

# التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

م.د. عباس نوار كحيط الموسوي\*  
م.د. فاطمة صالح مهدي الغربان\*\*

## المستخلص :

للأساليب الحديثة للتكاليف وإدارتها دور مهم في تخفيض التكاليف وإحداث نوع من التغيير نحو منتج ذي جودة عالية ويتصف بمواصفات تضمن رضا الزبون، ومن تلك الأساليب هو أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) اللذين ينبغي تحقيق التكامل بينهما وجاء البحث ليحقق هذا الهدف من خلال إيجاد نوع من العلاقة بينهما بعدد عناصر نجاح أي شركة أو منشأة يسهمان جنباً إلى جنب في تخفيض الكلف وزيادة جودة المنتج من خلال تفاعلها ومن ثم تحقيق بعض الوظائف ومنها كسب رضا الزبون. وتم الاعتماد على البيانات الفعلية للشركة العامة لصناعة البطاريات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن لعام 2008، لتوضيح الجانب العملي الخاص بالبحث. وتوصل البحث إلى أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) لديه القدرة على تحقيق ميزة تنافسية تتمثل بجودة العمليات والأنشطة أساساً للحصول على منتجات ذات جودة عالية، وإن أسلوب (ABC) وفر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات الكلف تحتوي على مقاييس الوقت، الجودة، والكمية.

## Abstract:

There is an important role for the modern Costs styles and Management in reducing Costs and Creating a kind of change towards a product with high quality and which specifications characteristic connotation the customer satisfaction.

\* مدرس / جامعة واسط / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

\*\* مدرس / الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

Among these styles the Activities based Costs and Total Quality Management.

Completeness must be obtained between these two styles, the research identify this goal throughout finding out the relations between the since they are regarded as the elements of success for every firm or state , and They work together to reduce Costs and increase the product quality ,which leads to customers satisfaction.

Depending on the actual information of the General state for Batteries Industry, which is larges to Ministry of Industry and Minerals, in 2008, the practical part of the study has been clarified.

It has also been found that the style of Total Quality Management has the ability to create a competitive criterion represented by the quality of process and activities as a basis for getting products of high quality.

The (ABC) style has saved a number of non-financial performance ranges through non- financial marks for measuring costs directors which certain measures of time, quality and quantity.

## مقدمة

احتلت الجودة أهمية واسعة في الآونة الأخيرة، فمن الواضح إن السنوات الأخيرة شهدت العديد من التغيرات منها الاتفاقيات التجارية الدولية وتبني بعض الدول لظاهرة العولمة، فضلاً عن الاهتمام الدولي الواسع بموضوع إدارة الجودة الشاملة وسلسلة المواصفات الدولية الآيزو (ISO 9000) وما تتضمنه من مواصفات و التي خلقت نوعاً من المنافسة الجادة بين المنظمات. وليس هذا فحسب بل فضلاً عن الاهتمام باستعمال أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، الذي أدى إلى تحديد أكثر دقة للكلف سواء أكان ذلك في منشأة صناعية أم خدمية وأن استعمال هذا الأسلوب سيؤدي إلى مدخل أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ويسهم في توفير معلومات أكثر تفصيلاً مقارنة بالأساليب التقليدية التي تسهم في ترشيد القرارات الإدارية لغرض زيادة كفاءة صنع القرار.

إن محاولة تكامل أنظمة الجودة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة تمثل محاولة لبقاء المنظمات في دنيا الأعمال، فرفع مستوى جودة العمليات والمنتجات يصاحبه خفض التكاليف ومن ثمّ زيادة الأرباح، كما إن محاولة السيطرة على خفض التكاليف يصاحبها بالضرورة ارتفاع في مستوى الجودة ومن ثمّ رضا المستهلك الذي يؤدي إلى ارتفاع المبيعات ومن ثمّ زيادة أرباح المنظمة.

## منهجية البحث أولاً-مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في عدم اهتمام المنشآت العراقية بتطبيق الأساليب الكفوية الحديثة، وضعف إدراك العاملين لمفهوم كل من إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وما يمكن أن يحققه من علاقة تكاملية في حال تطبيقهما معاً في آن واحد وتأثيرهما الفاعل في بقاء المنشأة في دنيا الأعمال.

## ثانياً-هدف البحث

يهدف البحث إلى توضيح مدى أهمية إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بوصفهما عنصري نجاح في أي منشأة، ينبغي إحداث نوع من التكامل بينهما عندما تستطيع تلك المنشآت تطبيقهما معاً بحيث يسهمان جنباً إلى جنب في زيادة جودة المنتج وتخفيض التكاليف.

## ثالثاً-أهمية البحث

تتجلى الأهمية الخاصة بالبحث فيما يأتي :-

- 1- إبراز الدور الذي يمكن أن تؤديه إدارة الجودة الشاملة في رفع مستوى الجودة للعمليات والمنتجات.
- 2- بيان أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في خفض كلف المنتجات.
- 3- توضيح الدور الذي يمكن أن يؤديه كل من (TQM) و(ABC) من خلال تفاعلها في تحقيق بعض الوظائف، ومنها على سبيل المثال كسب رضا الزبون.

## رابعاً-فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية القائلة إن التكامل مابين (TQM) و(ABC) يسهم في زيادة مستوى الجودة للمنتج ومن ثم المساهمة في تخفيض التكاليف على فرض إن الجودة والكلفة من عوامل نجاح المنشأة.

## المحور الأول- المفهوم والتحول نحو إدارة الجودة الشاملة أولاً- مفهوم إدارة الجودة الشاملة

يعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي إدارة أن تتبناها وذلك من اجل تحقيق أفضل أداء ممكن (الدرادكة، وآخرون، 2001، ص15)، ويرمز لإدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management، إذ ظهر هذا المفهوم كنتيجة حتمية لشدة المنافسة العالمية، إذ قامت الشركات الأمريكية بتطوير وتوسيع مفهوم إدارة الجودة الإستراتيجية، بإضافة جوانب أكثر شمولاً وعمقاً واستعملت أساليب متطورة في مجال تحسين الجودة والتعامل مع الزبائن والموردين، وتفعيل أساليب تأكيد الجودة ليصبح أسلوباً رقابياً إستراتيجياً على الجودة.

من خلال ما تقدم يتضح لنا أن إدارة الجودة الشاملة ما هي في الواقع إلا تطوير لإدارة الجودة الإستراتيجية، كوسيلة دفاعية استعملتها الشركات الأمريكية والأوروبية لصد غزو الصناعات المنافسة لأسواقها، حيث نهجت لذلك الشركات اليابانية هي أيضاً نهجاً متطوراً في مجال تحسين الجودة أسماه رائد الجودة الياباني "إيشيكاوا" بالرقابة على الجودة (TQC) Total Quality Control . يتضح لنا أن إدارة الجودة الشاملة هي امتداد لإدارة الجودة الإستراتيجية، لكنها أكثر عمقاً وشمولية من إدارة الجودة الإستراتيجية.

ولقد أعتد الأمريكيون في تطوير إدارة الجودة الإستراتيجية لتصبح إدارة الجودة الشاملة بأبعادها الحالية على أفكار اليابانيين، علماً إن تأسيس حركة تحسين الجودة في اليابان، يرجع للأمريكان بعد الحرب العالمية الثانية من قبل "إدوارد ديمنج" و "جوزيف جوران" (عقيلي، 2001، ص28-29).

وكلمة الجودة (Quality) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Qualis) والتي تعني من الناحية اللغوية "such us the thing really" أي ما معناه "الشيء كما هو في الواقع" (البرزنجي، وعلوان، 2004، ص159).

إن الجودة بوجه عام تعني أشياء كثيرة لعديد من الناس برغم من أنها غير ملموسة ولكنها حقيقة واضحة وقد تكون محددة المعالم ولكنها من دون حدود أو نهاية، فالجودة نسبية وليست مطلقة وإنما لم تأت اعتباراً ولكنها نتيجة الإبداع والتنظيم لتعطي نتائج سامية تتكلم عن نفسها. وقد يعني مضمون "الجودة للمشتريين" ( مستوى قدرة المنتج المطلوب تقديمه في شكل منتج نهائي لإشباع استعمال العميل ومتطلباته ومع هذا فقد يهتم العميل بما إذا كان المشروع يربحه في إنتاجه أو لا).

إن مجمل حاجات ورغبات المستهلك كتحصيل حاصل تحدد مظاهر الجودة وأبعادها في إطار ميكانيكي ثابت الفهم والاستيعاب من قبل المستهلك مثل الجمالية، أي المظهر الخارجي للمنتج من حيث التصميم واللون ودقة الإنهاء السطحي، والكفاءة الإنتاجية والمعولية Reliability أو سهولة الصيانة وتوافر قطع الغيار في الأسواق وتوافر عوامل الأمان Safety عند استعمال المنتج أو وزن المنتج بجانب حجمه من حيث المساحة التي يشغلها واقتصادية تشغيل وإدامة المنتج (العاني، وآخرون، 2002، ص3).

وتتفق جميع الآراء على إن مفهوم الجودة يرتبط أساساً بدرجة الرضا بين المستهلك والمنتج، فتعرف من قبل "المستهلك" (على أنها الملائمة للاستعمال أي إن الجودة للمنتج يجب أن تحقق متطلبات الزبون).

أما المقصود بالجودة من وجهة نظر "المنتج" (فإنها المطابقة للمواصفات أي أنها مدى ملائمة نوعية المنتج من دقة ومواصفات السلعة إلى حاجات ورغبات الزبائن) (Horngren, 2000, p.240).

أما "الجمعية الأمريكية للسيطرة النوعية" فقد عرفت الجودة (على أنها مجموعة المزايا والخصائص للمنتج المصنوع أو الخدمة المقدمة طبقاً للمواصفات التي ترضي المستهلك في تاريخ الشراء أو عند الاستعمال) (Kotler, 1997, p.54).

لذا فإن مفهوم الجودة يختلف باختلاف الجوانب التي يُنظر إليها، فمن وجهة نظر المنتجين اليابانيين، فأهم يرون الجودة كإنتاج أكثر مما هي مطابقة للمواصفات، وقد حددوا الجودة بلغة الخسارة التي تصيب المجتمع في حالة عدم تحقيقها أي ركزوا على مفهوم "الملائمة الاجتماعية"، أما وجهة نظر مهندسي التصميم فقد حددوا الجودة بأنها هيئة أو أسلوب وخصائص المنتج الأخرى التي تفرز منفعة المستهلك، في حين إن وجهة نظر المستهلك للجودة فتعني "الملائمة للاستعمال" وهذا المفهوم ركزت عليه الشركات اليابانية، أخيراً بوصفه معياراً مميزاً للوصول إلى رضا المستهلك (البكري، 2000، ص290).

عليه فإن تفوق المنظمة في جودة منتجاتها على المنظمات المنافسة الأخرى التي تعمل في الميدان نفسه يعد مطلباً ضرورياً لنجاحها في تبني أسبقية الجودة (Dilworth, 1992, p.53).

إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يمثل بصفة عامة فلسفة إدارية مبنية على أساس رضا المستفيد وهو بذلك يتضمن التصميم المتقن للمنتجات المقدمة والتيقن من أن المنشأة تقوم بتقديم هذه المنتجات بشكل متقن دائماً. وتمثل إدارة الجودة الشاملة (TQM) إستراتيجية تنظيمية يصار إلى تقديمها في مختلف مستويات المنظمة على نحو كلي، إذ يصبح تحقيق الجودة عملية يلتزم بها

الجميع ويشكل متواصل ولا بد من تضافر جهودهم للوصول إلى الجودة المرجوة، كما تمثل إدارة الجودة الشاملة نظرة جديدة للمنظمة وأساليب الإدارة وتقويم القوى البشرية داخل المنظمة، وأنها تعبر عن طريقة جديدة لتفكير العاملين داخل المنظمة.

ويقصد بإدارة الجودة الشاملة مشاركة جميع وظائف المنشأة في عملية التحسين المستمر للجودة، وهو مفهوم أرادت المنشآت من خلاله التوسع من التركيز على الرقابة على الجودة لعملية التصنيع إلى عملية التوجه نحو الزبون التي تركز على تسليم منتج ذي جودة عالية (فرج، 2004، ص37).

ويعرّف "Horngren" ال (TQM) (على أنها تطبيق لمبادئ الجودة لتحقيق جميع أهداف المنفعة من أجل إرضاء الزبائن)، حيث يفترض Horngren إن كلف الجودة تتدنى عندما تحقق المنظمة مستويات جودة عالية (Horngren, 1996, p.350).

أما "تونكس" فقد عرّف إدارة الجودة الشاملة (على أنها اشتراك والتزام الإدارة والموظف في ترشيد العمل عن طريق توفير ما يتوقعه العميل أو ما يفوق توقعاته)، ويتضمن هذا التعريف العناصر الثلاثة المهمة الآتية:-

- 1- مشاركة الإدارة والموظفين والتزامهم.
- 2- إن إدارة الجودة الشاملة تعد طريقة تأدية للعمل وليست مجرد برنامج.
- 3- عدّ الزبون وتوقعاته هدف تحسين الجودة.

أما "Zimmerman" فيعرّف (TQM) (على أنها فلسفة إدارية تشمل جميع وظائف ومجالات العمل في المنظمة ومشاركة العاملين والعمل بروح الفريق وتحقيق رضا الزبون والتحسين المستمر) (Zimmerman, 2001, p.429).

ويرى "Evans" أن (TQM) (هي مفهوم إداري تكاملي نحو التحسين المستمر في جودة المنتجات والخدمات لمشاركة كل المستويات والوظائف في المنظمة وإن الهدف من إدارة الجودة الشاملة هو بناء الجودة منذ البداية يجعلها مهمة ومسؤولية كل فرد) (Evans, 1997, p.25).

ويمكن توضيح تفاصيل مفهوم إدارة الجودة الشاملة بالشكل الآتي رقم (1):-

### شكل (1)

تفاصيل مفهوم إدارة الجودة الشاملة

### الشاملة

كل شخص في المنظمة  
يشارك في خلق وإدامة  
الجودة للسلع والخدمات  
المقدمة

### الجودة

تركز المنظمة على  
تحقيق وإشباع حاجات  
الزبون من خلال الأنشطة  
الفردية والجماعية مع  
التركيز على اشتراك  
الزبون في تحديد الجودة

### إدارة

في إدارة  
النظام  
التركيز  
يكون على  
التحسين  
المستمر  
للنظام من  
أجل تحقيق  
النتائج  
الأفضل

المصدر (العميم، 2005، ص 11)

ثانياً- التحول نحو إدارة الجودة الشاملة

إن التحوّل نحو إدارة الجودة الشاملة تستلزم تطبيق مدخل السبعة أسس **The Seventh Approach** وهو في نظر الباحثين عبارة عن أساليب أو طرائق لإدارة الجودة الشاملة ويتكون هذا المدخل من :

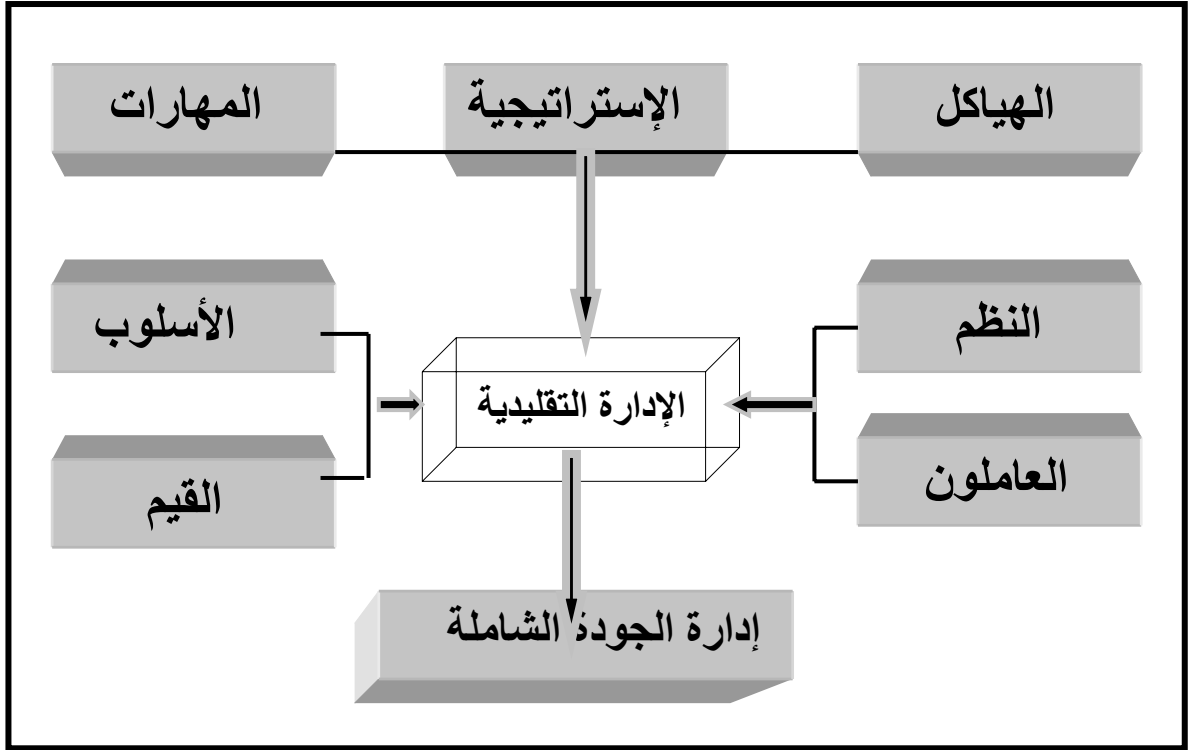
- 1- الإستراتيجية **Strategy** : بمعنى أن تكون لدى القيادة العليا فكرة عما تريد أن تكون عليه في السنوات القادمة من (3-5) سنوات.
- 2- الهياكل **Structures** : بمعنى إعادة هيكلة المنظمة وتغيير المسؤوليات والوظائف وإعادة بناء فريق العمل.
- 3- النظم **Systems** : أي إعداد نظم جديدة لتحسين المخرجات أو زيادة كفاءة وفاعلية العمليات أو إضافة ابتكارات تكنولوجية للمدخلات.
- 4- العاملون **Staff** : بمعنى معاملة الأفراد العاملين في المنظمات بشكل لائق وإشباع حاجاتهم ومطالبهم ، أي إتباع منهج العلاقات الإنسانية.
- 5- المهارات **Skills** : أي تحسين القدرات البشرية من خلال التدريب حتى تكون تلك القدرات مبتكرة ونشطة وعلى معرفة مثل المنافسين الرئيسيين.
- 6- الأسلوب **Style** : أن يكون أسلوب الإدارة والقيادة من النوع الذي يقود إدارة الجودة الشاملة.
- 7- القيم المشتركة **Shared Value** : بمعنى إيجاد ثقافة تنظيمية جديدة تحدد القيم السائدة وتبديلهما بثقافة وقائية تتلاءم مع التطوير المستمر.

ويوضح الشكل الآتي كيفية تأثير مدخل السبعة أسس على الإدارة التقليدية وتحوّلها إلى إدارة الجودة الشاملة:-

## شكل (2)

تأثير مدخل السبعة أسس على الإدارة التقليدية





المصدر ( الطائي، وآخرون، 2005، ص 204)

### ثالثاً- مواصفات (ISO) وأهداف إدارة الجودة الشاملة

1- مجموعة المواصفات الدولية للجودة (ISO) (مواصفات دولية تضمن حقوق الجميع)

تعبّر (ISO) عن الحروف الأولية لأسم المنظمة الدولية للمواصفات (International Standards For Organization) وهي الهيئة المعنية بإصدار المواصفات الدولية ومقرها الحالي في جنيف بسويسرا التي أسست في لندن عام (1946) في أعقاب الحرب العالمية الثانية، لتسهيل التعاون وتوجيه المواصفات الصناعية على المستوى الدولي لعمليات تبادل السلع والخدمات ونشر نتائج أعمالها الفنية على شكل مواصفة دولية يرمز لها (ISO) ويبدل على حداتها التسلسل الرقمي الأكبر الذي يرافق الرمز . وإن منظمة (ISO) تعد مثل اتحاد دولي يضم هيئات المواصفات والمقاييس الموجودة في معظم دول العالم (ومن بينها العراق) ، وتقوم على أساس مراعاة مصالح جميع الأطراف من منتجين ومستخدمين وحكومات وجهات علمية ومراكز بحثية .....

الخ. وتختص بإصدار المواصفة العالمية لتلك السلع والخدمات في حدها الأدنى من المواصفات الفنية التي تجعلها صالحة للاستعمال من قبل المستفيد (الجنابي، 2002، ص 22).

### فوائد تطبيق سلسلة المواصفات (ISO)

فضلاً عن الفائدة الرئيسية التي تتمثل بالتحكم وضبط عمليات الشركة الإنتاجية بشكل يؤدي إلى تقليل الأخطاء، ورفع مستوى الكفاءة فإن هناك فوائد تسويقية حيث أصبحت كثير من الدول في العالم وبخاصة الدول الأوروبية تعدُّ شهادة الأيزو ضماناً لجودة المنتجات المستوردة وأصبحت طريقة للتعامل مع شركات معينة دون الأخرى ومن ثمَّ فرض حماية غير مباشرة لمنتجات السوق الأوروبية ويمكن أن تقسم الفوائد على ثلاث مجموعات:-

#### 1- للموظفين:-

- أ- وضوح في المسؤوليات والمهام والأعباء لكل موظف.
- ب- إدراك العمل الذي يقوم به الموظف.
- ج- إجراءات منظمة وتعليمات عمل واضحة.

#### 2- للشركة:-

- أ- ثبات في جودة المنتجات .
- ب- أنظمة أداء أكثر كفاءة.
- ج- تقليل التكاليف.
- د- فوائد تصديرية تسويقية.

#### 3- للزبائن:-

- أ- التأكد من الوفاء بالعقود المبرمة.
- ب- المحافظة على نوعية الجودة.
- ج- التقليل من المخاطرة.
- د- زيادة الثقة.

ويعرض الشكل رقم (3) بعض النماذج المختارة لمحاور ومفردات من سلسلة المواصفات الدولية التي تدل على وتؤكد التطور الحاصل في أهداف وغايات تلك المنظمة الدولية للنهوض بنوعية المنتج (سلع وخدمات) لضمان تحقيق فائدة أكبر من جراء الاستعمال.

شكل (3)

المواصفات الدولية للجودة



## 10012-1 .

وتقدم إرشادات بشأن الخصائص الأساسية لنظام المعايرة لضمان إنجاز القياسات بدقة.

**ثانياً** - إرشادات للسيطرة على قياس العمليات - ضمان جودة معدة للقياس الجزء الثاني ISO10012-2 . وتوفر دليلاً إضافياً بشأن تطبيق ضبط العملية إحصائياً لتحقيق أهداف الجزء (1) عندما يكون ذلك مناسباً.

**ثالثاً** - إرشادات لتطوير أدلة الجودة ISO10013 . وتوفر إرشادات لتطوير والمحافظة على أدلة الجودة.

**رابعاً** - إرشادات لإدارة اقتصاديات الجودة ISO/TR10014 . وتقدم دليلاً عن كيفية تحقيق الفوائد الاقتصادية من تطبيق إدارة الجودة .

**خامساً** - متطلبات استثنائية لتطبيق ISO9001 في مواقع التجهيز المؤتمتة لنظم ISO/TS 16949 . وتقدم دليلاً لقطاع محدد لتطبيق (ISO 9001) في الصناعة المؤتمتة.

## 2- أهداف إدارة الجودة الشاملة

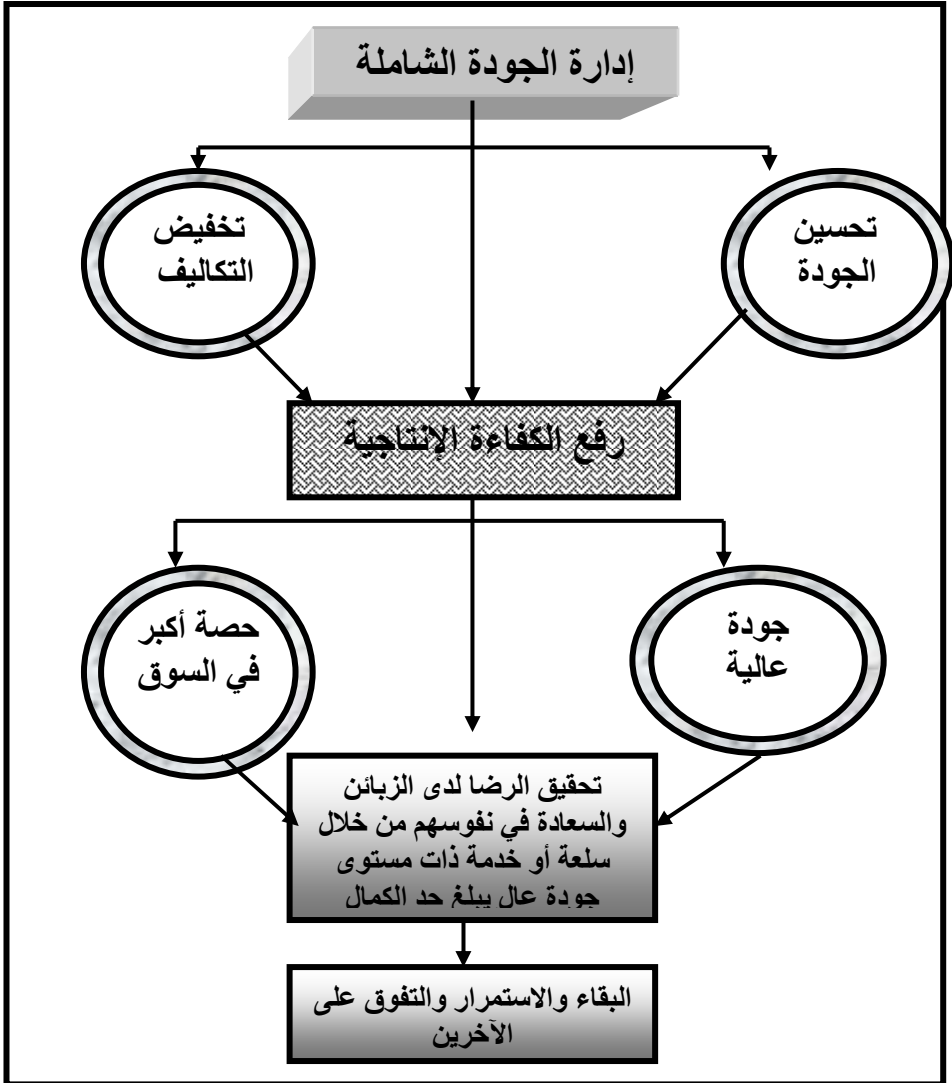
يمكن توضيح أهداف (TQM) بما يأتي(نجم، 2003، ص24):-

- 1- زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
- 2- زيادة كفاءة المنشأة بإرضاء الزبائن والتفوق والتميز على المنافسين.
- 3- زيادة إنتاجية المنشأة وتحسين مستوى أدائهم.
- 4- زيادة حركية ومرونة المنشأة في تعاملها مع المتغيرات (القدرة على استثمار الفرص وتجنب المخاطر والمعوقات).
- 5- زيادة ربحية وتحسين اقتصاديات المنشأة .

إن تحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة بشكل عام لا يكون في الواقع إلا من خلال إستراتيجية متكاملة، تضع نصب عينيها هدفاً أساسياً هو تحقيق مستوى جودة عالٍ، في سبيل تحقيق رضا وسعادة عالية المستوى لدى العملاء لضمان البقاء والاستمرار والتطور. ويمكن توضيح هذه الإستراتيجية الهادفة من خلال الشكل رقم (4) الآتي:-

شكل (4)

أهداف إدارة الجودة الشاملة



(المصدر: عقيلي، 2001، ص40).

في ضوء الشكل السابق ، وفي مسعى لتحقيق مضمونه، نجد أن إدارة الجودة الشاملة تسعى إلى ما يأتي(عقيلي، 2001، ص41):-

- ✚ فهم حاجات ورغبات الزبون (المستهلك، والجمهور) لتحقيق ما يريده.
- ✚ توفير السلعة أو الخدمة على وفق متطلبات الزبون من حيث:-  
الجودة - التكلفة - الوقت - الاستمرارية
- ✚ التكيف مع المتغيرات التقنية، الاقتصادية، والاجتماعية، بما يخدم تحقيق الجودة المطلوبة.
- ✚ توقع حاجات ورغبات الزبون في المستقبل وجعل ذلك عملاً مستمراً.
- ✚ جذب المزيد من الزبائن والمحافظة على الزبائن الحاليين.
- ✚ التميز في الأداء والخدمة عن طريق التطوير والتحسين المستمرين للمنتج أو الخدمة، وجعل الكفاءة الإنتاجية بشكل عام عالية في ظل تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، لكن ليس على حساب الجودة بل من خلال ترشيد الإنفاق.

يتضح لنا مما سبق، أن هدف إدارة الجودة الشاملة الأساس هو إرضاء الزبون بأي شكل، من خلال تلبية متطلباته وحاجاته وتوقعاته وتحقيقها، وجعل هذا الأمر هو الهاجس الرئيس لكل من يعمل في المنظمة، فمن يتأخر عن ذلك، سيد أن المنافسين قد سبقوه وسلبوه حصته من السوق، وبخاصة أن العالم منذ بداية هذا القرن بدأ يعيش مرحلة منافسة شديدة، فالبقاء للأقوى، والأقوى هو الذي يكون قادراً على إشباع وتلبية حاجات زبائنه وتحقيق الرضا والسعادة لديهم أكثر من منافسيه من خلال ما يقدمه لهم من جودة عالية سواء في السلع أم الخدمات.

## رابعاً - المبادئ والعناصر لإدارة الجودة الشاملة

### 1- مبادئ إدارة الجودة الشاملة Principles of TQM

تعتمد (TQM) على مجموعة من المبادئ هي (مرجان، 2001، ص118):-

- 1- الالتزام المستمر من الإدارة بالجودة .
- 2- التركيز على حاجات وتوقعات الزبائن واتخاذها هدفاً أساسياً.
- 3- منع الأخطاء قبل وقوعها بدلاً من اكتشافها بعد وقوعها ثم علاجها متأخراً.
- 4- المسؤولية عن الجودة في المنشأة هي مسؤولية شاملة بمعنى أنها مسؤولية كل فرد في المنشأة بغض النظر عن مستواه الوظيفي وطبيعة عمله.
- 5- ضرورة قياس عائد الجودة وتكلفتها فلا بد أن يكون لجودة المنظمة الإدارية مردود يُقاس ويُطوّر بناءً على القياس.
- 6- التطوير المستمر هو روح الأعمال وأساس تقدمها.

- 7- الأسباب الجذرية هي ما يجب البحث عنه في كل مشكلة وعلاجها وليست الأسباب المباشرة أو السطحية.
- 8- العاملون مشتركون في المسؤولية ومن ثم يجب إعطائهم المسؤولية والسلطة المباشرة .
- 9- فريق العمل والعمل الجماعي هو أسلوب العمل المفضل والأساس .
- 10- استعمال التقنيات الإحصائية في القياس والتطوير .
- 11- المقارنة مع النموذج الأفضل ويعني ذلك أن تقوم المنشأة بمقارنة أدائها في مجال معين أو أكثر تقدماً للإفادة من نقاط القوة في تطوير المنظمة.
- 12- تعظيم قيمة الفائض من الأداء نتيجة للتطوير المستمر .
- 13- المورد(المجّهب) يُعدّ شريكاً في الجودة ومن ثم يجب عدّه جزءاً من فريق العمل.
- 14- التدريب وتطوير أداء الأفراد ضرورة ملحة لمقابلة حاجات التطور .
- 15- أنموذج العملية أساس الأعمال حيث لكل عمل مدخلات معينة تُحوّل إلى مخرجات مباشرة بمجموعة من الواجبات ذات القيمة المقاسة وكل عملية لها زيون أو أكثر يتلقى مخرجاتها ولها مجهز أو أكثر يقدم ملاحظاته.

## 2- عناصر إدارة الجودة الشاملة

وتتمثل تلك العناصر بالآتي(الجنابي،2001،ص67-69):-

- 1- التخطيط الإستراتيجي:- تستخدم المنظمات في إدارة الجودة الشاملة خطة إستراتيجية شاملة تحوي في الأقل على رؤيا ورسالة وأهداف فضلاً عن ماهية نشاطات النظام ككل التي يجب أن تحقق أهداف المنظمة وتوافر قابلية دعم الميزة التنافسية للمنظمة.
- 2- إسناد الإدارة العليا:- يتحدد ذلك من خلال وضع مجموعة أسبقيات تحاول من خلالها دعم قدرة الإدارة العليا على الالتزام الطويل بدعم برنامج تنفيذ إدارة الجودة الشاملة.
- 3- التركيز على المستهلك:- يعد المستهلك الموجه في إدارة الجودة الشاملة فالمستهلك الداخلي يساعد في تحديد جودة الأفراد والعمليات الرئيسة وبيئة العمل لكونهم الأطراف التي تقوم بإنتاج المنتج،والجودة عمل مشترك من قبل الجميع وهكذا بالنسبة للمستهلك الخارجي الذي يمثل حلقة مهمة في سلسلة قيمة الجودة.
- 4- التحسين المستمر:- يمثل هذا التحسين كلاً من تحسين المعروض بشكل أبداعى جديد والتحسينات الإضافية بوصفها جزءاً من العمليات اليومية ولجميع وحدات العمل في المنظمة سواء في تعزيز القيمة للزيون أم تقليل الأخطاء أم تحسين استجابة المنظمة أو

تحسين الإنتاجية والفاعلية وهذا لا يتم فقط عن طريق تقديم منتجات أفضل بل أن تكون المنظمة أكثر استجابة وأكبر كفاءة.

5- التدريب والتعليم: - تقدم الجودة الشاملة الأساس لطريقة أفضل ومستمرة لتحسين الأفراد في

المنظمة فالتعليم والتدريب يرفع من مستوى قابليات الأفراد على أداء الوظائف.

6- مشاركة الأفراد وتفويضهم الصلاحية: - وتعتمد المشاركة على استغلال الطاقات الفكرية لدى

العاملين ولاسيما تلك القريبة من مشكلات العمل أو منحهم الصوت الحقيقي في صنع

القرارات التي تهتم بتحسين العمل داخل أقسامهم الخاصة.

7- الرقابة: - وتمثل مجموعة من الطرق والأساليب التي تهدف إلى التأكد من إن أهداف

المنظمة والخطط الموضوعة لتحقيق تلك الأهداف قد تم

إنجازها (Atkinson,et.al.,1995,p.54).

## خامساً- كلف الجودة Cost of Quality

تعد مسألة التكاليف وتخفيضها من المسائل المهمة والملحة فمن واقع الزيادة المطردة

باستخدام عاصر التكاليف واشتداد مظاهر المنافسة المختلفة والذي يؤثر بشكله النهائي في مستوى

العائد الذي تحققه المنشأة والذي ينعكس بالتالي على الاقتصاد بشكل عام،ومن أجل البقاء في أي

عمل لابد للشركة من تحقيق ربح يساعدها على النمو والتطوير، وهذا يتطلب تحقيق متطلبات الزبون

وتقديم الجودة بأقل كلفة.

وفي الوقت الذي لا يمكن فيه تجنب تكاليف العمل والمواد والتسهيلات والآلات فإن التكاليف

المتحققة نتيجة منع وإنهاء وتصحيح الأخطاء أثناء الإنتاج هي تكاليف يمكن إلغاؤها وهذا بدوره

يمكن أن يؤدي إلى توجيه أسعار السوق إلى الانخفاض ودعم رضا الزبون (الشيخلي،2006،ص58)

. وتقسم كلف الجودة إلى الأنواع الرئيسية الآتية:

### أولاً- كلف المنع Prevention Costs

ويعرف (Horngren) هذه الكلف على إنها (الكلف التي تحصل من أجل منع إنتاج منتجات

غير مطابقة للمواصفات) . وتتمثل تلك الكلف بالآتي:

هندسة التصميم ، هندسة العملية، تقييمات المجهز، الصيانة الوقائية للمعدات، التدريب على

الجودة،المواد الجديدة المستخدمة في تصنيع المنتجات (Horngren,et.al.,2003,p.655) .

وتعد كلف المنع هي الأكثر أهمية من حيث تأثيرها، إذ أن كل وحدة نقدية تصرف في المنع يمكن

أن توفر عشر وحدات نقدية من كلف الفشل،والفحص والاختبار (Chase&et.al.,2001,p.264).



## ثانياً - كلف التقييم Appraisal Costs

وقد عرّفها (Horngren) على إنها (الكلف التي تحدث لاكتشاف أي من الوحدات المنتجة غير مطابقة للمواصفات) (Horngren, et.al., 2003, p.655). ومن أهم هذه الكلف: كلف فحص المنتج، وفحص العملية، فحص المشتريات، الفحص النهائي، معايير أدوات قياس ومراقبة الجودة. ونظرياً تعد هذه الكلف غير ضرورية إذا تم عمل كل شيء بشكل صحيح منذ الوهلة الأولى (القرغولي، 2004، ص20).

## ثالثاً - كلف الفشل الداخلي Internal Failure Costs

ويعرّف (Horngren) هذه الكلف بأنها (الكلف التي تحدث عند عدم مطابقة المنتج للمواصفات وقبل شحنه إلى الزبائن) (Horngren, et.al., 2000, p.677-678). وتتمثل هذه الكلف بالتلف، إعادة العمل، السكراب، الصيانة العلاجية، هندسة العملية الإنتاجية في الفشل الداخلي.

## رابعاً - كلف الفشل الخارجي External Failure Costs

فيما يخص هذا النوع من الكلف فقد عرّفت من قبل (Horngren) بأنها (الكلف التي تحدث عند عدم مطابقة المنتج للمواصفات بعد شحنه إلى الزبائن. وتتمثل هذه الكلف: بدعم الزبون، كلف النقل، هندسة العمليات، كلف الصيانة، الدعاوى القانونية) (Horngren, 2000, 677-678).

## العلاقة بين الكلفة والجودة المواصفات (ISO)

استناداً إلى وجهة النظر التقليدية (Traditional Perspective) التي تفترض بأن زيادة المبالغ المصروفة خلال مرحلة المنع والتقييم سوف يؤدي إلى تخفيض كلف الفشل الداخلي والخارجي.

أما وجهة النظر الحديثة (Contemporary Perspective) التي تؤكد على إن زيادة كلف المنع يؤدي إلى تحسين مستوى النوعية وتخفيض كلف الفشل، إذ أن التركيز على كلف المنع يؤدي في البداية إلى زيادتها ثم تبدأ بالانخفاض بمرور الوقت، أما تكاليف التقييم فأنها ترتفع أيضاً إلا إن نسبة الزيادة في كلف التقييم تتجه نحو الانخفاض بمرور الوقت، وكذلك الحال بالنسبة لكلف الفشل الداخلي والخارجي والتي نلاحظ انخفاضها بمرور الوقت أيضاً.

أما بالنسبة لتوزيع كلف الجودة الشاملة فيرى البعض إن أنفاق دينار واحد على كلف المنع سوف يوفر (10) دينار على كلف التقييم و(100) دينار على كلف الفشل وعليه فإن الزيادة بنسبة كلف المنع يؤدي إلى انخفاض بكلف كل من التقييم والفشل الداخلي والخارجي، وبالنتيجة يؤدي ذلك إلى خفض كلف الجودة الشاملة.

فالنظرة الحديثة تبنى على الاعتقاد بأن تحسين الجودة هو العامل الأساس في تخفيض الكلف، فلا شك أنه سيكون من الأوفر جداً أن يتم إنتاج كل العناصر إنتاجاً صحيحاً سليماً من أول مرة بدلاً من ضياع الموارد في إنتاج عناصر معيبة تستلزم أن يتم اكتشاف أن بها عيوباً أولاً ثم إصلاح العيوب إن أمكن أو تحويلها إلى سكراب، أو التوجه إلى مكان وجود الزيون لإصلاحها، أو إرجاعها ورد ثمنها للزيون، هذا بالإضافة إلى التأثير سلباً على سمعة الشركة بسبب الوقت الذي تستغرقه عملية إصلاح المعاب، أو إرسال عناصر معيبة للزيون، وتظهر النظرة الحديثة للجودة إن الوصول إلى مستوى جودة أفضل يتطلب كلفة أعلى وإن تحسين هذا المستوى للجودة سيؤدي إلى خفض الكلفة (الشيخلي، 2006، ص 68-73).

## المحور الثاني- أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

إن عملية تحليل المنشأة إلى أنشطة ووظائف رئيسية ويتفرع منها أنشطة فرعية أخرى يجري عن طريق استعمال أسلوب تكاليف الأنشطة، فما هو أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة؟ Activity Based Costing إن تحديد الكلفة على أساس النشاط يركز على الأنشطة بوصفها أغراض كلفة رئيسية كما أنه يستعمل كلفة هذه الأنشطة في تحديد كلف السلع والخدمات، وهو طريقة أو مدخل لتطوير وتحسين الأنظمة الأخرى مثل نظام المراحل ونظام الأوامر (Horngren, et. al., 1997, p.107).

ويساعد هذا الأسلوب أيضاً في تطبيق الأنظمة الحديثة ويتكامل معها مثل نظام الإنتاج في الوقت المحدد "JIT" والتحسين المستمر وتطبيق الإستراتيجية الحديثة لإدارة الجودة الشاملة "TQM" من خلال توفير معلومات دقيقة عن تقدم الأقسام في تنفيذ التحسينات التشغيلية وكذلك من خلال التركيز على طلبات المستهلك وإدارة الأنشطة بكفاءة وفاعلية وإعطاء الأفراد حرية أكثر في العمل فضلاً عن مشاركتهم في إدارة الأنشطة .

وكذلك يساعد في بناء إدارة الكلفة "Cost Management" من خلال قيامه بعملية الرقابة بالاعتماد على موجه الكلفة " Cost Driver " أو معدلات التحميل على أساس متغيرات كمية (غير مالية) ( Horngren, et. al., 2000, p.157 ).

هذا ويعد أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من الأساليب المتطورة والحديثة في مجال التكاليف، وأن تطبيقه في كثير من المنشآت أعطى له أهمية ودعمًا، لذلك يساعد هذا الأسلوب في السيطرة على التكاليف بصورة عامة وعلى التكاليف غير المباشرة بصورة خاصة، لأنها تمثل نسبة كبيرة من تكاليف المنتج في الوقت الحاضر نتيجة للتطور التكنولوجي والتطورات الحديثة في استعمال الأتمتة الحديثة، وقد عالج كثير من السليبيات في الأنظمة الكفوية التقليدية في احتساب التكاليف.

## أولاً- المفهوم والافتراضات والأهداف الخاصة ب(ABC)

### 1- مفهوم أسلوب (ABC)

تناولت الأدبيات المحاسبية عدّة مفاهيم لأسلوب (ABC) ومنها:-

يرى "Hilton" إن (ABC) يتمثل بإجراءات ذات خطوتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات وتكون الخطوة الأولى تحديد النشاطات الضرورية وتوزيع الكلف غير المباشرة عليها بالاعتماد على موارد المنشأة التي استعملت ويتضمن كل نشاط مجمع للكلف ثم يتم في الخطوة الثانية توزيع كلف الأنشطة على المنتجات (Hilton,1997,p.195).

في حين يرى "Emblemsvag" أنه نظام متعدد المراحل تخصص فيه الموارد إلى الأنشطة باستعمال موجهات الموارد ثم من الأنشطة إلى أنشطة أخرى باستعمال موجهات الأنشطة الوسيطة ثم من الأنشطة إلى المنتجات باستعمال موجهات الأنشطة النهائية (Emblemsvag,2001,p.66).

أما "Horngren&Foster" فيرى أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أنه نظام يركز على الأنشطة ويعدها هدف الكلفة (Cost Objective) الأساس (وحدة قياس ترتبط بها الكلف)، واستعمال كلف هذه الأنشطة كوحدات بناء لغرض تجميع وتصنيف الكلف التي تخص هدف كلفة آخر (مثل وحدات المنتج التام) (Horngren&Foster,op.cit.,p.109).

ويوضح "Lee" أنه نظام يتلاءم جداً مع المحاسبين الإداريين بسبب إمكانيةه في التخلص من مشكلات أنظمة الكلفة التقليدية المتمثلة بتوزيع الكلف غير الدقيق وما ينتج عنه من قرارات تسعير خاطئة، كذلك فشل الانحرافات المحاسبية في الرقابة على العمليات بسبب عدم تفسيرها لنتائج العمليات بشكل صحيح، ودفع الإدارة للتركيز على الأداء المالي للمدى القصير... الخ.

وبذلك يعد تحليل الأنشطة في أي منشأة نقطة البداية وحجر الأساس الذي يقام عليه أسلوب (ABC) حيث من المهم القيام بالأنشطة المطلوبة التي لا يمكن الاستغناء عنها بالشكل الصحيح

ويؤثر ذلك إيجابياً في أعمال المنشأة ونتائجها، وتحقيق إرضاء للمعنيين بالمشروع الذي ينعكس على تحقيق نتائج مثمرة في التوسع في حصة السوق، وزيادة الأرباح والإنتاجية وغيرها. ويعتمد نجاح عملية تحليل الأنشطة على مدى دقة عملية فرزها وتصنيفها وتصفيتهما لتحديد الصالح والمهم منها والتخلص من الأنشطة غير الضرورية، لأنها تمثل العنصر الأساس لجهود العاملين (يوسف، والبكري، 1996، ص 2-3).

## 2- افتراضات أسلوب (ABC)

إن عملية بناء أسلوب (ABC) تعتمد بدرجة أساسية على مجموعة من الافتراضات التي سوف تعزز من آلية عمله وتحقق ما يهدف إليه هذا الأسلوب من التسجيل الدقيق للكلف والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات ويمكن تلخيص هذه الافتراضات لأسلوب (ABC) بما يأتي (عثمان، 2002، ص 16):-

### الافتراض الأول - الأنشطة تستهلك الموارد

وهو الافتراض الذي يعني إن الأنشطة هي التي تؤدي إلى الحصول على الموارد التي تؤدي بعد ذلك إلى خلق الكلف بمعنى إن الأنشطة هي التي تسبب الكلفة وليس المنتجات .

### الافتراض الثاني - المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة

ويعني هذا الافتراض أن الطلب على المنتجات (أهداف الكلفة) هي التي تنشئ الحاجة إلى وجود هذه الأنشطة.

### الافتراض الثالث- إن أسلوب ABC يقوم على فكرة استهلاك الموارد وليس إنفاقها

بمعنى أنه يبحث في مسببات الكلف فهو يقيس التغيرات في مستوى استهلاك الموارد ولا يقيس التغير في مستوى الأنفاق.

### الافتراض الرابع- إن هناك عدداً كبيراً من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها

هذا الافتراض مرتبط بالافتراضين الأول والثاني حيث أن هناك أسباباً متعددة لاستهلاك الموارد، وعدداً كبيراً من الأنشطة يمكن أن تحدد وتقاس وتمثل تلك الأنشطة حلقة وصل بين تكاليف الموارد وأهداف الكلف وتؤدي هذه العلاقة إلى استعمال مجموعات كلف متعددة بدلاً من استعمال مجمع كلفة واحدة، وتقاس هذه الأنشطة علاقة السبب والنتيجة في استهلاك الموارد.

### الافتراض الخامس- يجب أن تكون مجموعات الكلفة متجانسة

ويقصد به أن كل مجمع كلفة يكون له نشاط واحد فقط يؤدي إلى أن يكون لأسلوب (ABC) عدد كبير من مجموعات الكلفة.

**الافتراض السادس- الكلف في كل مجمع متناسبة تماماً مع النشاط**

والتناسب هنا يعني أن جميع الكلف في مجمع الكلفة يجب أن تتغير تناسبياً مع التغيرات في مستوى النشاط بمعنى أن الكلف في كل مجمع كلفة تكون متناسبة (متغيرة) مع النشاط وتعد ثابتة بمستوى التسهيلات.

**3- أهداف أسلوب (ABC)**

يحقق أسلوب (ABC) مجموعة من الأهداف وهي (الخرجي، 1998، ص 39-40):

- 1- توفير قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبنية على أساس العلاقة المسببة لهذه التكاليف والنتيجة وليس على أساس تعلقها بحجم الإنتاج وهذا يساعد على اتخاذ قرارات إدارية عادلة تتعلق بالنشاط والإنتاج المرتبط به.
- 2- تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل منشأة وأسلوب (ABC) يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أو لا ومن ثمّ التقليل أو رفع الأنشطة التي لا يشكل وجودها أهمية أو إضافة قيمة للمنتج وزيادة فاعلية الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.
- 3- إن التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها وهذا سبب في زيادة فاعلية الرقابة مما تسبب في تطوير عمل الإدارات داخل المنشأة وتطوير عمل المنشأة ككل.
- 4- استعمال أسلوب (ABC) ساعد في تحليل أنشطة المنشأة وتحديد موجهات الكلف مما ساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين فضلاً عن أهمية الأسلوب في التقويم المالي للأنشطة.
- 5- يهدف أسلوب (ABC) إلى إيجاد أساليب وطرائق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توافر الإمكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات والأنشطة المرتبطة بها.
- 6- أسلوب (ABC) ساعد على اتخاذ القرارات نتيجة تقديمه بيانات محسوبة بشكل أدق وكفاءة عالية وذات معنى مما جعل هذه القرارات تحقق أهداف المنشأة سواء كانت قرارات إدارية / إنتاجية وبخاصة المرتبطة بأعمال المنشأة على المدى الطويل.

**ثانياً- خطوات وعوامل نجاح ومحددات تطبيق ABC**

## 1- خطوات تطبيق ABC

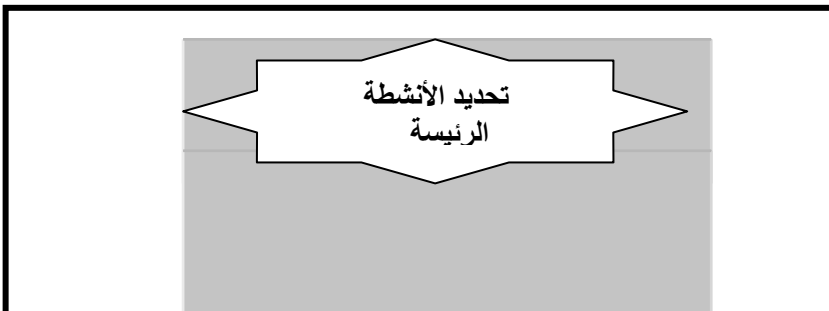
هنالك مجموعة من الخطوات المتتابعة واللازمة لتطبيق هذا الأسلوب

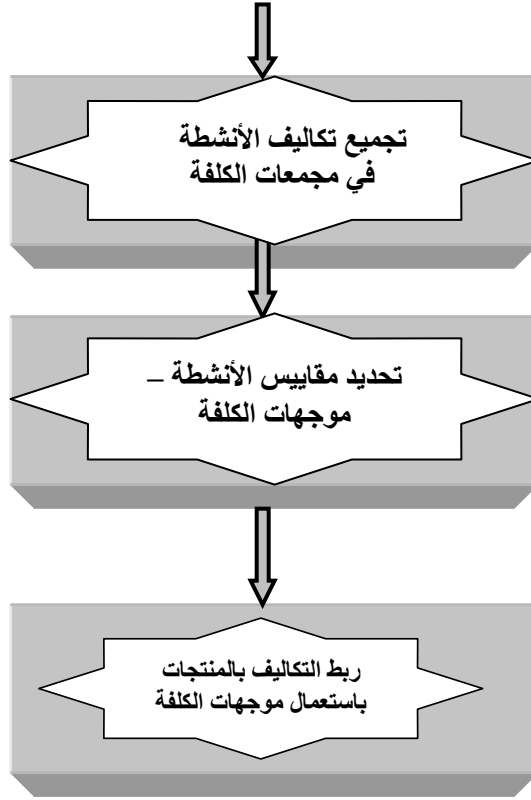
حددها (Jiambalvo,2000,p.169) بأربع خطوات رئيسة هي:

- 1- تحديد الأنشطة الرئيسة.
  - 2- تجميع تكاليف الأنشطة في مجوعات الكلفة.
  - 3- تحديد مقاييس الأنشطة-موجهات الكلفة.
  - 4- ربط التكاليف بالمنتجات باستعمال موجهات الكلفة.
- ويمكن توضيح هذه الخطوات الأربعة بالشكل الآتي:-

شكل (5)

خطوات تطبيق ABC





المصدر (Jiambalvo,2000,p.169).

## 2- عوامل نجاح تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

هنالك مجموعة من العوامل التي ينبغي توافرها لإنجاح تطبيق هذا الأسلوب، وتتمثل تلك

العوامل بما يأتي (إبراهيم، 2004، ص44):-

### 1- مساندة ودعم الإدارة العليا

إن تطبيق الأسلوب يتطلب وقتاً وموارد كافية لتطبيقه وتتمثل هذه بمساندة الإدارة العليا سواء

كانت مساندة مادية أم معنوية التي تعد من سمات نجاح التطبيق.

### 2- ربط تقويم الأداء بالمكافآت

من المهم ربط تقويم الأداء بالمكافآت وأن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ملائم لذلك إذ حين يشعر العامل أن نتائج تطبيق الأسلوب تعكس تقويم ادائه فإنه سوف يساعد في نجاح تطبيق الأسلوب.

### 3- بطل التغيير

بطل التغيير يراد به أي فرد يملك جهداً خاصاً لإحداث التغيير ويملك مهارة عالية وله تأثير سلوكي في المنظمة وله كذلك القدرة على اقناع الآخرين.

### 4- التدريب

يعد التدريب مهماً لإنجاح تطبيق الأسلوب بدءاً من المدير الأعلى حتى أدنى مستوى لمساعدة العاملين المهمين لفهم آلية عمل الأسلوب ولماذا يوفر مقاييس ومعلومات أفضل.

## 3- محددات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وتتمثل تلك المحددات بما يأتي:

1- صعوبة تحديد موجهات الكلفة بدقة في المنشأة إلا بعد إجراء دراسات تحليلية لمجمل الأنشطة التي تمارسها سواء أكانت رئيسة أم جزئية، ومن ثم تحديد درجة أولويتها في المسار التشغيلي للمنشأة.

2- صعوبة قياس تأثير الجوانب السلوكية في العملية الإدارية ومن ثم تأثير ذلك على سلوك التكاليف وامتصاص الموارد المادية المتاحة أو كيفية التصرف بها.

3- يتطلب أسلوب الكلفة على أساس الأنشطة توافر بيانات مختلفة والقيام بمهمة توصيفها وتحليلها بقدر ما تستلزمه الأنظمة الكفوية التقليدية.

4- عدم وجود الكادر المحاسبي المؤهل في بعض المنظمات الذي تقع على عاتقه وظيفة أسلوب الكلفة على أساس الأنشطة إعداداً وتطبيقاً

فضلاً عن ذلك فإن هنالك مجموعة من التكاليف لا يشملها هذا الأسلوب

وهي (ياسين، 2006، ص119-120):-

1- عدم تحميل تكاليف الطاقة الفائضة على النشاط إذ إنها يجب أن تعامل مثل خط المنتجات المستقل أي كلفة لمدة معينة وليس لمنتجات منفردة.

2- يتطلب الأمر تجزئة تكاليف البحث والتطوير التي تحدث في المنشأة إلى تلك التي تتعلق بالمنتجات والخطوط القديمة والأخرى تخص الجديد، وذلك لاختلاف التعامل معها في أسلوب الكلف على أساس الأنشطة.



3- لا يزال واقع الحال يفرز العديد من المشكلات التطبيقية من دون وجود حلول ناجعة لها مثل اختيار مسببات الكلفة.

## المحور الثالث - تحليل التكامل بين أسلوب ABC وإدارة الجودة الشاملة TQM

تمتاز البيئة المعاصرة بتحديد عوامل النجاح الرئيسية والمتمثلة (بالكلفة، والجودة، والوقت، والابتكار) والتي تحدد المنشآت المتميزة في مثل هذه البيئة وتلك التي تستطيع إدارة هذه العوامل والتميز بها من أجل ضمان النجاح والبقاء. وقد لا يكون هذا النجاح كافياً في مواجهة التغيير المتسارع والتعقيد دون التوجه نحو التكامل بين أطراف البيئة المتمثلة (بالمجهاز والمنظمة والمستهلك) في ضوء تقدم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وفي ضوء تلك النظرة الشمولية يجب أن تظهر بؤادر التغيير في النظم الإدارية ولاسيما النظم المحاسبية.

إن الجودة والكلف عنصري نجاح حاسمين في حياة المنشآت وأن محاولة تكامل أنظمة الجودة والكلف تمثل محاولة رئيسة لبقاء المنشأة في دنيا الأعمال، فرفع مستوى الجودة للعمليات والمنتجات يصاحبه خفض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في حالة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، إذ أن عملية خفض الكلف تعد من أهم الأولويات التي تشغل الإدارة الحديثة في الآونة الأخيرة لما توفره من مساعدة الإدارة في تطبيق السياسات الإدارية المختلفة كسياسة الدخول في المنافسات مع الشركات الأخرى، ولا تتم عملية تخفيض الكلف بشكل فعال إلا إذا أدركت الشركات أساس كلفها، ومن خلال الأساليب التجميعية التي تتصف بها الأنظمة التقليدية في احتساب كلفة المنتج لا تتحقق الفرص الممكنة لتخفيض كلف المنتج بسبب عدم توفيرها للمعلومات عن الأنشطة المكونة للمنتجات وكلفها، وإن توفير مثل هذه المعلومات تمكن من تخفيض كلف المنتجات وذلك من خلال إلغاء الأنشطة ذات الكلف العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات (النابلي، 2008، ص44)، ومن ثم زيادة الأرباح، فضلاً عن إن كلف الجودة يفترض بها الانخفاض كلما حققت المنشأة مستويات جودة عالية وأن محاولة السيطرة على خفض الكلف يصاحبها حتماً ارتفاع في الجودة ومن ثم رضا المستهلك، الذي يؤدي إلى ارتفاع حجم المبيعات ومن ثم زيادة أرباح المنشأة، وفي ضوء ذلك يتم التركيز على أسلوب الكلف على أساس الأنشطة (ABC) في إطار إمكانية الأسلوب في التحديد المناسب للكلف ومساهمته في تخفيضها أساساً لدعم نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM) في محاولة تحسين جودة العمليات والمنتجات على حد سواء

بالاعتماد على تقنيات متعددة ودور أسلوب (ABC) في نجاح الجودة ومن ثمّ اكتساب المنشأة ميزة تنافسية مهمة.

وان حصيلة تفاعل كل من (TQM) و (ABC) يخدم وبشكل أساس في تحقيق الوظائف الآتية (الشجيري، 2003، ص98):-

#### 1- تحديد رضا المستهلك

إن البيانات غير المالية عن رضا المستهلك وما يمكن أن توفره إدارة الجودة الشاملة في هذا المجال من تنبؤات حول رضا المستهلك، كذلك المقاييس المالية التي يوفرها (ABC) حول كلف الفشل وبالتحديد الفشل الخارجي ومستوى كلف المنتج والأسعار المرافقة لها التي تعكس حتماً رضا المستهلك ومن ثمّ مدى فاعلية نظام الجودة من وجهة نظر المستهلك.

#### 2- تحديد تكاليف الجودة

إن بيانات كلف الجودة وتحليلها توضح مدى تأثير الكلفة في نظام الجودة وبالعكس، حيث إن الاهتمام المتبادل حول دائرة العمل والتوافق في الأهداف يمكن أن يولد بيانات تخدم في تحديد تكاليف الجودة وفي الوقت نفسه قدرة نظام الجودة في تحسين العمليات وتخفيض الكلف ورضا المستهلك بشكل آخر.

#### 3- تحديد مستوى الجودة

إن بيانات الكلفة تخدم في تحديد مستوى الجودة المطلوب، كذلك في تقويم المستوى الحالي وإجراءات التحسين اللازمة لأداء الجودة كذلك فإن (TQM) يؤدي دوراً أساسياً كأداء مستهدف لمستوى الجودة المطلوب من المنشأة ومن ثمّ مستوى الكلف اللازمة لذلك المستوى.

#### 4- تحديد الانسجام بينهما

إن كلا من (TQM) و (ABC) له قدرة في تحديد مدى فاعلية كل منهما في أداء المنشأة ومدى الانسجام فيما بين أساليب وتقنيات المنشأة لتحقيق أهدافها.

ولأجل توضيح ما يهدف إليه البحث نأخذ إحدى الشركات العراقية التي أصبحت تحقق خسائر بدلاً من تحقيق هامش ربحي من بيع منتجها الوحيد (البطارية القياسية السائلة) وهي الشركة العامة لصناعة البطاريات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن، والتي أسست في سنة 1975م، حيث لو إن هذه الشركة اهتمت بالأساليب الحديثة للتكاليف وبمدخلات العصر الحديثة كالتكنولوجيا والأتمتة، لدخلت في عالم المنافسة الذي يغزو الأسواق العالمية والذي لم يخلو سوقنا المحلي منه والذي يزخر بالبضائع الأجنبية المنافسة والتي تفوق جودة ومواصفات المنتج المحلي للشركة أعلاه.

والسبب في اختيار الشركة العامة لصناعة البطاريات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن، كونها تحقق خسائر بدلاً من تحقيق هامش ربحي من بيع منتجها الوحيد (البطارية القياسية السائلة). فلو اعتمدت هذه الشركة على الأساليب الحديثة المتطورة كإدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأصبح منتجها ينافس بمواصفاته وبأسعاره المنتجات المستوردة التي لربما البعض منها مناشئه غير معروفة، وأسعاره تمتاز بالارتفاع بسبب كلف الاستيراد الباهضة الثمن.

ولنبحث في التفاصيل التي أدت إلى تحقيق الشركة لهذه الخسائر وغالبية تلك التفاصيل تؤكد انعدام استعمال الأساليب الحديثة وخاصةً ما يتعلق بالأساليب الحديثة كإدارة الجودة الشاملة (TQM) والتكاليف على أساس الأنشطة (ABC). إذ ينبغي للشركة ملاحظة مواصفات السلع البديلة أو المنافسة في السوق المحلي ومحاولة الوصول إلى تلك المواصفات نتيجة اتباع أساليب وطرائق ومواصفات الجودة الشاملة (TQM) للارتقاء بالسلع المنتجة إلى الأفضل فضلاً عن السعي إلى تخفيض التكاليف نتيجة استعمال أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، فلو حرصت الشركة على تطبيق إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في آن واحد، لأمكن للشركة إنتاج منتجها بجودة أفضل وبكلف معقولة نتيجة استبعاد الكلف الزائدة، وبالتالي تحقيق هامش ربحي عالٍ نتيجة إحداث نوع من التكامل بين الأسلوبين معاً في الوقت نفسه، ولأصبحت سلعنا المحلية تفوق بجودتها وبأسعارها المنتجات العالمية.

ولنستعرض تفاصيل عناصر الكلفة عن منتجها الوحيد (البطارية القياسية السائلة) للمدة من 2008/1/1 إلى 2008/12/31 واختيرت هذه المدة بوصفها أحدث مدة للتكاليف الخاصة بهذه الشركة في فترة إعداد البحث، علماً إن المبالغ الواردة في الجداول اللاحقة مقاسه بالدينار العراقي.

### جدول (1)

التكاليف الثابتة لمراكز الإنتاج وخدمات الإنتاج للبطارية السائلة (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	كلفة العمل (1)	الاندثارات (2)	م. أخرى (3)	مجموع التكاليف الثابتة (3+2+1)=4
بطارية سائلة قياسية	33	20547	20892	41472

## جدول (2)

التكاليف المتغيرة لمراكز الإنتاج وخدمات الإنتاج للبطارية السائلة (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	مواد أولية وتعبئة وتغليف	أدوات احتياطية	م. أخرى	مجموع التكاليف المتغيرة (3+2+1)=4
بطارية سائلة قياسية	31307	14461	12651	58419

## جدول (3)

عناصر الكلفة للبطارية السائلة للمدة من 2008/1/1 - 2008/12/31 (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	مجموع التكاليف الثابتة (1)	مجموع التكاليف المتغيرة (2)	كلفة الصنع (2+1)3	التكاليف التسويقية (4)	التكاليف الإدارية (5)	التكاليف الكلية (5+4+3)=6
بطارية سائلة قياسية	41472	58419	99891	3	46342	146236

ولأجل توضيح مقدار العملة الأجنبية الداخلة في كلفة الإنتاج لنفس الفترة والداخلة ضمن الكلفة الكلية البالغة (146236) دينار فبعد طرح مقدار تلك العملة وبما يعادلها بالدينار العراقي حيث كان مقدار تلك العملة (8,28) دولار وبما يعادل (9770) دينار عراقي تصبح الكلفة الكلية (المحلية) (136466) دينار وهذه العملة الأجنبية تخص كلف مواد أولية وأدوات احتياطية مستوردة من الخارج لتصنيع المنتج الوحيد للشركة عينة البحث نبينها من خلال الجدول الآتي:

## جدول (4)

مقدار العملة الأجنبية الداخلة في كلفة الإنتاج للبطارية السائلة للفترة من 2008/1/1 إلى 2008/12/31 (المبالغ بالدينار)

كلفة العملة الأجنبية	
مقدار العملة الأجنبية الداخلة	

نوع المنتج	في الإنتاج (دولار)	ما يعادلها بالدينار	سعر المعدل الموزون للدولار
بطارية سائنة قياسية	8,28	9770	1180

وللحصول على الكلفة الكلية المقاسة بالدينار نبين ذلك بالجدول الآتي:

### جدول (5)

مقدار العملة المحلية والأجنبية الداخلة في كلفة الإنتاج للبطارية السائنة (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	وحدة القياس	الكلفة المحلية	مقدار العملة الأجنبية الداخلة في الإنتاج (دولار)	ما يعادلها بالدينار	الكلفة الكلية دينار
		(1)	في الإنتاج (دولار)	(2)	(2+1)=3
بطارية سائنة قياسية	دينار للوحدة	136466	8,28	9770	146236

وعند مقارنة سعر البيع بالتكاليف الكلية يظهر لدينا هامش خسارة صناعي لأن أسعار بيع المنتج تقل عن الكلف للمنتج، والجدول رقم (6) يبين الهامش الصناعي للمدة من 2008/1/1 - 2008/12/31.

### جدول (6)

الهامش الصناعي (الخسارة) للمدة من 2008/1/1 - 2008/12/31 (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	مجموع التكاليف الكلية	سعر البيع	الهامش الصناعي
بطارية سائنة قياسية	146236	65000	(81236)

ومن أجل مقارنة الإنتاج الفعلي بالمخطط للشركة نورد ذلك بالجدول رقم (7)

### جدول (7)

الإنتاج الفعلي والمخطط والنسب المتحققة للشركة للمدة من 2008/1/1 -

2008/12/31 (المبالغ بالدينار) .

نوع المنتج	وحدة القياس	الإنتاج الفعلي	الإنتاج المخطط	الطاقة المتاحة العاملة	نسبة الفعلية إلى المخطط	نسبة الفعلية إلى الطاقة

بطارية سائنة قياسية	العدد	7206	300000	570000	%3	%1
------------------------	-------	------	--------	--------	----	----

فلو بحثنا في التفاصيل الخاصة بارتفاع التكاليف الخاصة بالمنتج لرأينا بأن الشركة لا تتبع الأساليب الحديثة في تجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف إذ إن استعمال مراكز الكلف كمجمعات للتكاليف يسهم بطريقة تلقائية بتخفيض التكاليف، وهذا ما يهدف إليه أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة من خلال استبعاد الكلف الزائدة أو غير الملزمة أو غير الضرورية من العملية الإنتاجية، بحيث تصبح الكلفة الكلية للمنتج منخفضة لا تزيد عن أو تقل عن (65000) دينار والذي يمثل سعر البيع للمنتج من أجل تحقيق هامش صناعي موجب أي تحقيق الأرباح وتجاوز وتلافي الخسائر المتحققة.

وعند اتباع أساليب الجودة الشاملة ابتداءً من مرحلة شراء المستلزمات السلعية التي تتطلب دعم وإسناد الحكومة لدعم القطاع الصناعي من حيث توفير أفضل وأجود تلك المستلزمات بأنسب الأسعار المدعومة، وتحسين نوعية المنتج من خلال عمليات التحسين المستمر، والذي يؤدي إلى تحقيق رضا الزبون وتوجهه نحو دعم المنتج المحلي بدلاً من التوجه نحو المنتجات الأخرى في السوق المحلي، وهذا يعزز النظرة المستقبلية لتحقيق التكامل بين (ABC) و (TQM).

ولأجل تعزيز هدف البحث لنفترض إن الشركة طبقت الأسلوبين معاً، ونحن على علم بأن إدارة الجودة الشاملة هي من مسؤولية كل فرد في الشركة وعليه نفترض إن الشركة استغنت عن الاستيراد من الخارج لما كانت تحتاجه سابقاً من المواد أو قطع الغيار، وبنفس مصنع الشركة أصبح هناك ورشة لتصنيع تلك المواد وقطع الغيار من قبل الأفراد العاملين في الشركة أنفسهم وهنا سوف تستبعد من كلف الإنتاج (8,28) دولار أي ما يعادل (9770) دينار عراقي ما كان يفترض استيراده من الخارج .

نفترض المثال الآتي لتوضيح ما جاء به البحث (علماً إن مقدار التخفيض وبالاعتماد على بيانات الشركة الحقيقية كان افتراضي لأغراض البحث فقط).

فعلى سبيل المثال:

- 1- إن الشركة كانت تستورد المواد الأولية (3) دولار.
- 2- إن الشركة كانت تستورد الأدوات الاحتياطية (قطع الغيار) (3) دولار.
- 3- إن الشركة كانت تنفق (2,28) دولار على استيراد ونقل تلك المواد وقطع الغيار من بلد المنشأ إلى مقر الشركة.

ومن خلال سياسة الشركة الجديدة التي ترمي إلى إنتاج تلك المواد الأولية التي تحتاجها لإتمام عملها وتصنيع قطع غيار داخلياً في الورشة الخاصة بالمصنع فانخفضت الكلف وأصبح إنتاجها يتم على النحو الآتي:

- 1- إن أنتاج المواد الأولية أصبح يصنع داخل ورشة مصنع الشركة.
  - 2- إن تصنيع قطع الغيار (الأدوات الاحتياطية) أصبح يصنع داخل ورشة مصنع الشركة.
  - 3- تم الاستغناء عن ما كانت تنفقه الشركة لاستيراد ونقل تلك المواد والأدوات من بلد المنشأ إلى مقر الشركة.
- وبهذا فبدلاً مما كانت تتحمله الشركة من كلف استيراد تبلغ (8,28) دولار أي ما يعادل (9770) دينار عراقي، أصبحت تتحمل كلف محلية فقط تبلغ (136466) دينار، وبهذا ستحقق الشركة تخفيضاً بالتكاليف وفورات مستقبلية.

ولنفترض إن الشركة باشرت بتطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وكانت هناك أنشطة لا تضيف قيمة لمنتج الشركة تتعلق تلك الأنشطة بكلفة المنتج الوحيد لها بمراحلها المختلفة، بحيث انخفضت الكلفة الكلية إلى (60000) دينار بدلاً من (146236) دينار ما كانت تتحمله قبل سياستها الجديدة الخاصة بالإنتاج بدلاً من الاستيراد، أي حققت وفورات بالتكاليف بما يعادل (76466) دينار، نتيجة ربط الكلف بموجهاتها وربطها بالأنشطة بدلاً من توزيع تلك الكلف بين أقسام الإنتاج والخدمات، والجدول الآتي يبين الوفورات التي ستحققها الشركة في حالة استخدامها لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، علماً إن المبالغ الخاصة بتلك الوفورات هي أرقام افتراضية وبالاعتماد على البيانات الحقيقية للشركة، نوضحها بالجدول الآتي:

#### جدول (8)

يبين وفورات الكلف المتحققة بالكلفة الثابتة نتيجة افتراض أتباع أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبالتركيز على الجودة (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	كلفة العمل (1)	الاندثارات (2)	م. أخرى (3)	مجموع التكاليف الثابتة $(3+2+1)=4$
بطارية سائلة قياسية	-----	10500	10800	21300

## جدول (9)

يبين وفورات الكلف المتحققة بالكلفة المتغيرة نتيجة افتراض أتباع أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبالتركيز على الجودة (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	مواد أولية وتعبئة وتغليف	أدوات احتياطية	م. أخرى	مجموع التكاليف المتغيرة (3+2+1)=4
بطارية سائنة قياسية	13700	5460	6006	25166

## جدول (10)

يبين الكلف الثابتة بعد تنزيل الوفورات نتيجة افتراض أتباع أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبالتركيز على الجودة (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	كلفة العمل	الاندثارات	م. أخرى	مجموع التكاليف الثابتة (3+2+1)=4
بطارية سائنة قياسية	33	10047	10092	20172

## جدول (11)

يبين الكلف المتغيرة بعد تنزيل الوفورات نتيجة افتراض أتباع أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبالتركيز على الجودة (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	مواد أولية وتعبئة وتغليف	أدوات احتياطية	م. أخرى	مجموع التكاليف المتغيرة (3+2+1)=4
بطارية سائنة قياسية	17607	9001	6645	33253



## جدول (12)

الوفورات المتحققة بعناصر الكلفة للبطارية السائلة للمدة من 2008/1/1 -

2008/12/31 (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	مجموع الوفورات	مجموع الوفورات بالتكاليف المتغيرة	الوفورات المتحققة بكلفة الصنع	الوفورات المتحققة بالتكاليف التسويقية	الوفورات المتحققة بالتكاليف الإدارية	الوفورات المتحققة بالتكاليف الكلية
بطارية سائلة قياسية	21300	(2)	(2+1)3	(4)	(5)	(5+4+3)=6
	25166	46466	---	30000	76466	

## جدول (13)

عناصر الكلفة بعد تنزيل الوفورات للبطارية السائلة للمدة من 2008/1/1 -

2008/12/31 (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	مجموع التكاليف الثابتة	مجموع التكاليف المتغيرة	كلفة الصنع	التكاليف التسويقية	التكاليف الإدارية	التكاليف الكلية
بطارية سائلة قياسية	20172	(1)	(2)	(2+1)3	(4)	(5)
	33253	53425	3	16342	69770	

وبهذا ستكون الكلفة الكلية منخفضة عند مقارنتها بأسعار البيع، وستحقق الشركة هامش ربح صناعي، نتيجة أتباعها للأساليب الحديثة وخاصةً إنها أحدثت نوعاً من التكامل بين إدارة الجودة الشاملة والتكاليف على أساس الأنشطة في آن واحد، والجدول الآتي يوضح ذلك:

## جدول (14)

هامش الربح للمدة من 2008/1/1 - 2008/12/31 (المبالغ بالدينار).

نوع المنتج	الكلفة الكلية	القيمة المعادلة للعملة الأجنبية بالدينار العراقي	التكاليف الكلية	سعر البيع	هامش الصناعي
بطارية سائلة قياسية	69770	(9770)	60000	65000	5000

## المحور الرابع- الاستنتاجات والتوصيات أولاً- الاستنتاجات

- 1- من المفاهيم الحديثة التي برزت هو مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) الذي تسعى المنشآت إلى تطبيقه من أجل تخفيض الكلف وتحسين الجودة لمنتجاتها.
- 2- إن إدارة الجودة الشاملة (TQM) تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة تتمثل بالجودة التي تنعكس من خلال السعي للتحسين المستمر للعمليات والأنشطة أساساً للحصول على منتجات بجودة عالية، ويشترك في ذلك أسلوب (ABC) عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة ومسببات الكلفة الصحيحة وإعداد تقارير الكلف ومعالجة مشكلات الكلفة العالية أو الربحية المنخفضة.
- 3- إن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لا يُعدُّ الأساس في مجال تخفيض التكاليف لأن إدارة الجودة الشاملة (TQM) سبقته في هذا المجال وغيره من الأساليب، ولكن يجب أن نفهم أن لأسلوب (ABC) بُعداً واسعاً في مجال التخفيض وغيرها من المجالات نتيجة التوسع في استعمال تحليل الأنشطة في الجوانب كافة، ونجد أيضاً أسلوب (ABC) وفّر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات الكلف واشتملت على مقاييس الوقت، والجودة، والكمية.
- 4- انعدام استعمال الأساليب الكفوية الحديثة وأساليب الأتمتة والتكنولوجيا من قبل الشركة عينة البحث، والتي أدت إلى تفوق السلع المنافسة التي تغزو الأسواق المحلية على منتج الشركة.

### ثانياً- التوصيات

- 1- ضرورة الاهتمام بتطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة (TQM) وليس اقتصار تطبيقها على بعض الوحدات الإنتاجية كالزيوت النباتية على سبيل المثال، بل شمول تطبيقها على الوحدات الخدمية أيضاً.
- 2- ضرورة تعميق دراسة أسلوب (ABC) وتكامله وربطه مع نظام (TQM) نظراً لما يحويه كلاهما من قواسم مشتركة تسهم في السيطرة على عوامل النجاح (الجودة والكلفة) في المنشآت التي تُعدُّ أساس بقائها ونموها وتطورها.
- 3- يسهم أسلوب (ABC) مثل باقي الأساليب والأنظمة الحديثة بتحسين فاعلية المنشأة ومن ثمَّ على المنشآت التي تسمح بيئتها بتنفيذ هذا الأسلوب بشكل تدريجي من أجل التوصل إلى خفض التكاليف بعده أحد الميزات التنافسية، وتطوير وتحسين أسس قياس الأداء بشكل مناسب لطبيعة وأهداف المنشأة.

4- التأكيد على الشركة عينة البحث باستعمال الأساليب الحديثة في التكاليف وإتباع طرائق الجودة ليس على مستوى المنتج فحسب بل على مستوى الشركة بأكملها، فلو تم إحداث نوع من التكامل بين إدارة الجودة الشاملة والتكاليف على أساس الأنشطة لأمكن للشركة تجاوز مرحلة الخسائر ولانتهجت أسلوباً جديداً يسهم في تحقيق الأرباح والاتجاه نحو التحسين المستمر لمنتج أو (منتجات) الشركة على الأمد الطويل.

## ثبت المراجع

### 1- المصادر العربية

#### أولاً- الكتب

- 1- الدرادكة، مأمون، وآخرون، (2001)، إدارة الجودة الشاملة، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان: الأردن.
- 2- العاني، خليل إبراهيم محمود، وآخرون، (2002)، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو 9001: 2000.
- 3- عقيلي، عمر وصفي، (2001)، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، دار وائل للنشر، ط1، عمان: الأردن.

#### ثانياً- المجلات والدوريات

- البرزنجي، أمال كمال وعنوان، نوفل عبد الرضا، (2004)، بناء وتطبيق نموذج لإدارة الجودة الشاملة للنهوض بالمؤسسات التعليمية في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الحادي والخمسون، أيار.
- 1- البكري، رياض حمزة، (2000)، استخدامات نظام الكلف النوعية في المنشآت الصناعية (QCS)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع، العدد الثاني والعشرين.
- 2- الجنابي، محمد حسين علي، (2002)، ISO مواصفات دولية تضمن حقوق الجميع، نشرة الرقابة المالية، ديوان الرقابة المالية، العدد السابع، نيسان.
- 3- الشجيري، محمد حويش علاوي (2003)، إطار تكاملي بين نظام تحديد الكلفة على أساس النشاط ABC، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم.

- 4- الطائي، يوسف حجيم وأحمد، أحمد ميري والعبادي، هاشم نوري، (2005)، إمكانية تطبيق إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي - دراسة تطبيقية / جامعة الكوفة، مجلة العربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الأول، العدد 3.
- 5- عباسي، مجد جلال، (1997)، الأيزو 9000 أداة للتطوير المستمر، دراسة منشورة.
- 6- مرجان، مجبل رفیق، (2001)، دراسة سلسلة معايير (الأيزو) للوصول إلى إدارة الجودة الشاملة "المانية الاتحادية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الأول.
- 7- ياسين، زهير خضير، (2006)، مدى توافق نظام الكلفة على أساس الأنشطة ABC مع إدارة هيكل المصفوفة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي عشر، شباط.
- 8- يوسف، فائز نعيم والبكري، رياض حمزة، (1996)، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد.

### ثالثاً - الرسائل و الأطاريح

- 1- إبراهيم، سحر طلال، (2004)، استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC في قياس تكلفة الخدمة الصحية، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد لنيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة، بغداد.
- 2- الجنابي، نادية لطفي، (2001)، تحديد وتحليل العوامل الرئيسية المؤثرة في الجودة، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال، بغداد.
- 3- الخزرجي، عبد الرزاق طعمة، (1998)، مدى أتساق نظام التكاليف المعيارية مع نظام ABC، رسالة مقدمة إلى هيئة أمناء المعهد العربي لنيل شهادة مراقبة الحسابات، بغداد.
- 4- الشبخلي، رغد هاشم جاسم، (2006)، دور تكاليف الجودة الشاملة في تقليص الفجوة التنافسية، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد لنيل شهادة الماجستير علوم في المحاسبة، بغداد.
- 5- عثمان، أفرح عبد الجبار، (2002)، تصميم نظام حسابات التكاليف باستخدام نظام ABC، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد لنيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة، بغداد.

- 6- فرج، مشتاق كامل، (2004)، استخدام تقنيات إدارة الكلفة في ترشيد قرارات التسعير، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد لنيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة، بغداد.
- 7- القرغولي، عبد نايف حسين، (2004)، تشخيص الفجوة بين الواقع الفعلي ومتطلبات ISO9001:2000، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية لنيل درجة الماجستير في علوم إدارة الأعمال، بغداد.
- 8- النايلي، أحمد حسن محمد، (2008)، تطبيق تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بحث مقدم إلى عمادة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد.
- 9- نجم، بصيرة مجيد، (2003)، دور المعلومات المحاسبية في تطبيق إدارة الجودة الشاملة، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية لنيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة، بغداد.
- 10- النعيمي، محمد فاضل عباس حسين، (2005)، متطلبات إدارة الجودة الشاملة وإمكانية تحقيقها في المنظمات الفندقية، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية لنيل درجة الماجستير في علوم السياحة وإدارة الفنادق، بغداد.

## 2- المصادر الأجنبية

### الكتب-A

- 1- Atkinson, Anthony A. & et.al., (1995), Management Accounting, Prentice Hall International, Inc., New Jersey.
- 2- Chase, R.B. & et.al., (2001), Operations Management for Competitive Advantage, Mc Graw- Hill, Boston, USA., 9<sup>th</sup> Ed.
- 3- Dilworth, James B., (1992) Operations Management: strategy and Analysis, Mc Graw-Hill, Inc., 1<sup>st</sup> Ed .
- 4- Evans, James R., (1997), Production/Operation Management. Quality Performance, and Value, West Pub .Co. , 5<sup>th</sup> Ed.
- 5- Emblemsvag, Jan & Bras, bert, (2001), Activity Based Costing and Environmental Management: A Different Approach to ISO 14000 Compliance, Kluwer Academic Publishers, U.K. 1<sup>st</sup> Ed.
- 6- Hilton, Ronald w., (1997), Managerial Accounting, Mc Graw - Hill Com., Inc., New Jersey, 30<sup>th</sup> Ed.

- 7- Horngren ,Charles T., et al.,(1996)Introduction to Management Accounting, Prentice Hall International ,Inc., USA, 10<sup>th</sup>Ed.
- 8- Horngren ,Charles T.,et al.,(1997),Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice-Hall International ,Inc., 9<sup>th</sup> Ed.
- 9- Horngren, Charles T.,&et al.,(2000),Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice-hall International, Inc., 10<sup>th</sup> Ed.
- 10- Horengren,Charles T. Foster& et.al,(2003),Cost Accounting, A managerial Emphasis, USA .Pearson Education,Inc.,11<sup>th</sup> Ed.
- 11- Jiambalvo James,(2000)Managerial Accounting,.
- 12- Kotler,Philp&Gray Armstrong,(1997),Marketing an Introduction, New Jersey, Prentice-Hall.
- 13- Zimerman,Jerold h.,&et al.,(2001), Management Accounting Analysis and Interpretation, Mc Graw-Hill, Irwin, 2<sup>nd</sup> Ed.

**B- الانترنت**

- 1- [http://www :ISO org ISO 9000/2000 .COM/ISO Family.Htm](http://www.iso.org/ISO9000/2000.COM/ISO%20Family.Htm).

.....

.....

.....