



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 28
- الفصل الثالث - لسنة 2014
رضا الزبون... الثورة المحاسبية الجديدة

رضا الزبون... الثورة المحاسبية الجديدة
Customer Satisfaction... New Accounting Revolution

أ.د. رياض حمزة البكري
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

المستخلص

ابان الثورات الاقتصادية المستمرة هناك ثورة اقتصادية جديدة تتمثل في قلب موازين الافكار الكلاسيكية السائدة ونقض بديهيات كانت تعتبر من المسلمات التي لا يجوز الماس بها ومنها على سبيل المثال نظرية (العرض والطلب) التي تبناها (ادم سميث ومارشال وغيرهم) التي تفترض وجود علاقة قوية بين المعروض من السلع والخدمات والطلب عليها، ففي ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة والتقدم التكنولوجي الهائل والثورة المعلوماتية المتمثلة بشبكة الاتصالات المعقدة ادى الى تحول جذري في هذه النظرية وظهور نظرية جديدة تسمى ب (اقتصاديات السوق) قلبت الموازين التقليدية في الانتاج والعرض والتسويق وما رافقها من تطورات العلوم المحاسبية التي هي احدى فروع الاقتصاد وسوف يركز الباحث على دور المحاسبة ومحاسبة التكاليف خاصة، والتطورات الحديثة لها في خدمة أهداف المنظمات الاقتصادية، إذ تتفق المحاسبة مع الاقتصاد بنواحي كثيرة ولكن المنظور المحاسبي يختلف عن المنظور الاقتصادي في معالجة بعض النواحي المحاسبية، وكما مبين في الفقرة خامساً أدناه، إذ يطرح مفاهيم جديدة للمفاهيم المتداولة سابقاً والتي يشوبها كثير من الاخفاقات حيث يعرض المداخل الحديثة التالية التي تصب في خدمة المنتج من حيث الكلفة والجودة لتلبية متطلبات الزبون (رضا الزبون) بافتراض (ان رضا الزبون يحقق كل اهداف المنظمات الاقتصادية الانتاجية) وكما يأتي:

أولاً:- سوق المنافسة وتغير ادواق المستهلكين.

ثانياً:- مبدأ السحب بدل من مبدأ الدفع في العملية الإنتاجية.

ثالثاً:- الملائمة للاستخدام بدل المطابقة للمواصفات.

رابعاً:- مفهوم رضا الزبون وتأثيراته على كل من:

-الكلفة-

-الجودة-

خامساً:- المحاسبة واقتصاديات السوق بدل العرض والطلب.



وسوف يتناول البحث الجانب النظري معززا بالجوانب التطبيقية ومن ثم اهم الاستنتاجات والتوصيات ضمن المحور المالي والمحاسبي / المحاسبة والتنمية المستدامة.

Abstract:

During the ongoing economic revolutions of the economic There is a new economic revolution is embodied by upsetting the balances of prevailing classic ideas and refusing axioms considered postulates which were not touched including, for example, the theory of (supply and demand) espoused by (Adam Smith and Marshall and others) that assumes the existence of a strong relationship between the supply of goods and services and the demand for them, in the light of successive economic developments, considerable technological progress and the information revolution of the complex telecommunication network led to a serious shift of this theory and the emergence of a new theory called (market economies) turned the traditional scales of production, supply and marketing and the associated developments in accounting science that is one of the branches of the economics. The researcher focuses on the role of cost accounting and its recent developments by introducing new concepts instead of the concepts used previously that included many of the failures where displays the following recent approaches which serve products in terms of cost and quality to meet the requirements of the customer (customer satisfaction)such as:

Firstly: - market competition and consumer taste changes

Secondly: - The principle of pull-out rather than the principle of push in the production process

Thirdly: - appropriate for use instead of conformance with specifications

Fourthly: - The concept of customer satisfaction and its effects on:

1 - cost

2 - Quality

Fifthly: - (demand and supply) instead of (supply and demand)

The research will address the theoretical side and the applied aspects then the most important conclusions and recommendations within the financial and accounting aspect / accounting and sustainable development.



1. المقدمة

تعد التطورات المحاسبية ولاسيما في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي أهم إفرزات التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي سادت خلال هذه الفترة ومنها على سبيل المثال مفهوم العولمة، سوق المنافسة تكنولوجيا الاتصالات، الذكاء الصناعي وغيرها وكان لابد للمحاسبة ومحاسبة التكاليف خاصة أن تتكيف مع هذه التطورات ونعيد النظر في مفاهيمها وادواتها حيث أصبحت التكاليف الصناعية للمنتجات عالية جداً في ظل التطور التكنولوجي والأتمتة مما دفع المحاسبة للبحث عن السبل الممكنة لأن تكون كلفة المنتج الصناعي مناسبة للزبون من حيث الكلفة والجودة وخاصة ونحن في سوق المنافسة المستمر فليست الجودة والكلفة الأقل تكون مناسب وتحقق رضا الزبون بل أن رضا الزبون هو الذي يحقق أسبقية الجودة والكلفة الأقل وهذا ما سوف نتطرق إليه في البحث.

2. منهجية البحث

- أ. **مشكلة البحث:** تعاني المنشآت الصناعية عموماً من مشكلة ارتفاع تكاليف منتجاتها والمحافظة على الجودة المطلوبة لها في ظل المنافسة الشديدة من قبل المنشآت الأخرى مما يدفعها إلى البحث بكل الطرق عن الأسباب والمداخل الحديثة لغرض تقديم منتجاتها بالسعر والجودة التي تحقق لها حصة سوقية عالية وبالتالي تحقيق أرباحها.
- ب. **اهمية البحث:** تتبع أهمية البحث من دراسة إمكانية استخدام المفاهيم الحديثة في المحاسبة وخاصة مفهوم رضا الزبون للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة في تقديم السلعة أو الخدمة بأقل كلفة ممكنة وجودة مقبولة إلى زبائننا.
- ج. **فرضية البحث:** يستند البحث على فرضية رئيسة مفادها أن رضا الزبون هو الذي يحقق أسبقية الجودة والكلفة الأقل وليس العكس.
- د. **عينة البحث:** تم اختيار الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية لتطبيق منهجية البحث بسبب أن الشركة تحتل أرضية ملائمة من حيث تعدد انشطتها ووجود منافسة شديدة لها في السوق العراقية كذلك بسبب معاناة الشركة من ارتفاع كلف الإنتاج مما يؤثر على وضعها التنافسي في ظل اقتصاد السوق المفتوح.

المبحث الاول: الجانب النظري



أولاً: سوق المنافسة وتغير أذواق المستهلكين (المنظور التقليدي)

ان التطورات الاقتصادية المتلاحقة التي يمر بها الاقتصاد في ظل مفهوم العولمة الذي بمقتضاه اصبح العالم قرية صغيرة تؤثر وتتأثر بكل العوامل الداخلية والخارجية والتي منها التقدم التكنولوجي الهائل وشبكة الاتصالات الفائقة مما ادى الى زيادة الوعي التنافسي لدى المستهلكين واصبحوا قادرين على التمييز والاختيار بين السلع والخدمات التي تقدم اليهم وهذا ما دفع بالشركات وخاصة الصناعية منها الى العمل بكل الطرق لغرض تقديم السلع والخدمات الى زبائنهم بالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية والبقاء في السوق والمحافظة على حصتها السوقية في سوق المنافسة. واصبحت الميزة التنافسية هي الهاجس الاهم لهذه الشركات التي تسعى الى تحقيقها في سبيل البقاء في سوق المنافسة الشديد.

1. مفهوم الميزة التنافسية:- عرفت الميزة التنافسية بهذا المنظور بعدة تعاريف منها:

قدرة المنظمة على استغلال نقاط القوة لديها لإضافة قيمة الى منتجاتها التي تقدم الى المستهلكين بشكل يتميز عن المنافسين الاخرين (Pitts & Lei, 1996, 68) كما عرفت بانها قدرة المنظمة على تحقيق حاجات المستهلك او القيمة التي يتمنى الحصول عليها من المنتج (العلي 2000، 40). او هي قدرة المنظمة وامتلاكها لخصائص، سمات، قابليات، مهارات، معلومات تمنحها قوة داخلية للتفرد عن المنافسين من خلال الاستجابة لقيم وحاجات المستهلكين من السلع والخدمات (البرواري، 2001، 73).

من خلال التعاريف اعلاه يتبين ان هذا المفهوم يعبر عن وجهة نظر المنظمة او الشركة للميزة التنافسية "اي قدرة المنظمة على توفير مستلزمات وادوات قد تؤدي الى تحقيق حاجات الزبائن وليس المستهلكين* .

2. اسبقيات التنافس: تعرف الاسبقيات التنافسية على انها "الابعاد التي يجب ان يمتلكها النظام

التشغيلي حتى تستطيع المنظمة الاستجابة لطلبات السوق وبالتالي امتلاك ميزة تنافسية على الاخرين عن طريق امتلاك واحد او اكثر من تلك الابعاد (Krajewsk & Retzman, 1999, 33). ان اي منظمة اقتصادية تستطيع ان تتميز عن منافسيها اذا امتلكت بعدا واحدا او اكثر من ابعاد الميزة التنافسية والتي تم تحديدها بأربعة ابعاد حسب راي اكثر المختصين في هذا المجال وهذه الابعاد هي الكلفة (Cost)، الجودة (Quality)، الوقت (Time)، المرونة (Flexibility).
أ. الكلفة:- هي تضحية مقابل توقع منفعة. (البكري، 2012، 4)

* هناك فرق بين مفهومي المستهلك والزبون فالمستهلك هو اي شخص يستهلك بضاعة، اما الزبون فهو الذي يقتني بضاعة محددة وله ولاء لها.



وتعتبر الكلفة حسب هذا المنظور احد سمات الميزة التنافسية او هي الاسبقية الاولى من الاسبقيات التنافسية فالكلفة الاقل هي التي تمكن المنظمة من تحقيق ميزة تنافسية تمكنها من الحفاظ على حصتها السوقية وتعمل المنظمة دائما على تقليل الهدر والضياع والتخلص من كل العوامل التي تصب في هذا الاتجاه لغرض تخفيض التكاليف لان ذلك يمكنها من تخفيض اسعار بيع منتجاتها مقارنة مع المنافسين بما يحقق لها حصة سوقية عالية مع العلم بان تخفيض التكاليف يجب ان ينصب على التخفيض الحقيقي لها وليس التخفيض الوهمي (البكري، 1998، 241).

ب. **الجودة:** تعني الجودة بانها "القدرة على ارضاء الزبون من خلال تلبية رغباته (Bergman & Klefsjo, 1994, 16) او بأنها "قدرة المنتج والخدمة على الوفاء بمتطلبات الزبون ورغباته" (البكري، 2000: 110).

وتعد الجودة واحدة من اهم الاسبقيات التي تتبناها المنظمة والتي تركز على تقديم منتج يمكن ان يحقق متطلبات ورغبات الزبون ولذلك يمكن للمنظمة التفوق على المنظمات المنافسة الاخرى والتي تعمل في الميدان نفسه في توعية منتجاتها وتركز الجودة كأسبقية تنافسية على بعدين متربطين هما:

- (1) جودة التصميم Quality Design: وهو التصميم ذو الاداء العالي الذي يشير الى ذلك المستوى من الجودة الواجب توفره عند اداء العمليات المطلوبة لصنع المنتج او اداء الخدمة.
- (2) جودة المطابقة (Conformance Quality): وهو مدى مطابقة مخرجات المنظمة (سلعة او خدمة) مع ما تم تخطيطه لمواصفات الجودة اي قدرة المنظمة على تحويل المدخلات المخططة الى مخرجات مطابقة.

ج. **الوقت:** ان اهمية الوقت كأسبقية تنافسية اصبح يشكل بعدا مهما للحصول على الميزة التنافسية مما يتطلب من المنظمة الحركة السريعة والتكيف السريع اذ ان تنفيذ الاشياء بشكل صحيح وسريع يساعد على زيادة الايرادات وتحقق التكاليف (Horengren 8th 2000: 37) .
وتحدد الابعاد التي يمكن من خلالها التعبير عن الوقت كبعد تنافسي بثلاث ابعاد هي:
(Krajewski & Retzman, 1999, 34)

- (1) سرعة التسليم Fast Delivery Time : وهو الوقت المنقضي بين استلام طلب الانتاج وتنفيذ هذا الطلب وبالتالي فان سرعة الاستجابة للطلب يمثل استراتيجية مهمة.
- (2) التسليم في الوقت المحدد On-Time Delivery: وهو القدرة على تجهيز المنتج/ الخدمة في الوقت المتفق عليه مع الزبون.
- (3) سرعة التطور Development speed: هذا البعد يهتم بقياس السرعة المطلوبة لتطوير المنتج من لحظة كونه فكرة ولحين الوصول الى التصميم النهائي والانتاج حيث ان سرعة التطور تجعل المنظمة متقدمة على المنافسين الاخرين.



مما تقدم يظهر ان الوقت يعد متغيرا مهما واساسيا في تحقيق الميزة التنافسية عن طريق تزويدها بالمعلومات الفورية والكفؤة مما يؤدي الى تخفيض التكاليف وزيادة الجودة.

د. المرونة **Flexibility**: تعرف المرونة بأنها "النجاح في تكيف نظام العمليات الانتاجية للتغيرات البيئية وطلبات الزبائن (هورنكرين، 1996، 87) بمعنى قدرة النظام الانتاجي على تقديم منتجات متنوعة تتلاءم والرغبات المتنوعة للزبائن او هي قدرة المنظمة على ادخال التعديلات على منتجاتها لغرض التكيف مع التغير والتنوع في متطلبات ورغبات الزبون من اجل تحقيق رضاه باقل تكاليف واعلى جودة (Russell & Taylor, 1998, 32).

ويمكن تصنيف المرونة الى نوعين هما: (Dilworth, 1992, 58)

(1) مرونة الحجم:- ويقصد به مدى قدرة المنظمة على الاستجابة للمتغيرات التي تحدث على مستوى الطلب سواء كانت بالزيادة او النقصان.

(2) مرونة المنتج:- وهي قدرة المنظمة على تقديم مزيج من المنتجات او الخدمات التي تواكب التغيرات التي تحدث في رغبات الزبائن.

ان التفوق في اسبقية من اسبقيات التنافس يعتمد على الاداء الناجح للأسبقيات الاخرى بمعنى انه لا يحدث تفوق في أسبقية معينة على حساب التضحية بأسبقية اخرى وذلك لوجود علاقة متبادلة التأثير بين هذه الاسبقيات.

وهناك وجهتي نظر في هذا الموضوع، فوجهة النظر الامريكية تعتقد بوجود علاقة متبادلة

(trade-off) بين خيارات متعارضة من اسبقيات التنافس والذي يتطلب اجراءات متباينة بين خيارى الكلفة والجودة او بين خيارى الوقت والمرونة اما وجهة النظر الاخرى وهي وجهة النظر اليابانية التي لا تؤمن بما تؤمن به المنظمات الامريكية وانما على العكس من ذلك فهي تؤمن بان تطبيق برامج تحسين الجودة بوصفه وسيلة سوف تؤدي الى تحسين الوقت والمرونة ومن ثم تخفيض الكلفة الاجمالية بوصفها غاية وان يكون تحسين الاداء عن طريق تعزيز الاسبقيات التنافسية بعضها البعض الاخر وليس تبادلها فأسبقية الجودة قد لا تكون شرطا مسبقا لبقية الاسبقيات التنافسية، لمل ينطوي عليه من رقابة صارمة تسهم في تحقيق الوقت الفاعل للتسليم الامر الذي يهيئ المناخ الملائم للاستجابة بمرونة اكبر، هذا من جانب ومن الجانب الاخر تصبح برامج تخفيض الكلفة اكثر كفاءة عند توافر جودة مرتفعة ووقت تسليم فاعل ومرونة افضل (العلي، 2000، 290).

ان الاسبقيات التنافسية السابق ذكرها في الفقرة (2) اعلاه انما تهدف الى تحقيق رضا الزبون

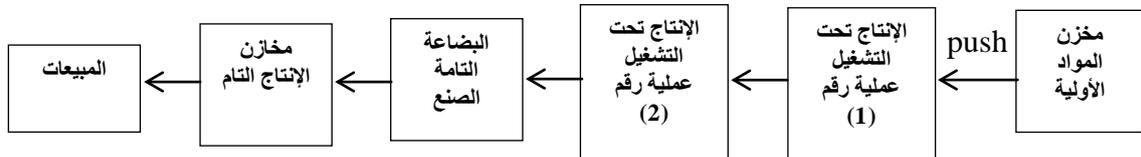
الذي اصبح يحتل مكانة بارزة ضمن اهتمامات المنظمة فهي تعمل بكل الطرق والاتجاهات لغرض تقديم البضاعة او الخدمة الى الزبائن باقل كلفة واعلى جودة وبأسرع وقت وهذا ما تعمل عليه كل الانظمة الكفوية التقليدية والانظمة الكفوية الهجينة.



ثانياً: استراتيجية السحب بدل استراتيجية الدفع في نظام الإنتاج Push – Pull strategy

١. استراتيجية الدفع Push:- في ظل أنظمة الإنتاج التقليدية (الأوامر والمراحل) تحتفظ الشركات الصناعية بثلاث أنواع من المخزون وهي (مخزون المواد الأولية الخام والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل والمخزون من الإنتاج التام) وعلى الرغم من زيادة التكاليف التي تتحملها الشركات بسبب وجود هذا المخزون إلا أن وجوده يعتبر ضرورياً في ظل ظروف الإنتاج التقليدية التي اهمها: (ظروف عدم التأكد من وصول المواد الأولية أو عن بيع البضاعة المنتجة).
ويستخدم نظام الإنتاج على أسس الدفعات في نظم التصنيع التقليدية ويمكن تعريف استراتيجية الدفع بأنها (الاستراتيجية التي تفترض ان المرحلة الأولى من الإنتاج هي التي تحدد احتياج المرحلة (اللاحقة) الثانية وهكذا...) حيث يتم دفع المواد الأولية إلى الإنتاج التي تدفع بدورها إلى المخازن البضاعة التامة أي أننا (نخزن لننتج لنخزن لنبيع) بافتراض قبول المستهلك لهذا الإنتاج (أي أن الإنتاج ليس له علاقة بالمستهلك) ويمكن ان تثار عدة انتقادات لهذه الاستراتيجية بسبب ارتفاع التكاليف يمكن إجمالها بالآتي:
 - أ. الاستثمار العالي بالتخزين سواء بالمواد الأولية أو المنتج النهائي وهذا يؤدي إلى تجميد رأس المال بالإضافة إلى تكاليف المناولة ومشاكل تسعير المواد الداخلة الخارجة للإنتاج.
 - ب. المخاطر التي يتعرض لها الخزين سواء بالمواد الأولية أو الإنتاج التام وتكاليف المحافظة عليه.
 - ج. حصول اختناقات بين المراحل حيث لا يكون هناك تناسب بين احتياجات مرحلة ومرحلة أخرى (أي أن المرحلة الأولى تدفع إنتاجها إلى المرحلة الثانية دون معرفة إمكانية استيعاب المرحلة الثانية له. مما يؤدي إلى حصول اختناقات).
 - د. المشاكل التي تعترض الشركة فيما يخص الإنتاج تحت التشغيل وطرق قياسه وكذلك وجود الانحرافات ومشاكل معالجتها وكذلك مشاكل التلف والضياع.
 - هـ. تغير أذواق المستهلك في ظل سوق المنافسة مما يؤدي إلى العزوف عن شراء المنتجات التامة.

ويمكن توضيح استراتيجية الدفع بالشكل رقم (1) التالي:





المصدر: البكري ، 2008 ، 20.

2. استراتيجية السحب pull:- في ظل سوق المنافسة وتغير أدوات المستهلكين فان الاستراتيجية

السابقة (الدفع) التي كانت تعتمد على مفهوم (نخزن لننتج لنخزن لنبيع) أصبحت لا تتلاءم مع متطلبات المستهلك وأدى ارتفاع تكاليف الخزن للمواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام يشكل عبئاً كبيراً على الشركة في ظل سوق المنافسة والتقدم التكنولوجي الهائل لذا ظهرت استراتيجية جديدة وهو السحب الذي يعتمد على مفهوم مغاير لاستراتيجية الدفع ويمكن تعريف السحب بأنه (الاستراتيجية الذي يفترض أن احتياجات المرحلة اللاحقة "الثانية" هي التي تحدد احتياجات المرحلة الأولى (وهكذا...) أي أن المرحلة الأخيرة هي التي تحدد احتياجات المرحلة الأولى أي أنها معاكسة لعملية الدفع أي أن الإنتاج لا يبدأ الا بعد وصول إيعاز من المستهلك أي أن المستهلك وليس الشركة هو الذي يحدد كمية ونوع الإنتاج (وهذا تغير مهم وكبير في فلسفة العملية الإنتاجية) لأنه يعني (بأن الإنتاج له علاقة بالمستهلك).

أن هذا الاستراتيجية تطبق في ظل توفر المستلزمات الملائمة من عماله ماهرة وتقدم تكنولوجي فائق وموردين ذو كفاءة عالية مع توقع احتياجات السوق وغيرها. ان هذه الاستراتيجية التي يطلق عليها أيضاً (الإنتاج من اليد إلى الفم) تتلافى الانتقادات الموجهة لطريقة الدفع ويمكن إجمالها مزاياها بما يأتي:

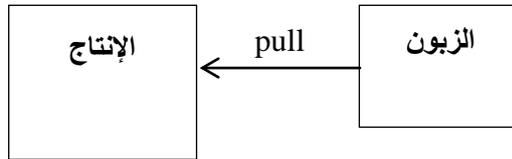
- أ. مستوى منخفض جداً من خزين المواد الأولية والإنتاج التام (أو صفر).
- ب. بسبب استخدام الاتمة العالية فأنها تلغي مفهوم الرقابة التقليدية وتستغني عنها بالرقابة الذاتية للآلات وهذا يعني عدم وجود الانحرافات.
- ج. انها تقضي على فكرة الاختناقات التي تصاحب العملية الإنتاجية وبالتالي فهي تلغي (نظرية القيود) لمعالجة هذه الاختناقات.
- د. لا وجود للإنتاج تحت التشغيل ولا وجود للتلف.
- هـ. لا وجود لعنصر الأجور المباشرة ولا وجود للانحرافات في ظل الفقرة ب.
- و. قلة الكادر من العاملين للدور الاشرافي لهم وكذلك قلة المعدات للخزن وقلة الوثائق والتسجيل.
- ز. تتماشى مع سوق المنافسة وتلبي أدوات المستهلكين.
- ح. أن أحد التطبيقات لاستراتيجية السحب هو نظام الإنتاج في الوقت المحدد

Just in Time Production

ويمكن توضيح استراتيجية السحب بالشكل رقم (2) التالي:



شكل رقم (2)



المصدر: البكري، 2012: 22.

ثالثاً: الملائمة للاستخدام بدل المطابقة للمواصفات

(Specification and Conformity Use Appropriateness)

1. مفهوم المطابقة للمواصفات:- تسعى الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهدافها والتخطيط لها مسبقاً بكل عناية من خلال الدراسات والبحوث وأجراء التجارب العملية لوضع معايير ومواصفات تسترشد بها وتلتزم بها عند الإنتاج أو تقديم الخدمات وتوفر كل الظروف الملائمة لتنفيذ هذه المعايير والمواصفات وتتكدب نتيجة لذلك اعباء إضافية تتمثل بالنفقات والكلف العالية لتحقيق هذا الهدف. في ظل هذا المفهوم يستلزم أن تكون مدخلات الإنتاج مطابقة لمخرجاته أي أننا نعمل ان تكون مخرجاتنا بالإنتاج مطابقة مع المعايير الموضوعية والمخططة مسبقاً وما معايير الـ (ISO) الا أحد تطبيقات هذا المفهوم ، إلا أنه في ظل المتغيرات الاقتصادية والوعي السلوكي آنفاً لا يلاقي هذا الإنتاج ربما الرضا من المستهلك أو الزبون والأمثلة على ذلك كثيرة ومنها:
- أ. قامت مجموعة الدول الأوروبية بتصميم وإنتاج طائرة ركاب تجارية بعد دراسات وتجارب علمية ومعملية كثيرة وأدخلت فيها كل التقنيات والمواصفات المتطورة من حيث سرعتها التي تفوق سرعة الصوت وكذلك مستلزمات الراحة والأمان وأعطيت اسم طائرة (الكونكورد) لتنافس بها الطائرات من الإنتاج الأمريكي (بوينغ وغيرها) إلا أنه عند دخولها الخدمة لم تلاقي النجاح والاستجابة المطلوبة من المواطنين بحيث تم سحبها من الخدمة وايداعها في متحف الطائرات.
- ب. تمتاز الصناعة الأمريكية بالجودة العالية والكلف الملائمة إلا أن هذا الإنتاج قد لا يلائم بعض شرائح المجتمع فعلى سبيل المثال تمتاز الثلجات الأمريكية بكل المواصفات والمعايير المطلوبة إلا أنها لم تلقى الاستجابة في دول جنوب شرق آسيا (اليابان وغيرها) بسبب بسيط هو ارتفاعها العالي لأن مواطني هذه الدول يمتازون بقصر القامة.
- لهذه الأسباب بدأت الوحدات الاقتصادية ذات الإنتاج التجاري بالبحث عن أسس ومفاهيم جديدة تساعدها على الاستمرار في السوق في زحمة الإنتاج التنافسي فلجأت إلى استخدام وتطبيق مفهوم جديد في الإنتاج إلا وهو مفهوم الملائمة للاستخدام.



2. مفهوم الملائمة للاستخدام:- في ظل هذا المفهوم أصبحت الحاجة ملحة في تغيير مفاهيمنا للإنتاج والمحاسبة عليه. لأن التقدم العلمي والتكنولوجي وظروف السوق ألزم الإدارات بضرورة تغيير الثوابت الاقتصادية أعلاه لغرض مسايهه ركب المضارة.

فقد أصبحنا (ننتج لنبيع) بدل من المبدأ المعمول به سابقاً وهو مبدأ (ننتج لنخزن لنبيع) (لأن أهم متغير قد طرأ على هذه الثوابت في ظل سوق المنافسة هو اليه عمل مفهوم (المدخلات والمخرجات) فقد كان السائد هو أن (المدخلات تساوي المخرجات) عموماً وأن المخرجات تتقيد بمدخلاتها إلا أن الواقع الحالي أفرز مفهوماً جديداً هو أن (المخرجات هي التي تحدد المدخلات) وأن المخرجات هي التي ترسم وتؤطر المدخلات. فقد كان في السابق في ظل عدم وجود المنافسة أو نمطية الإنتاج أو سوق الاحتكار أو التخلف المعرفي لا تحسب حساب الزبون ورضاه الا بمقدار ضئيل. أما اليوم فقد أصبح رضا الزبون مشكلة كبيرة وهو الهاجس المهم والمؤشر الوحيد والمنفرد على نجاح أعمالنا، فإذا رضا الزبون انتجنا وبعنا وربحنا وإذا لم يرضى خسرنا كل شيء وتوقف الإنتاج.

ومن هذا المنطلق ظهر مفهوم (الملائمة للاستخدام) بدل مفهوم (المطابقة للمواصفات) فبدل ان نعمل على توفير الشروط اللازمة لتطبيق المواصفات الموضوعة سلفاً للإنتاج وأن تكون مماثلة لما خططنا له سابقاً جاء مفهوم (الملائمة للاستخدام) الذي يعتمد على مبدأ (المخرجات هي التي تحدد المدخلات) والمخرجات هنا (المنتجات التي يرضى بها الزبون) وذلك من خلال دراسة وتحليل العوامل المتوقعة التي من شأنها ان ترضي الزبون لأنه من خلال رضاه وطلبه للمنتج أو الخدمة فإنه هو الذي يحرك الإنتاج لذا فإن البحث عن الشروط والمواصفات التي توفر له القناعة باقتناء المنتج أو السلعة هو الهدف النهائي لكل المؤسسات الصناعية ذات الطابع التجاري.

هناك نوعان أو رأيان لمفهوم الملائمة للاستخدام هما:

أ. الملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج.

ب. الملائمة للاستخدام من وجهة نظر الزبون.

وسوف يتطرق البحث هنا على الفقرة (أ) أعلاه على ان يشار إلى الفقرة (ب) عند الكلام عن

رضا الزبون.

أ. الملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج (أ)⁽¹⁾:- أهتمت المنظمات الاقتصادية ذات الطابع التجاري

بهذا المفهوم وعملت بجد على ان تكون المنتجات التي تنتجها ملائمة لاستخدام الزبون من خلال الدراسات والابحاث والاستطلاعات التي تجريها والقناعات التي تتوصل إليها بأن هذا المنتج سوف يرضي الزبون وتعتقد هذه المنظمات بأن الأدوات السابق ذكرها والمشار إليها بالفقرة ((2- أولاً: أسبقيات

(أ) البكري، 2012: 21.



التنافس)) وغيرها سوف تحقق الملائمة للاستخدام للزبون من وجهة نظرها وسوف نتناول هذا فقرتين
تعتبرها المنظمة أساسيتين في تحقيق الملائمة للاستخدام ، بهدف ان يرضى الزبون وهما: الكلفة و
الجودة.

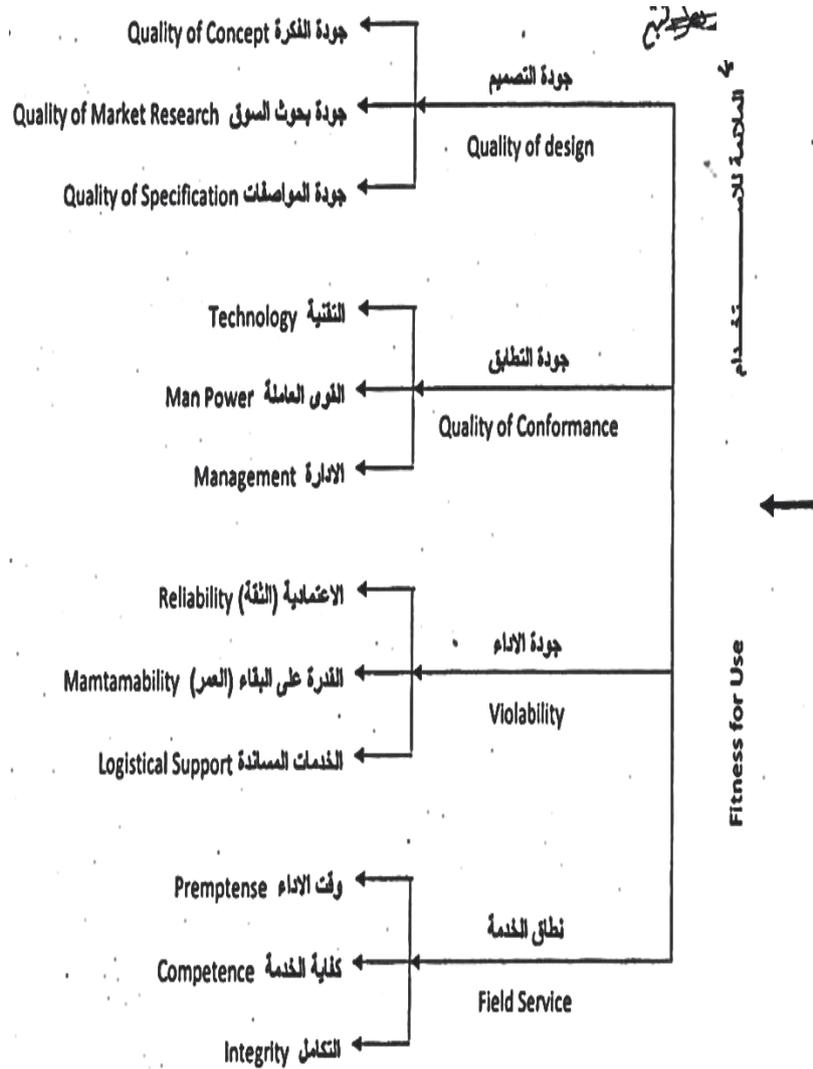
(1) الكلفة:- يرى المنتج أن أسبقية الكلفة الأقل هي التي سوف تحقق الملائمة للاستخدام وبالتالي
إرضاء الزبون. وهو يعمل على ذلك من خلال تخفيض كلف الإنتاج من مواد وأجور د.ت. ص.غ
بكل السبل الممكنة عن طريق الاستخدام الأمثل لعنصر المواد أو استخدام مواد بديلة أو ضغط
الأجور المباشرة والاستعاضة عنها بالأجور غير المباشرة باستخدام الممكنة والآلات ومراقبة التكاليف
الصناعية غير المباشرة بهدف إخضاعها للرقابة وبالتالي تخفيضها والاستعانة بكل النظريات
وفلسفات الإنتاج المتطورة بهدف تكميمها والاستفادة منها محاسبياً لغرض مراقبة التكاليف بهدف
تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، علماً بأن كل الأنظمة الكفوية الأساسية (الأوامر والمراحل) وكذلك
الأنظمة أو الأساليب الهجينة (تكاليف الأنشطة ABC والكلف النوعية QC وتكاليف الإنتاج في
الوقت المحدد JIT وغيرها....) لها هدف واحد هو تخفيض التكاليف فعن طريق إزالة الأنشطة التي
لا تضيف قيمة وهو ما جاء به نظام ABC أو عن طريق إزالة تكاليف الخزن والمخزون وهو ما جاء
به نظام JIT وغيرها فإنه سوف يؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج وبالتالي تخفيض أسعار بيع منتجاتها
وهذا ما يحقق لها ميزة تنافسية جيدة تؤدي إلى رضا الزبون حسب رأيها.

(2) الجودة:- أن الجودة من وجهة نظر المنتج هي فلسفة صممت لتغير الثقافة التنظيمية بما يجعل
المنظمة سريعة في استجابتها ومرنة في تعاملها لخلق مناخ صحي وبيئة تساهم بزيادة مشاركة
العاملين في التخطيط والتنفيذ والتحسين المستمر لمواجهة احتياجات الزبائن (سامويلسون، 2006،
11) أو هي المجموعة الواسعة لعمليات الإدارة التي صممت لأن تركز المنظمة وكل مستخدميها
بالالتزام الكلي بإقناع الزبون والحصول على رضاه من خلال التحسين والابتكار في جميع مجالات
العمل لغرض إنتاج المنتجات أو الخدمات بأفضل صيغة ممكنة لإرضاء الزبون Hilton, 1999،
(499).

من التعريفات أعلاه يمكن تعريف الجودة من وجهة نظر المنتج بأنها السياسة التي تقوم بها
المنظمة لتقديم المنتج أو الخدمة إلى الزبون بأعلى جودة ممكنة يمكن تقديمها من وجهة نظرها أخذ
بنظر الاعتبار تبني كل المواصفات والتجارب والخبرات لإنتاج المنتج بما يلبي ملائمتها للاستخدام من
قبل الزبون.

ويمكن توضيح مفهوم الجودة على أساس الملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج بالشكل رقم (3).

شكل (3) مفهوم الجودة على أساس المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج



المصدر: البكري، 2000: 289.

ان الحصول على الجودة اعلاه يستلزم من المنظمة انفاق مبالغ كبيرة تدعى بكلف الجودة حيث تعرف كلف الجودة بانها (الكلف التي تستهدف منع انتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات او التي تنشأ نتيجة لإنتاج منتجات رديئة او منخفضة الجودة) (Horegren, 2000, 661).
وقد صنفت كلف الجودة الى اربعة اصناف رئيسية هي ():

- كلف المنع (الوقاية).
- كلف التقييم.

(أ) لمزيد من المعلومات راجع للباحث "استخدام نظام الكلف النوعية في المنشآت الصناعية" / مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية / كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 22 لسنة 2000.



- كلف الفشل الداخلي.

- كلف الفشل الخارجي.

مما تقدم يتبين ان مفهوم الملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج هي مدى قدرة المنظمة على تقديم السلعة او الخدمة باقل كلفة واعلى جودة ممكنة اي تطبق اسبقية (الجودة والكلفة الاقل) في تحقيق الميزة التنافسية والتي يعتد المنتج بانها سوف نحقق رضا الزبون.

رابعاً: مفهوم رضا الزبون (المنظور الحديث)

ان موضوع رضا الزبون هو مشكلة العصر الانتاجي الحديث لأنه في ظل سوق المنافسة والتقدم المعرفي والتطورات الاقتصادية الاخرى افرز نمطا سلوكيا جديدا للزبون واصبحت اذواقه ورغباته سريعة التقلب بل شديدة التقلب وهذا ما ادى الى تبديل في المفاهيم السائدة عن رضا الزبون فقد احدث متغير مفهوم السحب (Pull) بدلا من مفهوم الرفع (Push) زلزالا في مفهوم الانتاج فقد كان الانتاج في بيئة الاعمال التقليدية يعتمد على مبدا الدفع اي ان الانتاج يبدأ من توفير مخازن المواد الاولية التي تدفع الى مرحلة الانتاج تحت التشغيل الذي يدفع بدوره الى مرحلة الانتاج التام ثم يدفع الى مخازن البضاعة التامة ثم مرحلة المبيعات (فنحن نخزن لنتج لنخزن لنبيع) ونعمل جاهدين حتى يرضى الزبون من خلال الالتزام بالمواصفات القياسية للمنتج وتخفيض الكلفة وتحسين الجودة وتقديم اقصى خدمة ممكنة لان رضا الزبون هو الهدف الاساسي للمنظمة اما في بيئة الاعمال الحديثة فان رضا الزبون ليس هو الهدف بل هو المنطلق لتحديد اعمالنا وبالتالي تحقيق اهدافنا فعن طريق مبدا السحب يبدأ الانتاج عندما يرغب ويطلب الزبون بضاعة ما، وعند طلبه لها يبدأ الانتاج وهذا المبدأ (السحب) سوف يحرق او يختصر مراحل عديدة من مراحل العملية الانتاجية التقليدية اي أننا (نتج لنبيع) وقد تم تصوير المبدأين اعلاه بالشكل السابق المرقم (3).

لقد كان يعتد سابقا (بالمفهوم التقليدي) بأن (الجودة والكلفة الاقل) هي التي تحقق رضا الزبون ولكن توصل الباحثون بأن رضا الزبون هو الذي يحقق اسبقية (الجودة والكلفة الاقل) وتغير مفهوم الجودة على اساس الملائمة للاستخدام من وجهة نظر المنتج وكما في الشكل رقم (3) السابق الى مفهوم الملائمة للاستخدام من وجهة نظر الزبون التي اصبحت الهاجس الاهم في نظر المختصين، اذ ان معرفة العوامل التي تؤدي الى الملائمة للاستخدام من قبل الزبون والتي تؤدي بدورها الى رضا الزبون فان ذلك سوف يحل نهائيا وعلى شكل كامل مشاكل الانتاج فنعرف ماذا ننتج وماذا نبيع و لعاش المنتجون بسلام وطمأنينة.



ان رضا الزبون هو المعضلة الاكبر التي تواجه العالم اليوم وشمرت جميع انظمة المعرفة والتجارب والدراسات المعرفة (ماهية رضا الزبون) لأنها متعددة ومتنوعة ومنقلبة ومعقدة. وقبل الخوض في غمار موضوع (رضا الزبون) سوف نعرض مسالتين أساسيتين يتعلقان بالموضوع وهما^(*):

(1) اهمية دراسة رضا الزبون.

(2) العوامل المؤثرة على رضا الزبون

وكما يأتي:

(1) اهمية دراسة (رضا الزبون):-- تركز المنظمات الاقتصادية جهودها ومواردها وتسعى لتحقيق

الميزة التنافسية لها وذلك من خلال خلق قيمة للزبون عن طريق تقديمها لنوعية وصفات المنتج او الخدمة التي تتسجم مع توقعاته واحتياجاته وهذا ما يؤدي الى رضاه وبالتالي فان مدخل (رضا الزبون) سوف يحقق لهذه المنظمات الميزات التالية:

أ - المساهمة في تحقيق نجاح المنظمات: يعتبر الزبون المحور الذي يعتمد عليه نجاح المنظمات على المدى البعيد من خلال قدرتها على توصيل اعلى قيمة لزيائنها، فالزبون هو المصدر الاساسي لإيرادات المنظمة، كما ان زيادة الإيرادات يعتمد على مبدا ارضاء متطلبات الزبائن الحاليين والتنبؤ بتطلعاتهم المستقبلية والسعي لتلبيتها.

ب - خلق القيمة الاقتصادية للمنظمات: يخلق الزبائن التدفقات النقدية التشغيلية التي توجه القيمة الاقتصادية للمنظمات وتزودها بمصادر جديدة لإشباع احتياجات الاطراف ذات العلاقة بالمنظمة، لذا نجد ان نظام المعلومات الادارية (mis) يحتاج لكي يكون قادرا على توفير الاجابة هو كيفية خلق الزبون للقيمة الاقتصادية، هل يدفع سعرا اعلى من كلفة سعر الانتاج والتسويق؟

ان ذلك سينشأ بعض التحديات عند تصميم نظام المعلومات الادارية وذلك للحاجة لمعرفة كم هي القيمة التي يولدها الزبون او يقضي عليها^(N)، وهو ما يسمى بالقيمة الاقتصادية للمنظمات ويحقق توليد القيمة الاقتصادية لها عدة فوائد منها القدرة على ملاحظة اجمالي الزبائن وما هو الزبون المربح وكذلك توفير معلومات تمكن من تعميق العلاقة مع الزبون.

ج - قياس اداء المنظمات: يعتبر التحليل الاستراتيجي لبيئة المنافسة ورضا الزبون من الوظائف الرئيسية للإدارة العليا لأنها ترتبط بديمومتها وبقائها في السوق كوحدة متكاملة نحو النجاح

^(*) للمزيد من المعلومات يراجع للباحث (مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام وأثره على جودة

المنتج ورضا الزبون، بحث مقبول ومنشور في اعمال فعاليات الملتقى العربي الثالث (أدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية) المنظمة العربية للتنمية الإدارية / جامعة الدول العربية/ الشارقة.

^(B) لاحظ للباحث البحث الموسوم بـ (البعد الاخلاقي لتوليد وتدمير القيمة) بحث منشور في مجلة كلية الادارة

والاقتصاد جامعة بغداد العدد 22 لسنة 2011.



المرتقب، وتبرز أهمية توفير بيانات مقاسة تستخدم كأساس لمقارنة الاداء الخاص بالمنظمة مع الاداء المستهدف احد المداخل المهمة لتقييم اداء المنظمة وفعاليتها في السوق وهذا التقييم سيساهم في تحسين الاداء من خلال إيجاد مقاييس ترتبط ب (رضا الزبون).

(٢) **العوامل المؤثرة على رضا الزبون:-** كما ذكرنا سابقا فان هناك عوامل عديدة ومتشعبة تؤثر في مدى رضا الزبون وقبوله للسلعة او الخدمة المقدمة وهذه العوامل تمتاز بكون اكثرها عوامل نوعية وليست عوامل كمية مما يصعب قياسها كميا وبالتالي تحديد اثارهما وكما ذكرنا سابقا بان المحاسبة هي (فن تكميم الظواهر الاقتصادية) حيث تسعى الى اعطاء صفة كمية لها وبالتالي تسهل عملية قياسها والامثلة على ذلك كثيرة حيث لم نكن نعرف سابقا ان هناك عوامل تؤثر على كلف البضاعة او الخدمة مثل (الكلف النوعية) او ما يسمى (بكلف الجودة) وكذلك (الكلف البيئية) وغيرها حيث قامت محاسبة التكاليف بتأطير وتحديد هذا النوع من الكلف لغرض قياسها وبالتالي رقيتها.

ان التغييرات الاقتصادية والمعرفية الهائلة التي يمر بها العالم اليوم افرز ولا زال يفرز مفاهيم ونظريات متلاحقة ومتسارعة نسعى للحاق بها والتعرف عليها ثم صياغة أطر ومعالجات لها لغرض الحصول على رضا الزبون وسوف نعرض من بعض الامثلة على ذلك.

أ - المخرجات بدل المدخلات

با - قصر دوره حياة المنتج

أ - **كان المفهوم التقليدي للإنتاج هو مفهوم (المدخلات هي التي تحدد المخرجات)**

وكان يقصد به هنا ان مدخلاتنا من مواد من وأجور و ت. ص. غ هي التي تحدد نوع وصنف مخرجاتنا ويقصد بالمخرجات هنا المنتج او الخدمة لذلك فان نوع المنتج وصفاته تتحدد عن طريق مدخلاته من عناصر التكاليف والالتمة وغيرها.

الا ان المفهوم الحديث السائد الان هو ان (المخرجات هي التي تحدد المدخلات) اي اننا نحدد مدخلاتنا حسب ما يرغب به الزبون اي بمعنى ان (المخرجات ليست هي المنتج او الخدمة بل ان المخرجات هي رضا الزبون) اي ان المنتج هو رضا الزبون وهذا تطور هائل في مفهوم الانتاج (فليس كل منتج مطلوب من الزبون ولكن كل مطلوب من الزبون فهو منتج) وهذا التطور جاء تلبية لمفهوم (السحب بدل الدفع) (اي الانتاج حسب الطلب).

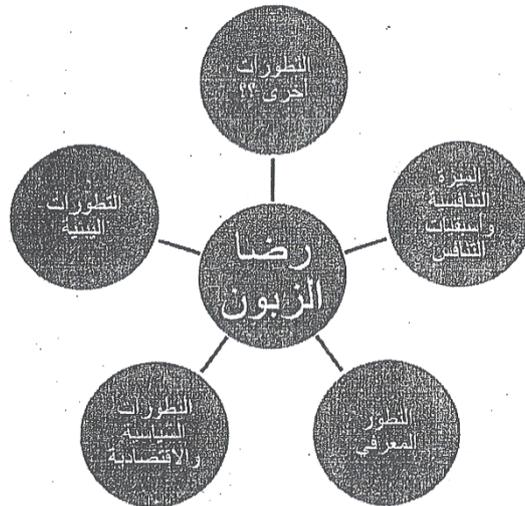
با - **قصر دورة حياة المنتج:-**

ان التكنولوجيا الفائقة وسرعة الاتصالات وتغير اذواق الزبائن والمنافسة وغيرها ادت الى قصر دوره حياة المنتج اي قصر مراحل حياته التي تبدأ بمرحلة الدراسة والتصميم (تطوير المنتج) ثم مرحلة التقديم (اي تقديم المنتج الجديد للسوق) ثم مرحلة النمو (من حيث الطلب عليه) الى



مرحلة النضوج (استقرار الطلب) تأتي بعدها مرحلة التدهور (تلاشي الطلب) مما أدى الى ان تركز المنظمات على المرحلة الاولى (الدراسة والتصميم) باعتبارها مفتاح النجاح وادى الى اهتمام المنظمات بتكاليف البحث والتطوير بصورة كبيرة جدا واخذت الشركات الرائدة تخصص مبالغ هائلة لهذا النوع من النشاط وخاصة في مجال التصميم واصبحت كلف التصميم تشكل الجزء الاكبر من تكاليف البحث والتطوير فما ان يظهر منتج جديد في السوق الا وتبادر الشركات المنافسة الى تصميم وطرح منتجاتها التي تمتاز بإضافات جديدة على المنتج السابق وهكذا دواليك والامثلة على ذلك عديدة ومتنوعة وخير مثال عليه هو انتاج الهاتف المحمول فما ان يظهر جيل منها حتى يختفي بسبب ظهور اجيال جديدة منه ويختفي الجيل السابق بسبب (الاندثار التقني) ان كل هذه الفعاليات والنشاطات والتكاليف اعلاه جاءت بسبب واحد لا غير الا وهو الحصول على (رضا الزبون) اي ان الفقرتين أ، ب اعلاه تلخصان سبب ظهورهما ب (رضا الزبون) اي بمعنى اخر ان الانتاج او المنتج يظهر عندما يرضى الزبون اي (الانتاج = رضا الزبون) ومن خلال العرض السابق يمكن تصوير العوامل التي تؤثر على رضا الزبون وقبوله للسلعة او الخدمة بالشكل رقم (4) التالي.

شكل رقم (4) العوامل المؤثرة على رضا الزبون





المصدر: مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام (مصدر سابق).

ان العوامل المؤثرة على رضا الزبون المشار اليها بالشكل (4) اعلاه هي عوامل متعددة ومتنوعة منها ما امكن تحديده مثل الميزة التنافسية، التطور المعرفي، التطورات السياسية والاقتصادية، التطورات البيئية ومنها عوامل لا يمكن تحديدها مثل (التطورات الاخرى) حيث لا زلنا نجهل التطورات الاخرى الحالية والتطورات المستقبلية التي تؤثر على رضا الزبون والسبب يعود الى ان الجانب المعرفي التراكمي للإنسان لازال قاصرا ويسعى جاهدا الى تحقيق المعرفة المطلقة ويحاول ان يتنبأ بما سوف يحصل مستقبلا فاذا حدث التوقع فعند ذلك نستطيع ان نحدد العوامل التي تؤثر على رضا الزبون بكل موضوعية.

ان المشكلة الاساسية التي يعاني منها الباحثون ليس فقط بمعرفة العوامل التي تؤثر على رضا الزبون بل المشكلة الاخرى هو عدم امكانية تكميم وقياس اكثر هذه العوامل بشكل واضح والدراسات والابحاث متواصلة لحل هذه الاشكالية اذ لا يستطيع اي قياس للرضا مهما كان عدد النقاط التي يتكون منها المقياس ان يؤشر بما فيه الكفاية صحة العلاقات الحقيقية مع الزبون ومن ثم تكميم كل هذه العوامل نستطيع ان نؤطر ونقيس رضا الزبون ونعرف ما يريده.

في كل الاحوال اذا تحقق رضا الزبون فسوف تحقق المنظمة كل اهدافها من خلال زيادة الانتاج والانتاجية والجودة وتخفيض التكاليف وسوف نوضح تأثير رضا الزبون على كل من: (البكري، 2009: 20)

(1) الجودة.

(2) الكلفة.

(1) **الجودة:-** كان ينظر للجودة في الحالة التقليدية على انها جميع المواصفات والخبرات والتجارب لإنتاج المنتج من قبل المنظمة بما يلبي ملائمتها للاستخدام من قبل الزبون وبالتالي رضاه اما النظر الحديثة فان الخيارات الواسعة التي تواجه الزبون لإشباع حاجاته هي التي تركز على ادراكه لقيمة السلع والخدمات المقدمة له وقد تكون هذه الحاجات والمنافع مادية ملموسة او معنوية لتحقيق رضاه، ويتمثل رضا الزبون من خلال القيمة المستخلصة من السلعة او الخدمة قياسا بتوقعاته وهذا يقتضي التعرف عليها والعمل على ملاحقتها وتنمية الجوانب الايجابية منها، ان الجودة في المفهوم التقليدي تعني تقديم كل المواصفات العالية في المنتج وبأعلى جودة لغرض ارضاء الزبون اي (الجودة هي رضا الزبون) الا انه في ظل النظرة الحديثة انقلبت الآية تماما فاصبح (رضا الزبون هي الجودة) فهو الذي يحدد ماذا يريد واي المواصفات يرغب وعلى المنظمات الاقتصادية ان تنتج له ما يرغب فليس الجودة العالية هي رضا الزبون فقد يرغب الزبون بالجودة الاقل التي تلبى توقعاته



وقد يرغب بالجودة العالية لتلبية متطلباته ايضا وهذا ما انتبهت اليه المؤسسات الصناعية فبدأت بالإنتاج الاقليمي اي انتاج يلبي رغبة قارة او منطقة معينة فالإنتاج الذي يلبي رغبات الزبائن وجودته في اوربا قد لا يكون كذلك في منطقة الشرق الاوسط مثلا وقد اضافت هذه المؤسسات مفهوم (الانتاج الشرائحي) فقد قامت بإنتاج المنتج بعده فئات ذات جودة مختلفة فالمنتج فئة (أ) يكون بجودة عالية والمنتج (ب) بجودة اقل وهكذا وهذا جاء بناء على رغبة الزبون فأحيانا الزبون يرغب بجودة وتقنية عالية واخرين يرغبون بجودة وتقنية اقل. وانتقلت كذلك من مفهوم رضا الزبون الجمعي إلى رضا الزبون الفردي ، وهذا ما سوف نتناوله في بحوث لاحقة.
اذن رضا الزبون هي الجودة فليس كل مواصفات الجودة العالية ترضي الزبون.

(٢) **الكلفة:** تسعى المؤسسات الاقتصادية بتقديم المنتج او الخدمة بأقل كلفة ممكنة من خلال ضغط التكاليف للمنتجات لأقصى مدى ممكن لغرض الحصول على الميزة التنافسية وبالتالي رضا الزبون وهذا ما دعى المؤسسات للبحث عن كل الطرق الممكنة لغرض تخفيض التكاليف فهي تعمل على تقديم المنتج بأعلى جودة وأقل كلفة ممكنة وترى ان هذا الاسلوب هو الذي سوف يحقق رضا الزبون ولكن في ظل التطورات الاخيرة ظهر راي معاكس يفيد بانه ليس تخفيض التكاليف للمنتج هو الاساس في رضا الزبون لأنه قد يقبل بالتكاليف العالمية للمنتج ويشتره ومثال على ذلك سيارات الصالون فهناك انواع ذات كلف عالية جدا يقدم عليها الزبون وهناك انواع اخرى ذات كلف واطئة يقدم عليها الزبون ويشتره ايضا وهذا يقودنا الى استنتاج مهم جدا الا وهو ان الكلف العالية او الكلف الواطئة ليس بالضرورة ان ترضي الزبون بل ان رضا الزبون هو الذي يحدد الكلفة الملائمة.

وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض التكاليف لأن رضا الزبون على منتج ما يؤدي بالضرورة إلى زيادة المبيعات من هذا المنتج وبالتالي تخفض تكاليفه عن طريق توزيع الأعباء الاقتصادية على عدد أكبر من الوحدات. **إذن رضا الزبون هو الذي يحقق الكلفة الأقل.....**

إن أحد أسبقيات التنافس السائدة التي تنص (على أن الجودة والكلفة الأقل هي التي تحقق رضا الزبون) قد تغيرت بشكل جذري فأصبح (رضا الزبون هو الذي يحقق أسبقيات الجودة والكلفة الأقل).
توالت الدراسات والاهتمامات برضا الزبون وتشعبت حيث يعتبر رضا الزبون في الوقت الحاضر أهم الأصول غير الملموسة للمنشأة. فعليه يعتمد كل شيء وهو مفتاح النجاح أو مفتاح الفشل في كل عمل المنشأة فإذا رضا الزبون (عملنا وأنتجنا وريحنا) وإذا لم يرضى (فشلنا وخسرنا كل شيء) لذا فنحن نعمل المستحيل لكي يرضى الزبون المحترم.

إن الحصول على رضا الزبون ليس خاتمة المطاف بل أن ديمومة الرضا هو الأساس فعند الحصول على الرضا تأتي مرحلة ثانية وهي (تحليل ربحية الزبون) لمعرفة الزبون المريح لنا وما هي نسبة تحقيق الأرباح لنا فهناك زبائن رابحون جدا بالنسبة لنا وهناك فئات أخرى أقل وعن طريق تحليل



الهامش الإجمالي وتحليل الهامش التشغيلي وغيرها نستطيع أن نحدد الزبون المريح لنا فإذا حددنا ذلك نلجأ إلى المرحلة الأخرى وهي مرحلة تحديد (تكاليف الاحتفاظ بالزبون المريح لنا) مع ملاحظة أن (تكلفة الاحتفاظ به سوف تكون أقل من تكلفة الحصول على الزبون وإرضاءه). وتبرز أهمية قياس تكلفة رضا الزبون باعتباره أحد الأصول الهامة للوحدة الاقتصادية والتي يمكن أن تؤثر بشكل ملموس على القرارات الإدارية للمنشأة. وهذا يستلزم إحداث تغييرات وتطورات في المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف والجهات الأخرى لغرض الحصول على رضاه لأن الآليات التي تؤدي إلى الرضا قد تكون معروفة أو غير معروفة لأننا كمنتجين لو عرفنا كل العوامل التي تؤدي إلى رضا الزبون (لكفى الله المؤمنين شر القتال) وأرحنا البال واسترحنا.

خامسا: اقتصاديات السوق بدل العرض والطلب

1- (العرض والطلب):- إن حدوث التحولات الضخمة في علم الاقتصاد يشتمل على أداة شديدة الأهمية تعمل على تفسير تلك الظواهر وغيرها من التغيرات التي تطرأ على البيئة الاقتصادية وتعرف هذه الأداة بنظرية العرض والطلب التي تفسر كيف نحدد أذواق المستهلكين لحجم الطلب على السلع المختلفة. فالتغيرات في العرض والطلب تؤدي إلى تغييرات في الإنتاج والأسعار. مثال على ذلك فإن "صدمة النفط" التي حدثت في السبعينيات من القرن الماضي أدت إلى انخفاض العرض والذي أدى بدوره إلى ترشيد الاستهلاك وتقليص الطلب على النفط. إن العرض والطلب يتفاعلان بغرض إيجاد سعر التوازن وكميته أو ما يعرف بـ "توازن السوق" الذي يتحقق عند السعر والكمية اللذان يشهدان توازنا بين العرض والطلب وعند سعر التوازن تتساوى الكمية التي يرغب المستهلكون في شراؤها تماما مع الكمية التي يرغب المنتجون في بيعها. (سامويلون ، 2001 ، 43).

ويعرف الاقتصاديون الكلاسيكيون العرض من سلعة معينة بأنه "تلك الكمية التي يكون المنتجون (البائعون) مستعدين لبيعها في السوق عند سعر معين وفي زمن معين". أما الطلب فهو عبارة عن جدول بالكميات الكلية التي يكون المشترون المحتملون مستعدين لشراؤها بأسعار معينة" (الحسناوي ، 1990 : 59 ، 121). من خلال ما ورد أعلاه يتبين لنا أن العرض ما هو إلا قدرة واستعداد المنتج "البائع" على إتمام شروطه على السوق وفي السعر والزمان الذي يحدده إلى المستهلكين وهذا يعني أن المستهلك هو المتلقي الذي يخضع لشروط المنتج الذي يحدد متى وكيف وأين يقدم إنتاجه في السلع والخدمات وهذا ما يسمى بـ (مبدأ الدفع).

2- المحاسبة واقتصاديات السوق:- للمحاسبة وجهة نظر مختلفة عن الاقتصاد من حيث أهدافها، فالإقتصاد يأخذ كل الظواهر والمؤشرات الاقتصادية بنظر الاعتبار في مسألة تحديد القيمة والقيمة



المضافة، في حين أن المحاسبة تهتم فقط بالظواهر والمؤشرات الاقتصادية التي يمكن قياسها، إذ تعرف المحاسبة بأنها (فن تكميم الظواهر الاقتصادية)، أي إن الظواهر الاقتصادية التي لا يمكن تكميمها وإعطاءها قيم كمية لا تأخذ بها وهي تعمل دائماً في ظل التطورات المتلاحقة سواء بالاقتصاد أو التكنولوجيا أو الاتصالات والتي أحدثت تغيرات هامة على مستوى سوق المنافسة وازدياد الوعي المعرفي للفرد لغرض وضع قيم كمية لهذه التغيرات والأمثلة على ذلك كثيرة مثل الكلف البيئية والتي تشمل (كلف التلوث، كلف الضوضاء، الكلف البيئية الأخرى)، كذلك كلف البحث والتطوير وغيرها، إلا إن أهم متغير في نظر المحاسبة ومحاسبة التكاليف خاصة هو مفهوم رضا الزبون، إذ أصبح رضا الزبون هاجسها الدائم والنهائي، فالحصول على رضاه على السلعة أو الخدمة المقدمة يؤدي إلى قيام المنتج بعرض السلعة المطلوبة وإذا لم يرض الزبون فإنه يتحول بكل بساطة إلى سلعة أو خدمة أخرى منافسة تحقق له رضاه، مما يؤدي إلى توقف المنتج عن الإنتاج والعرض في ظل سوق المنافسة، وهذا ما يسمى بمبدأ السحب. (البكري، 2012: 25)

من ذلك يتضح أن رضا الزبون والحصول عليه سوف يحقق أهداف المنظمة الاقتصادية لأن:

رضا الزبون يؤدي إلى الإنتاج.....

ورضا الزبون يؤدي إلى الحصول على المنتج بالجودة المطلوبة.....

ورضا الزبون يؤدي إلى الحصول على المنتج بالكلفة الأقل:

ورضا الزبون يؤدي إلى طلب المنتج.....

وبالتالي: فإن رضا الزبون هو الذي يحقق (أسبقية الطلب والإنتاج بالجودة والكلفة الأقل).

المبحث الثاني: التحليل التطبيقي

سوف يعرض في هذا المبحث الجانب العملي لمفهوم رضا الزبون وتأثيره على الطلب الإنتاج والجودة والكلفة المشار إليها في الجانب النظري من خلال التطبيق في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية التي تأسست نتيجة اندماج عدد من المصانع المختصة بصناعة الزيوت النباتية حيث أشارت المادة (2) من النظام الداخلي للشركة رقم (1) لسنة 1998 إلى أن أهداف الشركة هو الإسهام في دعم الاقتصاد الوطني في مجال تصنيع الزيوت النباتية الصلبة والسائلة والمنظفات والصوابين ومستحضرات التجميل والتعبئة والتغليف لها لبلوغ أعلى مستوى من النمو في العمل والإنتاج بما يحقق أهداف خطط التنمية حيث تهدف إلى:

1- تطوير المنتجات القائمة والبحث عن منتجات جديدة لدعم الاقتصاد الوطني في مجال تصنيع الزيوت النباتية.

2- زيادة الفاعلية والكفاءة الإنتاجية.

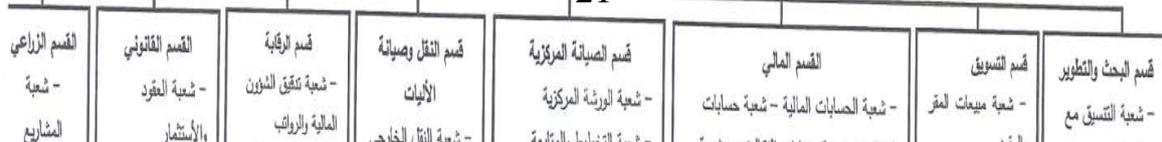
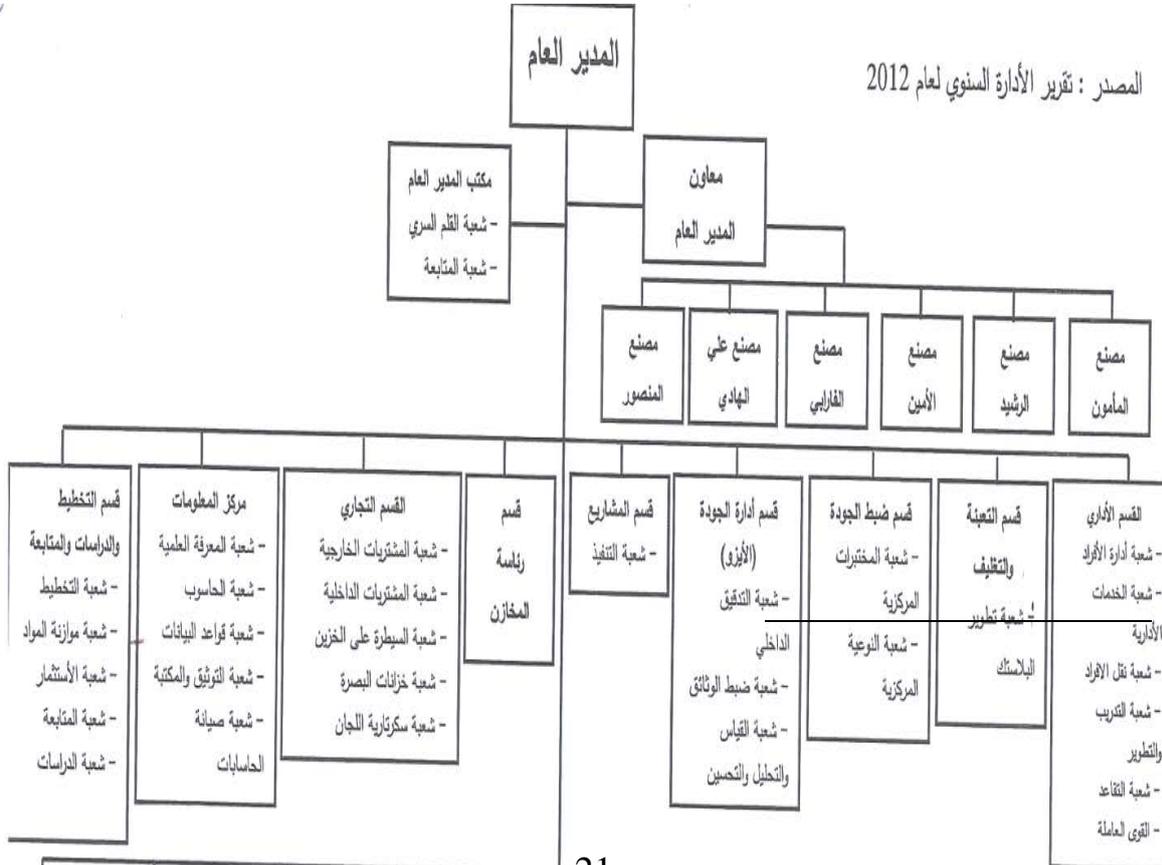
3- تحسين الموقع التنافسي.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 28
- الفصل الثالث - لسنة 2014
رضا الزبون...الثورة المحاسبية الجديدة

ويبين الشكل رقم (5) الهيكل التنظيمي للشركة العامة لصناعة الزيوت (*)

شكل رقم (5) الهيكل التنظيمي





المصدر: مصدر سابق.

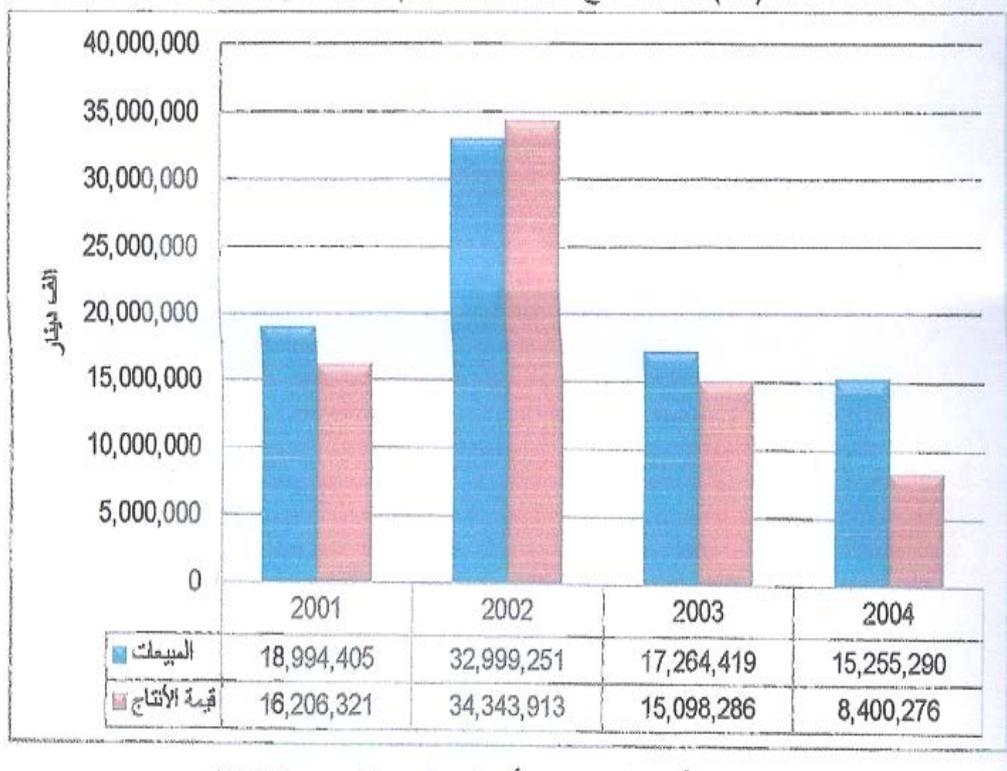
تحليل الوضع التنافسي للشركة

أولاً: كانت ميزة الشركة التنافسية قائمة على أساس:

- 1- تاريخ الشركة الطويل في السوق العراقي وسيطرتها عليه بالكامل تقريبا. فقد كانت الشركة هي الوحيدة في السوق التي تنتج منتجات الزيوت النباتية وكان الزيون العراقي معتمد بشكل كلي على منتجات الشركة نتيجة توفر منتجاتها في الأسواق وعدم وجود منتجات أخرى منافسة.
 - 2- الدعم الحكومي عن طريق تعاقد وزارة التجارة مع الشركة لتجهيزها بمفردات البطاقة التموينية إذ أن المنتجات المجهزة للبطاقة التموينية تمثل الحصة الأكبر من إنتاج الشركة كذلك التعاقد مع وزارة الدفاع لتجهيزهم بمنتجات الشركة وكذلك الدعم لها عن طريق توفير المواد الأولية بأسعار منخفضة وفق مذكرة التفاهم ضمن برنامج الأمم المتحدة.
 - 3- حجم الشركة وامتلاكها لستة مصانع وعدد كبير من الخطوط الإنتاجية والخبرات الفنية.
- إن الميزة التنافسية للشركة قد واجهت تحديا كبيرا بعد عام 2003 (بعد الحرب على العراق) نتيجة مجموعة من العوامل التي أثرت على وضع الشركة التنافسي وكان أهمها التغيير الذي حصل في توجه العراق نحو اقتصاد السوق والانفتاح الكبير على الأسواق الإقليمية العالمية ودخول منتجات منافسة لمنتجات الشركة وكذلك العامل المهم الآخر ألا وهو تراجع كميات التعاقد مع وزارة التجارة لتجهيزها بمفردات البطاقة التموينية لغاية توقفها بالكامل سنة 2012 بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج نتيجة توقف الدعم وقدم معاملها والقوانين التي صدرت بزيادة عدد العاملين نتيجة قانون إعادة المفصولين السياسيين وغيرها كل ذلك أدى إلى تراجع الإنتاج والمبيعات وبيين الشكل رقم (6) قيمة الإنتاج والمبيعات للشركة للأعوام 2001 إلى 2004.



شكل رقم (6) قيمة الإنتاج والمبيعات للأعوام 2001 - 2004.



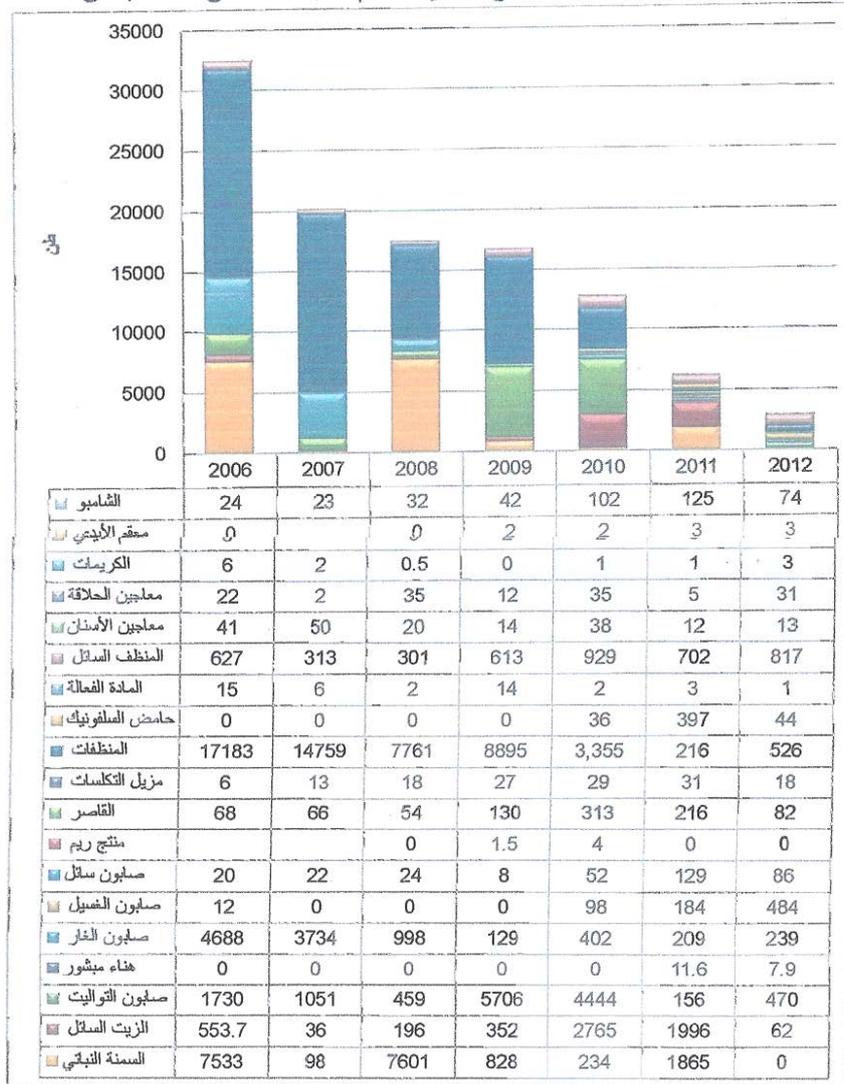
المصدر: مصدر سابق.

أما الشكل رقم (7) فهو يبين الانخفاض الكبير في الإنتاج للسنوات 2006 إلى 2012 بسبب توقف الدولة عن تقديم الدعم للشركة وتوقف سحب منتجاتها لأغراض البطاقة التموينية.

شكل رقم (7) كميات الإنتاج السنوي للأعوام 2006 إلى 2012 بالطن



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع - العدد 28
- الفصل الثالث - لسنة 2014
رضا الزبون... الثورة المحاسبية الجديدة



المصدر: مصدر سابق

ثانياً: إن سبب تراجع الإنتاج والبيع في الشركة يعود أساساً إلى تراجع الكميات المجهزة إلى وزارة التجارة وتوقفها في سنة 2012 وهذا ما أدى بالشركة إلى إعادة حساباتها وتوجيه جهودها نحو إرضاء الزبائن عن طريق الميزة التنافسية التي تمتلكها بالإضافة إلى القيام بالدراسات والأبحاث لتحقيق منتجات تتناسب مع أذواق الزبائن حيث قامت بتنويع سعة عبوات الإنتاج وتطوير تصاميم العبوات وتغليف منتجاتها لجذب الزبائن وزيادة المنافذ التسويقية عن طريق البيع المتنقل بواسطة السيارات والإعلان عن مبيعاتها بشكل ملائم كل هذا أدى إلى زيادة نسبية في تسويق وبيع منتجاتها.

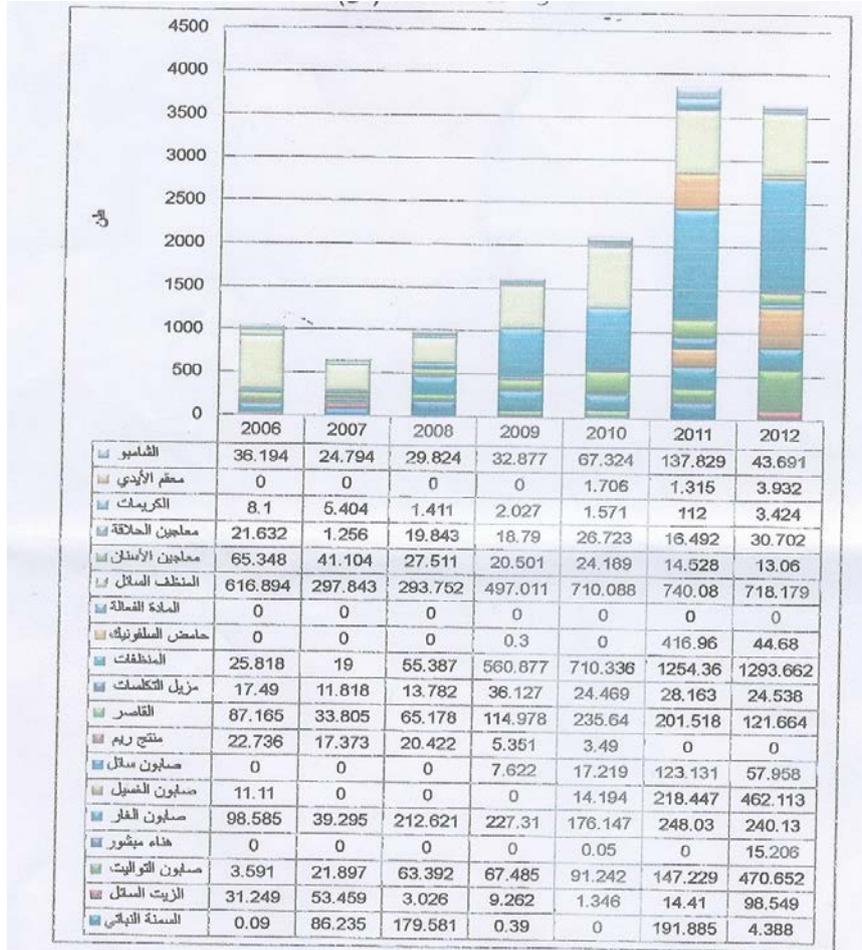
والشكل رقم (8) يبين التطور في زيادة المبيعات للشركة للأعوام 2006 - 2012.

شكل رقم (8)

مبيعات منتجات الشركة بالطن عن طريق مراكز التسويق ولجان البيع



للسنوات 2006 - 2012 طن



المصدر: مصدر سابق

الاستنتاجات والتوصيات

مما تقدم أصبح مفهوم رضا الزبون هو ببيضة القبان وهو القاسم المشترك في نجاح المنظمات الاقتصادية بالإنتاج أو فشلها فلا الميزة التنافسية ولا الجودة العالية والكلفة الأقل ولا الإنتاج أو العرض تحقق رضاه بل أن رضا الزبون هو الذي يحقق كل ما ذكر أعلاه.

ف (رضا الزبون) يحقق الإنتاج.

و (رضا الزبون) يحقق الطلب.

و (رضا الزبون) يحقق الميزة التنافسية.

و (رضا الزبون) يحقق الجودة المطلوبة.

و (رضا الزبون) يحقق الكلفة الأقل.

و (رضا الزبون) يحقق كل أهداف المنظمات الاقتصادية المنتجة للسلعة أو الخدمة.



والجانب العملي يؤكد على ذلك إذ بالرجوع إلى الشكل رقم (8) يتبين لنا أن ما أن توجهت الشركة عينة البحث إلى الاهتمام بإرضاء زبائنهم وتلبية قسم من رغباتهم فقد أدى ذلك إلى زيادة في تسويق وبيع منتجاتها.

إذن على جميع المنظمات الاقتصادية التي تتعامل مع الزبون أن تضع نصب عينها رضاه وتحقيق متطلباته وذلك بالبحث الدائم والدراسات المعمقة المستمرة للوصول إلى العوامل والمتطلبات التي تحقق رغباته.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ. الكتب

١. البكري، سونيا محمد، " إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل النظم -"، الدار الجامعية ، 2000.
٢. الحسنوي، كريم مهدي، مبادئ علم الاقتصاد، بغداد، 1990.
٣. سامويلسون، نورد هاوس، علم الاقتصاد، مكتبة لبنان ناشرون - بيروت، 2006.
٤. العلي، عبد الستار محمد، " إدارة الإنتاج الكمي والعمليات - مدخل كمي -"، الطبعة الاولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.

ب. الرسائل الجامعية

١. العوادي، مصطفى سعد سالم، هندسة العمليات ودورها في تحقيق الميزة التنافسية بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية - أطروحة دبلوم عالي في المحاسبة معادلة للدكتوراه، جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2014.

ج. الدوريات

١. البروراي، نزار عبد المجيد رشيد، " الدور المعاصر للموارد البشرية في ظل مجتمع المعرفة التنافسية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثلاثون، أيلول، 2001.
٢. البكري، رياض حمزة، يوسف، فائز نعيم، " نظام الكلفة على أساس الأنشطة" (ABC)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد الثالث، العدد الثامن، 1996.
٣. البكري، رياض حمزة، " التخفيض الوهمي والتخفيض الحقيقي للتكاليف"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد الخامس، العدد الخامس عشر، 1998.
٤. البكري، رياض حمزة، استخدام نظام الكلف النوعية في المنشآت الصناعية (QCS)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد السابع، العدد 22 لسنة 2000.
٥. البكري، رياض حمزة، استخدام نظام (JIT) واستثمار وفوراته من منظور محاسبي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين، أربيل، عدد (31)، 2007.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 28
- الفصل الثالث - لسنة 2014
رضا الزبون...الثورة المحاسبية الجديدة

٦. البكري، رياض حمزة، هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات ودورها في تخفيض التكاليف، بحث مقبول للنشر في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.
٧. البكري، رياض حمزة، البعد الاخلاقي لتوليد وتدمير القيمة، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2009.
٨. البكري، رياض حمزة، مفهومي المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام، وأثره على جودة المنتج ورضى الزبون، بحث مقبول ومنشور ضمن فعاليات الملتقى العربي الثالث (أدارة الجودة الشاملة وبناء القدرات المؤسسية) المنظمة العربية للتنمية الإدارية/ جامعة الدول العربية/ الشارقة، 2012.
٩. البكري، رياض حمزة، مقداد أحمد، المحاسبة الترشيقية ودورها في احتساب التكاليف على اساس تدفق القيمة، بحث مقبول للنشر في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2014.

ثانياً: المصادر الاجنبية

A – Books

1. Bergman, Bo & Klefsjo, Bengt, " Quality – From Customer Needs to customer Satisfaction –", 3rd Ed., McGraw – Hill Book Co., 1994.
2. Dilworth, James B. " Operations Management: Astrategy and analysis", 1st Ed., McGraw – Hill, Inc., 1992.
3. Hilton, Ronald W., Maher, Michael W. & Selto, Frank, Cost Management, McGraw – Hill, Irwin, 4th ed., 2008.
4. Horengren, Charles T. & Datar, Strikant M. & Foster, George " Cost Accounting- A managerial Emphasis-", International 13 Ed., Person Education, Inc., 2009.
5. Horngren, Charles T., Sunden, Gary L., and Stratton, William O., Cost Accounting A Managerial Emphasis, 11th. Ed. USA, Pearson, Education, Inc. 2003.
6. Horngren, Charles T., Cost Accounting A Managerial Emphasis, 11th. ed. Uas, Pearson, Education, Inc. 2006.
7. Krajewski, Lee J. & Ritzman, Larry P. " Operations Management – Strategy and analysis – ", 5th., Addison – Wesley, 1999.
8. Pitts, Robert A. & Lei, David, " Strategic Management – Building and Sustaining Competitive Advantage ", West Pub. Co., 1996.
9. Russell, Roberta S.& Taylor, Bernard W., " Operation Management" 2nd Ed., Prentic – Hall, New Jersey, 1998.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 28
- الفصل الثالث - لسنة 2014
رضا الزبون...الثورة المحاسبية الجديدة

B- Periodicals

1. Holmen, Jay S., "ABC vs, TQC", Management Accounting, January, 1995.

C- Internet references

1. AHDON, Paul, Baxter, Jane & Bradley, Graham, Calculating the Economic value of Customers to an organization, www.ifac.org, 2000.