجودة وبرامجها والنتائج المتعلقة بها قد تم تطبيقها بفاعلية وكفاءة وبشكل مناسب لتحقيق الأهداف، كما إنها

توفر مؤشرات ومقاييس فعالة مرتبطة بالجودة، إذ إن لفاعلية وكفاءة أنشطة الجودة تأثير في الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وقدرتها على تحقيق الأهداف المرسومة (Maher, et. al, 2006:543).

(8) إن الجودة مرتبطة بالأداء المالي ويمكن بيان ذلك من خلال علاقة الجودة بتكاليف المنتج حيث إن الجودة العالية تؤدي إلى تخفيض هذه التكاليف وبالتالي تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، وبذلك فيمكن تقويم الأداء المالي من خلال الاعتماد على مقاييس تكاليف الجودة الكلية، إذ يشتمل هذا التقويم على مجموعة من الأهداف وأهمها تخفيض تكاليف الجودة الكلية وتحسين الربحية.

(9) إن برامج التحسين المستمر تنتظر إلى الجودة على إنها عنصر هام وتكاملي في هذه البرامج، فضلاً عن ارتباط الجودة بالاستراتيجية العامة للوحدة الاقتصادية، لذلك فيجب ربطها مع أهدافها سواء كانت القصيرة أو الطويلة الأجل (Khannan & Tan, 2005:156).

إن تكاليف الجودة الكلية يمكن أن تكون كأداة مهمة لأغراض التحسين المستمر في ظل سلسلة القيمة، حيث تبين ملاصقة تكاليف الجودة الكلية لكل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة ابتداءً من البحوث والتطوير وحتى خدمة الزبائن، وعليه فيمكن من خلال تكاليف الجودة الكلية تحديد نقاط القوة والضعف في كل نشاط من الأنشطة الرئيسية في الوحدة الاقتصادية وبذلك فيمكن من خلال تكاليف الجودة الكلية تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية بشكل شامل الأمر الذي يساعدها في الحصول على ميزة تنافسية تمكنها من اختراق أسواق جديدة وكسب زبائن جدد نتيجة لتعرفها على نقاط قوتها وضعفها واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها.

إن تحقيق الميزة التنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة التي تسودها المنافسة الشديدة يتطلب إنتاج منتجات عالية الجودة، وبما إن الجودة غير مكلّفة فإنه يمكن تخفيض سعر البيع بالشكل الذي يرضي الزبائن بالمقارنة مع المنافسين، إذ إن ذلك يساعد الوحدة الاقتصادية في المحافظة على أرباحها وزيادتها بالمقارنة مع متوسط أرباح الصناعة (Hill & Jones, 2001:122). ومن خلال ما تقدم، فيرى الباحثان بأن تكاليف الجودة الكلية هي أداة هامة في عملية تقويم الأداء الاستراتيجي وذلك لارتباط الجودة بالرؤية المستقبلية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية، إذ إنها توفر مؤشرات ومقاييس للأداء الاستراتيجي يمكن أن تقيس مدى فاعلية وكفاءة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وبالشكل الذي يتناسب مع التغيرات العديدة التي حصلت في بيئة التصنيع الحديثة، وإنه لا يمكن الوصول لهذه المؤشرات والمقاييس إلا بعد تحديد وقياس تكاليف الجودة الكلية.

ثانيا: المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الكلية

Financial and Nonfinancial Measures of Total Quality : Costs

ويرى الباحثان بأن مقاييس تكاليف الجودة الكلية يجب أن تكون منسجمة مع أهداف واستراتيجية الوحدة الاقتصادية وأن تتكون من مقاييس مالية وغير مالية لكي تساعد في عملية تقويم الأداء الاستراتيجي بشكل فاعل وكفوء من أجل إعطاء صورة شاملة وواضحة عن الأداء

ثالثا: المقاييس المالية لتكاليف الجودة الكلية

: Financial Measures of Total Quality Costs

لغرض تقويم أداء الوحدة الاقتصادية من خلال المقاييس المالية لتكاليف الجودة الكلية لابد من الاهتمام بمقاييس العائد على الاستثمار ROI والعائد على المبيعات ROS والدخل المتبقي RI والقيمة الاقتصادية المضافة EVA ويتم ذلك من خلال بيان علاقة تكاليف الجودة الكلية بهذه المقاييس، فمثلا" تأثير تخفيض تكاليف الفشل على المبيعات والأرباح ونسبة العائد على الاستثمار وغيرها، أي بعبارة أخرى بيان مدى التحسن في هذه المقاييس (ROI, ROS, RI, EVA) من خلال تكاليف الجودة الكلية.

وبما إن تكاليف الجودة الكلية تعتبر إحدى مقاييس الأداء والتي من خلالها يمكن بيان جودة عمليات ومنتجات الوحدة الاقتصادية (Kaplan & Atkinson, 1992:400)، فإنه ينظر إلى تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والفشل الخارجي على إنها أمثلة لمقاييس مالية للأداء للوحدة الاقتصادية، وقد أشار إلى ذلك Needles وآخرون حيث أكدوا على إن تكاليف الجودة الكلية بعناصرها الأربعة تعتبر مقاييس مالية للأداء (Needles, et.al, 2002:1163)، وإن المقاييس المالية لتكاليف الجودة الكلية تشتمل على مجموعة من المقاييس المتعلقة بجودة التصميم والمطابقة التي تهدف إلى تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية (Horngren, et.al, 2003:661). وعادة" ما يدرس المديرين كل من الكلف والمنافع المتأتية من تحسين الجودة لذلك يتم دراسة العائد على الجودة Return on Quality (ROQ) والذي يمثل الزيادة في الأرباح التي من الممكن الحصول عليها نتيجة جودة المنتجات المقدمة إلى الزبائن نتيجة إنفاق تكاليف الجودة الكلية، وبذلك فإن الوحدة الاقتصادية تهدف إلى زيادة معدل العائد على الجودة (Needles, et.al, 2002:1172)، ويعرف ROQ بأنه مقدار الأرباح المتحققة مقسوما" على تكاليف الجودة الكلية ويُعبر بنسبة مئوية عن ربحية الدينار الواحد المنفق على تكاليف الجودة الكلية، حيث إنه يساعد في اختيار أفضل البدائل المتعلقة بتحسين الجودة، ويمثل العائد على الجودة مدخلا" لتقويم الأداء ويركز على اقتصاديات جهود الجودة وينظر إلى تحسين الجودة

على إنه استثمار يشبه أي استثمار آخر . ويمكن احتساب العائد على الجودة ROQ وفق المعادلة الآتية :-

صافي الربح

$$\text{العائد على الجودة ROQ} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{تكاليف الجودة الكلية}}$$

تكاليف الجودة الكلية

ويمكن استعمال العائد على الجودة كمقياس لتقوم الأداء، ورغم عدم شيوع استعمال هذا المقياس إلا إنه مهم في عملية تقويم الأداء لأنه يوضح العلاقة بين الأرباح المتحققة وتكاليف الجودة الكلية، إذ يمكن من خلاله بيان مقدار الزيادة في الأرباح جراء إنفاق تكاليف الجودة الكلية. وعادة" ما تركز المقاييس المالية على الأرباح التي تمثل دليلاً" مهماً وعاملاً" أساسياً" في اختيار الوحدة الاقتصادية لستراتيجيتها المستقبلية، فاختيار استراتيجية النمو يجب أن تكون مستندة على قدرة مالية عالية لهذه الوحدة. وهناك مجموعة من المقاييس المالية الخاصة برضا الزبائن، إذ ترى السامرائي بأن تكاليف الفشل الخارجي تمثل مقاييس مالية لرضا الزبائن إلا إنها لا توجي إلى المتطلبات التي يفضلها الزبائن مستقبلاً" لذلك فإن الوحدات الاقتصادية تلجا إلى المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية (السامرائي، 1998: 32). ومن المقاييس المالية لرضا الزبائن الآتي :- (Horngren, et.al, 2003: 661)

- 1) تكاليف الضمان (وتمثل تكاليف الصيانة أو الاستبدال خلال مدة الضمان).
- 2) تكاليف المطالبات التعويضية (وهي الغرامات وتكاليف الخدمات القانونية التي تتحملها الوحدات الاقتصادية نتيجة لرداءة جودة المنتجات المقدمة إلى الزبائن).
- 3) انخفاض أسعار البيع نظراً" لرداءة الجودة (أي المبيعات بأسعار منخفضة كدرجة ثانية).
- 4) تكلفة الفرصة البديلة للمبيعات المفقودة (وتمثل الدخل الضائع نتيجة فقد المبيعات لرداءة الجودة).

لقد أشرنا إلى إن تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي تمثل مقاييس مالية للأداء وإنه يمكن ربطها مع أساس آخر أو نسبة الجزء إلى الكل من أجل الوصول إلى مقاييس للأداء تكون أكثر ملائمة لعملية التقويم الشامل، وفيما يلي بعض هذه المقاييس وكالاتي : (Needles, et.al, 2002: 1163)

- 1) تكاليف الجودة الكلية أو أحد عناصرها كنسبة مئوية من صافي المبيعات .
- 2) نسبة تكاليف المطابقة (أو تكاليف عدم المطابقة) إلى تكاليف الجودة الكلية.

رابعاً: المقاييس غير المالية لتكاليف الجودة الكلية

: Nonfinancial Measures of Total Quality Costs

إن الهدف الرئيسي في بيئة التصنيع الحديثة هو زيادة الجودة وتخفيض التكاليف لأن المنافسة تكون على أساس الجودة العالية والسعر المقبول لدى الزبائن، لذلك فمن الضروري وجود مقاييس تشغيلية غير مالية تدعم هذا التوجه ومن هذه المقاييس الجودة والمرونة ومواعيد التسليم، كما إن هذه المقاييس تؤدي في النهاية إلى نتائج مالية للوحدة الاقتصادية أهمها العائد على الاستثمار. إن المقاييس غير المالية غالباً ما ترتبط بالجودة ورضا الزبائن لغرض بيان ما تتطلبه الأنشطة من أجل تحقيق جودة المنتجات وبالتالي زيادة رضا الزبائن عن الوحدة الاقتصادية، كما إن تحسين جودة التصميم وجودة المطابقة يؤدي في النهاية إلى تحقيق نتائج مالية أهمها تحسين الربحية وبالتالي تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية (Evans & Dean, 2003:324). إن استعمال المقاييس غير المالية للأداء بجانب المقاييس المالية يكون أكثر ملائمة لتقويم أداء الوحدة الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة. ولغرض جعل المقاييس غير المالية لتكاليف الجودة الكلية قادرة على مواجهة التطور الذي واجه بيئة التصنيع الحديثة وفق استراتيجية الجودة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية، فلا بد من التركيز على رضا الزبون وإدارة العمليات واتخاذ القرارات على أساس الحقائق والتحسين المستمر واشتراك العاملين وتحفيزهم والتخطيط الاستراتيجي والإبداع والتغيير. إضافة لذلك فيجب التركيز على تدريب العاملين من أجل تنمية مهاراتهم ودراسة السوق من حيث الزبائن والمنافسين، ولغرض الانتفاع من المقاييس غير المالية لتكاليف الجودة الكلية فإن على الوحدة الاقتصادية التركيز على برامج تحسين الجودة والعمل على ثلاثة اتجاهات وهي كالآتي :-

التركيز على بناء جودة المنتجات عند التصميم بدلاً من التركيز على فحص الجودة عند انتهاء الإنتاج، أي العمل بشعار Grosby للمعيب الصفري وهو عمل الشيء صحيحاً منذ البداية.

- 1) إلزام الموردين بعقود طويلة الأجل وتقديم مواد وأجزاء على درجة عالية من الجودة.
- 2) التركيز على ميكانيكية الرقابة أثناء العمليات أي تنفيذ الفحص أثناء عمليات التصنيع على أرضية المصنع بدلاً من الانتظار حتى الانتهاء من الإنتاج للقيام بالفحص النهائي ويكتمل برنامج تحسين الجودة بتحسين عملية القياس أيضاً" وبما يضمن وجود مقاييس ملائمة تشجع على تحقيق الجودة. وتشمل هذه المقاييس الآتي :-

خامساً: مقاييس جودة المدخلات (المواد والأجزاء) :-

تركز هذه المقاييس على قياس جودة المواد والأجزاء القادمة من المجهز إلى الوحدة الاقتصادية وهذه المقاييس هي كالآتي :

- 1) نسبة كلفة المواد الداخلة في الإنتاج إلى الكلفة الكلية.

(2) وقت استلام المواد (فترة التجهيز والانتظار).

(3) المخلفات كنسبة من المواد الجيدة.

(4) المخلفات كنسبة من الكلفة الكلية.

(5) الخسائر الفعلية الناتجة عن المخلفات.

ويلاحظ على هذه المقاييس إنها تركز على جودة مرتفعة ووقت استلام أقل ورقابة أكثر على مخلفات المواد وقد أصبحت جودة المواد الآن من مسؤولية المجهزين وإن لم تكن بجودة عالية فإنه قد لا يتم التعامل معهم مرة أخرى، إما وقت الاستلام فيُعرّف بأنه الوقت المنقضي بين لحظه إصدار طلبه المواد وبين لحظه استلامها من المجهزين وعند تطبيق تقنية JIT سيتم تقليص هذه الفترة إلى عدد محدود من الساعات بحيث تكون المواد متاحة عند الحاجة إليها في خطوط الإنتاج ويحسب وقت لكل نوع من المواد ولكل مورد على حدة بحيث يتم وقف التعامل مع أي مورد يتسبب في تأخير الاستلام عن الموعد المحدد.

سادساً :- مقاييس الرقابة أثناء التشغيل :

تركز هذه المقاييس على رقابة الجودة أثناء الإنتاج للتأكد من الالتزام بمواصفات مستويات الجودة عند المراحل المختلفة لعمليات الإنتاج، وهذه المقاييس هي كالآتي :

- (1) عدد الوحدات المعيبة كنسبة من عدد الوحدات المنتجة السليمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.
- (2) معدل الإنتاج السليم من أول مرة.
- (3) معدل الفشل في اختيار جودة المنتجات التامة.

هذا وبالإضافة إلى التقرير الخاص بتكاليف الجودة الكلية الذي يتضمن تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والفشل الخارجي حيث يمكن التقرير عن هذه التكاليف كنسبة مئوية إلى أساس آخر وذلك لبيان ذلك الجزء الذي تستفيد منه الوحدة الاقتصادية بسبب تكاليف الجودة الكلية بالاعتماد على هذا الأساس وبما يُمكن من توفير مجموعة من المقاييس التي تساعد في الرقابة أثناء التشغيل.

سابعاً :- مقاييس رضا الزبائن :

تركز هذه المقاييس على قيادة نظرة الزبون إلى المنتجات التي تصنعها الوحدة الاقتصادية، بالإضافة إلى بيان المشاكل التي يواجهها الزبائن عند التعامل مع الوحدة الاقتصادية، ويمكن للوحدة الاقتصادية الحصول على رضا الزبائن عندما تحقق لهم الآتي :-

- (1) أن يؤدي المنتج الوظائف والخصائص التي ضحى من أجلها الزبون بسعر الشراء.
- (2) أن يتم تسليم المنتجات إلى الزبائن في المواعيد المتفق عليها.
- (3) عدم تكرار فشل المنتجات طول فترة عمرها الإنتاجي.

وعلى الرغم من صعوبة قياس مدى رضا الزبائن، إلا إنه يمكن الاسترشاد بمجموعة من المقاييس غير المالية من أجل تحديد اتجاه رضا الزبون، وهي كالآتي: (Horngren,et.al,2003:661)

- (1) معلومات بحوث السوق عن تفضيلات الزبائن من أجل إرضائهم فيما يخص خصائص المنتج.
- (2) عدد الوحدات المعيبة كنسبة من إجمالي الوحدات المشحونة إلى الزبائن.
- (3) عدد شكاوي الزبائن (وتقدر الوحدات الاقتصادية إن مقابل كل زبون يشتكي بالفعل عليها فإن هناك من 10 إلى 20 زبون آخرين لديهم فكرة سيئة عن المنتجات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية إلا إنهم لا يشتكون مما يؤدي إلى تحولهم لمنتجات وحدة اقتصادية أخرى).
- (4) التأخير في التسليم (الفرق بين تاريخ التسليم المجدول والتاريخ المطلوب بواسطة الزبون).
- (5) التسليم في الموعد المحدد (الشحنات التي تمت في الوقت المحدد أو قبل تاريخ التسليم المجدول).

إضافة لذلك فإن هناك العديد من الشركات ومنها شركة Daimlerchrysler وشركة Toyota تجري مسحا" ميدانيا" لقياس رضا الزبائن، حيث إن هذه المسوحات توفر رؤية أعمق عن أفكار وتفضيلات الزبائن كما إنها تعطي فكرة عن المواصفات التي يرى الزبون ضرورة توافرها في المنتجات المستقبلية للوحدة الاقتصادية والتي من الممكن أن تقابل احتياجاته وتوقعاته (Horngren,et.al,2003:662). بالإضافة إلى المقاييس غير المالية السابقة، فإن بعض الوحدات الاقتصادية غالباً ماتراقب أدائها داخليا" من خلال مجموعة من المقاييس غير المالية للجودة ومنها الآتي:- (السامرائي،1998: 32-33)

- (1) عائد العمليات Process Yield (نسبة البضاعة الجيدة من المخرجات إلى إجمالي المخرجات).
- (2) الوقت المسموح للتصنيع Manufacturing Lead Time (وهو الوقت المستغرق لتحويل المواد المباشرة إلى مخرجات تامة جراء عمليات التصنيع المختلفة في الوحدة الاقتصادية).

ومن الشركات التي تستعمل مقاييس تكاليف الجودة الكلية لتقويم جودة عملياتها الداخلية شركة Photon حيث إن مديري هذه الشركة يعتقدون بأن تحسين هذه المقاييس سوف يقود في النهاية إلى الحصول على رضا الزبائن عن الوحدة الاقتصادية ومنتجاتها فضلا" عن تخفيض تكاليف الجودة الكلية وتحقيق أفضل أداء مالي، ومن هذه المقاييس الآتي :- (Horngren,et.al,2009:700)

- (1) نسبة الوقت الخاص بإعادة تصليح المنتجات المعيبة إلى الوقت الكلي.
- (2) نسبة المنتجات المعادة للعمل.

3) عدد التغييرات في تصميم العمليات أو المنتجات أو الانخفاض في تكاليف الجودة الكلية.

ولكي تحقق الوحدة الاقتصادية إرضاء زبائنها فإن عليها الاستمرار بتحسين جودة عملياتها ومنتجاتها واستعمال المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية، إذ إن المقاييس غير المالية لتكاليف الجودة الكلية تعني الكثير للوحدة الاقتصادية من خلال قدرتها على توفير معلومات يمكن الاستفادة منها في تحسين أدائها من خلال تشخيص مواطن القوة والعمل على تعزيزها وتشخيص مواطن الضعف والعمل على تصحيحها الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحسين أداء الوحدة الاقتصادية بشكل كامل.

كما ويمكن ملاحظة إن هناك العديد من المقاييس الخاصة بالوقت والتي تم ربطها برضا الزبائن، حيث بدأت الوحدات الاقتصادية تنظر إلى الوقت على إنه محرك للستراتيجية وسلاح للمنافسة، فأداء الأنشطة والوظائف الضرورية بشكل صحيح وبسرعة يساعد في زيادة إيرادات المبيعات وتخفيض التكاليف فضلا عن كسب رضا الزبائن، ولغرض إدارة الوقت بشكل صحيح فلا بد من قياسه حيث إن هناك مجموعة من المقاييس التشغيلية للوقت والتي تبين كيف تستجيب الوحدة الاقتصادية لطلبات الزبائن وكذلك الاعتمادية في مقابلة تواريخ التسليم المجدولة أو المخططة، ويمكن توضيح المقاييس التشغيلية للوقت والتي لها تأثير في رضا الزبائن من خلال الآتي: (Horngren,et.al,2003:663-664)

1) وقت إجابة الزبون Customer-Response Time :- وهو الوقت الممتد من إصدار الزبون لأمر الشراء وحتى تسليم السلعة أو تأدية الخدمة إليه، وإن الاستجابة السريعة للزبائن ذات أهمية كبيرة في ستراتيجية الوحدات الاقتصادية، وإن التأخير يؤدي إلى عدم رضا الزبائن وتحولهم إلى وحدات اقتصادية أخرى، ويتكون وقت إجابة الزبون من المكونات الآتية :

- أ. وقت الاستلام Receipt Time :- وهو الوقت الذي يستغرقه قسم التسويق لتحديد متطلبات التصنيع للمنتجات وفقا لما جاء في أمر الزبون.
- ب. وقت دورة التصنيع Manufacturing Cycle Time :- وهو الوقت الممتد من تسليم الأمر بواسطة قسم التصنيع وحتى يصبح المنتج جاهزا "وتاما" لكن قبل تسليمه إلى الزبون ويمثل مجموع وقت الانتظار ووقت التصنيع للأمر.
- ج. وقت التسليم Delivery Time :- وهو الوقت المستغرق لتسليم الأمر التام إلى الزبون.

2) الأداء في الوقت المحدد On-Time Performance :- يشير الأداء في الوقت المحدد إلى تلك الحالات التي يتم فيها تسليم السلعة أو تأدية الخدمة في الوقت المجدول أو المخطط للتسليم، وإن زيادة الأداء في الوقت المحدد يؤدي إلى زيادة رضا الزبائن .

ومما سبق ، يتضح بأنه يمكن قياس رضا الزبائن من خلال المقاييس التشغيلية للوقت حيث إن انخفاض وقت إجابة الزبون وزيادة الأداء في الوقت المحدد يدل على زيادة رضا الزبائن عن الوحدة الاقتصادية كما إن زيادة وقت إجابة الزبون وانخفاض الأداء في الوقت المحدد يدل على عدم رضا الزبائن حتى ولو كانت المنتجات بجودة عالية، وبذلك فإن للوقت أهمية كبيرة وتأثير في رضا الزبائن. وعليه فإن هناك ضرورة لإيجاد العلاقة بين تكاليف الجودة الكلية والمقاييس التشغيلية للوقت من خلال بيان تأثير هذه التكاليف في كل من وقت إجابة الزبون والأداء في الوقت المحدد، أي بمعنى هل إن الأنفاق على تكاليف الجودة الكلية سيحسن هذه المقاييس أم لا ؟، إذ يمكن استعمال مقاييس تكاليف الجودة الكلية والمقاييس التشغيلية للوقت لأغراض قياس رضا الزبائن.

إن بعض الوحدات الاقتصادية ترى وجود علاقة بين التعلم والنمو من جهة وتحسين جودة عملياتها الداخلية من جهة أخرى، وهنا نطرح السؤال الآتي : ما الذي يقود إلى جودة العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية ؟ وللإجابة على هذا السؤال فلا بد من تفحص العلاقة بينها وبين التعلم والنمو، وقد قامت شركة Photon باستعمال مجموعة من المقاييس في منظور التعلم والنمو في بطاقة العلامات المتوازنة لبيان جودة عملياتها الداخلية، وهذه المقاييس هي كالآتي :- (Horngrén,et.al,2009:700)

- 1) دوران العاملين (نسبة عدد العاملين الذين تركوا العمل إلى المتوسط الإجمالي لعدد العاملين).
- 2) تفويض السلطة للعاملين (نسبة عدد العاملين الذين لهم الحق في اتخاذ القرارات في الوحدة الاقتصادية دون التشاور مع المشرفين إلى إجمالي عدد العاملين).
- 3) رضا العاملين (نسبة العاملين ذوي درجات الرضا المرتفعة عن الوحدة الاقتصادية وإدارتها إلى إجمالي عدد العاملين الذين شملهم المسح الميداني).
- 4) تدريب العاملين (عدد العاملين المشتركين بالدورات التدريبية إلى إجمالي عدد العاملين).

ومن خلال المقاييس السابقة، يتضح إن للعاملين دور كبير في تحقيق جودة العمليات الداخلية لذلك فإن الوحدات الاقتصادية تسعى إلى تقليل دوران العاملين وزيادة تفويض السلطة لهم وزيادة رضاهم وتدريبهم وبما يحسن من جودة العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية. ومن خلال ماسبق نؤكد على أهمية المقاييس غير المالية لتكاليف الجودة الكلية في القيام بعملية تقويم الأداء الاستراتيجي إذ إن هناك العديد من هذه المقاييس وهي مرتبطة بأنشطة ووظائف مختلفة في الوحدة الاقتصادية حيث إنها ترتبط بجميع أوجه النشاط ابتداءً من البحوث والتطوير وحتى خدمة الزبائن، وإن هذه المقاييس بجانب المقاييس المالية تدعم عملية تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية من أجل إعطاء صورة شاملة وواضحة عن أدائها.

وبعد عرض المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الكلية، فنرى بأن هناك إمكانية لربط تكاليف الجودة الكلية بمقاييسها المالية وغير المالية مع تحليل (SWOT) (Strength, Weaken, Opportunities & Threats) لأغراض تقويم

الأداء الاستراتيجي، ومن خلال تحليل SWOT يمكن توضيح كيف إن الفرص والتهديدات الخارجية التي تواجه الوحدة الاقتصادية يمكن أن تتواءم مع مجالات القوة والضعف الداخلية، وإن هذا التحليل مفيد لتمشية الاستراتيجيات البديلة التي تعتمد على تحقيق الموازنة بين كل من البيئة الداخلية والبيئة الخارجية (Wheelen & Hunger,2004:113) ، فمواطن القوة هي عناصر تمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق أهدافها ورسالتها، إما مواطن الضعف فهي تؤثر في تحقيق ذلك (Keegan,et.al.1995:103)، في حين إن الفرص تمثل الظروف والأحداث التي توفر إمكانية لتحقيق الأهداف. إما التهديدات فتتمثل بالعناصر والأحداث التي تقف عائق أمام الوحدة الاقتصادية وتحدها من إدارة أعمالها. ومن خلال تكاليف الجودة الكلية يمكن تحديد مواطن القوة والضعف في أنشطة الوحدة الاقتصادية وبما يمكنها من استثمار الفرص ومواجهة التهديدات، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال الآتي :

إن تكاليف التدريب على الجودة تساعد في رفع كفاءة وخبرة الأفراد العاملين فضلا عن نشر ثقافة الجودة في الوحدة الاقتصادية (تعزيز نقاط القوة) الأمر الذي يؤدي إلى تلافي حالات الهدر والضياع في الوقت والمواد وكذلك تقليل التالف (معالجة نقاط الضعف) وإن ذلك يؤدي إلى إنتاج منتجات عالية الجودة وبما إن الجودة غير مكلفة فسيؤدي ذلك إلى تخفيض التكاليف ومن الممكن أن يتم تخفيض سعر البيع الأمر الذي يُمكن الوحدة الاقتصادية من المنافسة على أساس الجودة والسعر (استثمار الفرص) وبذلك فيمكن للوحدة الاقتصادية مواجهة الضغوط التنافسية من المنافسين في السوق (مواجهة التهديدات) .

وعليه، فيمكن القول بأن هناك علاقة بين تكاليف الجودة الكلية بمقاييسها المالية وغير المالية مع تحليل SWOT إذ يمكن تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال هذا التحليل باستعمال المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الكلية من أجل تحديد نقاط القوة والضعف وبما يساعد الوحدة الاقتصادية في استثمار الفرص المتاحة لها وبما يمكنها من مواجهة التهديدات .

ثامنا : استعمال تكاليف الجودة الكلية في تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال بطاقة العلامات المتوازنة Using The Total Quality Costs In Strategic Performance Evaluation Through The Balanced Scorecard : Scorecard

إن مقاييس تكاليف الجودة الكلية المالية وغير المالية مشتقة من الرؤية المستقبلية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية، كما إن كل منظور في بطاقة العلامات المتوازنة الستة مشتق أيضا من رؤية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية، لذلك فيمكن الربط بين مقاييس تكاليف الجودة الكلية وكل منظور في بطاقة العلامات المتوازنة وكالاتي :-

(1) مقاييس تكاليف الجودة الكلية والمنظور المالي :

يسعى المنظور المالي في الغالب إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي النمو في الإيرادات وتخفيض التكاليف وتحسين الانتفاع من الموجودات (Drury,2008:579)، وهنا نطرح السؤال الآتي : هل هناك علاقة بين مقاييس تكاليف الجودة الكلية وهذه الأهداف ؟ فإن كانت هذه العلاقة موجودة فإنه بالإمكان استعمال هذه المقاييس في قياس المنظور المالي، وان هناك علاقة بين تكاليف الجودة الكلية وتحسين الربحية وتخفيض التكاليف، فعندما يكون الهدف تحسين الربحية فيمكن استعمال مقاييس العائد على الجودة* ROQ ونسبة تكاليف الجودة الكلية إلى المبيعات، إما إذا كان الهدف تخفيض التكاليف عموماً وتكاليف الجودة الكلية على وجه الخصوص فيمكن استعمال مقاييس نسبة تكاليف المطابقة (تكاليف المنع وتكاليف التقييم) إلى تكاليف الجودة الكلية ونسبة تكاليف الجودة الكلية إلى تكاليف الصنع للمخرجات . ويمكن توضيح طبيعة العلاقة بين تكاليف الجودة الكلية والمنظور المالي من خلال الآتي :-

- (1) إن هناك تشابه في أهداف كل من تكاليف الجودة الكلية والمنظور المالي حيث إن كلاهما يسعى إلى تحسين الربحية وتخفيض التكاليف وبالتالي تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية.
- (2) إن تبني برامج فعالة للجودة والتركيز على أنشطة الجودة التي تضيف قيمة من خلال التركيز على تكاليف المنع سيساعد في تخفيض تكاليف التقييم وال فشل بنوعيه، إذ يمكن استعمال هذا في قياس مقدار الانخفاض في التكاليف جراء تبني برامج للجودة وزيادة الأنفاق على تكاليف المنع وهذا يدل على إن هناك تكاملاً بين تكاليف الجودة الكلية والمنظور المالي .

(2) مقاييس تكاليف الجودة الكلية ومنظور الزبون :

يسعى منظور الزبون إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المرتبطة برضا الزبائن عن المنتجات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية إليهم، إذ إن هناك علاقة بين مقاييس تكاليف الجودة الكلية وأهداف منظور الزبون (Horngren,et.al,2003:661)، لذلك فيمكن استعمال هذه المقاييس في قياس منظور الزبون، فعندما يكون الهدف زيادة رضا الزبون فيمكن استعمال مقاييس نسبة تكاليف الفشل الخارجي** إلى تكاليف الجودة الكلية ونسبة تكاليف الضمان إلى تكاليف الفشل الخارجي، إما عندما يكون الهدف تحسين جودة الإنتاج المباع إلى الزبائن فيمكن استعمال مقياس نسبة عدد الوحدات المعيبة إلى إجمالي الوحدات المشحونة إلى الزبائن ومقياس نسبة الانخفاض في عدد الوحدات المعيبة عن السنة السابقة . ويمكن توضيح طبيعة العلاقة بين تكاليف الجودة الكلية ومنظور الزبون من خلال الآتي :-

- (1) من الأهداف الرئيسية لمنظور الزبون هو تحقيق رضا الزبائن، وهذا ما تهدف إليه تكاليف الجودة الكلية من خلال توفير منتجات إلى الزبائن حسب احتياجاتهم وتوقعاتهم.
- (2) إن انخفاض تكاليف الفشل الخارجي يعد مؤشراً " جيداً" للأداء ويدل على رضا الزبائن وتحسين جودة المنتجات المقدمة إليهم، وعليه فإن تكاليف الجودة الكلية

تلتقي مع منظور الزبون من حيث استعماله لهذه التكاليف في قياس رضا الزبائن لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي.

(3) مقاييس تكاليف الجودة الكلية ومنظور العمليات الداخلية :

يمكن استعمال مقاييس تكاليف الجودة الكلية في قياس منظور العمليات الداخلية من خلال الربط بين هذه المقاييس وأهداف هذا المنظور، إذ إن الاهتمام بتكاليف الجودة الكلية يساعد في التعرف على مستويات الجودة المتحققة في العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية كنتيجة لانخفاض التلف أو المعيب الداخلي في المنتجات وتحسين الإنتاجية. فعندما يكون الهدف تحسين جودة العمليات الداخلية نستعمل مقياس نسبة تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف الجودة الكلية ومقياس نسبة تكاليف السكراب إلى تكاليف الفشل الداخلي، إما إذا كان الهدف تحسين الإنتاجية فنستعمل مقياس نسبة الجودة / الإنتاجية الذي يمثل تكلفة الوحدات الجيدة التي يرضى بها الزبائن والتي من الممكن أن تلبى احتياجاتهم وتوقعاتهم مقسوماً على تكلفة المخرجات مضافاً إليها تكلفة تصليح المعيب، ومقياس تكاليف الجودة الكلية إلى عدد الوحدات المنتجة. ويمكن توضيح طبيعة العلاقة بين تكاليف الجودة الكلية ومنظور العمليات الداخلية من خلال الآتي :-

- (1) تسعى تكاليف الجودة الكلية إلى تحسين جودة العمليات الداخلية وبما يضمن توفير منتجات للزبائن بالجودة المطلوبة وهذا يتفق مع ما يهدف إليه منظور العمليات الداخلية.
- (2) يمكن لتكاليف الجودة الكلية أن توفر مجموعة من المقاييس التي يمكن من خلالها قياس جودة العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية مثل نسبة المخرجات المعيبة إلى المخرجات الكلية ونسبة الجودة / الإنتاجية وغيرها من المقاييس.

(4) مقاييس تكاليف الجودة الكلية ومنظور التعلم والنمو :

يمكن استعمال مقاييس تكاليف الجودة الكلية في منظور التعلم والنمو ويتم ذلك من خلال الربط بين هذه المقاييس وأهداف هذا المنظور، كما ويمكن استعمال مقاييس منظور التعلم والنمو في بطاقة العلامات المتوازنة لبيان جودة عمليات الوحدة الاقتصادية (Horngren, et.al, 2009:700)، ولأجل تعزيز برامج الجودة وضمان نجاحها لا بد من الاهتمام بتكاليف الجودة الكلية ونشر ثقافة الجودة بين العاملين في الوحدة الاقتصادية. فعندما يكون الهدف زيادة قدرات العاملين على الجودة نستعمل مقاييس نسبة تكاليف التدريب على الجودة إلى تكاليف المنع ونسبة العاملين المدربين على الجودة إلى العدد الكلي للعاملين، إما عندما يكون الهدف تحفيز العاملين على الجودة فنستعمل مقاييس نسبة مكافئات العاملين على الجودة إلى تكاليف الجودة الكلية ونسبة النمو في مكافئات العاملين على الجودة. ويمكن توضيح طبيعة العلاقة بين تكاليف الجودة الكلية ومنظور التعلم والنمو من خلال النقاط الآتية:-

- (1) اشتراك تكاليف الجودة الكلية مع منظور التعلم والنمو في بعض الأهداف ومنها زيادة قدرات العاملين على الجودة من خلال قيامها بتوفير مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تستعمل في تقويم الأداء الاستراتيجي وأيضاً تحفيز وتطوير العاملين المدربين على الجودة.

(2) بما إن هناك توافقاً فيما تهدف إليه تكاليف الجودة الكلية مع ما يهدف إليه منظور التعلم والنمو فإن هذه التكاليف تستطيع أن توفر مجموعة من المقاييس التي تهدف إلى بيان مدى فاعلية وكفاءة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها مثل نسبة النمو في مصاريف التدريب على الجودة ونسبة النمو في مكافآت العاملين على الجودة وغيرها من المقاييس .

(5) مقاييس تكاليف الجودة الكلية ومنظور البيئة المجتمعية :

لغرض قياس منظور البيئة المجتمعية من خلال مقاييس تكاليف الجودة الكلية فلا بد من الربط بين هذه المقاييس وأهداف هذا المنظور من أجل إظهار مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في إرضاء المجتمع عنها جراء إنتاجها منتجات عالية الجودة وكذلك بيان مساهمتها في الحد من التلوث وحماية البيئة التي تعمل فيها (Elsharawy,2006:34)، فإذا كان الهدف خدمة العاملين فيمكن استعمال مقياس نسبة المبالغ المنفقة على خدمة العاملين على الجودة إلى تكاليف المنع من حيث نفقات الطبابة والنقل والمطعم وإجازات الأمومة والأجازات الدراسية وغيرها من التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية عليهم، إما إذا كان الهدف خدمة المجتمع فيمكن استعمال مقياس نسبة تكاليف المنع إلى تكاليف الجودة الكلية، وإذا كان الهدف خدمة الزبائن فنستعمل مقياس نسبة تكاليف خدمات ما بعد البيع إلى تكاليف الجودة الكلية، في حين إذا كان الهدف حماية البيئة من التلوث فيمكن استعمال مقياس نسبة تكاليف تلوث البيئة إلى تكاليف الجودة الكلية . ويمكن توضيح طبيعة العلاقة بين تكاليف الجودة الكلية ومنظور البيئة المجتمعية من خلال الآتي :-

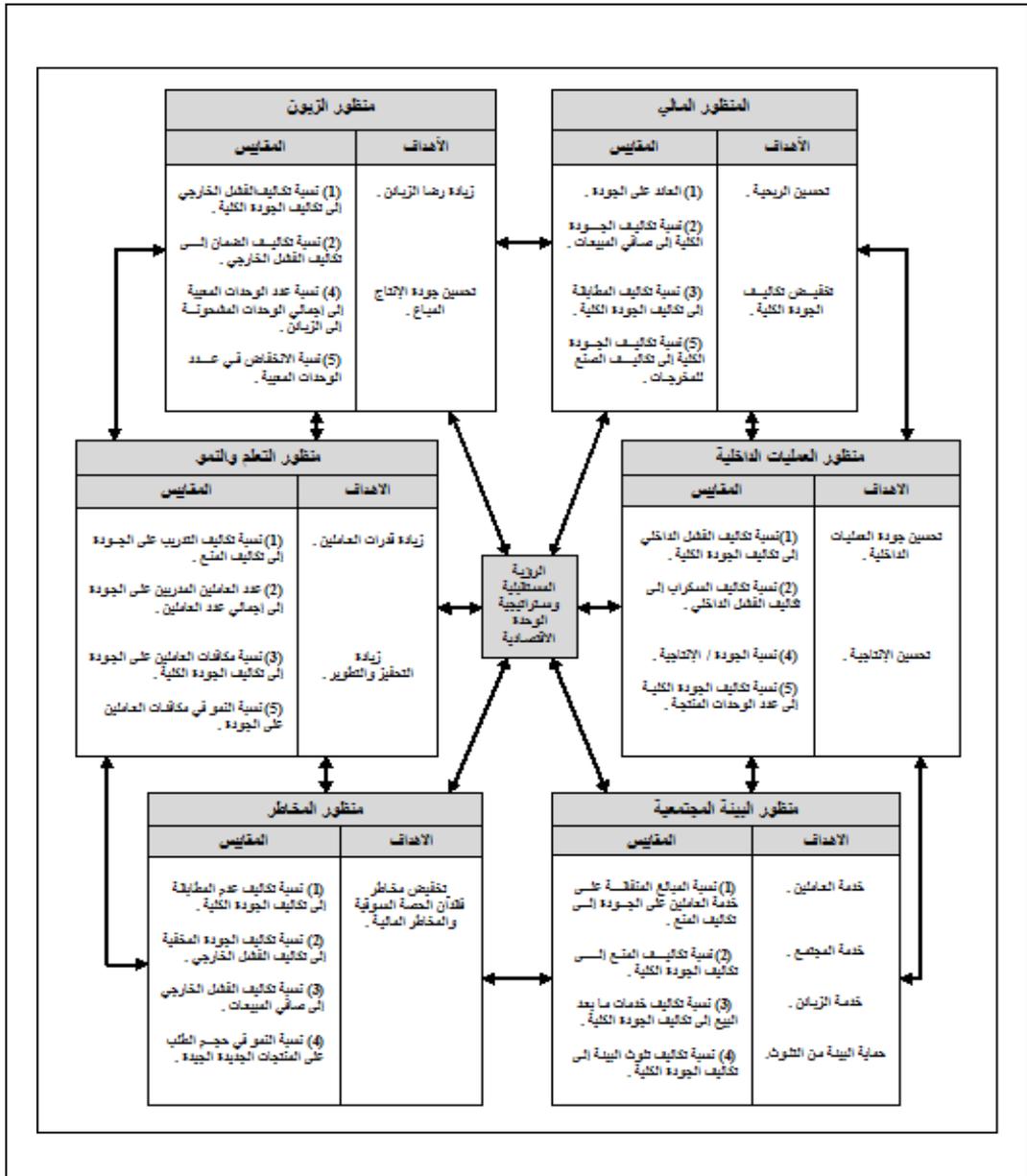
- (1) تسعى تكاليف الجودة الكلية إلى تحقيق الجودة المطلوبة في كل من العمليات والمنتجات حيث إن ذلك يساعد في المحافظة على البيئة كنتيجة للتخلص من التأثيرات السلبية المترتبة على البيئة نتيجة الجودة الرديئة وكذلك الحصول على رضا المجتمع، وهذا يعني إن هناك انسجاماً بين الأهداف التي تسعى إليها تكاليف الجودة الكلية ومنظور البيئة المجتمعية.
- (2) يمكن لتكاليف الجودة الكلية أن توفر مجموعة من المقاييس التي يمكن من خلالها التأكد من مدى فاعلية وكفاءة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهداف منظور البيئة المجتمعية.

(6) مقاييس تكاليف الجودة الكلية ومنظور المخاطر :

تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تقليل المخاطر التي تتعرض لها سواء كانت مخاطر الأعمال أو المخاطر المالية، وعلى الوحدة الاقتصادية ملاحظة إن التكاليف المرتبطة بتخفيض المخاطر يجب أن تكون أقل من تكلفة المخاطر نفسها (Conklin,2002:38)، ويمكن استعمال مقاييس تكاليف الجودة الكلية في قياس منظور المخاطر بهدف تخفيض مخاطر فقدان الحصة السوقية والمخاطر المالية إذ يمكن استعمال مقياس نسبة تكاليف عدم المطابقة (الفشل الداخلي والخارجي) إلى تكاليف الجودة الكلية ومقياس نسبة تكاليف الجودة المخفية إلى تكاليف الفشل الخارجي ومقياس نسبة تكاليف الفشل الخارجي (التكاليف الظاهرة والمخفية) إلى صافي المبيعات ومقياس

- نسبة النمو في حجم الطلب على المنتجات الجديدة الجيدة . ويمكن توضيح طبيعة العلاقة بين تكاليف الجودة الكلية ومنظور المخاطر من خلال الآتي :-
- (1) إن برامج الجودة الفعالة تسعى إلى تخفيض تكاليف الجودة الكلية وخاصة تلك التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة إذ يتم التركيز على التكاليف التي تحدث بعد تسليم المنتجات المعيبة إلى الزبائن وهي تكاليف الفشل الخارجي وبالتحديد تكاليف الجودة المخفية وذلك لأن لهذه التكاليف تأثيرات سلبية على كل من رضا الزبائن والمبيعات وبالتالي الحصة السوقية، وإن هذا يعني إن زيادة تكاليف الفشل الخارجي وخاصة المخفية منها يدل على إن الوحدة الاقتصادية تتعرض إلى مخاطر فقدان الحصة السوقية، وبذلك فيكون هدف تكاليف الجودة الكلية تخفيض هذه التكاليف وبالتالي تخفيض المخاطر المرتبطة بها، ومن هذا المنطلق نرى بأن هناك تناغماً بين أهداف تكاليف الجودة الكلية وأهداف منظور المخاطر من خلال سعى هذه التكاليف لتخفيض المخاطر، وتساعد تكاليف الجودة الكلية وبرامج تحسين الجودة الفعالة في تخفيض مخاطر فقدان الحصة السوقية وكذلك تخفيض المخاطر المالية.
- (2) نظراً لتناغم أهداف تكاليف الجودة الكلية وأهداف منظور المخاطر فقد أصبح بإمكان هذه التكاليف أن توفر مجموعة من المقاييس التي يمكن من خلالها قياس أهداف منظور المخاطر والمتمثلة بتخفيض مخاطر فقدان الحصة السوقية والمخاطر المالية . وبعد استعراض العلاقة بين مقاييس تكاليف الجودة الكلية وأهداف كل منظور من المناظير الستة لبطاقة العلامات المتوازنة، فإنه يمكن إعداد بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها الستة معتمدة "كليا" على المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الكلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :

شكل رقم (3)
بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها الستة معتمدة على مقاييس تكاليف
الجودة الكلية



Source: (Drury, Colin "Management and Cost Accounting", 7th ed., South-Western Engage Learning, London, 2008, p:577).

بتصرف من الباحثين

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات:

- (1) إن لتكاليف الجودة الكلية أهمية كبيرة في تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال توفيرها لمجموعة من المقاييس المالية وغير المالية الخاصة بهذه التكاليف، ويمكن القول إن الحصول على المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الكلية يعتمد على تحديد وقياس تكاليف الجودة الكلية والإفصاح عنها بتقارير منفصلة دون إهمال تكاليف الجودة المخفية. كما إن هذه المقاييس منسجمة مع أهداف الوحدة الاقتصادية قصيرة وطويلة الأجل وذلك فهي تساعد في تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية بشكل فاعل وكفوء.
- (2) إن تكاليف المنع والتقييم والفضل الداخلي والفضل الخارجي تمثل مقاييس مالية للأداء وغالبا ما تكون هذه المقاييس مرتبطة بالأهداف قصيرة الأجل وإضافة إلى هذه المقاييس فإن هناك مجموعة من المقاييس غير المالية لتكاليف الجودة الكلية المتعلقة برضا الزبائن وجودة العمليات الداخلية والتي تكون متكاملة مع المقاييس المالية، وإن هذه المقاييس تساعد في القيام بعملية تقويم الأداء الاستراتيجي لأنها تتسم بمجموعة من الخصائص والتي من أهمها إنها تكون منسجمة مع أهداف واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية وتتكون من مقاييس داخلية وخارجية وإنها تحقق التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل وإنها تتمتع بالمرونة كما إنها توفر معلومات تغذية راجعة تساعد في إجراء التصحيحات من أجل تحسين الأداء.
- (3) هناك إمكانية لاستعمال المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الكلية في تقويم الأداء الاستراتيجي من خلال بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها السنة وذلك لأن هذه المقاييس مرتبطة بأهداف كل منظور من المناظير الستة لهذه البطاقة، وعليه فإنه يمكن القول بأنه قد أصبح بالإمكان إعداد بطاقة العلامات المتوازنة معتمدة كلياً على المقاييس المالية وغير المالية لتكاليف الجودة الكلية وبما يساعد في القيام بعملية تقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يتلائم مع التغيرات العديدة التي حصلت في بيئة التصنيع الحديثة.

ثانيا: التوصيات:

- 1) على الوحدات استعمال المقاييس المالية وغير المالية لتقويم الاداء لتحقيق التقويم المتكامل والسليم بين الاهداف القصيرة والبعيدة المدى ضمن اداءها الاستراتيجي.
- 2) ضرورة الاهتمام بكلف الجودة واحتسابها والافصاح عنها بتقارير تفصيلية لاهميتها ببيان وضع الجودة لدى الشركة ومدى منافسة منتجاتها وتكاليفها في بيئة الاعمال المعاصرة.
- 3) التركيز على دور كلف الجودة بتقويم الاداء من خلال مقاييسها المالية وغير المالية وبما يمكن ربطها وبطاقة العلامات المتوازنة من خلال مناظيرها الستة.

المصادر:**اولا : المصادر العربية:**

- 1) الدوري، زكريا و صالح، أحمد علي " الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال : قراءات وبحوث " دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 2) السامرائي، منال جبار سرور " نظام كلف النوعية .. تقييم كفاءة الرقابة النوعية وأثرها في تخفيض التكاليف، بالتطبيق في المنشأة العامة لصناعة البطاريات، معمل بابل/ 2 "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، غير منشورة، 1998.
- 3) النعيمي، نادية شاكر حسين " التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية، دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية في الويزيرية وديالى "، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، غير منشورة، 2007.
- 4) يحيوي، الهام علي رحال " الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية في شركة الأسمنت عين التوتة (باتنة) "، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، المجلد الأول، العدد الخامس، 2007، ص 45-60.

ثانيا: المصادر الاجنبية:

- 1) Blocher, Edward J. , Chen, Kung H. & Lin, Thomas W. " Cost Management: A Strategic Emphasis ", 1st ed., McGraw-Hill Irwin, New York, 1999.
- 2) Drury, Colin " Management and Cost Accounting " 7th ed., South-Western Engage Learning, London, 2008 .
- 3) Evans, James R. & Dean, James W. " Total Quality : Management, Organ-ization & strategy ", 3rd ed., Thomson South-Western, West-Publishing Co., USA, 2003.
- 4) Hill, Terry " Operation Management : Strategic Context and Managerial Analysis ", 1st ed., Macmillan Business, London, 2000 .
- 5) Hilton, Ronald W., Maher, Michael W. & Selto, Frank H. " Cost Management: Strategies for Business Decision ", 1st ed., Irwin McGraw-Hill, USA, 2000 .
- 6) Horngren, Charles T. , Dater, Srikant M. , Foster, George , Rajan, Madhav V. & Ittner, Christopher " Cost Accounting : A Managerial Emphasis ", 13th ed., Pearson Prentice Hall, USA, 2009 .
- 7) Jackson, Steven R. , Sawyers Roby B. & Jenkins, J. Gregory " Managerial Accounting : A Focus on Ethical Decision Making ", 5th ed., South-Western cengage Learning, USA, 2009 .
- 8) Kaplan, Robert S. & Atkinson, Anthony A. " Advanced Management Accou-nting" 2nd ed., Prentice-Hall of India Private Limited, New Delhi, 1992 .
- 9) Needles, Belverd E., Powers, Marian & Grosson, Susan V. " Financial & Managerial Accounting ", Houghton Mifflin Co., New York, 2002.
- 10) Ross, Joel E. " Total Quality Management : Text, Cases and Reading " 3rd ed., Lucie Press , Boca Raton, London, 1999.

Using of Quality Costs in Strategic Performance Evaluation

Prof. Dr. Manal J.Suroor

University of Baghdad

College of Administration and
Economic

Sabiha S. Omar

Al-Rafidain University College

Department of Accounting

Abstract: *The research has gained its importance from importance of total quality costs and strategic performance evaluation and correlate between there through balanced scorecard where the importance of total quality costs assist in setting by useful information in planning, controlling and performance evaluation until help in continuous improvement, reducing of costs, improvement of quality and rational station process of management decision making .*

The hypothesis of research has practicability of total quality costs in setting of financial and nonfinancial measures can be used in strategic performance evaluation through balanced scorecard with six perspectives within Iraqi manufacturing environment .