The Administration & Economic College Journal
For Economics & Administration & Financial Studies
Vol. 11,N.4, P P. 271-298
ISSN PRINT 2312-7813
ISSN ONLINE 2313-1012
مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية
والإدارية والمالية
المجلد ١١، العدد٤، ٢٠١٩ ص ص ٢٧١-٢٩٨

(ABM) and its role in customer satisfaction ()
Field research in the General Company for Industry of cars and equipment / Mechanical plant - Alexandria

((أمكانية تصنيع منتج وفق اسلوب الادارة على اساس النشاط (ABM) ودوره في تحقيق رضا الزبون))
بحث ميداني في الشركة العامة للصناعة السيارات والمعدات/ مصنع الميكانيك - الإسكندرية

*د.نبيل فرحان حمدان الخالدي **د. حسام محمد علي

Abstract

The major developments in the business environment in general, accounting management and accounting costs in particular and changes in the wishes and needs of customers have affected the work of economic units, which called for the application of a modern approach based on meeting the needs and desires of customers, which is one of the strategic cost tools ABM, which analyzes the activities For the purpose of producing products of high quality and low cost by excluding activities that do not add value to the product and promote the activities that value the product.

The importance of the research is to study the possibility of using modern concepts in accounting costs in general and the use of the ABM method in particular and its use in achieving customer satisfaction to reach the company's goals in providing the product or service at the lowest possible cost and quality acceptable to its customers.

The research aims at using the ABM method in the production process will lead to the satisfaction of the customer by promoting effective activities that contribute to the production of a product free of defects and exclude activities that do not add value to the product and process.

The research is based on the premise that the application of the ABM method leads to customer satisfaction through the introduction of the ideas and opinions of the customer and through it is achieved quality and cost less .and rationalize the time of the process and to reduce the cost of the product

The research concluded with a set of results,

* جامعة الامام جعفر الصادق (ع)
* جامعة كربلاء /كلية الادارة والاقتصاد

the most important of which is that customer satisfaction is the goal of all industrial and service companies, which has a great impact on the production process, companies must achieve this desire by using one of the cost management tools, ABM to be in line with modern technology.
The research concluded with a set of recommendations, the most prominent of which is the company's research sample. The use of modern cost methods and the following concepts related to production through the integration of the ABM method and customer satisfaction lead to the company to overcome the loss phase and continue to apply this method in the long run helps to achieve profits and direction towards product improvement And production .

المستخلص

ان التطورات الكبيرة التي تحدث في بيئة الاعمال عموما والمحاسبة الادارية والمحاسبة التكاليف خصوصا والتغيرات في رغبات وحاجات الزبائن قد اثرت في عمل الوحدات الاقتصادية ، مما دعا الى تطبيق اسلوب حديث يقوم على تلبية حاجات ورغبات الزبائن الا وهي احدى ادوات الكلفة الاستراتيجية ABM التي تعمل على تحليل الانشطة لغرض انتاج منتجات بجودة عالية وكلفة منخفظة عن طريق استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتعزيز الانشطة التي تظبف قيمة للمنتج .

تكتسب أهمية البحث من دراسة إمكانية استخدام المفاهيم الحديثة في المحاسبة التكاليف بشكل عام واستخدام اسلوب ABM بشكل خاص واستعمالها في تحقيق رضا الزبون للوصول إلى أهداف الشركة في تقدم السلعة أو الخدمة بأقل كلفة ممكنة وجودة مقبولة إلى زبائنها .

يهدف البحث إلى استعمال اسلوب ABM في العملية الإنتاجية سوف تؤدي إلى رضا الزبون عن طريق تعزيز الانشطة الفعالة والتي تساهم في انتاج منتج خالي من العيوب واستبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعملية .

يستند البحث على فرضية رئيسة مفادها ان تطبيق اسلوب ABM يودي إلى رضا الزبون من خلال الأخذ بأفكار وأراء الزبون وعن طريقها يتم تحقيق الجودة والكلفة الأقل و وترشيد وقت العملية وبتالي تخفيض كلف المنتج .

خلص البحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها ان رضا الزبون هدف كل الشركات الصناعية والخدمية مما له الاثر الكبير على عملية الانتاج ، فلابد على الشركات ان تحقق هذه الرغبة عن طريق استخدام احدى ادوات ادارة الكلفة هي ABM لتتماشى مع التكنلوجيا الحديثة .

واختتم البحث بمجموعة من التوصيات أبرزها على الشركة عينة البحث استعمال الأساليب الحديثة في التكاليف وأتباع المفاهيم ذات العلاقة بالإنتاج عن طريق التكامل بين اسلوب ABM ورضا الزبون تؤدي الى تجاوز الشركة مرحلة الخسارة واستمرارها في تطبيق هذا الاسلوب على الأمد الطويل يساعدها على تحقيق الإرباح والاتجاها نحو التحسين المنتج والانتاج .

المحور الاول

يتناول هذا المبحث عرضا لمنهجية البحث المتمثلة بالمشكلة البحث ،الاهمية ، الاهداف، الفرضية، عينة البحث ، اسلوب البحث ، حدودالبحث الزمانية والمكانية ،اساليب الحصول على البيانات .

اولا :مشكلة البحث :

تعاني المنشات الصناعية عموماً من مشكلة ارتفاع تكاليف منتجاتها في ظل المنافسة الشديدة في العراق لانها لا تأخذ بعين الاعتبار التقنيات الحديثة في الانتاج والتي يتطلب تحقيق رضا الزبون عن طريق تقديم منتج بالسعر الملائم والجودة الملائمة للاستخدام ،وتحقق لها حصة سوقية عالية وبالتالي تحقيق أرباح عن طريق زيادة مبيعاتها وتحقيق رضا الزبون.وتطبيق اسلوب ABM سوف يتم توزيع وتخفيض تكاليف الانتاج وفق رغبات الزبائن .

ثانيا: اهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من دراسة إمكانية استخدام المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف بشكل عام واستخدام اسلوب ABM بشكل خاص واستعمالها في تحقيق رضا الزبون للوصول إلى أهداف الشركة في تقديم السلعة أو الخدمة بأقل كلفة ممكنة وجودة مقبولة إلى زبائنها .

ثالثا: **أهداف البحث :**

يهدف البحث إلى استعراض مفهوم وخطوات وفوائد وأهمية اسلوبABM ومدى تأثيرها على الإنتاج أو الخدمة بالصورة التي تسهم في رضا الزبون .

رابعا : **فرضية البحث**

يستند البحث على فرضية رئيسة هي إن تطبيق اسلوب ABM تودي إلى تحقيق رضا الزبون عن طريقالأخذ بأفكاره وأراءه الزبون وتخفيض كلف المنتج لكي تكون مناسبة من وجه نظر الزبون والمنتج.

خامسا : مجتمع وعينة البحث :

تم اختيار الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات كمجتمع البحث و مصنع الميكانيك كعينة البحث بسبب أن الشركة تحتل أرضية ملائمة من حيث تعدد أنشطتها ووجود منافسة شديدة لها في السوق وكذلك بسبب معاناة الشركة من ارتفاع كلف الإنتاج مما يؤثر على وضعها التنافسي في ظل اقتصاد السوق المفتوح ، وتطبيقها على منتج من منتجات الآلات الزراعية وهي العربة القلابة 4 طن لما لها تأثير كبيرفي مبيعات الشركة في السنوات السابقة .

سادسا: منهج البحث :

اعتمدت منهجية البحث على جانبين :

١- الجانب النظري

اعتمد البحث في الجانب النظري على منهج الاستقرائي وذلك بالاعتماد على المصادر الاجنبية والعربية والدوريات ذات العلاقة بأدبيات الدراسة موضوع البحث .

٢- الجانب العملي

أما الجانب العملي فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على بيانات الشركة العامة للصناعة السيارات والمعدات / مصنع الميكانيك بوصفها إحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن.

سابعا: حدود البحث **:**

أ- الحدود الزمانية :

تم الاعتماد على بيانات مالية للوحدة الاقتصادية المتمثلة بالشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات – مصنع الميكانيك لعام ٢٠١٥ المتوفرة في الشركة ومدققة ومصادق عليها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ب- الحدود المكانية :

تم اختيار الشركة العامة للصناعة السيارات والمعدات كمجتمع للبحث و مصنع الميكانيك كعينة له والسبب في اختيار المصنع هو موقعه الاستراتيجي وما تحضي منتجاته من قبول واسع من محافظة بابل مقارنة بالمحافظات الأخرى.

ثامنا : مصادر جمع المعلومات

تم الاعتماد في كتابة الجانب النظري على المصادر الأجنبية والمصادر العربية والمحلية المتمثلة بالكتب والبحوث والمقالات والمنشورات والدوريات المتوفرة في المكتبات وكذلك مواقع الانترنت التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة .أما الجانب العملي فقد اعتمد على بيانات الشركة وتحليلها وكذلك المقابلات الشخصية مع مسؤولين الأقسام والشعب والعاملين في المصنع .

المحور الثاني

اولا : الادارة على اساس النشاط ABM

١ – مفهوم وتعريف الإدارة على أساس الأنشطة

والإدارة على أساس الأنشطة تقدم معلومات مفيدة للإدارة عن محركات التكاليف ومقاييس الأداء على أساس الأنشطة والتي تساعد في تسهيل عملية اتخاذ القرارات ودعمها ، وكذلك تدعم عملية التخطيط من خلال توافر معلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجيةطويلة الأمد ، ومن هذه القرارات الاستراتيجيةقرار بيع المنتجات عن طريق النظام الالكتروني بدل منافذ البيع في مراكز المدن أو التعامل مع عدة موردين بدل مورد واحد ، وهذه القرارات تحتاج إلى معلومات تفصيلية حول النشاط وليس معلومات حول تكاليف الأنشطة فقط ، فضلاً أن الإدارة على أساس الأنشطة تساعد على تصميم المنتجات من خلال تحليل تكاليف العملية الإنتاجية وتساعد على تشجيع عملية التحسين من خلال تقديم نظرة إستراتيجية للأنشطة والمساعدة في تقديم معلومات تتعلق بجميع القرارات الإدارية المحتملة (Weetman, 2006:485) وهذه المعلومات هي :-

- معلومات عن تكلفة الأنشطة والعمليات .
- طبيعة الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتكاليفها .
- مقاييس الأداء على أساس الأنشطة.
- محركات التكاليف .
- الكلف المتوقعة للمنتجات والخدمات.

ويركز اسلوب الـ (ABM) على استعمال معلومات (ABC) لغرض تحسين كفاءة وفاعلية العمليات وحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة للزبون. (Hilton, 2011; 222)

وتتطلب الإدارة على أساس النشاط (ABM) فهم الروابط بين ألأنشطة التي تستهلك الموارد والتكاليف المرتبطة بهذه الموارد، من خلال تحليل الأنشطة (إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة للزبون) التي تتسبب في تلك التكاليف.

إن اسلوب الإدارة على أساس النشاط (ABM) يهتم بإدارة الأنشطة وتحسين القيمة المسلمة للزبون وزيادة الربح المتحقق من توفير هذه القيمة (Hixon, 1995; 30).

ويستهدف اسلوب (ABM) تلبية احتياجات الزبون التي يجب إشباعها وجعل الطلب على موارد الوحدة الاقتصادية أقل (تخفيضات التكلفة)، أما هدف تقنية (ABC) هو تحديد تكلفة وحدة محرك التكلفة للنشاط الذي يتم قياسه(Drury, et.al., 2008; 544).

ويكمن التحدي الأساسي لاسلوب (ABM) في تحليل ألأنشطة لغرض إيجاد طرق لإنتاج المنتجات بدون استعمال أي من ألأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وتقديمها للزبون بالجودة المرغوبة والتكلفة الأقل، وتقوم فلسفة اسلوب (ABM) على اتجاهين أساسين هما:-(Hansen,et. al., 2003; 387)

أ- **اتجاه التكلفة:** توفير معلومات التكلفة حول الموارد، الأنشطة، المنتجات، الزبائن، (وأهداف تكلفة أخرى ربما تكون ذات أهمية).

ب- اتجاه العملية: توفير معلومات حول ماهية الأنشطة المطلوب إنجازها ولماذا ؟ وكيف يتم إنجازها بهدف تحقيق تخفيضات التكلفة وتحسين أداء الأنشطة من خلال فهم تحليل قيمة العملية لقياس مدخلات ومخرجات كل نشاط وفقاً لخارطة ألأنشطة المستهدفة(Jiambalvo, al, 2007; 233).

إن استعمال اسلوب (ABM) لمخرجات (معلومات التكلفة المالية وغير المالية) واسلوب (ABC) في قرارات تحديد مزيج المنتج، والتسعير، وتخطيط الربحية، وتخفيض التكاليف وتحسين تصميم المنتج والعمليات، سوف يوفر معلومات مهمة لبرامج التحسين المستمر وإعادة الهندسة للعمليات وإدارة الجودة الشاملة (TQM) في ظل فلسفة نظام الشراء والتصنيع والتوزيع بالوقت المحدد (JIT).(Horngren, 2009; 152)

ويرى (العوادي ،٢٠١٤: 95) العلاقة بين ABC و ABM تأخذ على شكل بعدين الاول بعد الكلفة والثاني بعد العملية ، وان بعد الكلفة ABC يوفر معلومات حول كلف الموارد والانشطة واهداف الكلفة والهدف من بعد الكلفة هو تحسين دقة احتساب تكاليف المنتجات والخدمات وباقي اهداف الكلفة . اما بعد العملية ABM فيوفر معلومات حول ما الذي تؤديه الانشطة ؟ ولماذا يؤدي هذا النشاط ؟ وكيف تؤدي النشاط.

ويرى الباحث ان تطبيق اسلوب(ABM) يعتمد على اسلوب (ABC) في بداية وبتالي لابد من تطبيق ABC على انشطة الوحدة الاقتصادية وتوزيع التكاليف على تلك الانشطة بصورة عادلة وبعدها سوف يتم تطبيق اسلوب ABM . وكذلك إن التكامل بين اسلوب(ABC) مع اسلوب(ABM) يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية من الناحية تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وبالتالي تحقيق رضا الزبون.

٢ – دور الادارة على اساس الانشطة ABM في تلبية متطلبات الزبائن

إن **الدورالذي تلعبه** الادارة على أساس الانشطة في معالجة القضايا التنفيذية وكذلك معالجة بعض القضايا الاستراتيجية (Paduano,2001: 20) . وتساهم في تحسين قيمة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن وزيادة القدرة التنافسية وإدارة الربحية للمنشاة ورفع كفاءة العمليات والأنشطة الرئيسية من خلال تحديد سبل تحسين إدارة العمليات وخفض التكاليف وزيادة قيمة المنتجات لدى الزبون . ويمكن تصنيف الإدارة على أســـــــــــــاس الأنشطة إلى نـــوعـــــــين (Blocheret al, 2010 :138) .

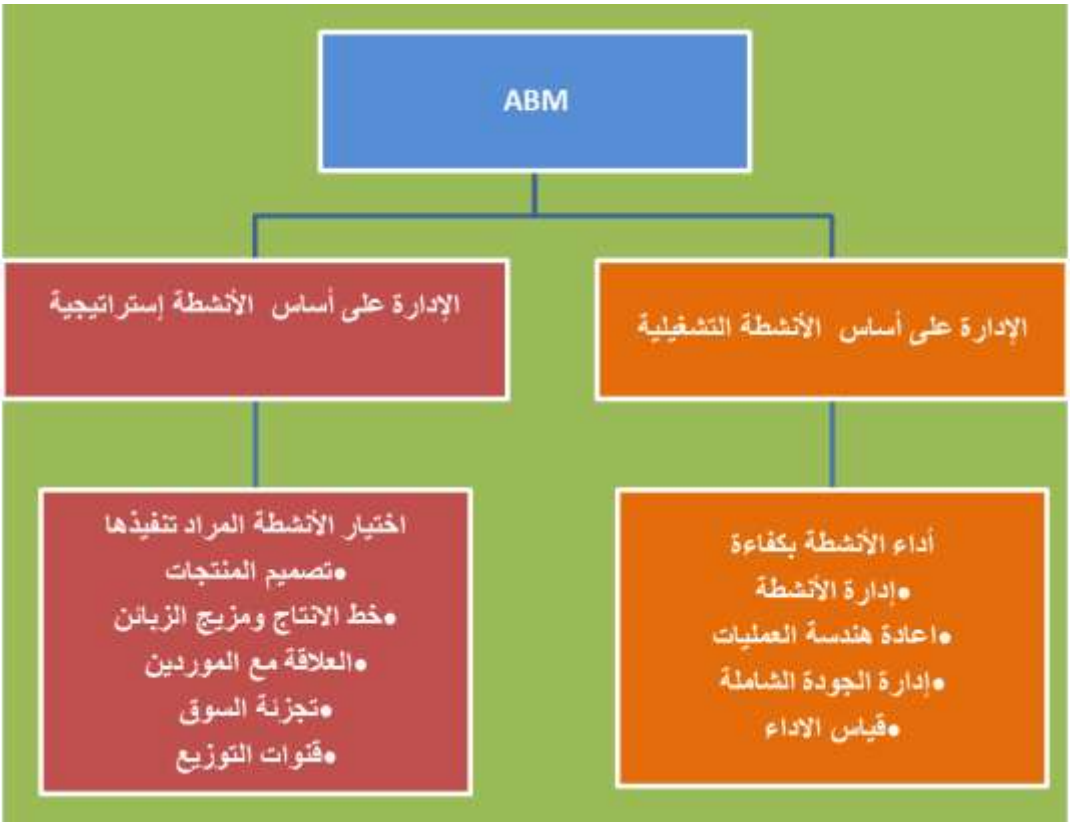
أ- الإدارة على أساس الأنشطة التشغيلية Operation activity-Based management

أن الإدارة على أساس الأنشطة التشغيلية تركز في رفع كفاءة العمليات التشغيلية والاستفادة من الطاقة المتاحة للأصول وتخفيض التكاليف وهذا يتطلب تنفيذ عدة إجراءات صحيحة وتنفيذ الأنشطة بفاعلية . وعند تنفيذ الإدارة على أساس أنشطة العمليات يتم من خلالها تحليل الأنشطة ، وبمساندة تقنيات إدارية أخرى مثل إدارة الجودة الشاملة ومقاييس الأداء التي تساعدها في تحسين أداء العمليات (Blocher et al., 2010 :139).

ب-الإدارة على أساس الأنشطة الاستراتيجية Strategic activity-Based management

تسعى الإدارة على أساس الأنشطة الاستراتيجية لتغيير الطلب على الأنشطة وزيادة الربحية عن طريق زيادة كفاءة الأنشطة واختيار الزبائن الأكثر ربحية ، من خلال اختيار أنشطة محددة والعمل على تحسين هذه الأنشطة، وأزالة الأنشطة الغير مربحة والغير ضرورية ، ويمكن الوصول إلى هذا من خلال أعادة تصميم المنتجات والخطـوط الإنتاجية وتطوير العـلاقة مع المـــوردين والزبائـن وتقديم (السعر ، وحجم الطلب ، التسليم) (Domanovie & Alfksic,2012:127) .

والشكل رقم ( ) يوضح أنواع الإدارة على أساس الأنشطة:



Source: Paduano,Rocco,2001 ((Employing Activity Based Costing and Management Practices within Aerospace Industry : Sustaining the drive for lean))pp (20). submitted to the system design and Management program in partial fulfillment of the requirements for degree of Master of science in Engineering and Management at the Massachusetts Institute of Technology

٣ - محددات الإدارة على أساس الأنشطة.

إنّ الإدارة على أساس الأنشطة يتطلب حجم كبير في العمل وبذل جهد كبير في اختيار البيانات والمعلومات ذات العلاقة ، والصعوبة في تحديد أساس توزيع واحد للتكاليف (العمليات والأنشطة) في ظل التغييرات في الثقافة التنظيمية للمنشاة (Ghicajanu, 2008: 221) .ويمكن للإدارة على أساس الأنشطة إن تحدد كنظام او اسلوب بسبب مجموعة من الأسباب هي:- (Hansen and Women, 2007: 169)

- هو عدم وجود دعم من قبل الإدارة العليا ، ويجب إن يكون هذا الدعم مستمر من قبل الإدارة العليا لحين الانتهاء من عملية التنفيذ وذلك لان عملية التنفيذ تأخذ وقتاً طويلاً .

- بسب عدم وجود خبره لدى المدراء في استخدام المعلومات أو بسب عملية التنفيذ قد تكون النتائج ليس كما هو متوقع من تنفيذها وهذا .
- كذلك تحتاج إلى وقت وجهود كبيره ينبغي اتخاذها للتدريب وتعليم العاملين في الشركة وتحديد الهدف من استخدام البيانات وتدريب العاملين وتعليمهم على كيفية استخدام هذه البيانات والمعلومات لزيادة الإنتاجية والربحية .
- عدم عرض المعلومات بشكل مفهوم للمدراء مما ينعكس على تنفيذ الادارة على أساس الانشطة والدعم المقدم من قبل الادارة العليا .
- أن من محددات تنفيذ الإدارة على أساس الأنشطة هو فشل دمج النظام الجديد مع الأنظمة الأخرى وان نجاح عملية التنفيذ هو ليس وضعة في منافسة مع برامج تحسين أخرى وإنما دمجه مع الأنظمة الأخرى لتحسين الأداء .
- عدم مقارنة كلفة تنفيذ الإدارة على أساس الأنشطة مع كلفة تنفيذ البرامج التقليدية التي قد يميل المدراء إلى تنفيذها .

الخلاصة:

ان الادارة على اساس النشاط تقوم على ازالة الانشطة التي لا تضيف قيمة وتحسين العمليات عن طريق الرقابة على الانتاج او اداء الانشطة لتحسين القيمة المستلمة من قبل الزبون وتعزيز ربحية الشركة ، أي بدون رضا الزبون لا يوجد انتاج وميزة تنافسية .

ثانيا : رضا الزبون

رضا الزبون واحد من الأهداف الرئيسية التي تسعى لها إدارة الشركات لتحقيق استمرارها في الأسواق في ظل التكنولوجيا الحديثة ، وكذلك هو شريان الحياة لان الشركة بدون الزبائن لن تتوفر لها إرباح ولن تتوفر لها قيمة سوقية او ميزة تنافسية مما دعانا الى دراسة رضا الزبون في الشركات الصناعية وأثره على إرباح الشركات من وجهة نظر الزبون والمنتج عن طريق التطرق إلى مفهوم وتعريف الزبون ومراحل تطوره وكل ما يتعلق برضاه.

١- مفهوم رضا الزبون

فقد عرفت رضا الزبون هو ذلك الشعور الذي يوحي للزبون الارتياح أو عدم الارتياح من خلال مقارنة أداءالمنتج مع توقعات الزبون(Kotler,2003:40).

كما عرف رضا الزبون بأنة درجة إدراك الزبون لمدى فاعلية المنظمة في تقيم المنتجات التي تلبي حاجاته ورغبات الزبون(John & Hall,1997:7).

من وجهة نظر اخرى فقد عرف رضا الزبون بأنهإدراك الزبون بان حاجاته ورغباته وتوقعات حيال المنتج أوالخدمة قد تم إشباعها(Khirallah,2005 :125). في حين يرى البعض رضا الزبون هو توافق بين مخرجات الخدمة والتوقعات فيها (Zeithaml et al,2006:106).

ويعرف رضا الزبون على انه القيمة المكتسبة للزبون من خلال مقارنة الأداء المتوقع للمنتجات والخدمات قبل الشراء والأداء الفعلي بعد الشراء (Jahantigh&Neshat, 2015:22).

إن الزبـون هو الشخص الوحيد المسؤول عن التداول وإجراء المعاملات في بيئة تنافسية وفي علاقة تفاعلية وقيل عنه يعطي شيئاً ويأخذ شيئاً ويمكن تقسيمهُ إلى مجموعتين هما الزبائن الخارجون وهم من يستلمون المنتجات أو الخدمات أو المعلومات من الوحدات الاقتصادية مقابل دفع الأموال ، والزبائن الخارجون يمكن تقسيمهم إلى زبائن نهائيين وزبائن متوسطين . أما الزبائن الداخلون فهم المستخدمون أو العاملين الذين

يستلمون المخرجات كمنتجات أو خدمات أو معلومات من المستخدمين أو العاملون في أقسام أُخرى داخل الوحدة الاقتصادية ، إن الزبائن الداخليين يُعدون كأشخاص قادمين في عمليات الأعمال (Nazififard&Rashidi,2014:251).

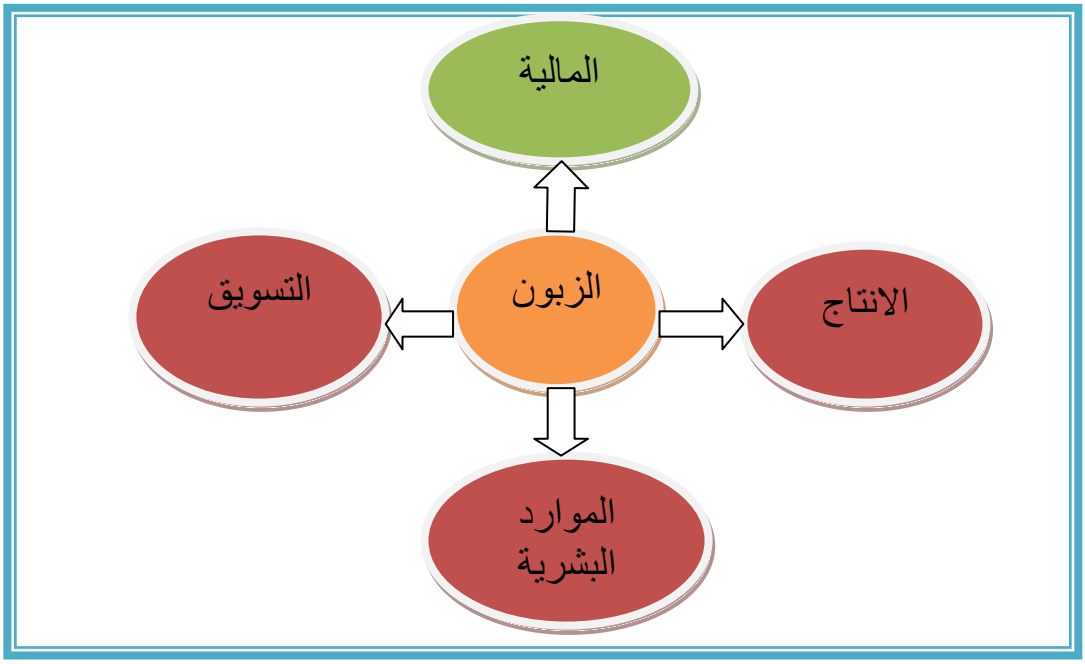
ويعرف الزبون هو المستخدم النهائي لخدمات المنظمة وتتأثر قراراته بعوامل داخلية مثل الشخصية والمعتقدات والأساليب والدوافع والذاكرة وبعوامل خارجية مثل الموارد وتأثيرات العائلة وجماعات التفضيل والأصدقاء ، وقد يكون الزبائن أفرادأو منظمات سواء من مناطق الريف او المدينة او مختلف شرائح المجتمع(طالب والجنابي ، 2009: 74-75).

وكذلك عرفه (Oliver,2000:12) أدراك الزبون لحاجاته وتوقعاته اتجاه المنتج الذي يحقق إشباعه .

ويرى الباحث أن رضا الزبون يمثل فلسفة حديثة تتبناها المنظمات ويتحقق من خلالها أسبقيات التنافس (الكلفة والجودة والوقت والمرونة) عند تصميم منتجاتها، يؤخذ بنظر الاعتبار الواقع الاقتصادي ورغبة المنظمة في تطوير منتجاتها .

حيث أن عالم التكنولوجيا يعمل على رغبات الزبون ويعتبر الزبون هو محور الارتكاز كوظيفة تكاملية تضاف على وظائف المنتج حسب وجه نظر (koleret) في الشكل الاتي :

الشكل ( ) وظائف المنتج الجديد



Resorskoleret et .bernard Dubois, "marketibg management"10edition dunad ,paris,2002. p 59.

ومن خلال الشكل (٧) ان الزبون يعتبر العنصر الأساس للوحدة الاقتصادية من خلالها تتكامل وظائف المنتج من اظهار صوت الزبون في وظائف المالية والإنتاج والموارد البشرية والتسويق.

ثانيا :رضا الزبون ودوره الاستراتيجي في الجودة

يعد رضا الزبون احد الثوابت التي تقود الوحدة الاقتصادية للنجاح عن طريق تبني إستراتيجيات تحقق رضاه ، باعتبار ان المنتج الذي يتم أنتاجه لابد من يلقى قبول رضا الزبون وفي هذه الحالة يجب وضع رغبات وحاجات الزبون ورضاه ضمن الخطط الإستراتيجية وخصوصا في مجال الجودة والأسبقيات التنافسية باعتبار الزبون شريك رئيسي للمنظمة (يوسف و ألعبادي،٢٠٠٨: 57) .وكذلكيعد التركيز على الزبون وجعل تحقيق رغباته وتطلعاته في بداية أولويات الإدارة من أهم عناصر تطبيق مفهوم التوجه للسوق، فبدون الزبائن تفقد

الوحدة الاقتصادية قدرتها على البقاء حيث يختار الزبائن كل ما يحتاجونه من بين مجموعة متعددة من المنتجات ويركزون على كل من الجودة والسعر والأداء الخاص بتلك المنتجات، فالزبائن يحددون للمنتجين ما يرغبونه من مكونات المنتج ومتى يريدون الحصول عليه وكيف تكون المواصفات وما هو السعر الذي يرغبون في دفعه (Elkelety, 2006: 14).

مما سبق نستنتج بان الجودة العالية سوف تحقق رضا عالي لدى الزبون من وجه نظر الوحدة الاقتصادية وبالتالي تحقق الموقع الريادي والمتميز لهذه الوحدة الاقتصادية . اما من وجهة نظر الزبون فان الزبون هو الجودة العالية والميزة التنافسية التي تؤدي الوصول الوحدة الاقتصادية للموقع الريادي لها . والشكل الاتي يوضح هرم الادارة بشكلها التقليدي والجديد .

الشكل ( ) يوضح هرم الادارة الجديد وهرم الادارة التقليدي

هرم الادارة الجديد هرم الادارة التقليدي



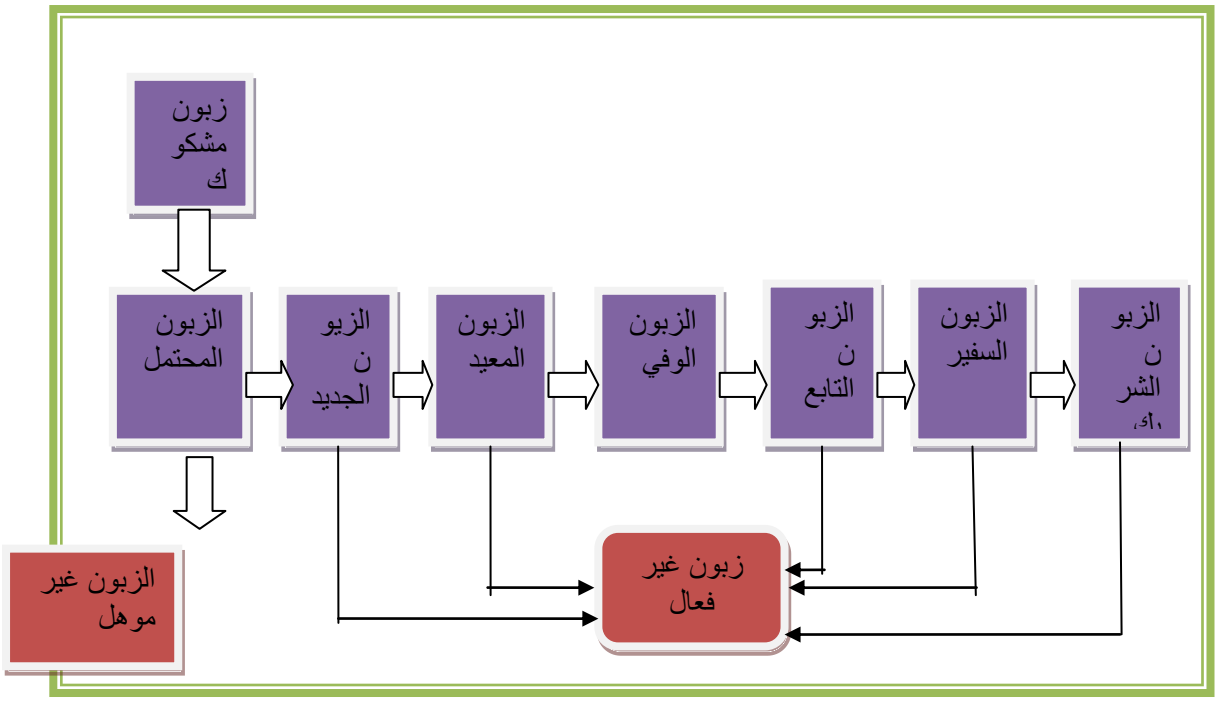
Resors: koleret et .bernard Dubois ,"marketibg management"10edition dunad,paris ,2002.p57.

يتضح الباحث من الشكل(٨) أن الزبون قد اصبح في اعلى الهرم الاداري الجديد قياسا بباقي مكونات هذا الهرم ، لذلك فأن على الوحدة الاقتصادية الاهتمام بمتطلباته واحتياجاته وان يتم تلبيتها بجودة عالية.

ثانيا : مراحل دورة حياة الزبون

يوضح الشكل الاتي مختلف مراحل تطور الزبون وعلاقته بالمنظمة وتعرف بدورة حياة الزبون تبرز مختلف المراحل التي يمر بها الزبون خلال فترة زمنية تبدأ من لحظة تعامله مع منتجات الشركة من جمع المعلومات والتعرف عليها حتى الوصول الى مرحلة الولاء او التخلي عنه:

الشكل ( ) مراحل تطور الزبون



Resors: Philip.koleret et .bernard Dubois ,"marketibg management "10 edition dunad,paris,2002 . p 185.

ومن خلال الشكل ( ) يمكن بيان المراحل التي يمر بها الزبون وهي كالأتي :

أ– الزبون المشكوك : ان اغلب الزبائن يكونون في محل شك او احتمال امكانية تعاملهم مع المنظمة.

ب – الزبون المحتمل : تعمل المنظمة على تاهيل الزبون المشكوك وتحفيزه ليكون زبونا محتملا ، وعملية التشاور مع الذات يتجاوز الزبون مرحلة الشك ويظهر لديه احتمال ان يصبح زبونا للمنظمة .

ت – الزبون الجديد : عن طريق استقرار الزبون المحتمل على الشراء منتج او علامة المنظمة للمرة الاولى يؤهله ليصبح ضمن قائمة زبائن المنظمة الحالين .

ث – الزبون المعيد : يقوم الزبون من خلال عملية الشراء الاولى بتقييم قرار الشراء، فيكون راضيا عن المنتج ومستعد لتكرار عملية الشراء مرة اخرى .

ج – الزبون الوفي : هو الزبون الذي يزداد مستوى الرضا بعد كل عملية شراء عن طريق تعلقه بالمنظمة او العلامة وبتالي يصبح وفيا .

ح – الزبون التابع : تتطور حالة الولاء لدى الزبون لكل منتجات او علامات المنظمة وبتالي يعتبر حالة الولاء العلامة او المنظمة اكثر تطورا من الولاء للمنتج وعن هذه المرحلة تتولد المرحلتان المقبلتان .

خ – الزبون السفير : هو الزبون الوفي الذي لا يكتفي بشراء منتجات او علامات المنظمة بل يصبح بمثابة اداة ترويجية في تحفيز الاخرين على الشراء المنتج .

د – الزبون الشريك : يتولد لدى الزبون تعلق كبير بالعلامة او المنتج ويصبح من الصعب تغييره بجعله يشعر بانه طرف من الاطراف الرئيس في المظمة التي اثبت استحقاقها لولائه ويعتبر المرحلة الاخيرة من دورة حياة الزبون.

و- ان احتمال فقدان الزبون وتخليه عن المنظمة يبقى قائما في كل مرحلة من مراحل السابقة ا وان الزبون يصبح غير فعال ويكلف المنظمة اكثر من العائد والتخلي عنه يصبح حلا وليس مشكلة .

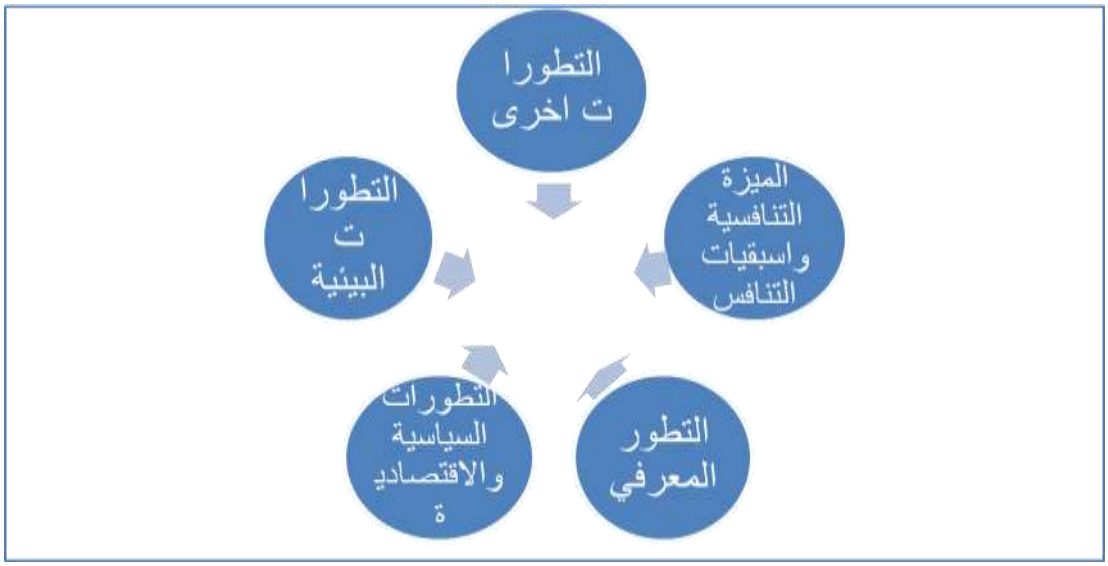
يرى الباحث ان مراحل دورة حياة الزبون مهمة للوحدة الاقتصادية من خلال دراسة حالة الزبون في أي مرحلة من مراحل حياته لقياس مدى علاقته بالوحدة الاقتصادية وتطويرها لتتمكن من ادخال صوته في العملية الانتاجية وفق النظرة الحديثة للزبون الإنتاج من الزبون الى زبون .

خامسا : العوامل المؤثرة في رضا الزبون

هناك عوامل عديدة تؤثر في مدى رضا الزبون وقبول للسلعة والخدمة المقدمة ويمكن تمثيل العوامل التي تؤثر على رضا الزبون بالاتي :

- ❖ : الميزة التنافسية واسبقيات التنافس :ان المقدرة على تحقيق حاجات ومتطلبات الزبون او القيمة التي يحصل عليها من المنتج أي الميزة التنافسية ترتكز على تحقيق رضا الزبون. وتتكون من من عدة انواع تتمثل بالكلفة ،الجودة ، الوقت ، المرونة ، الابداع (العلي،2000: 20) .
- ❖ : التطور المعرفي: ان الخبرة التي يمتلكها الزبون من خلال ما يختزنه من معلومات في ذاكرته تقوده الى تكوين توقعات تؤثر في رضا الزبون عند استعماله للمنتج او الخدمة (البكري، ٢٠١٤:١٤) .
- ❖ : التطورات السياسية والاقتصادية:وهي تطورات تحدث على دخل الزبائن ، وعندها نجد الزبون يبدي سلوكيات تتماشى مع خصائص الطبقة الاجتماعية التي ينتمي لها (Singh &Kumar,2014:358).
- ❖ : التطورات البيئية: هي عوامل او متغيرات تؤثر في رضا الزبو اما ان تكون اجتماعية او ثقافية او تكنولوجية (Singh &Kumar,2014:358) .
- ❖ : تطورات اخرى : هي تطورات مستقبلية لا يمكن تحديدها بسبب قصور في الجانب المعرفي التراكمي وبتالي تؤثر في رضا الزبون (البكري ،٢٠١٤: ١٢) . والشكل الاتي يوضح العوامل التي توثر على رضا الزبون :

الشكل ( ) العوامل المؤثرة في رضا الزبون



المصدر : البكري ، رياض حمزة ،"مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام واثره على جودة المنتج ورضا الزبون " ،بحث مقبول في اعمال الملتقى العربي الثالث ، جامعة الدول العربية ،٢٠٠٩: ١٢ .

ان رضا الزبون في الوقت الحاضر الاداة الرئيسية لعملية الانتاج ، فبدون رضاه لا يمكن ان ننتج ونبيع، وبدات عملية التحول من المطابقة للمواصفات الى الملائمة للاستخدام من وجهة الزبون وبدات الشركات

بانتاج ما يريده او يطلبه الزبون عكس ما كان في السابق نتنج ونخزن ثم نبيع أي تطبيق مطابق للمواصفات من قبل وجهة نظر المنتج ، وكذلك هو الذي يحدد مواصفات السلعة او الخدمة .

المحور الثالث

نبذة تعريفية عن الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات

اولا : موقع الشركة :

تعد الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات وحدة انتاجية اقتصادية ممولة ذاتيا ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المادي والإداري وتعمل وفق أسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ويكون مركزها في جمهورية العراق / محافظة بابل / قضاء المسيب/ناحية الإسكندرية

ثانيا : تشكيلات الشركة:

وتتكون الشركة من التشكيلات الاتية :(من سجلات الشركةعينة البحث)

١. مصنع الصناعات الميكانيكية : يديره موظف حاصل على شهادة جامعية أولية هندسية في الأقل من ذوي الخبرة وله خدمه لا تقل عن (١٥) سنة . ويمارس المصنع مهامه من خلال الشعب الآتية (الري بالرش ،المعدات والالات الزراعية ، السباكة ، الادارية ، القانونية ، المالية ، الرقابة الداخلية ، التخطيط والمعلومات ، الفنية ، التسويق ، الصيانة ، التجارية ، السيطرة النوعية).

٢. مصنع انتاج السيارات والمعدات التخصصية : يديره موظف حاصل على شهادة جامعية أولية هندسية في الأقل من ذوي الخبرة والاختصاص وله خدمه لا تقل عن (١٥) سنة. ويمارس المصنع مهامه من خلال الشعب الآتية (الحافلات ،الشاحنات، السيارات الصالون ، سيارات البيك اب ، خدمات ما بعد البيع ،الادارية ، القانونية ، المالية ، الرقابة الداخلية ، التخطيط والمعلومات ، الفنية ، التسويق ، الصيانة ، التجارية ، السيطرة النوعية).

٣. مصنع الأبدان والمعدات الثقيلة : يديره موظف حاصل على شهادة جامعية أولية هندسية في الاقل من ذوي الخبرة والاختصاص وله خدمه لا تقل عن (١٥) سنة. ويمارس المصنع مهامه من خلال الشعب الآتية (المعدات الثقيلة ،الابدان ، الكرفانات ، المنتجات الغير قياسية والهياكل المعدنية ، الادارية ، القانونية ، المالية ، الرقابة الداخلية ، التخطيط والمعلومات ، الفنية ، التسويق ، الصيانة ، التجارية ، السيطرة النوعية).

٤- مصنع البطاريات : يديره موظف حاصل على شهادة جامعية أولية هندسية في الأقل من ذوي الخبرة والاختصاص وله خدمه لا تقل عن (١٥) سنة. ويمارس المصنع مهامه من خلال الشعب الآتية (البطاريات السائلة ،البطاريات الجافة ، المسبك ، الادارية ، القانونية ، المالية ، الرقابة الداخلية ، التخطيط والمعلومات ، الفنية ، التسويق ، الصيانة ، التجارية ، السيطرة النوعية).

المنتجات والطاقة الإنتاجية للمصنع

يعد مصنع الميكانيك من المصانع التي لها دور كبير في إنتاج منتجات زراعية مختلفة ذو مواصفات عالية الجودة وينقسم الإنتاج إلى إنتاج نمطي وإنتاج حسب الطلب وينتج لكافة دوائر الدولة والقطاع الخاص حسب منتجات المصنع في الملحق (٤)، والجدول الاتي يوضح الطاقات الانتاجية للمصنع .

الجدول (٤) كمية الإنتاج والطاقات التشغيلية للمصنع لعام ٢٠١٥

.

المنتوج	عام ٢٠١٥						نسبة الاستغلال الفعلي لعام ٢٠١٥%		
	وحدة القياس	الطاقة التصميمية	الطاقة المتاحة	الطاقة المخططة	الانتاج الفعلي	للتصميمية	للمتاحة	المخططة
عربة قلابة 4طن	عدد	٩٦٠	٦٤٠	٤٠٠	٣٠٠	٣١	٤٦	٧٥
عربة قلابة 4طن عالية الجوانب	عدد	٥٤٠	٣٦٠	٤٠٠	١٦٠	٢٩	٤٤	٤٠
خزان زراعي ٢٥٠٠التر	عدد	٢٤٠	٢٠٠	١٨٠	١٠٠	٤١	٥٠	٥٥
خزان زراعي ٥٠٠٠ التر	عدد	٧٦٠	٣٠٠	٢٠٠	١١٠	١٤	٣٦	٥٥
محراث ثلاثي	عدد	١٢٠٠	٧٨٠	٢٠٠	٨٠	٧	١٠	٤٠
محراث ثلاثي مطور	عدد	٣٠٠	٢٢٠	٢٠٠	٤٠	١٣	١٨	٢٠
عازقة نابضة	عدد	١٠٠٠	٥٠٠	٣٠٠	١٢٠	١٢	٢٤	٤٠
الة تسوية	عدد	١٠٠٠	٥٠٠	٣٠٠	٢٠٠	٢٠	٤٠	٦٦
المحراث الحفار ١٥٧	عدد	١٠٠٠	٥٠٠	٢٥٠	٥٠	٥	١٠	٢٠
فاتحة سواقي	عدد	٥٠٠	١٠٠	٧٠	٣٠	٦	٣٠	٤٢
ملوحة قرصية	عدد	٥٠٠	١٠٠	٧٠	٢٠	٤	٢٠	٢٨
امشاط قرصية	عدد	٥٠٠	٢٠٠	٥٠	١٥	٣	٨	٣٠
مرازة ثلاثية	عدد	٥٠٠	١٠٠	٥٠	١٥	٣	١٥	٣٠

المصدر : اعداد الطالب بأعتماد على سجلات الشركة.

يلحظ من الجدول (٣) الطاقات الانتاجية للمصنع وبيان الفروقات المتحققة بين الطاقة المتاحة والانتاج الفعلي لجميع منتجات المصنع ، يلاحظ من هذا الانخفاض في الانتاج الفعلي لعام ٢٠١٥ ويعود الى سبب رئيس هو انخفاض في مبيعات المصنع من الالات الزراعية التي كانت تعتمد على المبادرة الزراعية ، وكذلك يبين عدم وصول المصنع من انتاج المنتجات الزراعية الى نسبة الطاقة المخططة لها ، ويعود الى سبب اهمال قسم التخطيط بوضع الخطط المستقبلية بشكل علمي ومدروس من قبلها ولبيان حاجة المصنع للعمل اما الجهات العليا ذات العلاقة .

ثالثا : دراسة عينة البحث في مصنع الميكانيك

من خلال اطلاع الباحث على منتجات المصنع المتمثلة في الملحق (٣) تم اختيار منتج العربة القلابة 4 طن لما لها تأثير واضح في عمل المصنع لانها اكثر المنتجات مقبولة من قبل الفلاحين الذين يطلبون هذا المنتج وذلك حسب دراسة واقع المصنع ومنتجاتها لتطبيق الجانب العملي موضوع البحث ، وان هذا الاختيار جاء من دراسة واقع المصنع والمواصفات التي يكتسبها هذا المنتج هي :

- ان العربة القلابة 4 طن هي من انتاج وتصنيع الشركة بكامل .
- ارتفاع تكاليف المنتج أدى الى عزوف الزبون عن شراء منتجات المصنع .
- المنتج ملائم من قبل الشركة وغير ملائم من قبل الزبون .
- يتعرض المنتج الى منافسة شديدة في السوق بسبب المنتجات الاجنبية المنافسة التي تحمل مواصفات عالية وأسعارها معتدلة .

رابعا : تسعير المنتج

يتم تسعير المنتج في الشركة على أساس الكلفة زائدا هامش ربح ، وتحسب الكلفة من خلال معدل صرف الذي يصدر بموجب مؤشرات كلفة من قسم الفنية (التكنولوجيا) من مواد أولية ومواد مساعدة مع ساعات العمل للمنتج وبمعدل اجر ٥٠٠٠ دينار للساعة الواحدة وتضاف له خدمات إدارية بمعدل اجر ٢٥٠٠ دينار للساعة الواحدةوتستخرج الكلفة الكلية ويضاف لها هامش ربح بمعدل ٢٠% من كلفة الكلية لاستخراج سعر البيع ،مع عدم احتساب الخدمات التسويقية من قبل محاسب تكاليف والجدول الاتي يوضح عملية احتساب سعر بيع العربة القلابة 4 طن وكما ياتي :

جدول ( ) استمارة تكاليف للعربة القلابة 4 طن

التفاصيل	وحدة القياس	معدل الصرف	السعر لوحدة القياس	إجمالي القيمة
المواد الأولية				
الكلفة الكلية للمواد الأولية	كغم	990.88	1500	1486320
المواد المساعدة				
الكلفة الكلية للمواد المساعدة				1114500
ساعات التشغيل	ع/س	100	5000	500000

خدمات الادارية	ع/س	100	2500	250000
مجموع التشغيل				750000
الكلفة الكلية				3350820
هامش ربح ٢٠%				699180
سعر البيع				4050000

المصدر : استنادا الى سجلات الشركة.

تطبيق ادوات الكلفة الاستراتيجية (ABC، ABM) في مجتمع وعينة البحث

اولا:توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة

١- تحديد وتعريف بالأنشطة التي تدخل في تكوين المنتج

يمكن تحديد الأنشطة الرئيسية والمساعدة التي تدخل في تكوين المنتج وهي :

أ- التدفقات الداخلة (مخازن المواد الاولية والمواد المساعدة) : هو نشاط الذي يتعلق بأستلام المواد الاولية من المجهزين وتخزينها ، منتظرا حتى تطلب من قبل العمليات وتعالج وتحول ضمن أقسام المصنع .

ب- العمليات والانتاج : تجري عمليات الانتاج للمنتج عينة البحث في قسم الطرق والكبس ، قسم الخراطة ، قسم اللحام ، قسم الصباغة والغلونة ، قسم الالات الزراعية وقد بين الباحث دور كل من هذه الاقسام في تحديد المسار التكنولوجي للمنتج عينة البحث .

ت- عملية الفحص للمنتج : يجري عملية فحص المنتج في جميع اقسام المصنع بعد اكمال عملها لبيان مطابقتها للمواصفات المحدد لها .

ث- التدفقات الخارجية (مخزن الانتاج التام) : وهو النشاط الذي يقوم بتخزين الانتاج التام .

ج- التسويق في المصنع : وهو النشاط الذي يهتم بتسويق المنتج الى الزبائن من خلال الترويج عن منتجات المصنع واعطاء نظره عامة في الاسواق عن طبيعة منتجات المصنع .

ح- التصميم : وهو الشعبة الذي يقوم بعملية تصميم المنتج وتحديد المسارالانتاجي الذي يتم فية العمل.

خ- فنية التكنولوجيا : وهي الشعبة التي يتم فيها تحديد عملية صرف المواد الاولية والمواد المساعدة وساعات تشغيل للمنتج.

د- شعبة السيطرة النوعية : وهو النشاط الذي يهتم بمراقبة الانتاج والمواد من باية دخول المواد الاولية في العملية الانتاجية الى نتاجها بالكامل وتحويلها الى مخزن الانتاج التام .

ذ- شعبة المالية : وهو النشاط الذي يهتم بتسعير المنتج ومراقبة العمليات الانتاجية والمراحل التي وصل اليها المنتج وبعد تحويلها الى مخزن الانتاج التام يتم تحويل مخزن مواد نصف مصنعة الى مخزن الانتاج التام في حسابات المخازن .

ر- شعبة العلاقات العامة : وهو النشاط الذي يهتم بإعلان عن المنتج في الصحف اليومية والإعلانات خارج الشركة وتوزيع كراسات توضح فيه مواصفات المنتج .

ز- شعبة الصيانة الكهربائية والميكانيكية : وهي النشاط الذي تهتم بتصليح العطلات الناشئة في عملية الانتاجية في المكائن والطاقة الكهربائية .

س- شعب المراكز الادارية : وهي الانشطة التي تهتم باكمال عمل المنتج مثل شعبة التخطيط ، البحث والتطوير ، الجودة والرقابة ، الحركة (نقل) ، وحدة حماية المصنع .

ش- شعب الخدمات الفنية : وهو النشاط الذي يهتم بتوفير بتوزيع الكهرباء والماء وكافة الخدمات الأخرى الى أقسام الإنتاجية في المصنع .

ص- شعبة الطبابة : وهو النشاط الذي يهتم بتوفير الخدمات الطبية والمستلزمات الحماية الطبية لمنتسبي المصنع .

٢- تحديد مستويات الانشطة

هي الخطوة الثانية في توزيع التكاليف على اساس للانشطة وفقها تصنف الانشطة الى اربع مستويات تساعدها في جمع وتنظيم تلك الانشطة ويمكن بيانها بالشكل الاتي .

أ- الانشطة المرتبطة بوحدة الانتاج	نشاط الطرق والكبس و نشاط الخراطة و نشاط اللحام و نشاط الصباغة والغلونة و نشاط تجميع الالات الزراعية
ب - الانشطة المرتبطة بالدفعات الانتاجية	نشاط السيطرة النوعية و الطاقة و نشاط المخزون
ت- الانشطة المرتبطة بالمنتج بشكل عام	نشاط التصميم و نشاط الصيانة الكهربائية و نشاط الصيانة الميكانيكية و نشاط فنية التكنولوجيا و نشاط ادارة الجودة و نشاط البحث والتطوير
ث - الانشطة المرتبطة بالمصنع ككل	نشاط المالية و نشاط الرقابة و نشاط القانوني و نشاط التجاري و نشاط التخطيط والمتابعة و نشاط الطبابة و نشاط التسويق و نشاط نظم المعلومات و نشاط مكتب مدير المصنع و نشاط العلاقات العامة

المصدر اعداد الباحث

٣- تحديد مجمعات التكاليف الانشطة

يتم تحديد وتوزيع حصة شعبة النقل والصيانة وحدة الحماية التي تبلغ ٥٥٨١٩٠٩٦٢٧ دينار على شعب الادارة العامة ويوخذ عدد العمال كاساس في توزيع حصتها وكما موضح في الجدول لاتي :

جدول (٢٣) تحديد حصة مصنع الميكانيك من مصاريف الإدارة العامة للمصنع

الشعب	عدد العاملين	المصاريف (دينار) ١	توزيع تكاليف الاقسام تمثل نسبة ١٥٨١٩٠٩٦٢٧ (٢)	المجموع ١+٢=٣	حصة مصنع الميكانيك من مجموع تكاليف الادارة ٣× ١٠%= ٤
ادارة الموارد والافراد	٤٢	٥٧٣٦٧١١٤٣	٢٤٦٩٨٩٦٠٧	820660750	82066075
المالية والرقابة	٤١	٤٩٠١٧٧٨٦٦	٢٤١١٠٨٩٠٢	731286768	73128676
القانونية	١٥	١٦٢٤٥٨٠٠٧	٨٨٢١٠٥٧٤	250668581	25066858
التجارية	٣٢	٢٠٠٠٣٣٥٤٨	١٨٨١٨٢٥٥٨	388216106	38821610
التخطيط والمتابعة	٣٣	٣٨٥٣٠٦٥١٧	١٩٤٠٦٣٢٦٣	579369780	57936978
الطبابة	٧	٩١٢١٥٦٨٤	٤١١٦٤٩٣٥	132380619	13238061

التسويق	١٩	٤٥٠٨٠١٠٤٤	١١١٧٣٣٣٩٤	562534438	56253443
نظم المعلومات	٧	١٥٨٩٤١٣٠٩	٤١١٦٤٩٣٥	200106244	20010624
مكتب مدير المصنع	٩	١٣٢٣١٠٤٣٠	٥٢٩٢٦٣٤٤	185236774	18523677
العلاقات العامة	٣	١٢٢١٨٠٠٠٨	١٧٦٤٢١١٥	139822123	13982212
ادارة الجودة	٢	٨٦٢٤١٢٣٥	١١٧٦١٤١٠	98002645	9800264
البحث والتطوير	٤	١٤٤١٧٧١٠٩	٢٣٥٢٢٨٢٠	167699929	16769992
الاسكان	٥٥	٨٩٨٥٨١٣٧	٣٢٣٤٣٨٧٧١	413296908	41329690
المجموع	٢٦٩	٣٨٩٦٠٩٥٢٧٩	١٥٨٩٠٩٦٢٧	5478004907	547800490

جدول (٢٤)تكاليف الأنشطة اللازمة لإنتاج العربة القلابة ٤ طن في مصنع الميكانيك (بالدينار)

انشطة عملية الانتاج	تكاليف انشطة الانتاج في مصنع الميكانيك					تكاليف الادارة العامة	المجموع
	رواتب واجور	**مستلزمات سلعية عدا المواد المباشرة**	**مستلزمات خدمية**	**الاندثارات**	**المجموع**		
الطرق والكبس	٧٤٩٧٨٢٨٥٧	٢٢٣١٣٧١	٣٤٤٧٢٢٧١	٢١٩٠٤٣٣٢	٨٠٨٣٩٠٨٣١	٠	٨٠٨٣٩٠٨٣١
الخراطة	٩٧٢٩١٣٠٤٩	١٤٧١٢٨٠٥	٢٦١١٣٨٥٤	٣٤٧٠٠٨٣٤	١٠٤٨٤٤٠٥٤٢	٠	١٠٤٨٤٤٠٥٤٢
اللحام	٥٠٧١٥١٦٣٨	٧٤٠٦٦٢	١٣٩٤١٠٢٩	١٣٠٠٦٩٨	٥٢٣٩٠٩٤٠٢٧	٠	٥٢٣٩٠٩٤٠٢٧
الصباغة والغلونة	٤٣٤٧٢٠٦٧٧	١٠٤٥٠٧٩	١٥١٣٣٧٥٩	٨٨٤٢٥٤٥	٤٥٩٧٤٢٠٦٠	٠	٤٥٩٧٤٢٠٦٠
تجميع الالات الزراعية	٦٣٣٨٧٧٩٠٩	١١٨٤٢٢٠٥	٣٣٦١٣٦٦٧	١٠٤٧٢٥٣٤	٦٦٤٤٦٠٣٥٥	٠	٦٦٤٤٦٠٣٥٥
السيطرة النوعية	851089073	1331843	47511421	1038979	899932337	٠	899932337
المخزون	٦٠٠٢٠٢١٣٧	٥٦٦٠٠٨٨	١٤٧٣٦٢٥٧	٤٩١٨٤٤١	٦٢٥٥١٦٩٢٣	٠	٦٢٥٥١٦٩٢٣
الطاقة	١٠٤٣٧٥٥٣٢١	٤٠٨٥١٥٦٢	٢٦٧٥٦٩٣٨	١٦٩٩١٨٠	1076296601	٠	1076296601
التكنولوجيا والتصميم	1214256199	10660658	28544597	1262153720	2515615174	٠	2515615174
الصيانة الكهربائية	1812284494	22959228	62163508	5180807	1902588037	٠	1902588037
الصيانة الميكانيكية	893972782	10007569	22973247	393112	927346710	٠	927346710
التسويق	٤٢٠١٤١٤٩٦	٣٨٦٢٠٦٢	١٠٣١٥٣٨٠	٣٤٤٢٩٠٩	٤٣٧٧٦١٨٤٧	0	437761847
ادارة الجودة	١٠٠٩٣٢٩٥٠	٩٠٥٨١	١٣٩١٠٠٣١	١٣٠٧٦٧٣	١١٦٢٤١٢٣٥	0	116241235

البحث والتطوير	٣١٧٠٧٦٠٤٠	٥٥٨٣٣٨	٢٥١٣٣٨٦٣	١١٢٣٤١٠	٣٤٣٨٩١٦٥١	0	343891651
الأنشطة الساندة العامة							
أدارة الموارد والإفراد						82066075	
المالية والرقابة						73128676	
القانونية						25066858	
التجارية						38821610	
التخطيط والمتابعة						57936978	
الطبابة						13238061	
التسويق						56253443	
نظم المعلومات						20010624	
مكتب مدير المصنع						18523677	
العلاقات العامة						13982212	
الإسكان						41329690	
المجموع						466928165	

٤- اختيار موجهات التكاليف

يتم اختيار موجهات لتكاليف مجمعات الانشطة في مصنع الميكانيك لسنة ٢٠١٥ التي تم استخراجها سابقة الذكر ومراحل انتاج العربة القلابة 4 طن وفق اساس محدد تتغير تبعا لنوع النشاط والمهام المؤدى والجدول الاتي يوضح موجهات الانشطة واسس اختيارها :

جدول (٢٥) موجهات ومعدلات الانشطة

النشاط الرئيسية	موجهات التكلفة	معدلات الانشطة
الطرق والكبس	كمية الانتاج بالطن	٢٨٧.٧٩
الخراطة	ساعات العمل	١٥٦٠٠ ساعة
اللحام	ساعات العمل	١٤٢٠٠ ساعة
الصباغة والغلونة	عدد الوحدات	١٢١٥٠ ساعة
تجميع الالات الزراعية	عدد الوحدات المنتجة	٣٠٠ وحدة منتجة
السيطرة النوعية	عدد الفحوصات	٨٨
المخزون	عدد اوامر الصرف	٢٢٣
الطاقة	كمية الكهرباء المستهلكة	٢٧.٧٥ ميكا واط
التكنولوجيا والتصميم	ساعات العمل	١٦٠
الصيانة الكهربائية	عدد اوامر الفحص	١٨٨
الصيانة الميكانيكية	عدد اوامر الفحص	١٦٥
التسويق	كمية المبيعات بالوحدات	٣٠٠ وحدة
ادارة الجودة	الوحدات الخاضعة لشعبة الجودة	٩ وحدة
البحث والتطوير	ساعات العمل	١٧١ ساعة
الأنشطة الساندة العامة	الاهمية النسبية	%١٠٠

٥- احتساب معدلات الانشطة

يتم استخراج كلفة معدل النشاط لكل الانشطة عن طريق الموجهات التي تم اختيارها في الجدول (٢٥) وذلك بتقسيم اجمالي تكاليف النشاط علة قيمة معدلات الانشطة ، والجدول الاتي يوضح استخراج كلفة معدلات الانشطة .

جدول (٢٦) استخراج كلفة معدلات الأنشطة بالدينار

النشاط	التكاليف (١)	معدلات الانشطة (٢)	كلفة معدل الانشطة دينار ١÷ ٢
الطرق والكبس	٨٠٨٣٩٠٨٣١	٢٨٧.٧٩	2808960
الخراطة	١٠٤٨٤٤٠٥٤٢	١٥٦٠٠ ساعة	67207
اللحام	٥٢٣٩٠٩٤٠٢٧	١٤٢٠٠ ساعة	368950
الصباغة والغلونة	٤٥٩٧٤٢٠٦٠	١٢١٥٠ ساعة	37838
تجميع الالات الزراعية	٦٦٤٤٦٠٣٥٥	1240 وحدة	535855
السيطرة النوعية	899932337	١٨٨	٤٧٨٦٨٧٤
المخزون	٦٢٥٥١٦٩٢٣	٢٢٣ امر	2805008

الطاقة	1076296601	٢٥٧.٧٥ ميكا واط	4175738
التكنولوجيا والتصميم	2515615174	١٦٠ ساعة	15722594
الصيانة الكهربائية	1902588037	١٨٨ امر	10120149
الصيانة الميكانيكية	927346710	١٦٥ امر	5620283
التسويق	437761847	١٢٤٠ وحدة	353034
ادارة الجودة	116241235	٩ وحدة	12915692
البحث والتطوير	343891651	١٧١ ساعة	3867922
الأنشطة الساندة العامة	466928165	%١٠٠	466928165

٦- تخصيص التكاليف باستعمال معدلات ومقاييس الأنشطة

المرحلة الاخيرة لتوزيع التكاليف على اساس الانشطة بأستخدام كلفة معدل النشاط للانشطة المستهلكة من قبل منتج العربة ٤ طن .

جدول (٢٧) تحديد تكاليف معدلات الانشطة لمنتج العربة القلابة٤ طن

النشاط	معدلات الانشطة لمنتج العربة القلابة ٤ طن (١)	كلفة معدل الانشطة (٢)	تكاليف معدلات انشطة منتج ٤ طن دينار ١ × ٢
الطرق والكبس	٧.٧٩	2808960	21881798
الخراطة	٦٨	67207	4570076
اللحام	٥٥	368950	20292250
الصباغة والغلونة	١٢	37838	454056
تجميع الالات الزراعية	٢١	535855	11252955
السيطرة النوعية	١٣	٤٧٨٦٨٧٤	62229362
المخزون	٢٨	2805008	78540224
الطاقة	٨.١٥	4175738	34032264
التكنولوجيا والتصميم	٦	15722594	94335564
الصيانة الكهربائية	١٢	10120149	121441788
الصيانة الميكانيكية	٦	5620283	33721698
التسويق	٢١	353034	7413714
ادارة الجودة	٢	12915692	25831384
البحث والتطوير	١٧	3867922	65754674
الأنشطة الساندة العامة	%١٠٠	466928165	466928165

بعد ذلك يتم تحديد كلفة منتج العربة القلابة ٤ طن على وفق توزيع التكاليف غير المباشرة على اساس الانشطة (ABC) والجدول الاتي يوضح ذلك .

جدول (٢٨) تحديد كلفة العربة القلابة ٤ طن وفق (ABC)

التكاليف المباشرة	المبلغ (دينار)	المجموع (دينار)
المواد الأولية المباشرة	١٠٥٨٨٤٨٦٩	
مجموع التكاليف المباشرة		١٠٥٨٨٤٨٦٩
التكاليف غير المباشرة		
الطرق والكبس	21881798	
الخراطة	4570076	
اللحام	20292250	
الصباغة والغلونة	454056	
تجميع الالات الزراعية	11252955	
السيطرة النوعية	62229362	
المخزون	78540224	
الطاقة	34032264	
التكنولوجيا والتصميم	94335564	
الصيانة الكهربائية	121441788	
الصيانة الميكانيكية	33721698	
التسويق	7413714	
ادارة الجودة	25831384	
البحث والتطوير	65754674	
الأنشطة الساندة العامة	466928165	
مجموع التكاليف غير المباشرة		1048679972
المجموع		1064564841
كمية الانتاج		٣٠٠
كلفة المنتج العربة القلابة ٤طن		3548550

ثانيا : تطبيق ادارة على اساس الانشطةABM

يتم استعمال معلومات ABC لتنفيذ ABM على الانشطة التي يمكن تحسين عليها :

١- نشاط السيطرة النوعية: بلغت تكاليف هذا النشاط (62229362) دينار معظم هذا المبلغ يتشكل رواتب واجور العاملين ، نتيجة ارتفاع عدد العاملين وعدم استغلال طاقة نشاط المختبرات ونظم السيطرة ، لذا يمكن تخفيض كلفة الفحص ونظم السيطرة من الكلفة الحالية بمقدار (٢٥%) اذا استغلت الطاقة المتوفرة في هذا النشاط لتصبح (٤٦٦٧٢٠٢١) دينار .

٢- نشاط المخزون : بلغت تكاليف هذا النشاط (78540224) دينار وهو من الانشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون لكن العملية الانتاجية تكون بحاجة لهذا النشاط اذ معظم المواد الداخلة في العملية الانتاجية تحتاج الى تخزينها لضمان استمرار العملية الانتاجية وعدم توقفها وكذلك الانتاج الجاهز

قبل تسويقها الى الزبائن . ويمكن تحسين هذا النشاط بواسطة جدولة الانتاج الجاهز وتسليم الانتاج الى الجهة المستفيدة مباشر بسبب الانتاج حسب الطلب ، وكذلك دمج النشاط المخزني بالمراكز التسويقية ، لذلك يمكن تخفيض النشاط بنسبة ٣٠% بسبب ان معظم تكاليف هذا النشاط تمثل رواتب واجورالعاملين ، حيث تصبح (٥٤٩٧٨١٥٦) دينار .

٣- نشاط الطاقة : اذ يبلغ تكاليف نشاط الطاقة الكهربائية (34032264) دينار، اغلب هذه التكاليف تمثل رواتب واجور العاملين في الطاقة الكهربائية حيث تشكل بنسبة ٩٦.٩٧% من اجمال هذه التكاليف ، ويمكن تحسين تكاليف النشاط من خلال تخفيض عدد العاملين فيها بنسبة ٤٠% ، اذا تصبح تكاليف نشاط الطاقة مبلغ (٢٠٤١٩٣٥٨) دينار.

٤- نشاط الصيانة الكهربائية ونشاط الصيانة الميكانيكية : بلغت تكاليف هاذين النشاطين مبلغ (١٥٥١٦٣٤٨٦) دينار عن طريق جمع تكاليف كل نشاط (121441788+33721698) ويلحظ منها ان تكاليف هذه الانشطة اغلبها تمثل اجور العاملين ، ويمكن تحسين هذين النشاطين عن طريق تخفيض عدد العاملين في كل نشاط ، ويخفض بمقدار ٤٠% لكل نشاط ، اذ بلغت تكاليف نشاط الصيانة الكهربائية (٧٢٨٦٥٠٧٣) دينار ، وتكاليف نشاط الصيانة الميكانيكية (٢٠٢٣٣٠١٩) دينار .

٥- نشاط التسويق : يكلف هذا النشاط مبلغ (7413714) دينار ويشمل هذا المبلغ رواتنب واجور العاملين في شعبة التسويق ، ويمكن تحسين هذا النشاط عن طريق رجوع مراكز البيع وتوزيع عدد العاملين الذين يعملون في تلك المراكز في السابق والذين يمثلون نسبة ٢٥% من اجمالي العاملين في شعبة التسويق، حيث يبقى رواتب واجور شعبة التسويق بمقدار ٧٥% ، وتبلغ (٥٥٦٠٢٨٥) دينار .

٦- نشاط البحث والتطوير : يبلغ تكاليف نشاط البحث والتطوير مبلغ (65754674) **دينار** التي تمثل رواتب واجور بنسبة (٩٢.٢٠%) من اجمالي التكاليفها ، وهذا يعكس عدم اهتمام بتطوير منتجات المصنع والبقاء على وضعها منذ سنوات عدة ووجود بطالة كبيرة في هذا النشاط . ويمكن تحسين هذا النشاط عن طريق تخفيض تكاليفها بمقدار ٦٠% بسبب وجود اعداد كبيرة من العاملين بدون عمل حيث يبلغ تكاليفها بعد التخفيض (٢٦٣٠١٨٦٩) دينار تمثل نسبة ٤٠% من مجموع التكاليف .

٧- الانشطة الساندة العامة : تكلف هذه الانشطة الساندة (466928165) دينار حيث يمكن تخفيض كلفة هذا النشاط من خلال استبعاد التكاليف الفائضة عن الحاجة متمثله برواتب العاملين الذين يعتبرون فائضين عن الحاجة بمقدار (٤٠%) من اجمالي تكاليفها ، حيث تبلغ تكاليف هذا النشاط (٢٨٠١٥٦٨٩٩) تمثل نسبة ٦٠% ، واستثمار هذه المبالغ في تطوير مكائن ومعدات المصنع .

ويوضح الجدول الاتي تحليل الانشطة التي لاتضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون وكلفتها عند مستوى الانتاج الحالي بالمقارنة مع الكلفة عند مستوى قبل الانتاج المقترح بعد تنفيذ (ABM) .

جدول (٢٩) كلفة الانشطة والتكلفة على مستوى الوحدة وبعد تنفيذ (ABM)

النشاط	التكلفة الحالية بالدينار ٣٠٠	التكلفة للوحدة عند مستوى انتاج ٣٠٠	التكلفة بعد تنفيذ ABM على وفق ادخال معدات حديثة٣٠٠	التكلفة للوحدة عند مستوى انتاج ٣٠٠ بعد تنفيذ ABM
السيطرة النوعية	62229362	٢٠٧٤٣١	٤٦٦٧٢٠٢١	١٥٥٥٧٣
المخزون	78540224	٢٦١٨٠٠	٥٤٩٧٨١٥٦	١٨٣٢٦٠
الطاقة	34032264	113440	٢٠٤١٩٣٥٨	٦٨٠٦٥
التكنولوجيا والتصميم	94335564	314451	94335564	٣١٤٤٥٢

الصيانة الكهربائية	121441788	404805	٧٢٨٦٥٠٧٣	٢٤٢٨٨٤
الصيانة الميكانيكية	33721698	112405	٢٠٢٣٣٠١٩	٦٧٤٤٣
التسويق	7413714	24712	٥٥٦٠٢٨٥	١٨٥٣٤
ادارة الجودة	25831384	86104	25831384	٨٦١٠٥
البحث والتطوير	65754674	219182	٢٦٣٠١٨٦٩	٨٧٦٧٣
الأنشطة الساندة العامة	466928165	١٥٥٦٤٢٧	٢٨٠١٥٦٨٩٩	٩٣٣٨٥٦
المجموع	٩٩٠٢٢٨٨٣٧	٣٣٠٠٧٦٢	٦٤٧٣٥٣٦٢٨	٢١٥٧٨٤٥

يلحظ من تطبيق اسلوب ABCعلى عينة البحث ان كلفة الوحدة الواحدة للعربة القلابة بلغت ٢١٥٧٨٤٥ دينار وان مبلغ التخفيض كان ١٨٩٢١٥٥ دينار .وبتالي هذا السعر من وجهة الباحثان انه يلبي رغبة الزبائن واقتناء اعداد كبيرة من تلك العربة القلابة .

المحور الرابع

اولا : الاستنتاجات

١ – رضا الزبون هو هدف كل الشركات الصناعية والخدمية مما له اثر الكبير على عملية الانتاج ، عن طريق تفعيل دور قسم البحث والتطوير باجراء دراسات التي من شانها ان تسهم في تطوير منتجات الشركة لتفادي تقادم المنتجات بسبب التغيرات المستمرة في بيئة الاعمال .

٢– تعاني الشركة من ركود منتجاتها الزراعية (الآلات الزراعية) بسبب ارتفاع تكاليفها مقارنتا بالمنتجات المستوردة

٣ – تم ادخال تحسينات على الخطوط الانتاجية في السنوات الاخيرة من خلال شراء مكائن حديثة وادخاله الى الخدمة وهذه التغيرات لم تؤدي أي تغير على واقع الخطوط الانتاجية بسبب سياسة الحكومة بتوقف المبادرة الزراعية .

٤ – ارتفاع اسعار المواد الاولية للمنتج عينة البحث بسبب اعتماد الشركة على موردين محليين وان اغلب المواد المساعدة هي شراء محلي تؤدي الى ارتفاع المنتج .

٥ – ارتفاع اعداد العاملين في الشركة بشكل عام والمعمل بشكل خاص بسبب سياسة الحكومة باعادة المفصولين السياسين بعد عام ٢٠٠٣مما اثر على ارتفاع تكاليف الانتاج في الشركة اذا تشكل رواتب الشركة نسبة (٨٢.٩٥%) من مصاريف الشركة لعام ٢٠١٥ .

٦ – عدم ارسال الموظفين في الاقسام الانتاجية الى دورات تدريبية داخل وخارج البلد وهذا ما اكده ميزان الكلف التفصيلي للشركة .

٧ – عدم وجود سياسة تسويقية واضحة في الشركة بسبب غياب دور التسويق في معرفة احتياجات السوق من الالات الزراعية من(خلال تشكيل لجان تعمل على مسح السوق ومعرفة اراء الزبائن بالمنتجات الشركة ورغابتهم في الانتاج الجديد).

٨ – الابتكار والابداع والتطور يكاد يكون معدوم لدى الشركة بتطوير منتجاتها بعد ٢٠٠٣ وذلك لان الشركة تستلم رواتبها من وزارة المالية

٩ – اعتماد الشركة على الاساليب القديمة في احتساب كلف منتجاتها بسبب طرق التوزيع المصاريف الصناعية الغير مباشرة الغير العادلة باعتماد الشركة على اساس واحد للتوزيع .

١٠ - عدم اهتمام الشركة بجودة التصميم وجودة العمليات مما ادى عزوف الزبائن من شراء منتجاتها بسبب ردائة في العمل والتصميم برغم ان الشركة حققت شهادة الايزو .

١١ – عدم وجود مراكز بيع خارج الشركة عما كانت عليه قبل ٢٠٠٣، مما ادى الى عدم معرفة الزبائن بمنتجات الشركة وتطورها ،لان منافذ البيع لها دور كبير في تطوير منتجات الشركة لتقاربها مع الزبون ومعرفة احتياجاته ورغباته.
١٢ – تتميز الشركة بوجود شعبة خدمات ما بعد البيع التي لها الدور الرئيسي باقتناء الزبون منتجات الشركة من خلال تقديم ضمان للمنتجاتها وتسمى هذه الشعبة بخدمة للزبون .
١٣ – انعدام استعمال الاساليب الكلفوية الحديثة واساليب الائتمتة والتكنولوجيا من قبل الشركة عينة البحث والتي ادت الى تفوق السلع المنافسة وانتشارها في الاسواق المحلية على منتج الشركة .
اظهر تقييم الزبون للمنتج العربة القلابة للشركة عينة البحث من خلال حصول نوع البليت بالدرجة الاولى هذا يدل على ان الشركة تهتم باستخدام بليت يحمل مواصفات عالية .
١٤- ان الإطارات المنتج مع محور الحامل لها مخصص للاستخدام العربة القلابة في الانتاج الزراعي فقط وليس لغرض اخر .
١٥- الاصباغ المستخدمة في العملية الانتاجية للعربة القلابة ذات صبغة عادية التي لا تعطي للمنتج أي ميزة عن غيرها من المنتجات، ويتم صبغ المنتج في نهاية العملية الانتاجية بعد تركيب الاطارات والاجزاء المساعدة لها ، مما ينتج صبغ الاطارات واخراجها بشكل غير لائق .

ثانيا :التوصيات

١- يقترح الباحث التعاقد مع شركات رصينة في خارج البلد تقوم بتجهيز المواد الأولية بأسعار من المنشأ (أسعار مناسبة) وفق القياسات التي تطلبها الشركة لان شراء المعادن يكون بسعر الطن وهذا يمنع التلف والضياعات في المعادن .
٢- على الشركة تطوير ملاك شعبة التكاليف بكفاءات علمية وعملية تخصص تكاليف وإعطائهم دور كبير.
٣- التعاقد مع الوزارات بتجهيزها منتجات الشركة وبأسعار مناسبة مقارنة بمنتجات المستوردة مع تقليل هامش الربح اذا اضطرت الحاجة مع العلم ان الشركة تستلم رواتبها من قبل وزارة المالية .
٤- تقليل عدد العاملين على الخطوط الإنتاجية ويتم توزيع المتبقي من العمال على باقي الأقسام الإنتاجية بما يحتاجها من الأقسام الأخرى .
٥- يقترح الباحث أعادة فتح نوافذ البيع في المحافظات وتعريف بمنتجات الشركة في المحافظات ليكون لمنتجات الشركة حصة سوقية تتلائم مع حجم وتاريخ الشركة .
٦- على الشركة مواكبة التطورات في أنتاج الالات الزراعية وإدخال تطورات لتتمكن في تلبية التغيرات التي قد تطرأ على رغبات الزبائن .
٧- على الشركة عينة البحث استعمال الأساليب الحديثة في التكاليف وإتباع المفاهيم الانتاج الرشيق من اجل الوصول الى رضا الزبون لأمكنت الشركة من تجاوز مرحلة الخسارة واستمرارها في تطبيق هذا الاسلوب على الامد الطويل يساعدها على تحقيق الارباح والاتجاه نحو التحسين المستمر يبدا من التصميم الى الانتاج.
٨- ادخال الحاسوب في عملية التصميم المنتجات وبالخصوص عينة البحث العربة القلابة 4طن في سبيل تحقيق الدقة في التصميم والسرعة في التنفيذ .
٩- ضرورة استغلال امكانية تشغيل المكائن لتقليل ساعات العمل لتتماشى مع متطلبات الزبائن من خلال التسليم بالموعد المحدد .
١٠- تطوير الانظمة المحاسبية في الشركة بالشكل الذي تتماشى مع البيئة الحديثة .

١١- على الشركة تخصيص اماكن مؤهلة لخزن الانتاج التام بسبب وجودها في اماكن مكشوفة وتتعرض للتصدي وتغير شكلها .
١٢- على الشركة توجيه شعبة الجودة والمالية باستخدام تكاليف الجودة وعملية احتسابها للتمكن من معرفة المصاريف المخصص لكل نوع وعدم تجازها الحد المقرر.
١٣- ترتيب المعمل بشكل يضمن انسيابية دخول المواد وعملية تحويلها الى انتاج تام بوقت محدد ومعد من قبل الدائرة الفنية .
١٤- تغير مواصفات الاطار مع محاورها من حجم (١٥) الى حجم (١٦) لتكون استعمالاتها متعددة وذات مواصفات عالية يتحمل حمولة كبيرة ويمتاز بتوفرها في الاسواق المحلية .
١٥- استعمال الاصباغ الفسفورية الحرارية مع مراعات الصبغ النهائي لها قبل تركيب الاجزاء المساعدة مثل الاطارات وجك وغيرها لاعطاء الوان تساعد على جذب الزبون .

المصادر

اولا : - المصادر باللغة العربية

أ – التقارير الرسمية

١ –الحسابات الختامية للشركة العامة للصناعة السيارات والمعدات ٢٠١٥.

٢ – تقارير الانتاج والسجلات التكاليف وتقارير المبيعات وسجلات الرواتب والأجور لسنة ٢٠١٥.

ب – **الوثائق** الرسمية

جريدة الوقائع العراقية رقم (٣٧٩٧) بتاريخ ١٩٩٩/١٠/٢٥.

ت– الكتب

١- العلي، عبد الستار محمد، **"إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل كمي"**، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن،٢٠٠٠.

٢- البكري ، رياض حمزة ،**"مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام واثره على جودة المنتج ورضا الزبون "** ،بحث مقبول في اعمال الملتقى العربي الثالث ، جامعة الدول العربية ، ٢٠٠٩.

٣- البكري ،رياض حمزة ،**" رضا الزبون الثورة المحاسبية الجديدة "** ، بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٤.

٤- العوادي ، مصطفى سعد سالم ،"اعادة هندسة العمليات ودورها في في تحقيق الميزة التنافسية " بحث تطبيقي قي الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية ، ٢٠١٤ م .

٥- الطائي ، يوسف حجيم والعبادي، هاشم فوزي دباس ،**" الدور الاستراتيجي الادارة الجودة الشاملة في ادارة علاقات العملاء "** دراسة تطبيقية في معمل ببسي الكوفة ، مجلة علوم انسانية ، العدد ٣٦. ٢٠٠٨.

ثانيا :- المصادر باللغة الانكليزية

1- Drury,Colin**" Management and Cost Accounting**" thed.,South-Western learning, London,2008.

2- Hansen, Don, R. &Mowen, Maryanne, M**., "Managerial ccounting",** 6th ed., South Western, Thomson Learning, 2003.

3- Horngren , Charles T. , Datar , Srikant M. &RajanMadhav V. , **" Cost Accounting – A Managerial Emphasis "** , Fourteenth Edition , 2009.

4- Hilton, Ronald w.,"Managerial Accounting", 7th ed., Irwin Mc Graw Hill Co.2011.

5- Hixon, Mark, **"Activity-Based-Management: It's Purpose and Benefits",** Management Accounting Review, 1995.

6- Jiambalvo, James**, "Managerial Accounting",** 3rd ed., John Wiley & Sons, Inc., 2007.

7- Oliver. Richard L., **" Satisfaction A Behavioral perspective on the Consumer "** New York: The Mc Grew – Hill companies, Inc ,2000.

8- J.Evans**:Operations Management ,west pubishing** .Co,hew York ,1997.

9- Kotler, Philip **.,"Marketing Management**"11th"edition paris, 2003.

10- Philip Kother et bernd**," Marketing Management "** 10 Adition Du NOD , Paris ,2002.

11- ElKelety, I. **"Towards a Conceptual Framework for Strategic Cost Management - The Concept, Objectives, and Instruments",** Chemnitz University of Technology 2006.

12- Zeithaml, V.A., Bitner, M.J., &Gremler, D.D."**Services marketing: integrating customer focus across the firm"**,4th ed. Singapore: McGraw-Hill,2006.

13- Weetman, Pauline, 2006 **((Management Accounting))** Pearson Education Limited.

14- Blocher,Edward,J., Stout,David,E.,& Cokins,Gary 2010 **((Cost Management A Strategic Emphasis))** 5th edition published by McGraw – Hill/ Irwin , a business unit of the McGraw – Hill Companies, INC.

15- Paduano,Rocco,2001 **((Employing Activity Based Costing and Management Practices within Aerospace Industry : Sustaining the drive for lean))** submitted to the system design and Management program in partial fulfillment of the requirements for degree of Master of science in Engineering and Management at the Massachusetts Institute of Technology.

16- Blocher,Edward,J., Stout,David,E.,& Cokins,Gary 2010 **((Cost Management A Strategic Emphasis))** 5th edition published by McGraw – Hill/ Irwin , a business unit of the McGraw – Hill Companies, INC.

17- Domanovic, Violeta., and Aleksic, Vesna Stojanovic.,2012 **((the Complementariness of the business process Reengineering and**

Activity – Based Management)) Journal Scientific Bulletin Economic Sciences ISSN 15831809 Year 2010 Volume 9 Issue 1 Pages 123-130 Provider DOAJ Publisher University of Pitesti .

18- Paduano,Rocco,2001 **((Employing Activity Based Costing and Management Practices within Aerospace Industry : Sustaining the drive for lean))** submitted to the system design and Management program in partial fulfillment of the requirements for degree of Master of science in Engineering and Management at the Massachusetts Institute of Technology.

19- Hansen,Don,R., & Mowen,Mowen,Maryanne 2007 **((Management Accounting))** 8th Edition Thomson South – Western , A part of the Thomson Corporation.

20- Ghicajanu , Mihaela 2008 **((Activity Based Management – Efficiency Method of the Management Control Systems))** Annals of University of Petroşani of Economics , VOL.(8), part (1),pp.219- 222 .