

تحليل ربحية الزبون ودوره في إدارة العلاقة مع الزبون لتحسين الميزة التنافسية المستدامة¹ دراسة تطبيقية مقارنة

بين المنهج التقليدي للتكاليف ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة في شركة إبداع الخير لسنة 2014

الأستاذ المساعد الدكتور

محمد وفي عباس الشمري

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء

الباحث

أبو الحسنين محسن جودة

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء

ملخص

انطلق البحث محاولاً وضع حلول لمشكلة البحث المتمثلة في أن النظام التقليدي للتكاليف الموجود في الوحدات الاقتصادية القائمة لا يظهر تحليلاً لربحية الزبائن، وإذا أراد المحاسب إجراء مثل هذا التحليل فسيولد معلومات مظلمة لاستناده إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة. يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى إجراء تحليل ربحية الزبون في ظل المنهج التقليدي للتكاليف ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة، ثم إجراء المقارنة فيما بينهما لبيان دور كل منهما في إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية. وقد استند البحث في تحقيق هدفه إلى فرضية أساسية مفادها ((أن استخدام تحليل ربحية الزبون في ظل منهج التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة تساعد الإدارة في تحسين علاقاتها مع الزبائن ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية المستدامة)). وقد أسفر البحث عن جملة من الاستنتاجات النظرية والعملية أهمها أن تحليل ربحية الزبون في ظل النظام التقليدي للتكاليف يؤثر في إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية بصورة سلبية كونه يولد بيانات ومعلومات مظلمة بسبب استناده إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، وبالتالي سيؤدي إلى اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة. وقد توصل البحث إلى عدّة توصيات أهمها عند تطبيق تحليل ربحية الزبون يجب على الوحدات الاقتصادية توفير كافة المستلزمات الخاصة بالتطبيق وتصميم المستندات والسجلات بحيث توفر معلومات تفصيلية تتمثل بالإيرادات والتكاليف على مستوى الزبائن.

Abstract

This research is an attempt to find resolution for the study problem represented by that the cost traditional system of the current economical units does not show the customer profitability analysis; if an accountant attempt to conduct such analysis the result would be misleading information due to depending on obscure data relating the indirect cost, and this would resulted in making wrong decisions.

The study aims basically to analyze the customer profitability according to the traditional method and the cost method basing on activities. The two method are compared with each other to show the role of each one in managing the costumer relation and the competitive advantage of the economical unit.

To achieve this aim, the research depends on the following hypothesis(using the customer profitability analysis according to the cost method basing on activities would provide the information that help the administration in improving its relation with the costumer, and consequently, achieve the sustainable competitive advantage.

The research concludes a number of theoretical and practical conclusions; the most important one is that analyzing customer profitability according to the traditional system of costs has a negative effect on managing the costumer relation and the competitive advantage as it give misleading information and data due to depending on obscure data relating the indirect cost, and this would resulted in making wrong strategic decisions.

The researcher recommends the following:- To apply customer profitability analysis, the economical units have to provide all the required devices and means, designing the records and documents to provide detailed information represented by the revenues and costs on the level of costumer.

¹ بحث مسئل من رسالة الماجستير الموسومة تحليل ربحية الزبون ودوره في إدارة العلاقة مع الزبون لتحسين الميزة التنافسية دراسة مقارنة بين منهج التكاليف التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة في شركة إبداع الخير لسنة 2014 لطالب الماجستير أبو الحسنين محسن جودة، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة كربلاء، 2015.

المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

1- أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في توظيف تحليل ربحية الزبون ومنهج التكاليف على اساس الانشطة بوصفه نظاماً استراتيجياً هادفاً لصالح الوحدة الاقتصادية كله لان الزبائن يمثلون الهدف الاستراتيجي الذي تركز عليه الوحدة الاقتصادية باعتبارهم يمثلون المرتكز الأساس لجعل نمو الوحدة الاقتصادية مستمراً وان تحديد تكاليف وايرادات الزبائن يؤدي الى تحقيق رضا الزبائن وتحسين اتباعهم للوحدة الاقتصادية من أجل جذب الميزة التنافسية لها في ظل المنافسة الشديدة والحادة بين الوحدات الاقتصادية.

2- مشكلة البحث:

تتمحور مشكلة البحث في أن النظام التقليدي للتكاليف لا يظهر تحليلاً لربحية الزبائن، وإذا سعت الإدارة لإجراء هذا التحليل في ظل النظام التقليدي فسيكون اعتبارياً لكونه يعتمد على معلومات مضللة، وهذا سيؤدي إلى عدم وضوح الرؤية للإدارة في التمييز بين الزبائن المربحين والزبائن غير المربحين ومن ثم عدم قدرة الإدارة في إدارة علاقة زبائنها بشكل فعال ومن ثم فقدان الميزة التنافسية لها.

3- هدف البحث:

يرمي هذا البحث الى تحقيق الاتي:.

- أ- تقديم عرض نظري في تحليل ربحية الزبون وكذلك منهج التكاليف على اساس الأنشطة.
- ب- التعرف على ادارة علاقة الزبون وكذلك الميزة التنافسية المستدامة.
- ج- إجراء تحليل ربحية لعينة الزبائن في ظل النظام التقليدي للتكاليف وبيان أثره في الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وكيفية تحقيق ادارة علاقة الزبون والميزة التنافسية المستدامة.
- د- إجراء تحليل ربحية لعينة من الزبائن في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبيان أثره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وكيفية تحقيق ادارة علاقة الزبون والميزة التنافسية المستدامة وفق عينة البحث المختارة.
- هـ- إجراء مقارنة بين تحليل ربحية الزبون في ظل نظام الكلفة التقليدي ونظام الكلفة على أساس الأنشطة وبيان دوره في إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية.

4- فرضيه البحث:

يستند هذا البحث الى فرضيه اساسيه مفادها:

ان استخدام تحليل ربحية الزبون في ظل منهج التكاليف على اساس الانشطة يؤدي الى توفير معلومات ملائمة تساعد الإدارة في تعزيز الثقة بين الوحدة الاقتصادية وزبائنها ما يؤدي الى إدارة علاقة الزبون بشكل فعال وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة.

5- الحدود المكانية والزمنية للبحث :

أ- الحدود المكانية للبحث:

اختيرت شركة ابداع الخير للمشروبات الغازية عينة خاصة للتطبيق المباشر وذلك لتعاون المسؤولين في المصنع لتسهيل مهمة الباحث بتقديم المعلومات اللازمة للبحث، فضلاً عن أنها تعد من الشركات الرائدة في صناعة المشروبات الغازية، والتغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال مؤخراً وانعكاسها على الوضع التنافسي لجميع الشركات العاملة في العراق، فضلاً عن بيان إمكانية تطبيق ربحية الزبون وفق منهج الكلفة على أساس الأنشطة ودورها في حل المشاكل التي تعاني منها الشركة عينة البحث من جهة، وتدعيم نجاحها ووضعها التنافسي من جهة أخرى.

ب- الحدود الزمنية للبحث:

يغطي البحث (البيانات) المدة من 2014/1/1 إلى 2014/12/31. وذلك لتوفر المعلومات اللازمة للبحث وتكاملها في هذه المدة.

6- مصادر جمع البيانات:

لأجل إغناء جانب البحث النظري والعملي بالبيانات والمعلومات اللازمة، تم الاعتماد على عدة مصادر، وعلى النحو الآتي:

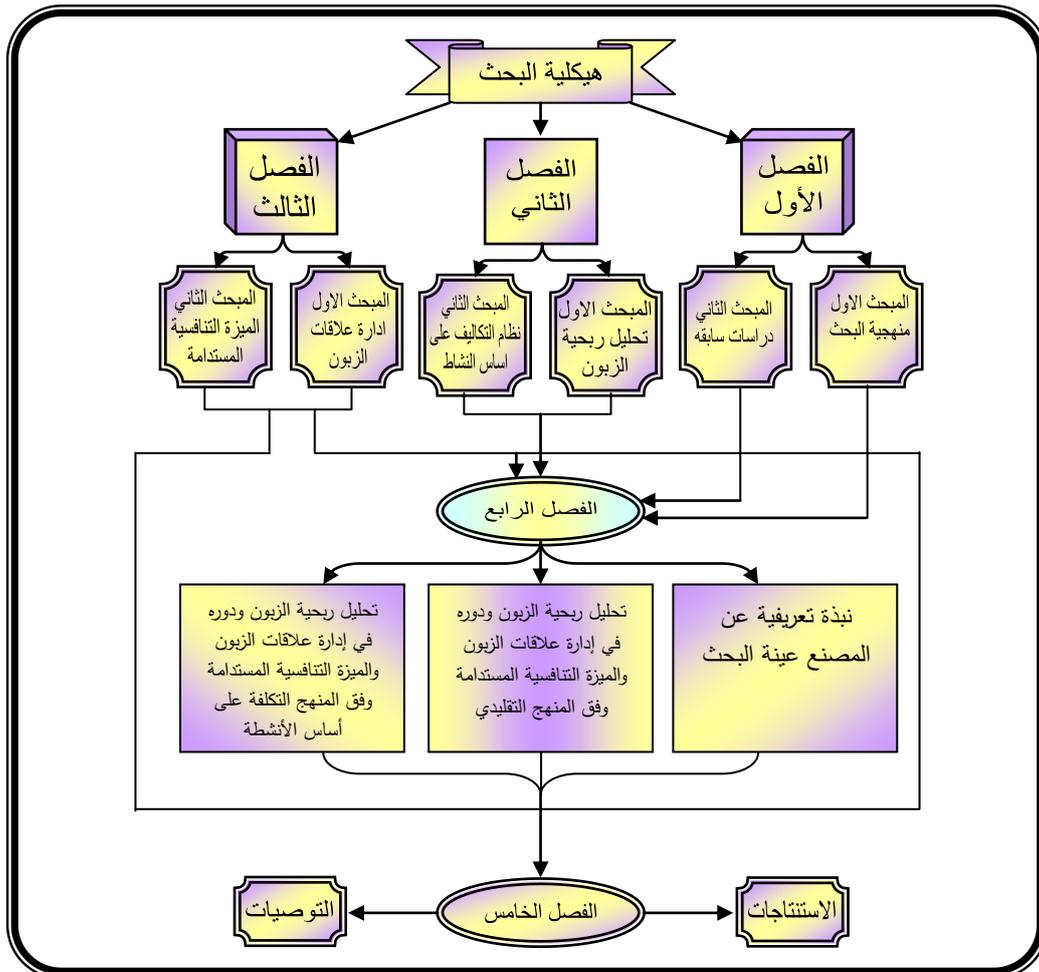
- 1- الكتب والدوريات المختلفة العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات وكذلك المنشورة على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت).
- 2- الوثائق الرسمية الخاصة بالشركة الوطنية للمشروبات الغازية (مصنع الكوفة التابع لها).
- 3- البيانات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية والإحصائية لمصنع الكوفة للمشروبات الغازية.
- 4- الزيارات الميدانية، والمقابلات الشخصية بذوي العلاقة في مصنع الكوفة للمشروبات الغازية.

7- الإطار العام للبحث :

يمكن تمثيل الإطار العام للبحث كما في الشكل الآتي :

الشكل (1)

مسار البحث بجانبه النظري والعملي



المصدر: من إعداد الباحثين

ثانياً: بعض دراسات سابقة**1- دراسة (Searcy) عام 2004:**

"استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط في تقييم قناة /ربحية الزبون"

وهي دراسة قام بها الباحث Searcy Makec عام 2004. وقد هدف البحث إلى معرفة كيفية استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط في تقييم قناة ربحية الزبون. واستند البحث الى فرضية مفادها ان استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط سيساعد الادارة في التقييم وتحليل ربحية الزبون.

وقد ذكر الباحث ان هذا البحث تمت في احدى الشركات العالمية الخدمية ولسرية المعلومات تم استخدام بيانات افتراضية. وقد خلص البحث إلى امكانية استخدام منهج التكاليف على اساس الأنشطة في تحليل ربحية الزبون لما ينتجه من معلومات مفيدة تساعد الادارة في تقييم وتحليل ربحية الزبون واتخاذ القرار وبناء الاستراتيجيات للكلفة والسوق, وان استخدام منهج التكاليف على اساس النشاط سوف يساعد الوحدة الاقتصادية محل البحث الى اتخاذ قرارات افضل حول التسعير وفي تطوير الموازنات ويساعد على عملية التعاقد في المستقبل.

اما اهم التوصيات في هذا البحث فهي ضرورة استخدام منهج التكاليف على اساس الأنشطة لأنه يساعد في تطوير الاستراتيجيات التي يمكن من خلالها تحويل الزبون غير المريح الى زبون مريح وبالوحدة الاقتصادية محل الدراسة, وهذا يمثل تحدياً لكل الوحدات الاقتصادية ويساعدها على تحسين أدائها, لذا على الوحدة الاقتصادية استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط داخل الوحدة الاقتصادية محل الدراسة.

وما يلاحظ على هذا البحث انها استخدمت منهج التكاليف على اساس الأنشطة لتقييم ربحية الزبون, إلا أنها استخدمت بيانات افتراضية . ولم يسع الباحثان إلى إجراء مقارنة بين تحليل ربحية الزبون في ظل المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة.

2 -دراسة اسعد 2014:

"دور تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية"

وهو بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية عام 2014. وقد جرى في هذا البحث استخدام مدخل تحليل ربحية الزبون من منظور تكاليفي يساعد الوحدات الاقتصادية على ترشيد قراراتها الادارية وقد تم تطبيق هذا البحث في الوحدات الخدمية التعليمية .

هدف هذا البحث الى تقديم بديل علمي يساعد الوحدات الاقتصادية على تحسين قراراتها , من خلال امكانية توفير بيانات ومعلومات اضافية تحصل عليها ادارة الوحدة الاقتصادية من خلال التحول نحو انظمة التكاليف الحديثة التي تمكنها من استخدام تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية .

واستند الباحث في هذا البحث الى فرضية مفادها ان استخدام تحليل ربحية الزبون يوفر معلومات كلفوية اضافية لا تتوافر باستخدام المداخل التقليدية, وكذلك تمكن المعلومات الذي يوفرها هذا المدخل وخاصة في ادارة الوحدات الخدمية التعليمية من ترشيد قراراتها الادارية.

وقد خلص البحث إلى ان مدخل تحليل ربحية الزبائن يمثل اساساً يتيح للإدارة تتبع استخدام موارد الوحدة الاقتصادية واستغلال الطاقة المتاحة, ويشكل مؤشراً ايجابياً في توزيع التكاليف غير المباشرة للخدمات المقدمة للزبون.

أما أهم توصيات هذا البحث فهي توجيه الوحدات الاقتصادية عموماً وتلك العاملة في الخدمات التعليمية خصوصاً, بتطبيق تحليل ربحية الزبون لأنه سوف يساعدها في ترشيد القرارات الادارية.

وما يلاحظ في هذا البحث انها بحث منشور في مجلة علمية وقد اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي وتم تطبيقه في الوحدات الخدمية وخاصة في الوحدات التعليمية. ، ولم يسع الباحث إلى إجراء مقارنة بين تحليل ربحية الزبون في ظل المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة.

البحث الثاني: تحليل ربحية الزبون

أولاً- مفهوم تحليل ربحية الزبون:

هنالك الكثير من الطرق الإدارية الحديثة التي مفادها التركيز على الزبون. ومن أهم هذه الطرق - في وقتنا الحاضر - هي إدارة علاقات الزبائن، كونها تمثل قاعدة بيانات عن الزبائن، و يجب الحفاظ عليها من أجل دراسة احتياجات الزبائن وأنماط اختلاف السلوكيات لدى الزبائن الذين تتعامل معهم الوحدة الاقتصادية، والعمل على سد كافة الإحتياجات للزبائن من منتجات ذات جودة عالية، وبأسعار مناسبة أو خدمات فعلية مقدّمة إليهم.

حيث عرّف مفهوم تحليل ربحية الزبون (Horngren & et al, 2012: 510) بقوله: هو تقديم التقارير وتقييم الإيرادات المتحققة من الزبائن، والتكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية لكسب تلك الإيرادات، حيث يمكن أن يقدم تحليل ربحية الزبون نظرة ثاقبة أو تصوراً واضحاً حول الاختلافات في إيرادات وتكاليف الزبائن، ولماذا هنالك اختلاف في الدخل التشغيلي المكتسب من الزبائن المختلفين. من هذه المعلومات - إذ يستطيع المدراء التأكد من الزبائن الذين يحققون مساهمات كبيرة في الدخل التشغيلي للوحدة الاقتصادية - يحصلون على مستوى عالٍ من اهتمام الوحدة الاقتصادية، أي ما يعادل ربحية الوحدة الاقتصادية. وذكر (اللامي، 2013: 124-125): أنّ تحليل ربحية الزبون هي أفضل طريقة مرتبطة بأدوات تقنية المحاسبة الإدارية، والتي تسمى (التكاليف على أساس الأنشطة). وتتوقع الوحدة الاقتصادية كل الإيرادات تأتي من الزبون وتقليل التكاليف.

واستناداً لما تقدّم يرى الباحثان النقاط الآتية:

- أ- يُعدّ منهج ربحية الزبون نوعاً من أنواع القرارات قصيرة الأجل، من أجل بيان - أو إظهار - الزبائن المرشحين من الزبائن غير المرشحين.
- ب- إنّ منهج تحليل ربحية الزبون أداة إستراتيجية، لأنّ الزبائن يمثلون أصولاً غير ملموسة للوحدة الاقتصادية، وهذا سوف يساعد المدراء في تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية أو عدم تعظيمها.

ثانياً- أهمية تحليل ربحية الزبون:

إنّ الواقع الأساسي للوحدات الاقتصادية لا يظهر تحليل ربحية الزبون وفق الأنظمة المحاسبية، أي إنّ هناك جزءاً أساسياً مفقوداً من أنظمة المحاسبة الإدارية، ألا وهو تحليل ربحية الزبون، لأنّ الوحدات الاقتصادية لا تميز بين الزبون المريح والزبون غير المريح بالنسبة لها، ولكن تميّز الزبون وفق الربحية الأكثر، أو أكثر زبائنها ارتباطاً بها، والحاصلة النهائية أنّها لا تميز أو تعرف ربحية جميع زبائنها. (Turne, 2003: 3)

وأضاف (جارسون ونورين، 2002: 612): عند استخدام أسلوب تحليل ربحية الزبون تكون أن هناك إعجاباً من لدن الوحدة الاقتصادية، لأنّ هنالك عدداً قليلاً من الزبائن هم الذين يحققون أغلب ربحية الوحدة الاقتصادية. وهم الذين يستهلكون موارد كثيرة جداً، قياساً بالربحية المتحققة منهم.

وأوضح (Foster et al , 1996: Article): في مقالة منشورة على شبكة الأنترنت - أن على الوحدة الاقتصادية الإدراك بأنّ كل دينار من العائدات لا يسهم بشكل متساوٍ على صافي الدخل، بسبب الاختلافات في خصائص العلاقة بين الوحدة الاقتصادية وزبائنها، ويمكن أن تعزى هذه الاختلافات الكبيرة إلى عدم استخدام ربحية الزبون. ولغرض القيام بتحليل ربحية الزبون، يجب تعريف أسباب الاختلافات. ويوعز أصحاب المقال إلى أنّ هنالك أسباب عدّة، من أهمّها:

- أ- الاختلاف في الإيرادات.
- ب- الاختلاف في التكاليف.
- ج- الاختلافات في قنوات التوزيع.

د- الاختلافات في مستويات تقديم الخدمة إلى الزبائن.

وينبغي أن تكون نظم المحاسبة وإدارة الوحدات الاقتصادية قادرة على قياس آثار كل من هذه.

يسمح تحليل ربحية الزبون التأثير على الوحدة الاقتصادية في تحليل قاعدة الزبون لكل زبون منفرداً، وأجزاء الزبون وملفات الزبائن التعريفية، إذا توفر ذكاء تكتيكي للمبيعات وقرارات تسويقية وعملية. واستناداً لما تقدم يرى الباحثان إنَّ كلف الزبائن - أو الزبون - أهملت مدة طويلة، لذلك توجَّه الكُتَّاب والباحثون في علم المحاسبة إلى استخدام أساليب حديثة في تحديد كلف الزبون، وهو تحليل ربحية الزبون.

ثالثاً- منافع ومشاكل تحليل ربحية الزبون:

1- منافع تحليل ربحية الزبون:

يمكن إظهار منافع تحليل ربحية الزبون على النحو الآتي:

- إن تحليل ربحية الزبون يساعد الوحدة الاقتصادية على توضيح سبب زيادة المبيعات في مناطق وانخفاضها في مناطق أخرى. (ربابعة وذياب، 2010: 31)
 - الاستثمار في أقل الزبائن المربحين، وذلك من خلال تحليل ربحية الزبائن. (اللامي، 2013: 126)
 - إنَّ تحليل ربحية الزبون يمكن أن يساعد الوحدة الاقتصادية في عملية تحسين صنع القرار عن الخصومات في ظل عتَاب المعرفة التفصيلية عن التكاليف الخاصة بالزبون، وغالباً ما يكون التخفيض في حجم المبيعات.
- واستناداً لما تقدم يرى الباحثان ان هذا التحليل يساعد الوحدة الاقتصادية في إظهار الزبون المربح وغير المربح، وذلك من خلال المقارنة بين تكاليف وإيرادات كل زبون على حدة من أجل اتخاذ القرار بشأن الزبون غير المربح. إمَّا أن تقوم الوحدة الاقتصادية بعزله، أو تقوم بتحويله إلى زبون إيجابي من طريق المحاسبة والإدارة الصحية له. ويرجع السبب إلى استخدام التحليل لوجود بيئة المنافسة الشديدة في الأسواق المختلفة.

2- مشاكل تحليل ربحية الزبون:

يمكن تحديد مشاكل تحليل ربحية الزبون بالآتي :

- أ- عدم وجود معلومات تفصيلية حول إيرادات وتكاليف كل زبون.
- ب- متابعة إيرادات وتكاليف الزبائن - وبصورة مفردة - يؤدي إلى استنزاف جهد ووقت وتكاليف إضافية من أجل المتابعة الصحيحة والجادة. (2: American express company, 2008)
- ج- أغلب الوحدات الاقتصادية تتجنب استخدام أسلوب تحليل ربحية الزبون، لأنه يحتاج إلى معلومات وفيرة عن تكاليف أنشطة الوحدة الاقتصادية، وكيف يتم تخصيصها على كل زبون
- د- هنالك تكاليف لا يمكن تخصيصها على زبون معين، مثل تكاليف الإعلان والاتصالات الهاتفية. لذا يجب تخصيصها على زبائن معينين. (Velcu, 2002: 21)

واستناداً لما تقدم، يرى الباحثان أنَّ هنالك نوعين من المشاكل في استخدام أسلوب تحليل ربحية الزبون:

- مشاكل مختلطة خاصة بالإيرادات والتكاليف ومشاكل خاصة بالتكاليف فقط.
- إن استخدام أسلوب تحليل ربحية الزبون داخل الوحدات الاقتصادية يواجه صعوبة التوافق بين تحقيق أعلى ربحية من الزبون، بالمقابل تحقيق رضا الزبون، من إشباع حاجاته المختلفة والخدمات الفعلية المقدّمة له.

رابعاً- تحليل إيرادات وتكاليف الزبون:

1- تحليل إيرادات الزبون:

أوضح (Horngren & Datar and Rajon, 2012: 511): في عملية تحليل إيرادات الزبون، وجود اختلافات في إيرادات الزبائن، ويرجع السبب في ذلك إلى أنّ هنالك متغيرين رئيسيين يؤثران مباشرة في إيرادات الزبون، هما:

أ- عدد الوحدات المشتراة:

إنّ عملية شراء الوحدات (البضاعة) من أي زبون يؤثر بصورة مباشرة في إيرادات الوحدة الاقتصادية التي حققتها من أي زبون.

ب- مقدار الخصم:

يمثل الخصم الانخفاض في أسعار البيع إلى مستوى أقل من أسعار القائمة، من أجل تشجيع الزبائن على زيادة المشتريات، والوحدات الاقتصادية التي تسجل سعر الشراء داخل النظام لها، إنّها سوف تواجه التحديات في عملية تحليل ربحية الزبون. إنّ عملية منح الزبون خصومات محددة بإمكانها التأثير بشكل جوهري على مشتريات الزبائن، ويكون الخصم الممنوح للزبون وفق أنواع مختلفة، منها الخصم النقدي والخصم الكمي والخصم مقابل المنفعة السوقية. واستناداً لما تقدم، يرى الباحثان أنّ عملية تحليل الإيرادات تتأثر بمتغيرين، الأول عدد الوحدات المشتراة، والثاني مقدار الخصم، وإنّ عملية التحليل ناتجة عن إجمالي المبيعات، مطروحاً منها الخصومات - بكافة أنواعها - ومردود المبيعات إن وجدت. ويلاحظ أنّ الخصم يشجع الزبائن بزيادة المشتريات، ومن ثمّ سوف يعظم من أرباح الوحدة الاقتصادية في بيئة التنافس الشديدة.

2- تحليل تكاليف الزبون:

قبل البدء بعملية تحليل تكاليف الزبون، يجب النظر إلى الأسباب في تحليل التكاليف، إذ يوجد هنالك اختلاف في استخدام موارد الوحدة الاقتصادية، وهذه الموارد تساعد في تقديم الخدمة للزبون من أجل نيل رضاه. في هذه التكاليف - تكاليف الزبون - تكون عملية التوزيع، بشكل غير متكافئ - على الزبائن - بسبب اختلاف الطلبات أو أي خدمة مقدّمة لهم. إذ أوضح (Garrison & Noreen and Brewer, 2012: 732): أنّ سبب هذه الاختلافات يرجع إلى أنّ هنالك مجموعة من الزبائن تكون طلباتهم مختلفة، حيث هنالك زبون تكون طلبته صغيرة، ولكن متكررة مدة زمنية محددة، وزبون آخر تكون طلبته كبيرة، ولكن متباعدة في مدة زمنية محددة، فضلاً عن ذلك أنّ هنالك اختلافاً بالطلبات، إذ تكون هنالك طلبات خاصة، والطلبات الخاصة تتطلب أعمالاً إضافية خاصة.

وأضاف (هرنجر وداتار وفوستر، 2009، 944): في كيفية تبويب التكاليف، إذ قاما بتبويب نوعين من التكاليف:

أ- التكاليف المباشرة الخاصة بزبون معين وأمر محدود.

ب- التكاليف غير المباشرة: وتتطلب هذه التكاليف إجراء تخصيص حسب مبلغ المبيعات لكل زبون، أو يمكن تخصيصها على عدد أوامر الشراء، أو على عدد الطلبات وغيرها الكثير من الأسس.

وأضاف (أنتريل ومكلان، 2013، 401): إنّ التكاليف المتعلقة بالزبائن يتم تحديدها وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة، ويعني ذلك أنّه عندما يتم تحديد التكاليف المتعلقة بالزبون يجب إعداد وتحديد موجة التكلفة، ومن ثم حساب موجة التكلفة.

واستناداً لما تقدم يرى الباحثان النقاط الآتية:

- ان استخدام منهج التكاليف على أساس الأنشطة عند تطبيق أسلوب تحليل ربحية الزبون يكون مفيداً.
- إنّ التكاليف المختصة بالزبائن تختلف من زبون إلى آخر، بسبب أنّ كلّ زبون يؤثر في موارد الوحدة الاقتصادية، ولكن ليس جميعها، وإنّ أسباب الاختلاف هو مناولة أو إعطاء الطلبات، إعداد الأوامر وتحصيلها،...إلخ.

المبحث الثالث: إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية المستدامة

أولاً: إدارة علاقات الزبون

1- مفهوم إدارة علاقة الزبون ونشأتها:

عرّف (الطائي والعبادي، 2009: 191) إدارة علاقة الزبون بأنها مجموعة من الأنظمة الآلية والأدوات التقنية التي تسمح للوحدة الاقتصادية باتخاذ قرارات تسويقية صائبة، من حيث التوقيت والجودة، والمحافظة على ربحية وتقييم الوحدة الاقتصادية وتنميتها.

وعُرفت بأنها أداة لترغيب الزبائن وتعزيز الثقة بينهم وبين الوحدة الاقتصادية ذات الخدمات المتعددة، فضلاً عن الاحتفاظ بالزبائن الحاليين. (جرو ووحو، 2009: 3)

واستناداً لما تقدم يرى الباحثان أنّ النقطة أو المركز الأساسي في إدارة علاقة الزبون هي المعرفة الجديدة بالزبون، وذلك من خلال بناء قاعدة بيانات عن الزبائن من أجل المحافظة عليه في الوقت الحاضر والمستقبل وجذب زبائن جدد.

2- من أهداف إدارة علاقات الزبون هو تحقيق رضا الزبون

أ- مفهوم رضا الزبون:

عرف (الحسنية، 2009: 2087) رضا الزبون بأنه الشعور بالسعادة والابتهاج الذي يحصل عليهما الزبون نتيجة لإشباع رغباته وحاجاته، ويمثل الإشباع في مجال الأعمال والخدمات هو ما يحققه من منفعة خلال استهلاكه لسلعة ما أو انتفاعه من خدمة ما.

وعرف (Mohmmad, 2009: 27) رضا الزبون هو حالة التأثير الإيجابي الناتج عن التقييم لجميع جوانب علاقة جهة معينة مع جهة أخرى.

يتضح مما سبق:

أن مفهوم رضا الزبون هو عملية شعور الزبون بالمنتج الذي يحقق له السرور في تلبية حاجاته ورغباته أي تكون ضمن توقعاته بجودة المنتج وأسعاره.

ب- أهمية رضا الزبون:

يمكن تحديد أهمية رضا الزبون بالآتي :

- رضا الزبون يسهم في زيادة الحصة السوقية لأي وحدة اقتصادية.
- رضا الزبون يسهم في زيادة العائد على الاستثمار. (Oliver, 1980, 462).

واستناداً لما تقدم فإن رضا الزبون ما هو إلا وسيلة مهمة تأخذها الوحدة الاقتصادية من أجل تخفيض تكاليفها وتعظيم أرباحها وزيادة قيمتها داخل بيئة المنافسة الشديدة.

ثانياً: الميزة التنافسية المستدامة

1- مفهوم الميزة التنافسية المستدامة والموارد التي تحققها

عرفت (Harry & Kunim, 2003, 5) الميزة التنافسية المستدامة بأنها قدرة الوحدة الاقتصادية على إنشاء قيمة اقتصادية أكبر من المنافسين مدة طويلة.

في حين يعرف (Hoffman, 2007: 10) الميزة التنافسية المستدامة بأنها عبارة عن المنفعة طويلة الأمد التي تتحقق بتطبيق إستراتيجية خلق القيمة الفريدة، التي توفر الترابط والثقة المالية والأداء الأعلى للوحدة الاقتصادية، وتبنى من طريق جمع كافة المهارات والموارد الجوهرية اللازمة في الوحدة الاقتصادية بأساليب فريدة ودائمة، ولا يمكن للمنافسين تقليدها أو استنساخ فوائدها.

2- أهمية الميزة التنافسية المستدامة

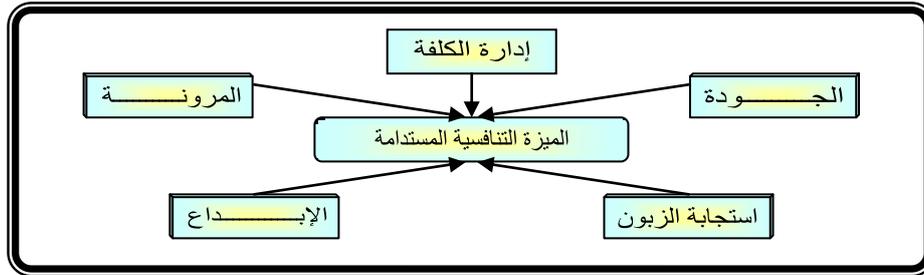
يمكن بيان أهمية الميزة التنافسية المستدامة بالآتي :

- أ- تمثل الميزة التنافسية المستدامة معياراً للوحدات الاقتصادية الناجحة بالتميز بإيجاد المنتج الفريد من نوعه والجديد الذي يصعب تقليده أو استنساخ فوائده (عباس, 2014, 141).
- ب- تمثل الميزة التنافسية المستدامة معياراً للوحدات الاقتصادية التي تسعى للبقاء والنمو مدة طويلة. (الدليمي, 2009, 79).

3- مصادر الميزة التنافسية

إن أغلب الكُتّاب والباحثين يؤكدون ان هنالك عدة مصادر للميزة التنافسية المستدامة ومن أهم هذه المصادر الخاصة والمتداولة هي: (إدارة الكلفة, والجودة, والمرونة, واستجابة الزبون, والإبداع) وسوف يتم تجميعها بالشكل (2) الآتي:

شكل (2) مصادر الميزة التنافسية المستدامة



المصدر: إعداد الباحث.

وبما ان الوحدة الاقتصادية تتعامل مع بيئة متحركة ومتغيرة, لذا يتوجب عليها ترتيب أهدافها وإستراتيجياتها بما يلائم التغيرات البيئية بسبب ان أغلب الوحدات الاقتصادية تسعى لاكتساب ميزة تنافسية مستدامة وفيما يلي شرح مصادر الميزة التنافسية المستدامة:

أ- **إدارة الكلفة:** إن تبني الوحدة الاقتصادية إدارة الكلفة تعد أداة تنافسية تعمل على اختزال جميع أنواع الفقدان أو الضياع التي لا تضيف قيمة وبالتالي إدارة تكاليف رأس المال وجميع الكلف الأخرى. (العلي, 2006, 38).

ب- **الجودة:** وهي إحدى مصادر الميزة التنافسية المستدامة والجوهرية لإدارة العمليات التجارية تمثل المرتكز والهدف الأساسي لقوة مدير الوحدة الاقتصادية, والتي تمكن من دعم الثقة وتعزيز مركزها التنافسي. (Garman, 1993: 37).

ج- **المرونة:** تعد المرونة أحد مصادر الميزة التنافسية المستدامة كونها تعبر عن قدرة الوحدة الاقتصادية في عملية الاستجابة لحاجات السوق حسب العدد والنوع والحجم وحسب حاجات الزبائن. (Davis .et.al, 1992, p58).

د- **الإبداع:** وهو أحد مصادر الميزة التنافسية المستدامة التي أضيفت حديثاً إلى الوحدات الاقتصادية الصناعية والتي تتنافس من خلال الإبداع, ولا بد من الوحدات الاقتصادية الصناعية أن تمتلك القدرات الإستراتيجية, والتي تساعد على التأهل لتطوير المنتجات والخدمات الجديدة لتكون قادرة على تطوير العمليات التكنولوجية الحديثة, والهدف واحد هو تحقيق مخرجات ذات مواصفات وجودة عالية, ومثال على ذلك الهاتف المحمول الخليوي, والكمبيوتر المحمول (اللابتوب), والكاميرات الرقمية, والتطورات المذهلة في مجال الهندسة الإحيائية ما هي إلا أمثلة واضحة للإبداعات في مجال تقديم المنتجات والخدمات من أجل إرضاء الزبون (Tyagi, 2008: 3).

واستناداً لما تقدم فإن مصدر الإبداع هو ظهور الحاجة الملحة إلى منتجات جديدة تتلاءم مع أذواق المستهلك.

هـ- الاستجابة للزبون: الاستجابة للزبون هو أحد مصادر الميزة التنافسية المستدامة ولعملية الوصول إلى وقت الاستجابة للزبائن على الوحدات الاقتصادية أن تكون قادرة على إتمام المهام الموكلة إليها بصورة إرضاء زبائنها أكثر من المنافسين، وان العامل المهم في الاستجابة للزبائن هي الحاجة الماسة في المنتجات والخدمات، ومن المتطلبات لاستجابة الزبائن هو الوقت ولاسيما في بيئة الوحدات الصناعية ذات التصنيع الحديث، للتمدد بالوقت الذي يضيف قيمة ويعرف بوقت التصنيع والتسليم للزبائن (Hil and Jones, 2008, p91).

المبحث الرابع: تحليل ربحية الزبائن في شركة ابداع الخير (عينة البحث) وفق منهج التكاليف التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة

أولاً: تحليل ربحية الزبائن وفق منهج التكاليف التقليدي

تمثل التكاليف غير المباشرة المشكلة الرئيسية في قياس الكلفة، لأنه عدم وجود مشكلة في حساب التكاليف المباشرة (المواد المباشرة والاجور المباشرة)، لو كانت جميع التكاليف يمكن تخصيصها فان حساب كلفة الوحدة تكون سهلة، ولكن تنشأ مشكلة التكاليف غير المباشرة من عدم وجود علاقة بين وحدة حساب الكلفة وبند الكلفة غير المباشرة. (الجبوري، 2008:39) واذضاف (Kaplan, 1994: 83) ان تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق منهج التكاليف التقليدي وبشكل عام يكون وفق اسس ومعدلات معينة، ومثال على ذلك، تخصيص التكاليف المرتبطة بالمنتجات تكون على اساس عدد ساعات العمل المباشر او عدد ساعات تشغيل المكائن وتخصيص التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالزبون على اساس نسبة مئوية من اجمالي ايراد المبيعات.... الخ.

وسيمت في هذا المبحث تحليل ربحية الزبائن في شركة ابداع الخير (عينة البحث) وفق منهج التكاليف التقليدي، إذ يتم معالجة التكاليف غير المباشرة والمتعلقة بالأنشطة (التسويقية والادارية) وفق نسبة مئوية معينة من اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون، لذا سوف نتبع الخطوات الآتية في تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف التقليدي كما يأتي :

1- اختيار وتحديد الزبائن عينة البحث:

تم اختيار الزبائن في الشركة عينة البحث على اساس الأهمية النسبية لحجم المبيعات المتحققة من قبلهم مقارنة بالزبائن الباقين، ووفقا لهذا المبدأ أجريت الدراسة التطبيقية للزبائن عينة البحث لعام 2014 وحسب الجدول (1) الاتي:

جدول (1)

شركة ابداع الخير

إجمالي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث ومجموع وحداته المباعه لعام 2014

ت	اسم الزبون	رمز الزبون الخاص بالوحدة	رمز الزبون الخاص بالبحث	مجموع الوحدات المباعه (درزن)	أجمالي ايراد المبيعات لكل زبون
1	خضير حاتم زغير	11709	A	75260	450280000
2	خالد هادي كاظم	11711	B	48561	298664750
3	حسن هادي عبد المهدي	11712	C	84837	549668750
4	سالم كاظم محسن	11713	D	77160	439891000
5	أمير زهير نوري	11714	E	62746	381654750
6	حازم محمد	11715	F	83905	557847000
7	سعد ثعبان	11717	G	75416	423552000
8	علي مكي	11718	H	79827	486001250
9	علي مكي	11719	I	76180	477070000
10	أحمد فاضل	12194	J	93067	547234250
11	جواد كاظم عبد	12195	K	78297	453078000
12	علي جودي	12896	L	103045	648574250

403590000	70180	M	12909	حيدر حسن عبد الله	13
326240000	57058	N	13355	حسن هاشم شدهان	14
6443346000	1065539	المجموع الكلي			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث

2- تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث.

لغرض تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون لابد من تحديد اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث وكذلك مبلغ الخصم الممنوح لهم وكما مبين أدناه:

(أ) تحديد إجمالي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث لابد من تحديد عدد الوحدات المباعة لكل زبون عينة البحث ثم تحديد سعر بيع الوحدة وتحدد الصيغة الرياضية لاستخراج اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث وفق الاتي:

$$\text{إجمالي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث} = \text{عدد الوحدات المباعة} * \text{سعر بيع الوحدة}$$

ويظهر الجدول (2) كمية المبيعات لكل زبون عينة البحث، في حين يظهر الجدول (3) اسعار الدرزن والكلفة الصناعية للدرزن الواحد من الاحجام المباعة .

جدول(2)

شركة ابداع الخير

كمية المبيعات التفصيلية لكل زبون عينة البحث لعام 2014 (الكمية بالدرزن)

مجموع الوحدات المباعة	عدد الوحدات المباعة للزبون حسب حجم العبوة لعام 2014							رمز الزبون الخاص بالبحث	ت	
	250 مل زجاج غير مرتجع	250 مل زجاج مرتجع	2,250 لتر	1,750 لتر	1,250 لتر	0,75 لتر	330 مل			250 مل
75260	4099	2262	1738	9157	2664	17766	2070	35504	A	1
48561	5804	2494	1405	4800	1032	9893	6625	16508	B	2
84837	2037	2851	1696	7330	1428	11934	11618	45943	C	3
77160	10146	1600	2541	10512	2448	19893	617	29403	D	4
62746	5769	2058	1907	5958	2176	12772	5710	26396	E	5
83905	1365	3911	3817	5849	1919	10578	18881	37585	F	6
75416	22147	3776	1520	9988	551	15909	3347	18178	G	7
79827	10720	3375	1774	8163	1626	14258	7342	32569	H	8
76180	2665	4578	2833	7865	1784	13903	3507	39045	I	9
93067	18131	5040	2136	8223	1861	20116	4267	33293	J	10
78297	14493	3198	1510	6634	1162	22281	4235	24784	K	11
103045	3006	2923	3246	7711	1772	17419	4243	62725	L	12
70180	9543	2258	1989	7583	3093	17905	1092	26717	M	13
57058	10154	2188	1275	7879	655	14672	1250	18985	N	14
1065539	120079	42512	29387	107652	24171	219299	74804	447635	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث

جدول (3)

شركة ابداع الخير

أسعار بيع المنتجات والكلفة الصناعية لها حسب الأحجام لعام 2014

ت	حجم المنتج	سعر بيع المنتج للدرزن بالدينار	كلفة المنتج للدرزن
---	------------	--------------------------------	--------------------

بالدينار			
5560	6750	مل 250	1
6600	8000	مل 330	2
4050	5000	لتر 0,750	3
2950	4000	لتر 1,250	4
3500	5000	لتر 1,750	5
4550	5750	لتر 2,250	6
2960	4500	مل زجاج مرتجع 250	7
7350	9000	غير مرتجع مل زجاج 250	8

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث

وعند ضرب عدد الوحدات المباعة لكل زبون من الزبائن عينة البحث في أسعار بيع المنتجات المناظرة لها نحصل على

اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث وكما مبين في الجدول (4) الاتي:

شركة ابداع الخير

اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث لعام 2014 (المبالغ بالدينار)

ت	اسم الزبون	رمز الزبون الخاص بالوحدة	رمز الزبون الخاص بالبحث	مجموع الوحدات المباعة (درزن)	اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون
1	خضير حاتم زغير	11709	A	75260	450280000
2	خالد هادي كاظم	11711	B	48561	298664750
3	حسن هادي عبد المهدي	11712	C	84837	549668750
4	سالم كاظم محسن	11713	D	77160	439891000
5	أمير زهير نوري	11714	E	62746	381654750
6	حازم محمد	11715	F	83905	557847000
7	سعد ثعبان	11717	G	75416	423552000
8	علي مكي	11718	H	79827	486001250
9	علي مكي	11719	I	76180	477070000
10	أحمد فاضل	12194	J	93067	547234250
11	جواد كاظم عبد	12195	K	78297	453078000
12	علي جودي	12896	L	103045	648574250
13	حيدر حسن عبد الله	12909	M	70180	403590000
14	حسن هاشم شدهان	13355	N	57058	326240000
المجموع الكلي					6443346000
					1065539

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول (2) و(3) .

ب- تمنح الشركة عينة البحث زبائنها خصماً معيناً عن كل نوع من احوام المبيعات يحسب على مبيعات ذلك الحجم , إذ تمنح الشركة خصم 7% عن مبيعات الحجم (1.25 لتر) وحجم (1.75 لتر) وحجم (2.25 لتر) وحجم (250م ل) عبوة زجاجية مرتجع , كما تمنح الشركة عينة البحث خصم بنسبة 8% عن مبيعات الحجم (250م ل) عبوة معدنية , كما تمنح الشركة عينة البحث خصم

بنسبة 10% عن مبيعات حجم (330م ل) وحجم (0.750 لتر) وحجم (250م ل) عبوة زجاجية غير مرتجع. ويظهر الجدول رقم (5) مقدار الخصم الممنوح لكل زبون عينة البحث .

جدول (5)

شركة ابداع الخير

اجمالي مبلغ الخصم الممنوح لكل زبون عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالباحث	اجمالي مبلغ خصم المبيعات لكل زبون
1	A	37577905
2	B	25857673
3	C	46402820
4	D	37229853
5	E	32519058
6	F	47850313
7	G	37044110
8	H	41533955
9	I	39281663
10	J	47005620
11	K	39680245
12	L	53635675
13	M	34228973
14	N	27976778
	المجموع الكلي	547824638

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول (4) وسجلات الشركة عينة البحث.

ج- استخراج صافي إيراد المبيعات كل زبون عينة البحث:

بعد تحديد إجمالي إيراد مبيعات كل زبون عينة البحث الظاهر في الجدول (4) وتحديد الخصم الممنوح لكل زبون عينة البحث الظاهر في الجدول (5) يمكن تحديد صافي إيراد مبيعات كل زبون عينة البحث من خلال طرح مبلغ الخصم الممنوح لكل زبون من إجمالي إيراد مبيعاته وكما موضح في الجدول (6):

شركة ابداع الخير

صافي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالباحث	اجمالي إيراد المبيعات لكل زبون (دينار)	اجمالي مبلغ الخصم لكل زبون (دينار)	صافي إيراد المبيعات لكل زبون (دينار)
		1	2	(2-1)
1	A	450280000	37577905	412702095
2	B	298664750	25857673	272807078
3	C	549668750	46402820	503265930
4	D	439891000	37229853	402661148
5	E	381654750	32519058	349135693
6	F	557847000	47850313	509996688
7	G	423552000	37044110	386507890
8	H	486001250	41533955	444467295
9	I	477070000	39281663	437788338
10	J	547234250	47005620	500228630
11	K	453078000	39680245	413397755
12	L	648574250	53635675	594938575
13	M	403590000	34228973	369361028
14	N	326240000	27976778	298263223
	المجموع الكلي	6443346000	547824638	5895521363

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين (4) و(5).

3- تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون عينة البحث:

يمكن تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون عينة البحث من خلال تحديد كمية المبيعات التفصيلية لكل زبون عينة البحث والظاهرة في الجدول (2) وضربها بالكلفة الصناعية للدرزن والظاهرة في الجدول (3) وكما مبين في الجدول (7):

جدول (7)

شركة ابداع الخير

الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	أجمالي الكلفة الصناعية للمبيعات لكل زبون
1	A	359591480
2	B	237324020
3	C	445023350
4	D	345486840
5	E	304325950
6	F	452714250
7	G	324399500
8	H	385262090
9	I	383760700
10	J	429442090
11	K	355910070
12	L	524668760
13	M	317827350
14	N	254675840
	المجموع الكلي	5120412290

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين (2) و (3)

4- تحديد الربح الإجمالي لكل زبون عينة البحث:

يتم تحديد الربح الإجمالي لكل زبون عينة البحث وفق الصيغة الرياضية الآتية:

الربح الإجمالي لكل زبون عينة البحث = صافي الإيراد لكل زبون عينة البحث - الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون عينة البحث.

والجدول (8) يظهر استخراج الربح الإجمالي لكل زبون عينة البحث.

جدول (8)

شركة ابداع الخير

الربح الإجمالي لكل زبون عينة البحث لعام 2014 (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	صافي الإيراد لكل زبون	أجمالي الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون	الربح الأجمالي لكل زبون -1	نسبة الربح الإجمالي لكل زبون الى الربح الأجمالي لكل الزبائن
		1	2	3=2-1	
1	A	412702095	359591480	53110615	6.85%
2	B	272807078	237324020	35483058	4.58%
3	C	503265930	445023350	58242580	7.51%
4	D	402661148	345486840	57174308	7.38%
5	E	349135693	304325950	44809743	5.78%
6	F	509996688	452714250	57282438	7.39%
7	G	386507890	324399500	62108390	8.01%
8	H	444467295	385262090	59205205	7.64%
9	I	437788338	383760700	54027638	6.97%
10	J	500228630	429442090	70786540	9.13%
11	K	413397755	355910070	57487685	7.42%
12	L	594938575	524668760	70269815	9.07%
13	M	369361028	317827350	51533678	6.65%
14	N	298263223	254675840	43587383	5.62%
	المجموع الكلي	5895521363	5120412290	775109073	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين (6) و (7).

5- توزيع التكاليف غير المباشرة لكل زبون عينة البحث:

يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة والخاصة بأنشطة التسويق والإدارة على الزبائن وفق منهج التكاليف التقليدي بالاعتماد على اجمالي ايراد المبيعات الكلي للوحدة الاقتصادية, وقد بلغ اجمالي ايراد المبيعات للشركة عينة البحث في عام 2014 (24536450702) دينار وظهرت تكاليف التسويق والادارية بمبلغ (2514986197) دينار, ومن ثم فان نسبة هذه التكاليف الى ايراد المبيعات ستكون كما يأتي :

$$\text{نسبة تكاليف التسويقية والادارية} = \frac{2514986197}{24536450702} = 10.25\%$$

وعليه ستخصص هذه التكاليف وفق الصيغة الرياضية الآتية:

■ التكاليف المخصصة لكل زبون عينة البحث = اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث * 10.25% (التكاليف التسويقية والادارية) لكل زبون عينة البحث.

والجدول (9) يظهر التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون عينة البحث.

جدول (9)

شركة ابداع الخير

التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون عينة البحث خلال عام 2014 (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	أجمالي ايراد المبيعات لكل زبون	التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون (10.25% من اجمالي ايراد المبيعات)
1	A	450280000	46153700
2	B	298664750	30613137
3	C	549668750	56341047
4	D	439891000	45088828
5	E	381654750	39119612
6	F	557847000	57179318
7	G	423552000	43414080
8	H	486001250	49815128
9	I	477070000	48899675
10	J	547234250	56091511
11	K	453078000	46440495
12	L	648574250	66478861
13	M	403590000	41367975
14	N	326240000	33439600
	المجموع الكلي	6443346000	660442965

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول (4) وسجلات حسابات الشركة عينة البحث.

6- استخراج الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث

يتم استخراج الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث وفق الصيغة الرياضية الآتية:

الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث = الربح الاجمالي لكل زبون عينة البحث - التكاليف التسويقية والادارية للزبون عينة البحث.

و يظهر الجدول (10) الربح التشغيلي للزبائن عينة البحث لعام 2014 .

جدول (10)

شركة ابداع الخير

الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	الربح الأجمالي لكل زبون	التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون (10.25% من اجمالي ايراد المبيعات)	الربح التشغيلي للزبون
1	A	53110615	46153700	6956915
2	B	35483058	30613137	4869921
3	C	58242580	56341047	1901533
4	D	57174308	45088828	12085480
5	E	44809743	39119612	5690131
6	F	57282438	57179318	103120
7	G	62108390	43414080	18694310
8	H	59205205	49815128	9390077
9	I	54027638	48899675	5127962.5
10	J	70786540	56091511	14695029
11	K	57487685	46440495	11047190
12	L	70269815	66478861	3790954.4
13	M	51533678	41367975	10165703
14	N	43587383	33439600	10147783
	المجموع الكلي			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول (8) و (9).

ومن خلال الجدول (10) يتبين لنا ان كل زبائن عينة البحث كانوا مريحين ,ويربح تشغيلي مقداره (114666108) دينار لإجمالي عينة البحث, وان الزبون (G) يمثل الزبون الاكثر ربحا وبمبلغ (18694310) دينار ونسبة (16.30%) من اجمالي الربح التشغيلي لعينة البحث, ويمثل الزبون (F) اقل ربحا وبمقدار (103120) دينار ونسبة (0.09%) من اجمالي الربح التشغيلي لعينة البحث, اما بقية الزبائن فتتراوح قيمهم بين الزبون (G) والزبون (F) . إذ تم استخدام اساس واحد في تخصيص التكاليف غير المباشرة والمتمثلة بالأنشطة التسويقية والادارية وهو نسبة من اجمالي ايراد المبيعات , لذا فان هذا التخصيص لا يمثل الدقة المطلوبة بسبب استخدام اساس واحد وهذا سوف يساوي الزبائن بتوزيع التكاليف وان هنالك عوامل تجعل هذا التخصيص غير جدي او واقعي في الوصول الى الاهداف المطلوبة من تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف التقليدي والمتمثلة في ان كل

طلبية مجهزه لها مجموعة من الانشطة المختلفة , وهذا يعني افتقار تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف التقليدي الى الانشطة المختلفة للطلبية المجهزة.

ثانيا: تحليل ربحية الزبائن في الشركة عينة البحث وفق منهج التكاليف على اساس الأنشطة

هنالك بعض الخطوات المتشابهة في تحليل ربحية الزبون وفق المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على اساس النشاط ومن اهم هذه الخطوات الاتي:

1- تحديد اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث.

2- تحديد الخصم الممنوح لكل زبون عينة البحث.

3- تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث.

4- تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون عينة البحث.

إذ إن هذه الخطوات تم تحديدها للزبائن عينة البحث في ظل المنهج التقليدي فلا يوجد مبرر لإعادة احتسابها في ظل منهج التكلفة على اساس النشاط, وسيتم تطبيق منهج التكاليف على اساس النشاط في الوحدة الاقتصادية عينة البحث وفق الخطوات الآتية:

1- جمع البيانات والمعلومات اللازمة من السجلات التابعة للوحدة الاقتصادية عينة البحث بخصوص الانشطة وموجهات كلفة الانشطة ومعدل كلفة الانشطة وتطبيقه لكل زبون عينة البحث.

2- توزيع التكاليف غير المباشرة التسويقية والادارية على كل زبون عينة البحث.

3- تحديد الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث.

4- المقارنة بين التكاليف والربح التشغيلي وفق المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على اساس النشاط. وفيما يأتي بيان هذه الخطوات:

1- جمع البيانات والمعلومات اللازمة لمنهج التكاليف على اساس النشاط

لقد قام الباحثان بالعديد من الزيارات الميدانية للوحدة الاقتصادية عينة البحث من اجل الحصول على البيانات والمعلومات من سجلات الوحدة الاقتصادية, فضلاً عن مقابلة المسؤولين داخل الوحدة الاقتصادية عينة البحث, وكذلك القيام بمتابعة الانشطة والعمليات الخاصة بقسم المبيعات والتسويق وخدمة الزبائن من أجل الحصول على رؤية واضحة ومفصلة عن هذه الأنشطة وإيجاد العلاقة في تحديد الموارد المستنزفة للوحدة الاقتصادية عينة البحث ومن ثم تطبيقها على كل زبون عينة البحث. ويظهر الجدول (11) الأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة وموجهات الكلفة وكمياتها ومعدلات كلفة النشاط للوحدة من كمية موجه الكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية عينة البحث.

شركة إبداع الخير

الأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة وموجهات الكلفة وكمياتها ومعدلات كلفة النشاط للوحدة من كمية موجه الكلفة على مستوى الوحدة

الاقتصادية عينة البحث لعام 2014

ت	اسم النشاط	كلفة النشاط (دينار)	موجه الكلفة	كمية موجه الكلفة	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجه
1	انشاط استلام تجهيز طلبيات الشراء	303318400	عدد طلبيات الشراء	4928	61550 دينار لكل طلب شراء
2	نشاط مناولة الوحدات	359141394	عدد الوحدات المباعة	4128062	87 دينار لكل وحدة مباعة
3	نشاط الشحن والنقل	659062000	عدد الشحنات والنقلات	11450	57560 دينار لكل شحنة نقل
4	النشاط لمندوب المبيعات في زيارة الزبائن	290717500	عدد الزيارات	5645	51500 دينار لكل زيارة
5	نشاط الدعم التسويقي والفني	272452092	عدد الوحدات المباعة	4128062	66 دينار لكل وحدة مباعة
6	نشاط الطلبات المستعجلة	190710000	عدد الطلبات المستعجلة	975	195600 دينار لكل طلبية مستعجلة
7	النشاط التسويقي والاداري	1550703684	نسبة من الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة	19383796055	8% نسبة من كلفة البضاعة المباعة
8	نشاط ادارة عارضات المنتجات لدى الزبون	134400000	عدد العارضات	1120	120000 دينار لكل عارضة لدى الزبون
	المجموع الكلي	3760505070		0	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث والمقابلات الشخصية مع المسؤولين ومتابعة أنشطة وعمليات قسم التسويق وخدمة الزبائن

ومن خلال الاطلاع على سجلات الوحدة الاقتصادية ومقابلة المسؤولين المعنيين تم تحديد الكميات المستهلكة فعلاً من موجهات كلفة الأنشطة الخاصة بكل زبون عينة البحث وفق الجدول (12) الآتي:

الجدول (12)

شركة إيداع الخير

كميات ونسب موجه الكلفه لكل زبون عينة البحث لعام 2014

ت	الأنشطة وموجهاتها رمز الزبون	استلام وتجهيز طلبات الشراء	مناولة المنتجات	الشحن والنقل	الزيارات	الدعم التسويقي والفني	الطلبات المستعجلة	التسويقي والاداري	كلفة نشاط ادارة عارضات المنتجات لدى الزبائن
1	A	58	75260	105	55	75260	14	8%	8
2	B	62	48561	138	59	48561	29	8%	15
3	C	66	84837	99	57	84837	24	8%	13
4	D	63	77160	81	57	77160	0	8%	12
5	E	59	62746	93	47	62746	7	8%	11
6	F	55	83905	65	53	83905	22	8%	7
7	G	47	75416	80	42	75416	10	8%	12
8	H	53	79827	125	51	79827	15	8%	9
9	I	45	76180	68	38	76180	0	8%	8
10	J	37	93067	97	45	93067	13	8%	4
11	K	50	78297	10	41	78297	0	8%	10
12	L	57	103045	102	53	103045	19	8%	11
13	M	40	70180	98	38	70180	16	8%	7
14	N	39	57058	87	31	57058	0	8%	9
المجموع الكلي		731	1065539	1248	667	1065539	169	112.00%	136

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات الشركة عينة البحث والمقابلات الشخصية مع المسؤولين.

وبعد تحديد الأنشطة وموجهاتها ومعدلاتها لزبائن الوحدة الاقتصادية عينة البحث، لابد من تطبيق هذه الأنشطة على الزبائن عينة البحث من اجل معرفة استنزاف موارد الوحدة الاقتصادية لدى كل زبون عينة البحث وفق جدول كميات ونسب موجه الكلفة الخاص بكل زبون عينة البحث من اجل تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية والإدارية في الخطوة القادمة.

2- تخصيص وتوزيع التكاليف على كل زبون عينة البحث

تحدد في هذه الخطوة تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية والإدارية على الزبائن عينة البحث الذين أفادوا واستغلوا موارد الوحدة الاقتصادية ويتم ذلك من خلال الاعتماد على جدول موجهات ومعدلات كلفة النشاط مع جدول كميات ونسب موجه الكلفة لكل نشاط التي تم تحديدها، وان كلفة النشاط تستخرج وفق الصيغة الآتية:

كلفة النشاط = كمية موجه الكلفة لكل زبون * معدل كلفة النشاط للوحدة من موجه الكلفة

الجدول (13)
شركة ايداع الخير
التكاليف التفصيلية والاجمالية للزيائن عينة البحث خلال عام 2014

ت	رمز الزيون الخاص بالبحنة	كافة استلام وتخميز طلبيات القراء لكل زيون	كافة مزاولة المنتجات لكل زيون	كافة نشاط الشحن والتفعل لكل زيون	كافة نشاط الزيارات لكل زيون	كافة نشاط الدعم التسويقي والفني لكل زيون	كافة نشاط الطليات المستعجلة لكل زيون	كافة النشاط التسويقي والاداري لكل زيون	كافة نشاط ادارة عارضات المنتجات	اجمالي التكاليف التسويقية والادارية لكل زيون عينة البحث
1	A	3569900	6547620	6043800	2832500	4967160	2738400	26343446	960000	54002826
2	B	3816100	4224807	7943280	3038500	3205026	5672400	17489909	1800000	47190022
3	C	4062300	7380819	5698440	2935500	5599242	4694400	32691178	1560000	64621879
4	D	3877650	6712920	4662360	2935500	5092560	0	25334881	1440000	50055871
5	E	3631450	5458902	5353080	2420500	4141236	1369200	22364009	1320000	46058377
6	F	3385250	7299735	3741400	2729500	5537730	4303200	33383546	840000	61220361
7	G	2892850	6561192	4604800	2163000	4977456	1956000	23932850	1440000	48528148
8	H	3262150	6944949	7195000	2626500	5268582	2934000	28343426	1080000	57654607
9	I	2769750	6627660	3914080	1957000	5027880	0	28157104	960000	49413474
10	J	2277350	8096829	5583320	2317500	6142422	2542800	31582336	480000	59022557
11	K	3077500	6811839	575600	2111500	5167602	0	26145186	1200000	45089227
12	L	3508350	8964915	5871120	2729500	6800970	3716400	38401493	1320000	71312748
13	M	2462000	6105660	5640880	1957000	4631880	3129600	23315016	840000	48082036
14	N	2359500	4964046	5007720	1596500	3765828	0	18707808	1080000	37481402
	الكلي المجموع	44952100	92701893	71834880	34350500	70325574	33056400	376192188	16320000	739733535

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول (11) و (12)

3- تحديد الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث :

يحدد في هذه الخطوة الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث ,ومن خلال الإجراءات المتبعة في التحليل ,ويتم تحديد الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث وفق الصيغة الاتية :

$$\text{الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث} = \text{الربح الاجمالي لكل زبون عينة البحث} - \text{اجمالي التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون عينة البحث.}$$

وسوف تظهر النتائج وفق الجدول (14):

الربح التشغيلي لكل زنون من زنائن صينة خلال عام 2014 وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة

الجدول (14)
شركة ايداع الخير

التفاصيل	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	الاجمالي
اجمالي ايراد المبيعات	450280000	298664750	549668750	439891000	381654750	577847000	423552000	486001250	477070000	547234250	453078000	648574250	403590000	326240000	6443346000
يربح (الخسر)	37577905	25857673	46402820	372229853	32519058	47850313	37044110	41533955	39281663	47005620	39680245	53635675	34228973	27976778	547824637.5
صافي الازدياد	412702095	272807078	503265930	402661148	349135693	509996688	386507890	444467295	437788338	500228630	413397755	594938575	369361028	298263223	5895521363
يربح (الخسارة) المصاحبة للمبيعات (المضافة)	359591480	237324020	445023350	345486840	304325950	452714250	324399500	385262090	383760700	429442090	355910070	524668760	317827350	254675840	5120412290
الربح الاجمالي لكل زون	53110615	35483058	58242580	57174308	44809743	57282438	62108390	59205205	54027638	70786540	57487685	70269815	51533678	43587383	775109072.5
النشاط الاستثمار وتحسينات الامر القراره	3569900	3816100	4062300	3877650	3631450	3385250	2892850	3262150	2769750	2277350	3077500	3508350	2462000	2359500	44952100
النشاط العمالية والتحسينات	6547620	4224807	7380819	6712920	5458902	7299735	6561192	6944949	6627660	8096829	8096829	8964915	6105660	4964046	92701893
النشاط المحسوب لغيره	6043800	7943280	5698440	4662360	5353080	3741400	4604800	7195000	3914080	5583320	575600	5871120	5640880	5007720	71834880
المبيعات لغيره البيانات	2832500	3038500	2935500	2935500	2420500	2729500	2163000	2626500	1957000	2317500	2111500	2729500	1957000	1596500	34350500
النشاط للدم التسويقي والتمويلي المستحقة	4067160	3205026	5599242	5092560	4141236	5537730	4977456	5268582	5027880	6142422	5167602	6800970	4631880	3765828	70325574
النشاط التشغيلي والاداري	2738400	5672400	4694400	0	1369200	4303200	1956000	2934000	0	2542800	0	3716400	3129600	0	33056400
النشاط التشغيلي والاداري	26343446	17489909	32691178	25334881	22364009	33383546	23932850	28343426	28157104	31582336	26145186	38401493.3	23315016	18707808	376192188
مخطط ايراد عرصات المبيعات لدى الزنائن والاداري	960000	1800000	1560000	1440000	1320000	840000	1440000	1080000	960000	480000	1200000	1320000	840000	1080000	16320000
يربح (الخسارة) التشغيلية والادارية	54002826	47190022	64621879	50058871	46058377	61220361	48828148	57654607	49413474	59022557	45089227	71312748.3	48082036	37481402	739733535
الربح التشغيلي (الزبون)	-892210.5	-11706965	-6379299	7118436.8	-1248635	-3937923.8	13580242	1550597.8	4614163.8	11763983	12398458	-1042933.3	3451641.5	6105980.5	35375537.5
نسبة الربح التشغيلي للزون التي يربح التشغيلي للزبون	-2.52%	-33.09%	-18.03%	20.12%	-3.53%	-11.13%	38.39%	4.38%	13.04%	33.25%	35.05%	-2.93%	9.76%	17.26%	100.00%

المصدر: من إحصاء الباحثين بالاعتماد على الجداول (4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(13)

5- مقارنة بين التكاليف والربح التشغيلي في ظل المنهج التقليدي ومنهج الكلفة على اساس الأنشطة: أ- الخطوة الأولى:

في هذه الخطوة سوف تتم المقارنة بين التكاليف التشغيلية المخصصة لكل زبون وفق المنهج التقليدي ومنهج الكلفة على اساس الأنشطة واطهار الانحراف بين المنهجين من حيث التكاليف , ففي ظل المنهج التقليدي تم اعتماد اساس واحد فقط وهو نسبة من اجمالي ايراد المبيعات لتخصيص التكاليف التشغيلية , اما في ظل المنهج الكلفة على اساس النشاط تم اعتماد ثمانية اساس لتخصيص التكاليف التشغيلية , وتعتمد هذه المقارنة في تحليل الانحرافات المطلقة والنسبية وتكون وفق الصيغة الاتية:

الانحرافات المطلقة للتكاليف = التكاليف التشغيلية المخصصة وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة -
التكاليف التشغيلية المخصصة وفق المنهج التقليدي

100%*	الانحرافات المطلقة للتكاليف	الانحرافات النسبية للتكاليف =
	التكاليف التشغيلية المخصصة وفق المنهج التقليدي	

وسوف نوضح المقارنة وفق الجدول (15)

الجدول (15)

شركة إبداع الخير

التكاليف التشغيلية المخصصة لكل زبون من زبائن عينة البحث خلال عام 2014 وفق المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	التكاليف التشغيلية المخصصة وفق المنهج التقليدي	الانحرافات	
			نسبية	مطلقة
1	A	46153700	17.01%	7849126
2	B	30613137	54.15%	16576885
3	C	56341047	14.70%	8280832
4	D	45088828	11.02%	4967043
5	E	39119612	17.74%	6938765
6	F	57179318	7.07%	4041044
7	G	43414080	11.78%	5114068
8	H	49815128	15.74%	7839479
9	I	48899675	1.05%	513798.8
10	J	56091511	5.23%	2931046
11	K	46440495	-2.91%	-1351268
12	L	66478861	7.27%	4833888
13	M	41367975	16.23%	6714061
14	N	33439600	12.09%	4041802
	المجموع الكلي	660442965	188.15%	79290570

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين (9) و(13).

ما يلاحظ من الجدول (15) أن التكاليف وفق المنهج التقليدي منخفضة، ولكن وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة، فهي مرتفعة لكل الزبائن.

إن سبب اختلاف التكاليف في ظل المنهجين يعود إلى أن المنهج التقليدي يخصص جميع التكاليف التشغيلية على زبائن عينة البحث وفق أساس واحد فقط، في حين منهج التكاليف على أساس الأنشطة يخصص التكاليف التشغيلية وفق ثمانية أسس،

حيث صنفت التكاليف التشغيلية إلى ثمانية أنشطة، ثم خصصت تكاليف كل نشاط على زبائن عينة البحث وفق أقرب أساس عادل وبما يلاءم ذلك النشاط ووفق ما تم استهلاكه فعلاً من كمية موجه الكلفة، ومن ثم ظهرت الصورة الحقيقية للتكاليف في ظل منهج التكاليف على أساس الأنشطة، في حين تشوهت صورة التكاليف في ظل المنهج التقليدي، فقد أظهر الجدول (15) أن الزبون (B) في ظل المنهج التقليدي قد خصص له تكاليف تشغيلية أقل مما يجب بمبلغ (16576883) دينار، ونسبة (54.15%) مقارنة بمنهج التكاليف على أساس الأنشطة، في حين أن الزبون (K) قد خصص له تكاليف تشغيلية أكثر مما يجب في ظل المنهج التقليدي بمبلغ (1351268-) دينار، ونسبة (-2.91%) مقارنة بمنهج التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة التقليدية، ما يجعل الإدارة ذات قرار استراتيجي صائب ومتميز في إدارة علاقة الزبون والميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

ب- الخطوة الثانية:

في هذه الخطوة سوف تتم المقارنة للربح التشغيلي وفق المنهجين التقليدي والتكاليف على أساس الأنشطة، وتعتمد هذه المقارنة على تحليل الانحرافات المطلقة والانحرافات النسبية وتكون وفق الصيغة الآتية:

الانحرافات المطلقة للربح التشغيلي = الربح التشغيلي وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة - الربح التشغيلي وفق المنهج التقليدي		
الانحرافات النسبية للربح التشغيلي =	الانحرافات المطلقة للربح التشغيلي	%100*
	الربح التشغيلي وفق المنهج التقليدي	

ويظهر الجدول (16) الربح التشغيلي لكل زبون من زبائن عينة البحث خلال عام 2014 وفق المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة .

الجدول (16)

شركة إبداع الخير

الربح التشغيلي لكل زبون من زبائن عينة البحث خلال عام 2014 وفق المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة

ت	الرمز الخاص بالبحث	الربح التشغيلي وفق المنهج التقليدي	الربح التشغيلي وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة	
			مطلقة	نسبية
1	A	6956915	892210.5	-87.18%
2	B	4869921	11706965	140.39%
3	C	1901533	-6379299	-435.48%
4	D	12085480	7118436.8	-41.10%
5	E	5690131	-1248635	-121.94%
6	F	103120	-3937923.8	-3918.78%
7	G	18694310	13580242	-27.36%
8	H	9390077	1550597.8	-83.49%
9	I	5127962.5	4614163.8	-10.02%
10	J	14695029	11763983	-19.95%
11	K	11047190	12398458	12.23%
12	L	3790954.4	-1042933.3	-127.51%
13	M	10165703	3451641.5	-66.05%
14	N	10147783	6105980.5	-39.83%
	المجموع الكلي	114666108	35375537	-4826.07%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدولين (10) و(14).

وما يلاحظ من الجدول (16) ومن خلال مقارنة الربح التشغيلي وفق المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة، تبين من البحث أن الربح التشغيلي وفق المنهج التقليدي كان أعلى من الربح التشغيلي وفق منهج التكاليف على أساس

الأنشطة بمقدار (79290574) دينار، وهذا المبلغ يمثل الفرق بين المنهجي لجميع زبائن عينة البحث، لذا إن منهج التكاليف التقليدي يظهر جميع الزبائن مريحين وبنسبة 100%، ولكن في ظل منهج التكاليف على أساس الأنشطة يظهر أن نسبة (57.14%) من الزبائن مريحون، وبنسبة (42.85%) من الزبائن غير المريحين.

إن سبب هذا الاختلاف بين المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة يعود إلى الصورة المشوشة للتكاليف في ظل المنهج التقليدي والتي كانت منخفضة بمقدار (72059020) دينار، مقارنة بمنهج التكاليف على أساس الأنشطة، وإن هذا الانخفاض في التكاليف هو الذي أدى إلى زيادة الربح التشغيلي بموجب المنهج التقليدي بالمبلغ نفسه.

وهكذا فإن المنهج التقليدي لا يظهر نتائج دقيقة ولا يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، في حين أن منهج التكاليف على أساس الأنشطة يظهر معلومات أكثر دقة وموضوعية، ومن ثم يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الصائبة بين الزبائن ذوي الربحية المرتفعة والزبائن ذوي الربحية المنخفضة، حيث الزبون (G) يمثل ربحية مرتفعة وبنسبة (38.39%) بعكس الزبون (H). إذ يمثل ربحية منخفضة بنسبة (4.38%)، هذا فيما يخص الربحية.

وأما فيما يخص الخسارة فقد ميّز الزبون الأعلى خسارة والتمثلة بالزبون (B) وبنسبة خسارة مرتفعة (-33.09%) بعكس الزبون (A)، إذ حقق خسارة منخفضة بنسبة (-2.52%)، وهذا يدل على أن منهج التكاليف على أساس الأنشطة يميّز بين الزبون الذي يحقق الربحية الأعلى والزبون الذي يحقق الربحية الأقل، وكذلك بين الزبون الذي يحقق خسارة أعلى، والزبون الذي يحقق خسارة أقل، لذا فإن تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة افضل من تحليل ربحية الزبون وفق المنهج التقليدي، وذلك لعدة أسباب:

- 1- تحليل ربحية الزبون وفق المنهج التقليدي لا يميز بين الزبون المريح والزبون غير المريح، بينما في ظل منهج التكاليف على أساس الأنشطة يميز بين الزبون المريح والزبون غير المريح.
 - 2- يميز منهج التكاليف على أساس الأنشطة الزبائن الأكثر ربحية من الزبائن الأقل ربحية، وكذلك الخسارة بالنسبة للزبائن.
 - 3- إن منهج التكاليف على أساس الأنشطة يساعد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ومراجعة السياسات الإدارية المتخذة بأكثر دقة.
 - 4- إن تطبيق منهج التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى بناء بيانات ومعلومات للوحدة الاقتصادية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات صائبة.
- لذا فإن تحليل ربحية الزبون في ظل منهج التكاليف على أساس الأنشطة يعطي صورة واضحة ودقيقة حول الزبائن، ومن ثم سوف يساعد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الصائبة وتعزيز دور إدارة علاقات الزبون في إشباع حاجاته ورغباته، ومن ثم تحقيق رضاه، وتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات :

توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها:

- 1- أظهر البحث أن تحليل ربحية الزبون من الموضوعات المهمة والحديثة في بيئة الأعمال لما يحققه من أثر في نجاح الوحدة الاقتصادية، وكذلك يوفر قاعدة بيانات ومعلومات مفصلة ودقيقة عن كلّ زبون، ويتضمن تحديد إيرادات وتكاليف وربحية كل زبون، ما يساعد الوحدات الاقتصادية في تعزيز الثقة وتطوير العلاقات مع الزبائن ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

- 2- تبين من البحث أن تحليل ربحية الزبون هو أداة استراتيجية لأنّ الزبائن يمثلون أصولاً غير ملموسة للوحدة الاقتصادية، لذا سيساعد المدراء في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي ترفع أو تخفّض قيمة الوحدة الاقتصادية.
- 3- اتضح من البحث ان إدارة علاقات الزبون هي أداة استراتيجية لأنها حلقة وصل بين الوحدة الاقتصادية والزبائن، وتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
- 4- أظهر البحث أن تحليل ربحية الزبون في ظل المنهج التقليدي للتكاليف يؤثر في إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية بصورة سلبية كونه يولّد بيانات ومعلومات مظللة بسبب استناده إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة.
- 5- تبين من البحث أن تحليل ربحية الزبون وفق المنهج التقليدي للتكاليف لا يميز بين الزبون المريح والزبون غير المريح، وهذا سيؤثر على القرارات الإدارية للوحدة الاقتصادية.
- 6- اتضح من تطبيق المنهجية ان منهج التكاليف التقليدي غير قادر على تخصيص التكاليف غير المباشرة على الزبائن بصورة عادلة، ومن ثمّ فلا يمكن الاعتماد عليه نظاماً في اتخاذ القرارات بخصوص إدارة علاقات الزبون ولا يمكن من خلاله تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
- 7- أظهر البحث أن منهج التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة وشمولية والذي سيوفر معلومات تساعد في إدارة علاقات الزبائن بشكل كفوء وفاعل، وتحقيق الأرباح والميزة التنافسية المستدامة للوحدة الاقتصادية.
- 8- تبين من البحث أن تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة وشمولية من منهج التكاليف التقليدي، كونه يعتمد على عدد ملائم من موجبات الكلفة والتي تعتمد على تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة من خلال موجباتها، ومن ثمّ تخصيص كلف الأنشطة على الزبائن من خلال موجباتها.
- 9- اتضح من البحث ان منهج التكاليف على أساس الأنشطة هو أداة استراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.
- 10- أظهر البحث أن منهج التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة وشمولية وفاعلية في قياس تخصيص التكاليف التسويقية غير المباشرة الخاصة بالزبائن وبأسلوب واقعي أكثر.
- 11- تبين من البحث أن تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة سيميز بشكل دقيق وواضح بين الزبائن ذوي الربحية المرتفعة والزبائن ذوي الربحية المنخفضة وكذلك يميز بين الزبائن ذوي الخسارة المرتفعة والزبائن ذوي الخسارة المنخفضة، لذا من الأفضل للوحدات الاقتصادية العمل على زيادة الإيرادات وإدارة التكاليف غير المباشرة للزبائن ذوي الربحية المنخفضة والزبائن الذين يحققون خسارة من خلال إدارة علاقات الزبون ومصادر الميزة التنافسية المستدامة.
- 12- من خلال تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة أن هنالك زبائن مربحين ذوي ربحية مرتفعة وزبائن ذوي ربحية منخفضة، لذا على الوحدات الاقتصادية اتباع الخطوات في رفع ربحية الزبائن المنخفضة من خلال اتباع الأسلوب نفسه مع الزبائن ذوي الربحية المرتفعة من خلال زيادة الوحدات المشترية من قبلهم وإدارة التكاليف التسويقية والإدارية.

ثانياً : التوصيات :

- من خلال الاستنتاجات التي تمّ التوصل إليها يوصي البحث بمجموعة من التوصيات التي تساعد الوحدات الاقتصادية عامة والوحدة عينة البحث خاصة، من أجل إعادة النظر في الاستراتيجية التسويقية وذلك من خلال إدارة علاقات الزبون، وكما يأتي:
- 1- ضرورة الاهتمام بتحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة من أجل التمييز بين الزبائن المربحين والزبائن غير المربحين.

- 2- على الوحدات الاقتصادية عدم تطبيق تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف التقليدي كونه ينتج معلومات مضللة تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 3- على الوحدات الاقتصادية الحفاظ على الزبائن المربحين ولأطول مدة لأنهم يمثلون أصولاً غير ملموسة ومن ثم تعظيم ربحية الوحدة الاقتصادية وقيمتها من خلالهم.
- 4- على الوحدات الاقتصادية عامة والوحدة عينة البحث خاصة دراسة وفهم فلسفة تحليل ربحية الزبون ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة علاقات الزبون من أجل تنفيذ كافة أقسامها والسعي لتطبيقها.
- 5- على الوحدات الاقتصادية عند تطبيق تحليل ربحية الزبون توفير كافة المستلزمات الخاصة بالتطبيق وتصميم المستندات والسجلات بحيث توفر معلومات تفصيلية تتمثل بالإيرادات والتكاليف على مستوى الزبائن.
- 6- على إدارة الوحدة الاقتصادية عند استخدام تحليل ربحية الزبون القيام بإدارة التكاليف للزبائن ذوي الربحية المنخفضة، وكذلك الزبائن الخاسرين ومحاولة تحفيزهم لتغيير سلوكهم بحيث يؤدي في النهاية إلى تخفيض تكاليفهم وتحسين ربحيتهم.
- 7- ضرورة تطبيق منهج التكاليف على أساس الأنشطة في الوحدات الاقتصادية عامة، والوحدة عينة البحث خاصة، كونه يساعد في توضيح الرؤية المستقبلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك يساعد في إدارة التكاليف وزيادة الربحية، سواء أكانت على مستوى المنتج أو على مستوى الخدمة، أم على مستوى الزبون أم على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل.
- 8- ضرورة العمل على استخدام تحليل ربحية الزبائن في مدد متواصلة وبصورة دورية سواء كانت على مستوى شهري أم فصلي أم نصف سنوي أم سنوي ، وفرض رقابة مستمرة على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومحاولة معالجة الانحرافات الحاصلة أولاً بأول.
- 9- عند تطبيق تحليل ربحية الزبون على الوحدات الاقتصادية من الضروري اتباع الخطوات الموجودة في الزبائن ذوي الربحية المرتفعة وتطبيقها على الزبائن ذوي الربحية المنخفضة والزبائن غير المربحين، وهذا سوف يعظم من ربحية الوحدة الاقتصادية وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة لها.
- 10- ضرورة تطوير أنظمة التكاليف الإدارية داخل الوحدات الاقتصادية عامة، والوحدة عينة البحث خاصة من أجل توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الادارية.
- 11- ضرورة الاهتمام بتحليل تكاليف الزبائن بهدف تخفيضها.
- 12- ضرورة استخدام تحليل ربحية الزبائن في الوحدات الاقتصادية للتنبؤ بالمبيعات المستقبلية بهدف زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية.

ثبت المراجع

1. انتريل، مرن بشر ومكلاني، إدي (2013)، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، ترجمة زهير عمرو دردر، دار المريخ، الرياض.
2. تشارلز، هورنجرن ودانار، سريكانت وفسوستر، جورج (2002)، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض.
3. تشارلز، هورنجرن ودانار، سريكانت وفسوستر، جورج (2009)، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض.
4. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي (2008)، محاسبة التكاليف المتقدمة، المستقل للطباعة والتصميم.
5. الحسنية، سليم ابراهيم، 2009، الادارة بالأبداع، المنظمة العربية للتنمية الادارية، دمشق.
6. ربايعه، علي وذياب، قنمي (2010)، إدارة المبيعات، دار الصفاء للنشر، عمان.
7. اللامي، غسان قاسم داود (2013)، إدارة التسويق أفكار وتوجيهات جديدة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.

8. الطائي، يوسف حجيم والعبادي، هاشم فوزي (2008)، إدارة علاقات الزبون، طبعة 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
9. عباس، حسين وليد حسين (2014)، استراتيجية إدارة المواد البشرية- المدخل الحديث للميزة التنافسية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
10. العلي، عبد الستار محمد (2006)، إدارة الإنتاج والعمليات، طبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
11. مروة، حكيم ووحو، محمد (2009)، تسويق العلاقات من خلال الزبون مصدر لتحقيق المنافسة واكتساب الميزة التنافسية، دار المسلية للنشر.
12. أسعد، باسل (2014)، دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 2.
13. الدليمي، عراك عبود عمير (2009)، تأثير مقدرات الإبداع الاستراتيجي ورأس المال الاجتماعي في بناء الميزة التنافسية المستدامة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
14. Fosrer, George, Customer Profitability Analysis, 1996, Articles.
15. Garrison, R. Noreen, E. and Brewer P., (2012) Management Accounting, 14th, MCE raw – Hill/Iwin.
16. Harry, Richard Runit and Kunim, Elsa, 2003, Whatiuth world is competitive advantage, Anderson school.
17. HornGron, charlest. And Datar, srikant Mand Rajan Madhar, 2012, Cost Accounting Amanagerial Emphasis, 14th, new Jersey.
18. Mohammed, Muzahid Akbar, 2009, Impact of Quality, Trust and customer satisfaction on customer loyalibity, ABAC Journal, vol. 29, NI.
19. Oliver, R.L, 1980, ((A cognitive model of the antecedents and consequences of satisfaction decisions, Journal of marketing research, vol. 7.
20. Velcu, Oana, 2002, Practical Aspects in the Implement tath of an ABC Model, M, Scthesis in Accounting, Swedish school of Economics and Business, Administration.
21. American Express company, 2008, Assessing customer profitability, www.openforum.com
22. Hill, Charles w.l&jones,gareth r.,2008,strategic management: an intwgrated approach,8th,Houghton miffin copany, New York.
23. Tyagi, R., 2008, Management Introduction Journal of Management science, Vol. 6, No. 21.
24. hoffman,werner h,2007,strategies for management aportfolio of 8. alliances.www.bauer,bwi,unl-manhheim.de.
25. garman,james,1993,continuous qualiy improvement &survival strategy: the southern pacific experience, vol (xxx), n12. www.morrisey.com
26. Searcy,d.,2004,using activity based costing to assess channel customer profitability,management accounting quarterly montvaleg,vol.5,n.2.