



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



Processes for identifying and measuring the costs of quality for public universities: An applied study at the Tikrit University

Majid Humeedi Khalaf*, Ali Ibrahim Hussein

College of Administration and Economics, Tikrit University

Keywords:

Costs of quality (COQ), public sector, public universities.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 25 Jan. 2023

Accepted 15 Feb. 2023

Available online 31 Mar. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Majid Humeedi Khalaf

College of Administration and Economics, Tikrit University



Abstract: The research aimed to identify the role of the processes of determining and measuring the costs of quality the Tikrit University in rationalizing decisions for public universities. The research relied on the actual data extracted from the Tikrit University, and on the descriptive analytical approach to describe the phenomenon under study quantitatively and qualitatively by collecting and analyzing information from the university records consisting of (22) colleges and (101) departments and branches for the academic years (2019-2020), (2020-2021). According to a theoretical framework supported by a group of Arab and foreign researches that dealt with the adoption of costs of quality (COQ) technique in public universities. The research concluded that the processes of determining and measuring the costs of the quality of services provided by the Tikrit University have a fundamental role in providing information that contributes to the rationalization of administrative decisions at the Tikrit University in question. By providing cost information on quality to help direct resource allocation decisions to support outlets for enhancing the quality of educational service.

عمليات تحديد وقياس تكاليف الجودة للجامعات الحكومية: دراسة تطبيقية في جامعة تكريت

علي إبراهيم حسين

ماجد حميدي خلف

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت

المستخلص

هدف البحث إلى التعرف على دور عمليات تحديد وقياس تكاليف الجودة لجامعة تكريت في ترشيد القرارات الإدارية للجامعات الحكومية. وقد اعتمد البحث على البيانات الفعلية المستخرجة من جامعة تكريت، وعلى المنهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة قيد البحث كمياً ونوعياً عن طريق جمع المعلومات وتحليلها من واقع سجلات الجامعة المتكونة من (٢٢) كلية و(١٠١) قسم وفرع للأعوام الدراسية (٢٠١٩-٢٠٢٠ و ٢٠٢٠-٢٠٢١)، وفق إطار نظري يسنده مجموعة من الأبحاث العربية والأجنبية التي تناولت تبني تقنية تكاليف الجودة في الجامعات الحكومية. وتوصل البحث إلى أن عمليات التحديد والقياس لتكاليف جودة الخدمات التي تقدمها جامعة تكريت لها دور أساسي في توفير المعلومات التي تساهم في ترشيد القرارات الإدارية في جامعة تكريت محل البحث، من خلال توفير المعلومات التكاليفية عن جودة للمساعدة في توجيه قرارات تخصيص الموارد لدعم منافذ تعزيز جودة الخدمة التعليمية.

الكلمات المفتاحية: تكاليف الجودة (COQ)، القطاع العام، الجامعات الحكومية.

المقدمة:

تعرض الجامعات الحكومية لضغوط متزايدة من أجل التحسين المستمر للخدمات التعليمية المقدمة والارتقاء بالواقع العلمي، وذلك بغرض تحقيق التطوير وتقديم أفضل الخدمات التعليمية، ومن ثم فإنها بحاجة إلى تبني التقنيات الحديثة المطبقة في القطاع الخاص بهدف توفير أفضل الخدمات لسد حاجات المجتمع المتزايدة والمتنوعة بسبب التطور التكنولوجي في البيئة المحيطة، ومن ثم فإن الجامعات بحاجة إلى عمليات التحديد والقياس لدورة حياة الخدمة المقدمة، لتتمكن من تحديد مواطن الخلل ومعالجته، وذلك يتحقق عن طريق الاعتماد على تقارير تكاليف الجودة والتي توفر معلومات مهمة ودقيقة تساهم في عمليات اتخاذ القرارات وعلى مختلف المستويات. وهذا ما يحاول الباحثان تسليط الضوء عليه من خلال تطبيق تقنية تكاليف الجودة في جامعة تكريت وتسليط الضوء على ماهية الجامعات الحكومية، فضلاً عن وضع إطار لتبني تطبيق التقنية فيها من خلال آلية تبين مراحل عملية التطبيق والخطوات اللازم اتباعها نظراً لاختلاف طبيعة الوحدات الحكومية في القطاع العام.

المحور الأول: منهجية البحث

١-١. مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في قلة اهتمام وحدات التعليم العالي المتمثلة بالجامعات الحكومية بتقارير تكاليف الجودة كواحدة من المتطلبات الأساسية لمواجهة التحديات المعاصرة، ومن ثم فإن الوحدات الأكاديمية والمهنية مقتنعة بأن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق تقنية تكاليف الجودة والتقارير عن تلك التكاليف نتيجة طبيعة وخصائص وحدات القطاع العام والجامعات الحكومية خاصة، في حين أن تحديد وقياس تكاليف الجودة والتقارير عنها سوف يعود إلى الإدارات بمعلومات دقيقة وعادلة عن واقع جودة الخدمات المقدمة ومدى مساهمة تلك الخدمات

في رفع مستوى الجامعات في التصنيفات المحلية والعالمية، فضلاً عن أن أغلب بحوث التكاليف والمحاسبة الإدارية تركزت على القضايا المحاسبية الخاصة بالوحدات الصناعية في القطاع الخاص دون التركيز على وحدات القطاع العام، وذلك استناداً لما تبين من نتائج الدراسات السابقة في هذا المجال. ومما تقدم يمكن تحديد مشكلة البحث الرئيسة من خلال طرح التساؤل الآتي: هل يؤدي تحديد وقياس تكاليف الجودة إلى ترشيد القرارات الإدارية في الجامعات الحكومية؟

٢-١. أهمية البحث: تنبع أهمية هذا البحث من حاجة الجامعات الحكومية إلى تبني تقنية تكاليف الجودة عبر القياس والتقرير عن هذه التكاليف، والسعي المستمر نحو تحقيق الجودة والتميز للخدمات المقدمة، بغرض ادامة تقديم الخدمة التعليمية التي تعد الوظيفة الأساسية المنوط بالجامعات الحكومية تقديمها للمجتمع، إذ النظم التقليدية المطبقة لم تعد قادرة على تلبية احتياجات الجامعات من المعلومات لاتخاذ قرارات التخطيط وخاصةً الاستراتيجية منها، وإن الاهتمام بتطبيق تقنية تكاليف الجودة يساعد في توفير معلومات مفيدة لعملية التخطيط والرقابة وتقويم أداء الوحدة الجامعية، مما ينعكس في التحسين المستمر وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الجامعات الحكومية.

٣-١. هدف البحث: يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرف على دور عمليات تحديد وقياس تكاليف الجودة والتقرير عنها لجامعة تكريت في ترشيد القرارات الإدارية، وينبثق عن هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

أ. إبراز ماهية الجامعات الحكومية وأبعادها وخصائصها.
ب. التعريف بتقنية تكاليف الجودة، وأهم إيجابيات ومحددات العمل بها في الجامعات الحكومية، وإعداد تقارير تكاليف الجودة لجامعة تكريت وإبراز مزايا معلومات هذه التقارير في ترشيد القرارات الإدارية.

٤-١. فرضية البحث: يقوم البحث على فرضية رئيسة تمثل الجواب على مشكلتها هي (تؤدي عمليات تحديد وقياس تكاليف الجودة لجامعة تكريت إلى ترشيد القرارات الإدارية).

٥-١. حدود البحث: قيد نطاق البحث بحدود معينة اطرت طريق البحث، وهذه الحدود هي:
أ. الحدود الموضوعية: اقتراح نموذج لتطبيق تقنية تكاليف الجودة والتقرير عنها في الجامعات الحكومية.

ب. الحدود المكانية: جامعة تكريت.

ج. الحدود الزمنية: العام الدراسي ٢٠١٩-٢٠٢٠ و ٢٠٢٠-٢٠٢١.

كما اعتمد البحث بجانبه التطبيقي على البيانات الفعلية المستخرجة من واقع سجلات جامعة تكريت، إذ قام الباحثان بدراسة كليات جامعة تكريت، وتم اختيار جامعة تكريت بسبب انتماء الباحثان إليها، وكذلك لأنها من بين الجامعات العراقية التي تحتوي على جميع الكليات والأقسام والاختصاصات، فضلاً عن الكليات الفرعية التابعة لها في عموم محافظة صلاح الدين، فضلاً عن موقعها الجغرافي المهم.

٦-١. أسلوب البحث: اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة قيد البحث كمياً ونوعياً عن طريق جمع المعلومات وتحليلها حيث قسم الباحثان البحث على قسمين: المنهج النظري وفيه اعتمد الباحثان على الأدبيات المحاسبية لاسيما ما يتعلق منها بالجانب النظري وذلك بالاعتماد على الرسائل الجامعية والبحوث والمؤتمرات العلمية والكتب والمقالات والأبحاث من المواقع

الإلكترونية العربية والأجنبية المتاحة، أما القسم الثاني المنهج التطبيقي: وفيه قام الباحثان بأجراء البحث التطبيقي على جامعة تكريت.

المحور الثاني: تقنية تكاليف الجودة في الجامعات الحكومية

نتيجة للتطورات الحديثة في النظم الإنتاجية للوحدات بشكل عام، أدى ذلك إلى إحداث تغيير جذري في هيكل تكاليف الإنتاج وظهور مفاهيم جديدة للتكاليف، كما أثارت هذه التطورات وحدات القطاع العام التي تعاني أصلاً من قصور النظم التقليدية في توفير المعلومات الملائمة، وذلك بسبب اختلافها عن القطاع الخاص والذي ظهرت تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة للتطبيق في سياقها، منها تقنية تكاليف الجود كتجسيد واضح وتعميق لاستخدام المعايير المناسبة عند تحديد وقياس التكاليف الخاصة بالجودة وذات معنى مفيد يعتد به لقياس أداء تلك الوحدات وتقييم كفاءة وجودة مخرجات عملياتها والتقرير عنها، ومن ثم فإن الإدارات تحصل على المعلومات المناسبة لترشدها عند اتخاذ القرارات.

٢-١. مفهوم الجامعات الحكومية: الجامعات الحكومية أو الوطنية هي إحدى وحدات التعليم العالي التي تقدم الخدمات التعليمية والبحثية والمجتمعية. وتعتمد على التمويل الحكومي، سواء كلياً أو جزئياً. ومن ثم فإنها تكون خاضعة للقوانين والتشريعات الحكومية، بشأن إدارتها والنظام المحاسبي الحكومي فيها، كما ينطبق عليها الكثير مما ينطبق على الوحدات الحكومية بصفة عامة، إلا أن هناك ما يميزها عن تلك الوحدات، فهي تخضع لقانون خاص يمنحها درجة من الاستقلال الجامعي (Lutitsky & Dragija, 2012: 41). كما أنها تعمل في بيئة متطورة، وتتأثر أهدافها واستراتيجياتها بالنمو والتطور في متطلبات هذه البيئة، واهتمامها بالتحسين المطلوب لجودة الخدمة التعليمية، والرغبة في تطبيق المعايير الأكاديمية المحلية والدولية، التي يتوافر من خلالها تحقيق الجودة التعليمية المتميزة والأداء التشغيلي المرتفع، فقد أصبح الأداء التشغيلي للجامعات المرجع الرئيسي لأصحاب المصالح في اختيار إحدى الجامعات التي تحتل مكاناً متميزاً بين الجامعات التنافسية، المحلية والعالمية (مصطفى، ٢٠١٧: ١٠) (جادو، ٢٠١٣: ١١٧٥).

فضلاً عن أن للجامعات الحكومية خصائص وسمات تميزها وتنفرد بها عن غيرها من الوحدات، من ناحية مخرجاتها الناتجة عن أنشطتها المتعددة ومن الخدمات المتنوعة التي تقدمها، والتي تؤدي إلى إنتاج منتج نهائي يتمثل في الخدمة غير الملموسة المقدمة إلى أصحاب المصلحة. كما أن الجامعات كحال الوحدات الحكومية الأخرى ترتبط بالموازنة العامة للدولة لتمويل الأنشطة التي تقوم بها فهي بذلك غير مستقلة مالياً، ومن ثم فإنها لا تهدف للربح، إذ إن هذه الجامعات تقوم بأداء أنشطتها المختلفة في ظل ندرة الموارد المتاحة، فذلك يتطلب ضرورة الاستخدام الأمثل والكفاءة لهذه الموارد بكفاءة وفعالية، إذ إن مفهوم الكفاءة والفعالية يعدان مفهومين مترابطين لا يمكن الفصل بينهما، ويجب أن تكون هناك قواعد وأسس متبعة في عملية إنتاج الخدمة الحكومية بطريقة تبرز مدى كفاءتها ومدى فعاليتها (أبو الليف، ٢٠١١: ٥٥). إذ إن مفهوم قياس وتقييم الأداء مرتبط بهاذين المفهومين.

٢-٢. دوافع قياس وتحليل الأداء في الجامعات الحكومية: ينطوي مفهوم قياس وتحليل وتقييم الأداء على العديد من المفاهيم الجوهرية ذات العلاقة بالنجاح والفشل والكفاءة والفاعلية والمخطط والفعلي كماً ونوعاً، فقياس وتقييم الأداء يميز ويفصل العمل الجيد عن العمل السيئ بهدف تطوير العمل وتحسينه ويعد أحد الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية

- (عبدالعال، ٢٠١٩: ٤٣١). وعليه فإن عملية قياس وتقييم الأداء في الجامعات ليست فقط غاية بل وسيلة لتحسين الأداء وتطويره، لذا تعد ذات أهمية بالغة للعديد من الأطراف التي تتأثر بهذا الأداء، وتتباين أهمية قياس وتحليل وتقييم الأداء بالنسبة لكل طرف من الأطراف التي لها مصالح مختلفة، والتي تتمثل في الآتي: (حسن، ٢٠٠٥: ٢٤) (أبو الليف، ٢٠١١: ٥٨) (Hoang, et al., 2020: 879)
١. تساعد إدارة الجامعة على التأكد من مدى تحقيق الإدارة لأهدافها الاستراتيجية، إذ يعد تحقيق الأهداف مقياساً لمدى قدرة الجامعة على تحقيق مركز تنافسي متميز بالمقارنة بالغير، كما أنها تمثل مقياساً لدرجة رضا الطلاب على الجامعة، ومدى قدرة الجامعة على البقاء والاستمرار.
 ٢. يوفر معلومات تساعد وزارة التعليم العالي للتأكد من تحقيق أهدافهم في الأجل القصير والطويل، وهي الربحية والأمان، إذ إن هناك مراكز جامعية ذات طابع خاص، فضلاً عن اهتمام وزارة التعليم عادة بتعظيم قيمة الجامعات.
 ٣. التأكد من تلبية احتياجات الطلاب سواء الجدد أو القدامة واكتساب رضائهم، إذ يعد تحقيق رضا الطلاب والمحافظة عليهم وإضافة طلاب جدد أهداف استراتيجية، كما يمكن من خلاله للجامعة تحقيق أهداف أخرى، مثل التوسع والقدرة على الاستمرار.
 ٤. يوفر معلومات تساعد الإدارة التنفيذية للتأكد من مدى تحقيق أهداف الجامعة والاستخدام الأمثل للموارد، وذلك من خلال قياس وتقييم مدى تنفيذ الجامعة للخطط والبرامج الإنتاجية والتسويقية، وقياس مهارات الموظفين سواء كانوا من أعضاء هيئة التدريس أو العاملين.
 ٥. تساهم في إيصال رسالة اطمئنان إلى المجتمع عن مستوى الأداء الاجتماعي للجامعة، ممثلة بتلك المقاييس التي تكشف عن علاقة الجامعة بالبيئة الاجتماعية الخارجية باعتبار أن الجامعة جزء من الكيان الاجتماعي ويجب أن تتفاعل معه بإيجابية.
- ٢-٣. أبعاد الخدمات التعليمية للجامعات الحكومية:** تعد حرية الفكر والتعبير عن الرأي في المجتمعات الجامعية من الأمور الضرورية التي لا غنى عنها، كذلك فإن مهمة التعليم الجامعي هي وضع ثمرات العلم والمعرفة في خدمة المجتمع، وترشيده، وتبصيره، فمن واجب الجامعات أن تساعد المجتمعات على تفهم المشكلات التي تواجهها والمساعدة في حلها، ومن هنا نجد أن أبعاد التعليم الجامعي متعددة وتشمل جوانب كثيرة هي: (سالم، ٢٠٠١: ٧٥) (أبو الليف، ٢٠١١: ٤٣)
- أ. **البعد الاجتماعي:** هو امتداد رسالة الجامعة بحيث تشمل كل نواحي الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والعلمية والتكنولوجية مما جعل من أهم واجبات التعليم الجامعي بحث حاجات المجتمع والاستجابة لمتطلباته.
 - ب. **البعد الفكري:** والمقصود أن الهوية الحضارية والأيدلوجية الفكرية عنصر أساسي في فلسفة التعليم الجامعي. إذ لابد أن تكون منتمية فكرياً وحضارياً، ويتجلى ذلك الانتماء بصورة واضحة للمجتمع.
 - ج. **البعد الإنساني:** والمقصود بذلك أن التعليم الجامعي يصنع من الفرد إنساناً متكامل البناء: بالعلم والمعرفة والثقافة، وبالقيم الدينية، وبالتربية السلوكية.
 - د. **البعد العلمي:** والمقصود بذلك أن البحث العلمي يعد عنصر مهم وحيوي في حياة الجامعة كمؤسسة علمية فكرية، إذ يعد من أهم المقاييس المتداولة لدى قيام الجامعات بدورها القيادي في المجالات العلمية والمعرفية، كما أن سمعة الجامعات مرتبطة بالأبحاث التي تنشرها.

هـ. **البعد الثقافي:** إن الفئة الموجهة في أي مجتمع هي من خريجي الجامعات المشتغلين بالمهن الرفيعة كالطب والهندسة والتدريس والصحافة والمحاسبة وغير ذلك، إذ يجب أن تتمتع هذه الطبقة بقدر من الثقافة أو الفهم المشترك لحياة المجتمع ومشكلاته أو الفهم لأثر علومهم ومهنتهم في الحياة الإنسانية.

و. **البعد العقلي:** إن الطلاب عندما يلتحقون بوحدة التعليم الجامعي في حاجة إلى مناخ يطلق طاقاتهم الكامنة ويحرر عقولهم من أسر الجمود الفكري، ويدربهم على ممارسة النقد الذاتي القائم على الحجة والدليل المنطقي والتفكير الإبداعي.

٢-٤. **معوقات تقييم وقياس الاداء في الجامعات الحكومية:** يشكل قياس وتقييم الأداء في الجامعات الحكومية صعوبة بالغة لأنها تعد أقل مرونة بالنسبة لثقافة التغيير، وأنها تتوجه نحو مقابلة احتياجات المجتمع، وتحسين رفاهيته، وتتسم مواردها بالندرة، ولا تسعى إلى تعظيم الأرباح لانتقاء هدف تحقيق الربح لديها (Ogawa & Tanahashi, 2008: 56). وتتمثل أهم معوقات قياس الأداء في الجامعات الحكومية بالآتي: (أبو الليث، ٢٠١١: ٤٠-٤٢) (Pereira & Melão, 2012: 921)

أ. صعوبة التعبير عما تحققه الأنشطة بصورة كمية أو نقدية: تهدف الأنشطة والبرامج الحكومية إلى تحقيق آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية غالباً ما يصعب التعبير عنها في صورة كمية أو نقدية، والحقيقة أن هذه الأنشطة لم توجد من أجل تحقيق الأرباح، وإنما وجدت بصفة أساسية لتعمل على دفع عجلة التنمية وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع.

ب. عدم مقابلة الخدمة بتكلفة انتاجها: تقوم غالبية الوحدات الحكومية بتقديم خدمات ضرورية وحيوية لمواجهة حالات غير مرغوب فيها داخل المجتمع أو لدى فئة معينة منه، وهذه الخدمات ليست في الغالب محل تبادل بالأسواق، كما يتم تقديمها دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بتكلفة إنتاجها، وهذه من أهم المشاكل التي تواجه الجامعات الحكومية.

ج. الحكومة مصدراً للتمويل: يتم تمويل الأنشطة والبرامج الحكومية (الخدمية) عن طريق تخصيص اعتمادات مالية مقترحة من السلطة التنفيذية معتمدة من السلطة التشريعية في الموازنة العامة التي تحدد سنوياً حسب حاجة الأنشطة والبرامج لها. فضلاً عن الموارد السيادية قد يكون المصدر التمويلي لهذه الأنشطة والبرامج ممثلاً في التبرعات أو المنح والإعانات والهيئات المقدمة من الأفراد أو الوحدات المختلفة، والتي بمجرد تقديمها تصبح ممتلكات عامة لا يتمتع مقدمها بأية حقوق تجاه هذه الوحدات، ويترتب على ذلك صعوبة إيجاد معيار عام للمفاضلة بين البدائل المتاحة، ومن ثم صعوبة قياس كفاءة وفعالية الأداء.

د. القيود القانونية المفروضة على استخدام الموارد: يتم اعتماد الموازنة العامة للدولة من السلطة التشريعية ومن ثم تصبح قانون واجب التنفيذ، وإلى جانب قانون الموازنة تصدر بعض القوانين واللوائح والتعليمات المنظمة للإنفاق والتحصيل والتي أهمها عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة لكل نوع من أنواع الاستخدامات ويترتب على ذلك صعوبة تحديد وتحليل عناصر التكاليف وعدم المرونة في استخدام المدخلات، ومن ثم صعوبة إيجاد علاقة بين المدخلات والمخرجات بما يؤثر بطبيعة الحال على قياس وتقييم الكفاءة والفعالية.

هـ. عدم توافر نظام محاسبي ملائم لإعداد التقارير يوفر المعلومات الملائمة واللازمة للرقابة على الأداء: إذ إن أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه هذه النوعية من الوحدات تتمثل في محدودية المعلومات التي تصف أداءها، إذ يتم الحصول عليها من القوائم المالية فقط، وهذه عادة ما يصعب فهمها وتفسيرها، وأحياناً ليس من السهل الحصول عليها.

وبناءً على ما سبق يرى الباحثان أن عملية تحديد وقياس تكاليف الجودة والتقارير عنها ستساعد الجامعات على التحقق من جودة الخدمات التي تقدمها الأقسام المختلفة فيها، من خلال المعلومات التي يوفرها تقرير تكاليف الجودة للإدارات والتي تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة والرشيطة.

٢-٥. أهمية تقنية تكاليف الجودة في الجامعات الحكومية: تُعد التكلفة أحد عوامل النجاح الرئيسة للوحدة، فضلاً عن الجودة، والوقت، والإبداع، لذا تسعى الوحدات إلى السيطرة على تكاليف تقديم خدماتها، ويمكنها ذلك من خلال تبني تقنية تكاليف الجودة (Cost of Quality)، التي تمكنها من الوصول إلى أهدافها في تحقيق رضا العميل وضمان الحفاظ على جودة خدماتها (Datar & Rajan, 2018: 24). وفيما يتعلق بالجامعات الحكومية فإن مفهوم تكاليف الجودة هو ما تتفقه الجامعة لتحقيق الجودة المطلوبة وضمانها والحفاظ عليها، وبما يساعد الإدارة على اتخاذ القرار المناسب لمنع الخسائر المتحققة من عدم الاهتمام بالجودة (العتيقي، ٢٠١٦: ٣٣٧).

كما عرفت بأنها جميع التكاليف التي تتحملها الجامعات لتحقيق مستوى الجودة المطلوب في كل ألوان الخدمات التي تقدمها، والتي تتضمن تكاليف الحماية، وتكاليف التصميم، وتكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي، وتكاليف زيادة تلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها، وأخيراً تكلفة الفرص البديلة وبالشكل الذي يتعرض لمسمى الجودة أو أداء الأنشطة المتعلقة بإنجاز الجودة (أبو العنين، ٢٠١٩: ٢٢٣).

كذلك تعرف بأنها التكلفة التي تتحملها الجامعة لإتمام عملية الجودة، بجانب التكلفة الناتجة عن نتائج الطلاب السلبية، وتظهر أهمية التحديد السليم لتكلفة الجودة نتيجة إمكانية استخدامها كأحد المقاييس الجوهرية لقياس الجودة، ومن ثم تعامل تكلفة الجودة كأحد مقاييس تقييم الأداء، وتعريف الجودة يسير على نحو متفق مع أساسيات المحاسبة المالية، إذ إن عناصر تكاليف الجودة يمكن تصنيفها كونها بنود تكلفة صريحة للجودة يجب أن يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية (أبو الليف، ٢٠١١: ١١١).

وعليه فإن عملية قياس وتحليل تكاليف الجودة أهمية كبيرة لدى الجامعات الحكومية، إذ يتم استخدام تقنية تكاليف الجودة كأداة لقياس كفاءة تنفيذ البرامج الخاصة بضبط الجودة، ولتحديد نقاط الضعف، فضلاً عن عدها وسيلة مساعدة في عملية التخطيط لمنتجات وخدمات ذات جودة عالية، كما تساعد تكاليف الجودة في عملية الرقابة، من خلال بيان ما تم تنفيذ من الخطط الموضوعة مسبقاً للوصول إلى الجودة المطلوبة، فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ المستقبلي (جاسم، ٢٠١٩: ٥). ومن ثم فإنها تكاليف تنفقها الجامعات الحكومية من أجل الحصول على منتجات أو خدمات خالية من العيوب.

وبناءً على ما سبق يرى الباحثان أن تكاليف الجودة هي مجموع التكاليف التي تنفقها الجامعات بهدف التقديم منتجات وخدمات خالية من العيوب ومطابقة للمواصفات والمعايير التي تم وضعها قبل البدء بالتصنيع، وإن لتكاليف الجودة أهمية كبيرة في جميع الوحدات والقطاعات سواء الصناعية أو الخدمية بما فيها الجامعات الحكومية، وذلك لأن الجودة تعد إحدى مناهج إدارة الجودة الشاملة، ومن ثم فإن الجامعات هي إحدى الوحدات التي تحتاج إلى تطبيق تكاليف الجودة وتجميع وتحليل بياناتها فيها.

٢-٦. مزايا ومعوقات تطبيق تقنية تكاليف الجودة في الجامعات الحكومية: أصبحت قضية الجودة في العصر الحالي من العناصر التي تقرر نجاح أو فشل الوحدات الإنتاجية والخدمية، إذ إنها تعد وسيلة لإرضاء اصحاب المصالح، وزيادة الإنتاج، وتخفيض التكاليف. لذلك فإن تطبيق واستخدام مبادئ ومفاهيم إدارة الجودة من خلال تقنية تكاليف الجودة في مختلف الميادين عموماً، والتعليم الجامعي على وجه الخصوص (الرشدي، ٢٠١٩: ٤٨٧). وذلك من شأنه أن يحقق العديد من المزايا للجامعات الحكومية وكالاتي: (Sower, et al., 2007: 125) (أبو الليف، ٢٠١١: ١١٢) (أبو العنين، ٢٠١٩: ٢٢٤)

١. يؤدي تطبيق تقنية تكلفة الجودة (COQ) في الجامعات إلى خفض التكاليف من خلال تحديد فرص تحسين نوعية الخدمات التعليمية المقدمة ونوعية مخرجاتها لعمليات وأنشطة الجامعة، وتطوير طرق وأساليب العمل بالجامعة الحكومية، سواء على المستوى الإداري أو الفني أو التدريسي أو التوجيهي.

٢. يساهم تطبيق تقنية تكلفة الجودة (COQ) في رفع مستوى أداء جميع العاملين في المؤسسة التعليمية من (العمداء ومن في مستواهم، أعضاء هيئة التدريس، الإداريين، العمال).

٣. يساعد في تخفيض التكاليف والمصروفات وترشيدها، بما يحقق أفضل خدمة وأقل تكلفة، مما يؤدي إلى زيادة في الخدمات المقدمة وجودة هذه الخدمات من خلال خفض تكلفة التشغيل، وخفض تكلفة خدمة الطلاب.

٤. تحسين جودة الخدمة المقدمة لجميع الأفراد المستفيدين، من خلال زيادة الابتكار والتعلم من أخطاء الماضي والتحسين المستمر.

وبما ان هناك فوائد ومزايا من تطبيق تقنية (COQ)، فإنه بالتأكيد هناك مجموعة من المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق تقنية تكلفة الجودة في الجامعات الحكومية، وفيما يأتي مجموعة من المعوقات وكما يأتي: (العتيقي، ٢٠١٦: ٢٤) (الرشدي، ٢٠١٩: ٤٨٨)

١. المركزية الشديدة في إدارة الجامعات وقلة الموارد المادية، فضلاً عن القيود المفروضة على الإنفاق وترسيخ المركزية وصورية التفويض. مما يؤدي إلى صعوبة الحصول على دعم والتزام الإدارة العليا فيما يتعلق بالحاجة إلى إدخال أساليب ونظم عمل جديدة لإدارة تكلفة الجودة للخدمات المقدمة.

٢. مقاومة العاملين بالجامعات للتغيير لإحساسهم بأن ذلك سيلقي عليهم أعباءً جديدة، ويتطلب ذلك نشر ثقافة تكلفة الجودة بينهم، وتوعيتهم بالفوائد التي تعود عليهم وعلى مجتمعاتهم من تطبيق هذه التقنية.

٣. تنوع الأنشطة الأكاديمية التي يقوم بها أعضاء هيئة التدريس والتي لا تتصف بالنمطية، وإنها أنشطة ذهنية غير ملموسة، وعليه من الصعب الربط بين تكاليف الموارد ومخرجات العملية التعليمية.

٤. تداخل مخرجات الأعضاء الأكاديميين وصعوبة فصلها بوضوح عن بعضها البعض، إذ يصعب التمييز بين نشاط البحث العلمي ونشاط التدريس، ونشاط الخدمات الأكاديمية لعضو هيئة التدريس.

المحور الثالث: دور عمليات تحديد وقياس تكاليف الجودة في ترشيد القرارات في جامعة تكريت

٣-١. لمحة تاريخية عن جامعة تكريت: جامعة تكريت هي إحدى الجامعات العراقية، تقع في مدينة تكريت مركز محافظة تكريت إحدى محافظات شمال العراق، وهي مركز لمحافظة صلاح الدين، تقع على الضفة اليمنى لنهر دجلة (١٨٠) كم شمال بغداد على الطرف الشرقي لهضبة الجزيرة وعلى الطريق الرابط بين العاصمة بغداد والموصل شمال العراق، وكذلك فهي تحيط بها مراكز عراقية عديدة، كما عرفت جامعة تكريت بجامعة كل العراقيين لأنها الجامعة التي يدرس على مقاعدها طلبة من كل محافظات العراق، لقد سعت الجامعة ومنذ تأسيسها على تطبيق معايير الجودة حتى حصلت على مراكز متقدمة في التصنيف المحلي والدولي، إذ تمنح الجامعة كل عام المئات من طلبتها شهادة البكالوريوس في مختلف العلوم والآداب والفنون وكذلك بالنسبة للدراسات العليا من (الماجستير والدكتوراه)^(١).

٣-٢. رؤية جامعة تكريت: تتمثل رؤية الجامعة بتخريج دفعات متميزة من الطلبة متطورة بحثياً وأكاديمياً وتكنولوجياً، تسعى إلى الابتكار لصالح المجتمع محلياً وعالمياً ويتم الاعتراف بها كرائدة في التعليم عالي الجودة وتطبيق المعرفة لصالح مجتمع محلي متطور، فضلاً عن الريادة والتميز كمؤسسة تعليمية مهنية، تعمل الجامعة على تأهيل وتخريج قوى بشرية وطنية على قدر عالٍ من الكفاءة لرفد سوق العمل، وأن تكون مصدراً رئيساً للبحوث التطبيقية الداعمة للعملية الاقتصادية والمشاركة في الرعاية الاجتماعية.

٣-٣. رسالة جامعة تكريت: تعمل الجامعة على تحقيق رسالتها بتوفير تعليم عالي متميز وفق المعايير العالمية لسد متطلبات سوق العمل بالمهارات العلمية والتربوية والحرص والاهتمام بالبحث العلمي الرصين وأخلاقياته، بما يضمن تحقيق التميز للجامعة عالمياً وخدمة المجتمع المحلي لحل المشاكل ورفع مستوى أداء المؤسسات.

٣-٤. النظام المحاسبي في جامعة تكريت: يعرف النظام المحاسبي بأنه مجموعة من العناصر المادية والمعنوية المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي وتنظيم وانجاز الدورة المحاسبية الكاملة، إلى جانب إعداد الموازنات الخاصة بالوحدات، مما يؤدي إلى تزويد متخذي القرار بالبيانات والمعلومات اللازمة للحكم على كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف (المطيري، ٢٠١١: ١٧). ومن ثم فإنه يجب على إدارة الجامعة أن تضع النظام المحاسبي موضع التنفيذ وبتفاصيله كافة، من أجل تحسين إدارة الموارد البشرية، وتخصيص الموارد، لتنفيذ ممارسات إدارية أكثر فاعلية وفعالية من أجل المنفعة العامة للوحدة الجامعية (Spathis & Ananiadis, 2004: 203).

يُمكن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور في الجامعات من الحصول على البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعد إحدى مرتكزات رقابة وتقييم الأداء، كما أنه يساهم في بيان مدى تفيد

(١) تم جمع المعلومات عن جامعة تكريت عينة البحث من خلال المقابلات الشخصية والملاحظة، فضلاً عن منشورات الجامعة

الوحدات الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة وذلك لأن الجامعات هي من ضمن الوحدات الحكومية التي تطبق التشريعات التي تصدر عن الدولة في ما يخص النظام المحاسبي والتخصيصات المالية، إذ إن الجامعات وعلى ضوء المعلومات التي حصل عليها الباحثين من الشؤون المالية فإنها تطبق النظام المحاسبي الحكومي في إعداد حساباتها وبذلك فهي مقيدة بما يمليه ذلك النظام المشرع بما فيه من قيود إدارية ومالية تحييد إدارات الجامعات بكثير من الجوانب، بمعنى أن إدارات الجامعات الحكومية العراقية لا تمتلك الحرية والاستقلال بالجوانب المالية وحتى الإدارية منها، ومن ثم يجب أن يوفر النظام المحاسبي المطبق في الجامعات التسهيلات المناسبة عند أعداده لغرض إجراء عمليات التدقيق والرقابة بصورة تعبر فعلاً عن واقع الجامعات المالي والإداري.

٣-٥. الحاجة لتقنية تكاليف الجودة في جامعة تكريت: ازدادت أهمية إدارة الجودة الشاملة في الوحدات التعليمية في جميع أنحاء العالم، وذلك لأهمية الجامعات في أعداد الكوادر البشرية ذات الكفاءة العلمية والمهنية، فضلاً عن الخدمات الأخرى التي تقدمها الجامعات للمجتمع والدولة، ولتكون تلك الكوادر قادرة على العمل في وحدات القطاعات الأخرى، ومن ثم نقل المعرفة العلمية والكفاءة المهنية إلى تلك الوحدات لتمكنها من توفير المنتجات والخدمات بجودة ونوعية عالية، ومع تبني التقنيات والأساليب العلمية الحديثة في الإنتاج، للوصول إلى أقل كلفة ممكنة في إنتاج السلع والخدمات وبأفضل جودة ولضمان البقاء ضمن دائرة المنافسة في التصنيفات المحلية والعالمية، فأن الجامعات الحكومية بحاجة إلى دراسة وتطبيق تقنية تكاليف الجودة وذلك لأهميتها في تحقيق الجودة الشاملة للجامعة ككل ومن ثم زيادة الاهتمام بتقارير الجودة.

٣-٦. آليات تطبيق تقنية تكاليف الجودة في جامعة تكريت: تكاليف الجودة تعرف بأنها التكاليف التي يتم إنفاقها للتأكد من تحقيق معايير الجودة المطلوبة للخدمات التي تقدمها الجامعات لأصحاب المصالح، والتي تؤدي إلى تجنب عدم مقابلة الإنتاج الفعلي للخدمات المقدمة لمواصفات الجودة المحددة، ومن ثم تحقيق رضا أصحاب المصالح، فضلاً عن أنها تشمل تكاليف الخدمات التي تقدمها الجامعات لأصحاب المصالح بعد التخرج.

وتتمثل المفاهيم الأساسية والفقرات الخاصة بتقنية تكاليف الجودة في الجامعات الحكومية بأنها تتكون من مجموعتين هما تكاليف المطابقة (تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم) وتكاليف عدم المطابقة (تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي)، وبذلك قام الباحثان بوضع نموذج لفقرات تكاليف الجودة من خلال دراسة وتحليل تكاليف الجودة في جامعة تكريت.

ولغرض تقييم وتحليل تقارير الجودة في الجامعة، فقد قام الباحثان بتجميع وتلخيص وتصنيف وقياس تكاليف الجودة وفقاً لنموذج تكاليف الجودة المعد بالاتفاق مع الدراسات السابقة وحسب البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من سجلات قسم ضمان الجودة والأداء الجامعي وقسم شؤون الطلبة والتسجيل وقسم التخطيط وقسم الشؤون المالية/الحسابات في الجامعة، ومن ثم أعداد تقرير تكاليف الجودة، كما يوضحه الجدول رقم (١).

الجدول (١): تقرير تكاليف الجودة في جامعة تكريت

نوع التكلفة الجودة		البيانات لـ ٢٠٢٠	النسبة	البيانات لـ ٢٠٢١	النسبة
أولاً - تكاليف المطابقة					
١- تكاليف الوقاية					
تكاليف قسم الجودة	رواتب موظفي الجودة	١٤٦٥٠٠٠٠٠	٢,٩٥٤%	١٤٧٠٠٠٠٠٠	٤,٨٦٨%
برامج التدريب	تكاليف البرامج المنجزة	٧٣٥٠٠٠٠	٠,١٤٨%	٩٤٨٠٠٠٠	٠,٤١٣%
المؤتمرات والندوات	تكاليف المؤتمرات والندوات	٨٢٥٠٠٠٠	٠,١٦٦%	٧٦٨٠٠٠٠	٠,٢٥٤%
تطوير المناهج التعليمية	تكاليف الطبع	٥٥٠,١٠٠٠	٠,١١٠%	٩٤٥٠٠٠٠	٠,٠٣٢%
مجموع تكاليف الوقاية					
٢-تكاليف التقييم					
لجان مقابلة الطلاب	تكاليف لجان المقابلة	-----	-----	-----	-----
تكاليف اللجنة الإمتحانية	تكاليف اللجنة الإمتحانية	٥٧٢٠,٦٥٠٠٠	١١,٥٣٧%	٤٥٥٦,٣٧٠٠	١٥,٠٨٩%
صيانة الأبنية	تكاليف صيانة الأبنية	٦٩١٥٥٧٣٠٠	١٣,٩٤٧%	١٦٣٨٥٤٠٠٠	٥,٤٢٦%
المراقبات الإمتحانية	تكاليف المراقبات الإمتحانية	١٨٦٣٧٥٢٠٠	٣,٧٥٨%	٢٤٧٤٧٥٢٥٠	٨,١٩٧%
مجموع تكاليف التقييم					
أجمالي تكاليف المطابقة					
ثانياً - تكاليف عدم المطابقة					
١-تكاليف الفشل الداخلي					
تكلفة رسوب الطالب	تكاليف رسوب الطلاب	٣١٣٨٥١٢٠٠٠	٦٣,٢٩٨%	١٧٩٥٢٣٤٩٥٢	٥٩,٤٥٨%
تكاليف فحص رسوب الطالب	تكاليف فحص أسباب رسوب الطلاب	-----	-----	-----	-----
أجمالي تكاليف الفشل الداخلي		٣١٣٨٥١٢٠٠٠	٦٣,٢٩٨%	١٧٩٥٢٣٤٩٥٢	٥٩,٤٥٨%
٢-تكاليف الفشل الخارجي					
تكاليف بحوث سوق العمل الخاصة بالجودة	تكاليف البحوث عن جودة الطلاب الخريجين	٢٠٢١٢٧٠٠٠	٤,٠٧٦%	١٩٢٠٥٨٨١٣	٦,٣٦٠%
إجمالي تكاليف الفشل الخارجي		٢٠٢١٢٧٠٠٠	٤,٠٧٦%	١٩٢٠٥٨٨١٣	٦,٣٦٠%
اجمالي تكاليف عدم المطابقة		٣٣٤٠,٦٣٩٠٠٠	٦٧,٣٧٥%	١٩٨٧٢٩٣٧٦٥	٦٥,٨١٨%
أجمالي تكاليف الجودة		٤٩٥٨٢٣٧٥٠٠	١٠٠%	٣٠١٩٣٣١٧١٥	١٠٠%

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين.

وفيما يأتي شرح تفصيلي لتقرير تكاليف الجودة الموضح في الجدول رقم (١)، في الآتي:

أولاً. تكاليف التطابق: وتشمل كل من:

١. **تكاليف الوقاية:** التي تشمل بدورها ما يأتي:

أ. تكاليف قسم الجودة: وتتضمن الأجور الممنوحة للموظفين في قسم ضمان الجودة والأداء الجامعي، والمخصصات الممنوحة لمسؤول القسم فقط، فضلاً عن احتساب عدد الساعات التي تضاف لنصاب التدريسيين عند عملهم الإداري، إذ بلغت تكاليف هذه الفقرة في عام (٢٠٢١) مبلغاً قدره (١٤٧٠٠٠٠٠٠) دينار، بزيادة عن عام (٢٠٢٠) والتي بلغت (١٤٦٥٠٠٠٠٠) دينار بنسبة (٣٤,٠٪).

ب. برامج التدريب: وتتكون هذه الفقرة من تكاليف البرامج التي تم إنجازها من قبل قسم ضمان الجودة والأداء الجامعي والتي استهدفت فئات التدريسيين والموظفين في الجامعة للتعريف بأبعاد الجودة والتحسين المستمر للأداء، وقد كانت تكاليف البرامج لعام (٢٠٢١) مبلغ (٩٤٨٠٠٠٠) دينار بالزيادة بنسبة (٢٢,٤٦٨٪) عن عام (٢٠٢٠) التي بلغت تكاليف البرامج فيها (٧٣٥٠٠٠٠) دينار.

ج. المؤتمرات والندوات: يهدف قسم الجودة لرفع مستوى جودة المخرجات من العملية التعليمية، وذلك من خلال عمل مؤتمرات وندوات تهدف إلى زيادة المعرفة والكفاءة العلمية على مستوى الجامعة ككل، ومن خلال البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من قسم ضمان الجودة والأداء الجامعي فقد كانت تكاليف المؤتمرات والندوات (٧٦٨٠٠٠٠) دينار لعام (٢٠٢١) منخفضة بنسبة (٦,٩٪) عن تكاليف هذه الفقرة في عام (٢٠٢٠) والتي كانت (٨٢٥٠٠٠٠) دينار.

د. تطوير المناهج التعليمية: وتتضمن تكاليف طباعة المناهج والكراسات التعليمية والمطبوعات التي لها علاقة بتطوير المناهج الدراسية في الجامعة، إذ بلغت تكاليف المطبوعات (٩٤٥٠٠٠) لعام (٢٠٢١) منخفضة عن عام (٢٠٢٠) بنسبة (٨٢,٨٪) والتي كانت تكاليف المطبوعات فيها (٥٥٠١٠٠٠) دينار.

٢. **تكاليف التقييم:** وتضمنت ما يأتي:

أ. تكاليف لجان مقابلة الطلاب: وتتضمن تكاليف فحص واختبار الطلاب الجدد، والطلاب الراسبون الذين عادوا لمقاعد الدراسة بعد رسوبهم في الامتحانات النهائية، ولا توجد أي تكاليف تخص هذه الفقرة لدى الأقسام والجهات ذات العلاقة في الجامعة.

ب. تكاليف اللجنة الامتحانية: إذ تتضمن تكاليف اللجان الامتحانية من بداية الامتحانات ولغاية إعلان النتائج، ويتم احتسابها من خلال تحديد عدد التدريسيين في اللجان الامتحانية ومقدار الراتب الشهري الذي يتحصلوا عليه مقسوماً على عدد أيام الشهر مضروباً في عدد أيام عمل اللجان الامتحانية، إذ بلغت خلال عام (٢٠٢١) مبلغاً وقدره (٤٥٥٦٠٣٧٠٠) دينار منخفضة عن العام السابقة بنسبة (٢٠٪) والتي بلغت تكاليف هذه الفقرة فيها مبلغ (٥٧٢٠٦٥٠٠٠) دينار.

ج. تكاليف الصيانة: وتشمل التكاليف المتعلقة بصيانة المختبرات لأداء الامتحانات كافة، فضلاً عن صيانة الأجهزة الالكترونية الخاصة بعمل اللجان الامتحانية من الحاسبات والطابعات والأجهزة الأخرى، إذ كان مقدار التكاليف (١٦٣٨٥٤٠٠٠) دينار لعام (٢٠٢١) منخفضة عن عام (٢٠٢٠) بنسبة (٧٦,٣٪) والتي كانت تكاليف هذه الفقرة فيها مبلغ (٦٩١٥٥٧٣٠٠) دينار.

د. تكاليف المراقبات الامتحانية: وتشمل هذه الفقرة التكاليف التي تنفق على اجراء العملية الامتحانية من توفير متطلبات ومستلزمات العملية الامتحانية إلى المراقبة في القاعات والمختبرات الامتحانية من قبل الأساتذة، وتم الحصول على المعلومات والبيانات التي تخص تكاليف هذه الفقرة من خلال التواصل مع مقرري الأقسام الدراسية في كليات جامعة تكريت حول عدد القاعات الامتحانية وعدد المراقبين فيها ومن قسم الشؤون المالية عن مقدار الأجور التي يحصل عليها المراقبين عن ساعات المراقبة، وبه تم التوصل إلى مبلغ التكاليف لهذه الفقرة والذي بلغ (٢٤٧٤٧٥٢٥٠) دينار لعام (٢٠٢١) بالزيادة بنسبة (٢٤,٦٨٩٪) عن عام (٢٠٢٠) والتي بلغت تكاليف هذه الفقرة فيها مبلغ (١٨٦٣٧٥٢٠٠) دينار.

٣. تكاليف الفشل الداخلي: ويتضمن الفقرات الآتية:

أ. تكاليف رسوب الطالب: وتشمل تكاليف الطالب الراسب في اختبارات الدور الثاني، وتم احتساب تكلفة الراسب، من خلال تحديد عدد الطلاب الراسبين والذي كان (٢٨١) طالباً لعام (٢٠٢٠) وكان العدد (٣٦٨) طالباً لعام (٢٠٢١). ولكي يتم الوصول إلى تكاليف هذه الفقرة، نقوم بضرب تكاليف الطالب الواحد بعدد الطلاب الراسبين لنحصل على تكاليف الطلاب الراسبين. وقد بلغت التكاليف (٣٣٦٩١٠٧٣٤٤) دينار لعام (٢٠٢١) بالزيادة بنسبة (٦,٨٣٦٪) عن تكاليف عام (٢٠٢٠) التي كانت (٣١٣٨٧٦٨٨٧٦) دينار.

ب. تكاليف فحص رسوب الطالب: لا توجد أي تكاليف تذكر ضمن هذه الفقرة، وهو أمر غير ايجابي، إذ لم تبذل أي جهود من قبل الجامعة من أجل معرفة أسباب رسوب الطلاب في المرحلة الدراسية.

٤. تكاليف الاخفاق الخارجي: وتشمل ما يأتي:

أ. تكاليف بحوث سوق العمل الخاصة بالجودة: وهي كلفة البحوث والدراسات والندوات والمؤتمرات التي تقوم بها الجامعة من خلال شعبة التأهيل والتوظيف والمتابعة ووحداتها التابعة في جميع الكليات لمعرفة كفاءة الخريجين في سوق العمل والذي يتكون من وحدات القطاع العام والخاص والمختلط والوحدات كافة، حكومية كانت أو خاصة أو مختلطة، ومن خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من شعبة التأهيل والتوظيف والمتابعة ومن قسم الشؤون المالية حول تكاليف البرامج التي تقوم بها شعبة التأهيل والتوظيف المعنية بمتابعة الخريجين وتطوير مهاراتهم ومعرفة اعداد الذين حصلوا على عمل في القطاعات المختلفة، فضلاً عن الرواتب التي يتقاضاها الموظفين في هذه الشعبة والوحدات التابعة لها في الكليات، فقد بلغت تكاليف هذه الفقرة (١٩٢٠٥٨٨١٣) دينار في عام (٢٠٢١) منخفضة بنسبة (٤,٩٨٪) عن عام (٢٠٢٠) والتي كانت التكاليف فيها تقدر بـ (٢٠٢١٢٧٠٠٠) دينار.

ب. تكلفة الفرصة البديلة: وهي التكلفة الناتجة عن أكبر عائد ضائع للجامعة نتيجة للإخفاقات غير المنظورة في مخرجاتها ضمن سوق العمل، ولم يتم قياس هذه التكلفة ضمن تقرير تكاليف الجودة في الجدول (١٤) لعدم توافر المقياس المناسب.

ويلاحظ من الجدول رقم (١) الذي يوضح تقرير تكاليف الجودة في جامعة تكريت للعامين الدراسي (٢٠٢١/٢٠٢٠)، أنه قد تم تثبيت تكاليف الجودة وحسب فقراتها الرئيسية بشكل بيانات لكل فقرة من التقرير، وبذلك تم التوصل إلى النسب المئوية لمعرفة ما تمثله كل فقرة من اجمالي تكاليف الجودة، وعلى ضوء هذه النسب تمكن الباحثان تحليل التكاليف الواردة في التقرير، إذ إن النتائج لعام (٢٠٢١) تشير إلى ارتفاع نسبة تكاليف عدم المطابقة المتضمنة (الفشل الداخلي

والخارجي)، إذ بلغت (٦٥,٨١٨٪) عن نسبة تكاليف المطابقة والتي تتضمن (تكاليف الوقاية والتقييم) والتي بلغت (٣٤,١٨٢٪)، في حين أشارت نتائج عام (٢٠٢٠) أيضاً إلى ارتفاع نسبة تكاليف عدم المطابقة المتضمنة (الفشل الداخلي والخارجي)، إذ بلغت (٦٧,٣٧٥٪) عن نسبة تكاليف المطابقة والتي تتضمن (تكاليف الوقاية والتقييم) والتي بلغت (٣٢,٦٢٥٪). ومن ثم بدت تكاليف عدم المطابقة في كلا العامين أعلى بنسبة كبيرة من تكاليف المطابقة، مما يدل على أن الجامعة لم تنفق على تكاليف المطابقة ما يجب لتحقيق ضمان الجودة وتخفيض تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي إلى الحد الذي يضمن تقديم الخدمة بجودة عالية، بالرغم من انخفاض تكاليف عدم المطابقة في عام (٢٠٢١) إلى أن هذا الانخفاض أتبعه أيضاً انخفاض تكاليف المطابقة لذات العام مما يدل على أن هناك جهوداً لتخفيض تكاليف عدم المطابقة ولكنها تحتاج إلى توجيه وعمل أكثر للحصول على نتائج أفضل في السنوات القادمة، إذ إن ارتفاع تكاليف المطابقة يؤدي إلى رفع مستوى الجودة للجامعة ومن ثم ارتفاع مؤشراتهما محلياً وعالمياً من جانب ضمانها للجودة في الخدمات التي تقدمها، وعلى ذلك فإن البيانات والمعلومات التي تم عرضها في نموذج تقرير تكاليف الجودة والنسب المستخلصة منه سوف يساعد إدارة الجامعة والعمداء والمديرين على اتخاذ القرارات الرشيدة.

من خلال ما تقدم يرى الباحثان بأنه يمكن إعداد وتطبيق تقنية (COQ) في الجامعات، إذ إن الجامعات بصورة عامة يفترض بأنها تعمل على زيادة تكاليف المطابقة بهدف تخفيض تكاليف عدم المطابقة، بالرغم من الحاجة إلى موارد مالية وبشرية ذات معرفة في اعداد تقارير تكاليف الجودة، بهدف اعداد تقرير تكاليف الجودة بدقة وإظهار مستوى الجودة في الجامعة بصورة عادلة.

٣-٧. الحكم على نتائج اختبار الفرضية: بناءً على ما تم تناوله في تطبيق تقنية تكاليف الجودة في جامعة تكريت، فإنه يمكن الحكم على نتائج اختبار الفرضية الرئيسية للبحث التي مفادها "تؤدي عمليات تحديد وقياس تكاليف الجودة لجامعة تكريت إلى ترشيد القرارات الرقابية"، بقبول الفرضية، إذ أن تقنية (COQ) ساعدت في توفير المعلومات التي تمثل التكاليف التي يتم تكبدها للتأكد من تحقيق معايير الجودة المطلوبة (ضمان الجودة) للخدمات المقدمة لأصحاب المصالح (الطلاب)، وتسمى تكاليف المطابقة (تكاليف الوقاية والتقييم)، ومن ثم التكاليف التي تنفق على السعي لتحقيق رضا أصحاب المصالح (الطلاب) عند تقديم الخدمة المتمثلة بتكاليف الفشل الداخلي، فضلاً عن أنها تشمل تكاليف الخدمات التي تقدمها الجامعات لأصحاب المصالح (الطلاب) بعد التخرج التي تعرف بتكاليف الفشل الخارجي. كذلك فإن الجامعات الحكومية تسعى افتراضاً إلى زيادة تكاليف المطابقة بغرض تخفيض أو تقليل تكاليف عدم المطابقة، وذلك لما للجودة من تأثير على مسار الجامعة ومستواها بين الجامعات المحلية والعالمية، ومن ثم فإن الاستفادة من نماذج وتقارير تقنية (COQ) يوفر معلومات عادلة عن مستوى الجودة عن الخدمات المؤداة في الجامعة مما يؤدي إلى مساعدة المديرين لاتخاذ القرارات بناءً على معلومات تلك التقارير، مما يدعم قبولنا للفرضية الرئيسية للبحث.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات

١. يجب قياس تكاليف الجودة في عمليات جامعة تكريت بشكل منهجي، والافصاح عن تقارير الجودة الخاصة بالكليات والأقسام للجامعة، بغرض التعرف على مستوى تقدم الجامعة والكيفية التي تمكنها

- من الحفاظ على الجودة وتقليل تكاليف الفشل إلى أقل ما يمكن والحفاظ على مستوى جودة عال في الخدمات والمنتجات المقدمة، ومن ثم فإنها توفر دعم للإدارة الفعالة، من مساهمة بتحقيق الميزة التنافسية، وزيادة لفعالية وكفاءة العمليات، ومن ثم تحقق أهداف الجودة.
٢. تعد تقنية تكاليف الجودة في جامعة تكريت أداة اتصال مهمة لزيادة الوعي بأهمية الجودة في المنتجات والخدمات المقدمة، لذلك فإن تكلفة الجودة تتعلق بالإنجاز والمستوى المطلوب من الجودة في الخدمات التي تقدمها جامعة تكريت.
٣. إن أهمية إعداد وتوفير نظم المعلومات في جامعة تكريت لتقارير الجودة ينبع منه الأثر الكبير لهذه التكاليف على عملية تمويل الجامعة من موازنة الدولة، وعلى عمليات الجامعة وأنشطتها التي تحقق الأهداف الاستراتيجية للجامعة، وتؤدي إلى إرضاء أصحاب المصالح من خلال تقديمها لخدمات عالية الجودة وفق المعايير المطلوبة.
٤. يؤدي تطبيق تقنية تكاليف الجودة إلى قياس الجودة بطريقة عادلة في جامعة تكريت، مما يدل على أن نماذج وتقارير تقنية (COQ) توفر معلومات دقيقة عن مستوى جودة الخدمات المؤداة في الجامعة ومن ثم تساعد إدارة الجامعة باتخاذ القرارات الرشيدة.

ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة التزام جامعة تكريت بتوفير المستلزمات والمتطلبات الواجب توفرها لتطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للاستفادة الكاملة من تلك التقنيات على غرار الفائدة المستقاة من تطبيق تلك التقنيات في القطاع الخاص.
٢. وجوب تبني جامعة تكريت لتقنية تكاليف الجودة بغرض التعرف على مستوى جودة الخدمات التي تقدمها والكيفية التي تمكنها من الحفاظ على الجودة وتقليل تكاليف عن الفشل في توفير الجودة إلى أقل ما يمكن للحفاظ على مستوى جودة عالٍ في الخدمات والمنتجات المقدمة.
٣. ضرورة عمل دورات تثقيفية وتدريبية للعاملين في جامعة تكريت وبمختلف المستويات الإدارية للتعريف بأهمية تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتقنية تكاليف الجودة خاصة ومتطلبات تطبيقها والفوائد المتوخاة منها.
٤. ضرورة توجيه العديد من البحوث التطبيقية لتطوير وزيادة الثقة في استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الجامعات الحكومية، وبيان إمكانية تطبيقها على أنشطة وعمليات تلك الجامعات ومدى أهمية المعلومات التي يتم الحصول عليها والتي تساهم في اتخاذ القرار.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الأطاريح العلمية:

١. أبو الليف، إيهاب أحمد محمد، (٢٠١١)، استخدام الأدوات التحليلية الحديثة في قياس وتقييم أداء الجامعات الحكومية "دراسة تطبيقية على كليات التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٢. حسن، محمد عبد الرحمن على، (٢٠٠٥)، مدخل مقترح لتقييم أداء المنشأة باستخدام المقاييس المالية وغير المالية في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية والصناعية - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر.

٣. سالم، صالح حسن علي، (٢٠٠١)، "إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين مستوى جودة الخدمة التعليمية في الجامعات المصرية الحكومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

٤. مصطفى، محمد وليد، (٢٠١٧)، "أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على إدراك أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات" دراسة ميدانية وتجريبية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

٥. المطيري، مشعل جهز، (٢٠١١)، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

ب. الدوريات العلمية:

١. إبراهيم، فاطمة أحمد زكي. (٢٠١٦)، دراسة مقارنة لتطبيق مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط في جامعتي ولاية واشنطن وسات إدوارد والإفادة منها في جامعة بنها. مجلة الإدارة التربوية، ١١(١١).

٢. أبو رشيد، هائل والحسين، اسماعيل خليل. (٢٠٢٠)، نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وأثره في تخفيض تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الحكومية السورية دراسة تطبيقية على جامعة حلب. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ١(٦٢).

٣. جادو، سماسم كامل موسى إبراهيم، (٢٠١٣)، "مدى فعالية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء الجامعات الحكومية: دراسة تطبيقية بكلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية لكلية التجارة ١(٢).

٤. عبدالعال، محمد أحمد، (٢٠١٩)، مدخل بطاقة قياس الأداء المتوازن-دراسة ميدانية على الأداء الاستراتيجي بالجامعات المصرية في ضوء جامعة سوهاج. المجلة التربوية لكلية التربية بسوهاج، ٦٢(٢).

٥. الرشيد، عايض عيد، (٢٠١٩)، معايير جودة إدارة مؤسسات التعليم الجامعي والعالي: رؤى مقترحة للتطوير، مجلة العلوم التربوية، ٢٧(١).

٦. العتيقي، إبراهيم مرعي إبراهيم، (٢٠١٦)، "تصور مقترح لإدارة تكلفة الجودة على أساس النشاط بالجامعات المصرية". المجلة الدولية متعددة التخصصات للتعليم، ٥(٩).

٧. أبو العنين، منى محمد حجازي، (٢٠١٩)، متطلبات ترشيد تكلفة الجودة التعليمية بالمؤسسات التعليمية. مجلة كلية التربية بالمنصورة، ١٠٦(٣).

٨. جاسم، سنان رحيم، (٢٠١٩)، "قياس تكاليف الجودة لكلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الأنبار وأثر النزوح على تلك التكاليف/دراسة تحليلية للفترة من ٢٠١٣-٢٠١٧"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٥(٤٧).

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Datar, S. M., & Rajan, M. V., (2018), Horngren's cost accounting: a managerial emphasis. Pearson.
2. Dražić Lutilsky, I., & Dragija, M., (2012), Activity based costing as a means to full costing-possibilities and constraints for European universities. Management: Journal of contemporary management issues, 17(1).

3. Hoang, T. B. N., Pham, D. H., Nguyen, T. M. G., & Nguyen, T. T. P., (2020), Factors affecting activity-based costing adoption in autonomous Public Universities in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(12).
4. Hussein, A. I., & Mahmood, S. M. (2021). Accounting for the future: Technology contributions from a local perspective. *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences*, 17(54 part 2).
5. Mahmood, S. M., Hussein, A. I., & Hussein, S. S. (2018). The impact of IFRS adoption on the relationship between corporate governance and agency costs. *Opción*, 34(86), 2279-2297.
6. Ogawa, H., & Tanahashi, K., (2008), Effect of new public management: Data envelopment analysis. *Government Auditing Review*, 15, 47-62.
7. Pereira, M. M., & Filipe Melão, N., (2012), The implementation of the balanced scorecard in a school district: Lessons learned from an action research study. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 61(8), 919-939.
8. Sower, V. E., Quarles, R., & Broussard, E., (2007), Cost of quality usage and its relationship to quality system maturity. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 24(2), 121-140.
9. Spathis, C., & Ananiadis, J., (2004), The accounting system and resource allocation reform in a public university. *International Journal of Educational Management*.