

# **أهمية تحليل ربحية الزبائن في الشركات الصناعية**

**م.د. عبد الكريم عبد الرحيم علي**

**قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة**

## أهمية تحليل ربحية الزبائن في الشركات الصناعية

- المجلد السادس
- العدد الثاني عشر
- أيار 2014
- استلام البحث: 2013/8/6
- قبول النشر: 2013/10/23

م.د. عبد الكريم عبد الرحيم علي

### المستخلص

يهدف البحث الى اجراء بعض التعديلات على انظمة محاسبة التكاليف لتوفير البيانات والمعلومات التي ترتبط بتحليل ربحية الزبون من اجل تعزيز القدرة التفاوضية لدى ادارة التسويق، حيث اعتمد البحث اسلوب دراسة الحالة التي توصل من خلالها الى انه ليس بالضرورة ان يكون الزبون الافضل هو من حققت الشركة منه الايراد الاكبر خلال الفترة المالية، اذ ان هناك تكاليف مخفية تتعلق بهم لا تظهرها انظمة المحاسبة التقليدية، وهذا ما ادى الى ان تكون اهم التوصيات هي ضرورة استخدام نظام ال ABC لتخفيض التكاليف المتعلقة بالزبائن للوصول الى معلومات اكثر دقة حول ربحيتهم.

### مقدمة :

لقد كانت المنتجات بالنسبة للشركات الصناعية، والعلامات التجارية للشركات التجارية تمثل المتغيرات الأساسية، ومن ثم أنظمة محاسبة التكاليف صممت لإنتاج المعلومات الضرورية المتعلقة بتحليل ربحية المنتجات، الأقسام والمناطق الجغرافية . ألا انه في السنوات الأخيرة تغير التركيز وأصبحت أهمية الزبائن المتغير الرئيس عند صياغة إستراتيجية التسويق الشاملة . فالعديد من الشركات تؤمن حالياً في أن الزبون يعد العنصر المهم في أعمالها، وإستراتيجيتها توضع في ضوء تلك الأهمية . حيث أولى القرارات التي تتخذ في الشركات تتعلق بكيفية مقابلة متطلبات الزبائن، واستناداً الى تلك المتطلبات تصمم الأنظمة التشغيلية .

على هذا الأساس أصبح الزبائن يمثلون المحور الأساسي للشركة في أداء نشاطها، بقائها ونموها . لكنه وبالرغم من هذه الأهمية، أنظمة محاسبة التكاليف لا تعكس ذلك في تقاريرها .

ومن النادر قيامها بتجهيز معلومات تكاليفية حول الزبائن . لذا جاءت هذه الدراسة لبيان طريقة واهمية احتساب ربحية الزبائن في الشركات الصناعية العراقية

**المشكلة:-** تتطرق المشكلة الأساسية للدراسة من السؤال التالي: هل تعرف حقيقة من هم زبائنك الأفضل ؟ أو هل انك تعتقد معرفة ذلك ؟ . أن أغلبية رجال الأعمال لديهم إدراك خاطئ في أن الزبون الأفضل من توضح حساباته جزءاً كبيراً من أيراد الشركة لكل سنة . وهذه الحالة لا تبرز دائماً السبب لنفس الزبون عندما تحقق الشركة خسارة .

**الهدف :-** تهدف الدراسة إجراء بعض التسويات أو التطويرات لأنظمة محاسبة التكاليف طبقاً للتغيرات الأساسية في البيئة لتوفير مقاييس ترتبط بتحديد ربحية الزبون تسهم في تعزيز القدرة التفاوضية لدى إدارة التسويق وتحسين ربحية الشركة .

**أهمية الدراسة:-** تتبع أهمية الدراسة من أهمية المعلومات المحاسبية المتعلقة بالزبائن للتمييز فيما بينهم من حيث مستوى ربحية كل واحد أو كل مجموعة منهم من اجل مساعدة الإدارة في بناء خطتها التسويقية الشاملة .

**الفرضية :-** تقوم الدراسة على فرضية واحدة مفادها ( أن أنظمة محاسبة التكاليف الحالية والمطبقة في الشركات الصناعية العراقية قاصرة عن توفير البيانات المالية والكمية التي يمكن إن تساهم في إعطاء صورة واضحة عن الزبائن ومساعدة الإدارة في بناء إستراتيجية التسويق الشاملة ).

### دراسات السابقة:-

1- دراسة ( Reinaldo and others,2008 ) بعنوان قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون

في شركة صناعة الاغذية البرازيلية .

هدفت الدراسة الى تحليل التكاليف والربحية على مستوى كل زبون او مجموعة زبائن باعتبار ان الزبون يعد المقياس الحقيقي لايرادات وتكاليف الشركات الصناعية الخدمية . وقد توصلت الدراسة الى ان التحليل سوف يمكن الادارة التوجه نحو الزبائن المرشحين اضافة الى تحسين رضا الزبائن من خلال التحسين المستمر لانشطة سسله القيمة الموجه للزبون من حيث

الجودة، التكلفة الأقل، التسليم الأسرع، الخدمة الجيدة، والمرونة العالية في تكيف المنتجات الملائمة للزبائن .

وكان من أهم توصياتها توجيه الشركات نحو تطبيق مدخل إدارة التكلفة على أساس الأنشطة لقياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستخدام موجّهات الكلفة

## 2- دراسة (عباس وعبدالكريم 2009) بعنوان مداخل تحليل ربحية الزبون

هدفت الدراسة الى عرض طرائق تحليل ربحية الزبون وكيفية التمييز بين الزبون المريح وغير المريح واعتمد الباحثان منهج التحليل الوصفي كما انها كانت دراسة نظرية . ومن أهم ما توصلت اليه هذه الدراسة امكانية تقسيم الزبائن على مريحين وزبائن غير مريحين وكان من أهم توصياتها توجيه الشركات نحو التركيز على الزبائن من خلال تعزيز العلاقة بين المريحين منهم وتخفيض حجم التعامل مع الزبائن غير المريحين

3- دراسة (طالب 2012 ) بعنوان قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط.

جاءت هذه الدراسة بهدف بناء اطار مفاهيمي لقياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باعتماد مدخل الادارة على اساس الأنشطة، واستخدم الباحث المنهج التحليلي الوصفي لبلوغ هدف الدراسة .

توصلت الدراسة الى ان استخدام المعلومات المالية والتشغيلية التي يوفرها مدخل ( ABC ) سيساعد الادارة في التمييز بين الزبائن المريحين وغير المريحين وكذلك في حل مشاكل التسعير واعادة تصميم اجراءات العمل ذات العلاقة بالزبون. كما ان هذا المدخل سيعمل على مساعدة الادارة في خفض التكاليف دون المساس بالجودة من خلال حذف او تقليص الأنشطة التي لاتضيف قيمة . وكان من أهم توصيتها ضرورة اتباع الشركة مدخل (ABC) في تحليل وقياس ربحية الزبائن.

### موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :-

يلاحظ ان الدراسات السابقة المذكورة انفاً ركزت على اهمية تحليل ربحية الزبائن بهدف اتخاذ القرارات الاستراتيجية بخصوص تحديد العلاقة ما بين الشركة وزبائنها. وقد عرضت تلك الدراسات تلك المداخل والطرائق المعتمده في احتساب ربحية الزبون الا انها لم توضح الاسباب الكاملة وراء الاختلاف في ربحيتهم, كما لم تقدم آلية الاحتساب عملياً لذا جاءت هذه الدراسة لاستكمال ما توصلت اليه الدراسات السابقة عبر استعراض اسباب اختلاف ربحية الزبائن وكذلك دراسة حاله لايضاح الية الاحتساب لأجل ذلك تم تقسيم الدراسة إلى ستة محاور أساسية :-

#### أولاً :- مفهوم ربحية الزبون

ثانياً :- أسباب الاختلاف في ربحية الزبائن .

ثالثاً :- متطلبات تحليل ربحية الزبائن .

رابعاً :- التسويات على أنظمة محاسبة التكاليف .

خامساً :- استخدامات معلومات ربحية الزبائن .

سادساً :- الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً:- مفهوم ربحية الزبون

ربحية الزبون تشير الى الفرق بين الايرادات المتحققه من الزبون والتكاليف المستفدة في خدمته خلال مدة زمنية محده (Pfeifer&others,2005,14) . وما هو متعارف عليه في انظمة المحاسبة التقليدية وعند المعالجة المحاسبية لحسابات الزبائن , يفتح حساب اجمالي المدينين (الزبائن) في سجل الأستاذ العام يبين من خلاله المبيعات الاجله والمتحصلات النقدية منهم ورصيد اخر المدة, الى جانب ذلك الحساب يمسك سجل استاذ مساعد تخصص فيه صفحة لكل زبون تتضمن المبيعات الاجله والمتحصلات النقدية منه . وفي ضوء هذه البيانات تحتسب ربحية الزبون على اساس قيمة البضاعة المباعة الية مطروحا

منها كلفتها . وما يلاحظ هنا ان هناك العديد من التكاليف المخفية المتعلقة بالزبون والتي لا تظهر في هذه السجلات منها ما يرتبط بالانتاج ومنها ما يرتبط بالتسويق والادارة . في ضوء ما تقدم نستنتج ان قياس ربحية الزبون على وفق ما توفره انظمة المحاسبة التقليدية من بيانات ومعلومات غير كاف لاعطاء صوره واضحة عنه , اذ يلزم الامر تحديد نصيبه من التكاليف المخفية للوصول الى صافي الربح المتحقق من الزبون ( ربحية الزبون ) . لا شك ان هذه المعلومات ستعزز من قدرة الادارة في بناء استراتيجياتها التسويقية.

### **ثانيا :-أسباب الاختلاف في ربحية الزبائن**

معلومات ربحية الزبون يمكن تحديدها بسهولة مالم تكن هناك اسباب مهمة تتغير من زبون لآخر . وتظهر أهمية هذه الاسباب في المجالات الآتية :-

- **القدرة التفاوضية للزبون :-** أصبح الزبون يشتري علاقة نوعية مع مورديه، فالشراء يعني قبول هذا الارتباط من إستراتيجية التزود إذا كانت تكرارية. وفي حالات أخرى فان وجود خدمات ما بعد البيع أو التأهيل أو الاستشارة هو الذي يخلق علاقة الارتباط أو التبعية . كثيرا ما يلاحظ أن قوة ومهارة المفاوضة لدى الزبون تمكنه من الحصول على أسعار منخفضة، أما عن طريق منحه خصم الكمية أو الخصم النقدي، أو انه قد يحصل على شروط خاصة بعيدة عن قيمة المبيعات المخططة . ولذلك فان المعلومات حول الزبائن ستساهم في زيادة القدرة التفاوضية لدى إدارة التسويق .

**تكاليف الإنتاج :-** يطلب بعض الزبائن منتجات بمواصفات خاصة، تلتزم الشركة بإجراء التغييرات الهندسية في أساليب الإنتاج مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الزبون عن الزبائن الآخرين الذين يطلبون المنتجات القياسية للشركة . وبالتالي لابد الأخذ بنظر الاعتبار فروقات التكاليف هذه عند تحديد أسعار المنتجات .

**تكاليف التسويق :-** نتيجة التطورات التكنولوجية الحديثة وبشكل خاص أنظمة الاتصالات الدولية، انفتاح الأسواق العالمية و المنافسة الحادة تطلب الأمر من الشركة الصناعية زيادة الاهتمام بوظيفة التسويق، إذ أصبح من الضروري لإدارة التسويق بذل جهود أكثر لإيجاد

زبائن إضافيين وفتح مناطق جديدة لتصريف منتجاتها فضلاً عن المحافظة على الزبائن الحاليين وتشجيعهم في الاستمرار بالتعامل مع الشركة . ذلك إنما يترتب عليه ارتفاع نسبة التكاليف التسويقية إلى أجمالي تكاليف الشركة .

أن معظم تكاليف التسويق تظهر نتيجة عملية التبادل فيما بين الشركات وزبائنها ومن الجدير بالذكر انه في بعض الأحيان يستخدم المحاسبون مصطلحات تكاليف التوزيع أو تكاليف البيع بدلاً من تكاليف التسويق، إلا انه بشكل عام يمكن تقسيم تكاليف التسويق على فئتين أساسيتين(Drury,2000,P707 ) هما تكاليف الحصول على الطلبية وتشمل المبيعات الشخصية، والإعلان، والترويج وبحوث التسويق، وتكاليف تنفيذ الطلبية وتتضمن تكاليف الخزن، والمناولة، والنقل، ومنح الائتمان والتحصيل .

أن ما يستهلك من الموارد المتعلقة بتنفيذ هذه الأنشطة يختلف من زبون إلى آخر أو من سوق إلى أخرى، فاحد الزبائن أو مجموعة منهم ربما يطلب أنشطة لا يطلبها آخرون، فبعضهم لديه تصميم منتج الشركة عند تقديم الطلبية وبعضهم يغمرها بالتغيرات الهندسية، البعض يشتري كميات اكبر أو انه يستلزم تكاليف تسليم مرتفعه أو انه ذو طلبات صغيرة الحجم متكررة ( Rayburn,1995,118 ) .

وبذلك معظم التكاليف الناجمة عن هذه الأنشطة سيختلف استهلاكها من زبون لآخر. وان مدير التسويق سوف لن تكون لديه فكرة ملائمة مالم تقم الشركة بإعداد نظام تقرير يحوي مفهوم إيرادات وتكاليف الزبون . حيث عدم المعرفة يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرارات قصيرة الأمد، تنفيذ مفاوضات وصياغة سياسات دون معرفة المضامين المالية بشكل تام .

-**التكاليف الإدارية** :- تتغير وتختلف تكاليف إدارة الزبائن بنفس الطريقة التي تتغير بها تكاليف التسويق وهي تتمثل بكلفة اقتناء الطلبيات . حيث حجم وعدد مرات الطلب تختلف بشكل مهم من زبون إلى اخر .

-**تكاليف راس المال العامل** :- قد لا تتغير تكاليف اقتناء المخزون بشكل مهم بين الزبائن - عدا من حيث علاقتهم بالحجم - مالم تكن هناك متطلبات خاصة للخزن من الزبون، مثل

مستويات معينه للخرين من البضاعة يوجب على الشركة اقتناؤها أو خزنها مركزياً لتجميعها وتسليمها مرة واحدة. أما بالنسبة لتكاليف منح الائتمان فتعد متغيراً مهماً -وهي منسية في معظم أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية -، فالزبائن ذوو القدرة التفاوضية غالباً ما يحصلون على مزية شرط الائتمان ومن ثم تكاليف التمويل تصبح ذات أهمية من حيث علاقتها بمستوى ربحية الزبون .

يوضح الجدول (1) أهم أسباب الاختلاف في تكاليف الزبائن

### جدول (1)

#### أسباب اختلاف تكاليف الزبائن \*

الزبائن ذوو التكاليف المتدنية	الزبائن ذوو التكاليف المرتفعة
- منتجات قياسية	- منتجات خاصة وفق طلب الزبون
- أوامر شراء قليلة بكميات كبيرة	- أوامر شراء متعدد بكميات قليلة
- طلبات متنبأ بها	- طلبات غير قابلة للتنبؤ بها
- شروط تجهيز وتسليم قياسية	- مواصفات محددة للتجهيز والتسليم
- عدم تغير متطلبات التجهيز والتسليم	- تغير متطلبات التجهيز والتسليم
- مبالغ صغيرة أو معدومة لأنشطة ما بعد البيع	- مبالغ كبيرة لخدمة ما بعد البيع (التركيب، التدريب، الضمان والصيانة)
- لا توجد خدمات ما بعد البيع	- تتطلب الاحتفاظ بالمخزون
- لا يتطلب الاحتفاظ بالمخزون	- ظهور مبالغ متراكمة في الحسابات المدينة
- السداد في الوقت المحدد	

المصدر :- ( Source: Kaplan& Atkinson,1998,P159 )

\*هناك متغير مهم آخر لم يتطرق إليه الباحث يتمثل بمزيج المنتجات لكونه يتطلب دراسة خاصة .

### ثالثاً :- متطلبات تحليل ربحية الزبائن

يتطلب قياس ربحية الزبون دراسة وتحليل الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالزبائن . وذلك بهدف معرفة فيما إذا كانت الشركة تحقق أرباحاً من إعمالها نتيجة تعاملها مع زبون أو فئة معينة من الزبائن . ويمكن إجراء تحليل الربحية على مستوى كل زبون إذا ما كانت الشركة تتعامل مع عدد قليل من الزبائن، أو أنها تقسمهم على فئات ذات خصائص متماثلة ،



مثل معدل حجم الصفقة، عدد الصفقات وغيرها . وهذا يكون ضرورياً إذا ما كانت تتعامل مع زبائن مختلفين لا يمكن جمع بيانات خاصة عن كل واحد منهم ( Gupta & sjblomy1996). ولغرض الوصول الى ربحية كل زبون لابد من تحليل إيراداته وتكاليفه .

### تحليل إيرادات الزبون

يعود الاختلاف في أيراد المبيعات للزبائن لثلاثة متغيرات أساسيه متمثلة بعدد الوحدات المشتراة من منتج الشركة، مقدار الخصم وشروط الائتمان .

أن عدم منح الخصم التجاري أو خصم الكمية ربما يؤدي المحافظة على ربحية الزبون، إلا انه قد يؤثر على حجم الوحدات المشتراة، حيث الإحجام الكبيرة للزبائن غالباً ما ينجم عنها خصم كبير. لذا فان تتبع الخصم من الزبون ورجل المبيعات سيوفر معلومات مفيدة حول الطرق التي من شأنها تحسين ربحية الزبون . إذ ربما تطلب الشركة من رجل مبيعاتها أستحصال الموافقة قبل منح الخصم للزبائن غير المؤهلين بالنسبة لها، أو أنها يمكن أن تتابع المبيعات المستقبلية لزيارتها وتتوقع مدى تأثير الخصم الممنوح على ربحيتها .

أما بالنسبة لشروط منح الائتمان فبعض الزبائن قد يمنح خصم نقدي عند السداد ضمن مدة معينه.ومن الطبيعي ذلك سيؤثر على أيراد الزبون لان تأجيل السداد يعني تعطيل جزء من راس المال العامل .

لذا يجب الأخذ بنظر الاعتبار هذه المتغيرات كافة من حيث تأثيرها على إيرادات الزبون عند إجراء التسويات على النظام المحاسبي.

### 1- تحليل تكاليف الزبون

لا تميز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بين الزبائن في تحقق مختلف التكاليف غير المباشرة على الرغم من الاختلاف في استهلاك موارد الشركة ( Ames & Hlavace , 1990k,p.141 ) لذا من الضروري تصنيف التكاليف المتعلقة بالزبائن في مجموعات كلفة مختلفة على أساس أنواع موجهات الكلفة (أو أسس تخصيص الكلفة )، أو طبقاً لدرجة مختلفة من حيث علاقة السبب - التأثير. وبأمكان الشركة اعتماد نظام التكلفة على أساس

- النشاط ABC الذي يركز على الزبائن فضلاً عن المنتجات . وقد قدم هورنجرن الطريقة التي يمكن اعتمادها في تقسيم الأنشطة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالزبائن . حيث تقسم الأنشطة على خمس فئات ( Horngren, and others,2009,535-536 ):-
- أنشطة على مستوى الوحدة الواحدة للزبون :-وتتضمن المواد المستهلكة في الأنشطة المتعلقة ببيع كل وحدة واحدة من المنتجات للزبون مثل نشاط المناولة للوحدة.
  - أنشطة على مستوى مجموعة الوحدات للزبون :- تتعلق بالموارد المستهلكة في الأنشطة الخاصة بمجموعة الوحدات المباعة للزبون مثل التكاليف المرتبطة بطلبية الزبون أو تكاليف التسليم .
  - أنشطة مساندة للزبون :- هي الأنشطة المرتبطة بدعم الزبائن بشكل منفرد والتي ترتبط بعدد الوحدات أو كل مجموعة منتجات تسلم للزبون مثل كلفة زيارات الترويج للزبون وتكاليف الإطلاع على موقع الزبون
  - أنشطة ترتبط بقناة التوزيع :- تتمثل بالموارد المستهلكة في الأنشطة المتعلقة بقناة توزيع معينة مثل راتب مدير قناة التوزيع .
  - أنشطة على مستوى الشركة :- ترتبط بالأنشطة العامة غير المتعلقة بزبائن معينين أو قنوات التوزيع مثل التكاليف الإدارية العامة .
- وتتضمن تكاليف الزبون كلفة البضاعة المباعة وتكاليف الأنشطة المتحققة للفئات الثلاث الأولى وهي : تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة الواحدة للزبون، وتكاليف على مستوى مجموعة الوحدات للزبون وتكاليف الأنشطة المساندة للزبون .

## 2- تقرير ربحية الزبائن

بعد أن حددنا العناصر المرتبطة بإيرادات الزبائن وتكاليفهم يمكن إعداد تقرير ربحية الزبائن . ولغرض أظهر خطوات وإجراءات قياس ربحية الزبون باعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC سوف تعتمد الحالة التطبيقية التالية(بيانات افتراضية) لتقديم صورة أكثر وضوحاً من خلال الأرقام مقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية .

البيانات التالية لأربعة زبائن خلال شهر حزيران/2011 لأحدى الشركات الصناعية :-زبائن

البيانات	أ	ب	ج	د
عدد الوحدات المباعة	2000	1600	1400	800
سعر البيع المخطط	100	100	100	100
سعر البيع بالقاتورة	92	98	91	100
الإيرادات الكلية	184000	156800	127400	80000
كلفة إنتاج الوحدة	85	85	85	85

طبقاً لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية تقاس ربحية الزبائن كما يلي :-

#### تقرير ربحية الزبائن

البيانات	أ	ب	ج	د
الإيرادات	184000	156800	127400	80000
كلفة البضاعة المباعة	170000	136000	119000	68000
دخل التشغيل	14000	20800	8400	12000

يتضح من التقرير في أعلاه أن الزبون (ب) يحتل الترتيب الأول والزبون (ج) بالترتيب الأخير من حيث تحقق دخل الشركة . ومن حيث الأهمية النسبية يأتي الزبون (د) في الترتيب الأول بنسبة ربح 15% والزبون (ج) أخيراً بنسبة ربح 7,77 % وفي ضوء هذه المعلومات ستتخذ الشركة قراراتها وتحدد سياستها المتعلقة بزبائنها دون معرفة المضامين المالية لكل زبون بشكل تام .

إما إذا اخذ بنظر الاعتبار تخصيص التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالزبائن وفقاً لما تم ذكره فإن ربحية الزبائن ستختلف حتماً .

بافتراض جمع البيانات أدناه عن الأنشطة وموجهات الكلفة والزبائن :-

أهمية تحليل ربحية الزبائن في الشركات الصناعية

النشاط	معدل موجة الكلفة	فئة التكاليف
تغييرات هندسية في اساليب الانتاج	2000 دينار لكل تغيير	أنشطة على مستوى مجموعة الوحدات للزبون
استلام الطلبية	100 دينار لكل طلب	أنشطة على مستوى مجموعة الوحدات للزبون
زيارات ترويج المبيعات	شراء 80 دينار لكل زيارة	أنشطة مساندة للزبون
الشحن والنقل	2 دينار لكل ميل	أنشطة على مستوى مجموعة الوحدات للزبون
مناولة المنتج	2 دينار لكل وحدة مبيعة	أنشطة على مستوى الوحدة الواحدة للزبون
تجهيز الدفعات غير الروتينية	300 دينار لكل دفعة	أنشطة على مستوى مجموعة الوحدات للزبون
المطالبة بالديون	1000 دينار لكل مطالبة	أنشطة مساندة للزبون

الزبائن

البيانات	أ	ب	ج	د
عدد مرات التغييرات الهندسية	1	-	-	-
عدد طلبيات الشراء	30	25	15	10
عدد مرات زيارات الترويج	6	5	4	3
عدد مرات التجهيز	60	30	20	15
عدد الأميال لكل تسليم	5	12	20	6
عدد مرات التجهيز غير الروتينية	2	صفر	2	صفر
عدد مرات المطالبة بالديون	2	4	صفر	1
معدل الخصم النقدي	2%	3%	1%	صفر

طبقا لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة ربحية الزبائن تقاس كما يلي  
تقرير ربحية الزبائن باعتماد ABC

الإيراد بموجب السعر المخطط	200000	160000	140000	80000
الخصم التجاري	16000	3200	12600	صفر
الخصم النقدي	3680	4704	1274	صفر
الإيراد الفعلي	180320	152096	126126	80000
كلفة البضاعة المبيعة	170000	136000	119000	68000
مجمل الربح	10320	16096	7126	12000

### تطرح :- تكاليف التشغيل

التغيرات الهندسية	2000	صفر	صفر	صفر
استلام وتشغيل الطلبات	3000	2500	1500	1000
زيارات الترويج	480	400	320	240
عدد الأميال لكل تسليم*	600	720	800	180
مناولة المنتجات	4000	3200	2800	1600
الطلبات الخاصة	600	صفر	600	صفر
المطالبة بالديون	2000	4000	صفر	1000
دخل التشغيل	(360)	5276	1106	7980

يلاحظ من خلال تقرير الربحية المعد طبقاً لنظام ABC، إن الزبون (د) هو أفضل الزبائن من حيث تحقق دخل الشركة كما انه الأفضل من حيث الأهمية النسبية بنسبة ربح 9,975%، بينما الزبون (أ) الذي كان يعد من أفضل الزبائن من حيث تحقق إيرادات الشركة ومن الزبائن المرشحين في ظل تقرير الربحية ألمعده بأنظمة التكاليف التقليدية قد حقق خسارة للشركة قدرها (360) دينار في حين يأتي الزبون (ج) في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية النسبية بنسبة ربح 0,79 % وبذلك لابد من إجراء بعض التسويات على أنظمة التكاليف التقليدية من اجل تحسين المعلومات المالية المتعلقة بدعم قرارات تعزيز العلاقات مع الزبائن .  
\*كلفة الشحن والنقل لكل ميل × عدد الأميال لكل تسليم × عدد مرات التجهيز

### رابعا :- التسويات على أنظمة محاسبة التكاليف

لا يمكن افتراض السهولة في إنتاج البيانات اللازمة لإعداد تقرير الربحية وفقاً لنظام ABC لأن أنظمة المعلومات غير جاهزة لتوفيرها ومن ثم فهي تتطلب إعادة النظر لتوفير هذه المتطلبات . أما بالنسبة التسويات التي يجب إجرائها على أنظمة محاسبة التكاليف، يمكن اعتماد الخطوات التالية لتنفيذها :- ( P.C.Tulsian,2008,5:2 )  
1- تحديد هدف الكلفة :- يتمثل هدف الكلفة بالشيء المراد قياس تكلفته بشكل منفصل، وقد يكون الزبون أو مجموعة زبائن ذوي خصائص متماثلة أو أي مستوى تجميعي للزبائن ترتثيه الإدارة .

2- تحديد الأنشطة المتعلقة بالزبائن :- وتتطلب التحديد الدقيق للأنشطة الخاصة بكل زبون أو مجموعة الوحدات المباعة إليه والتي قد تكون متداخلة مع الأنشطة الإنتاجية، التسويقية والإدارية . وان هذه الأنشطة لاتعد ثابتة في الشركات الصناعية كافة كما أن الوسائل المستخدمة في تنفيذها قد تكون مختلفة . ومن أمثلتها أنشطة استلام وتشغيل الطلبات، وترويج مبيعات الزبون، وتهيئة وأعداد المكائن للطلبات غير الروتينية، ومناولة المنتجات، والشحن، والتعبئة والتغليف، والتخزين والنقل، والائتمان والتحصيل وغيرها

3- تجميع التكاليف المباشرة لكل نشاط :- بعد تحديد الأنشطة المتعلقة بالزبائن تصنف التكاليف من حيث علاقتها بالأنشطة إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، وتعين التكاليف المباشرة لكل نشاط . تجمع الأنشطة المتشابهة من حيث مسباتها في مجموعات تكلفة تمهيداً لتخصيصها على

الزبائن، وبذلك يعتمد عدد مجموعات الكلفة على تجانس الأنشطة لمجمع الكلفة. ويعني التجانس إمكانية تخصيص تكاليف مجمع الكلفة بموجه كلفة واحد. (Hilton,1999,P.171)

4- تحديد موجبات الكلفة :- لغرض تحميل تكاليف الأنشطة على الزبائن لابد من اختيار موجبات الكلفة المناسبة لكل مجمع كلفة ( قد يمثل مجمع الكلفة نشاط واحد او مجموعة من أنشطة متجانسة) . وهناك شرطان اساسيان عند اختيار موجه الكلفة المناسب ( Reyburn,1995,P343,344) :-

**أولاً :-** أنها تعطي تفسيراً واضحاً للتكاليف في كل مجمع كلفة .

**ثانياً :-** أن يكون موجه الكلفة سهل القياس من حيث تجميع البيانات المتعلقة به .

ويوضح الجدول رقم ( 2 ) بعض موجبات الكلفة الملائمة للأنشطة المتعلقة بالزبون :-

جدول رقم (2)

موجهات الكلفة الملائمة للأنشطة المتعلقة بالزبون

موجه الكلفة	النشاط
عدد الزيارات لمواقع الزبون	زيارات ترويج المبيعات
عدد الطلبيات	استلام وتشغيل الطلبيات
عدد الطلبيات غير الروتينية أو ساعات التهيئة	تهيئة المكان
الوحدات المباعة	مناولة المنتجات المباعة
المسافة المقطوعة	نقل المبيعات
عدد مرات المطالبة بالديون	مصاريف التحصيل
ساعات التأهيل، التدريب، الصيانة	خدمات ما بعد البيع

(الجدول من أعداد الباحث)

5- احتساب معدل تكلفة وحدة النشاط:- بموجبها يتم ربط تكاليف الأنشطة مع موجهات

الكلفة لاحتساب معدل كلفة كل نشاط أو مجمع كلفة وفق مايلي :-

أجمالي كلف النشاط (مجمع الكلفة )

معدل كلفة وحدة النشاط = \_\_\_\_\_

أجمالي موجهات الكلفة للنشاط

6- تخصيص التكاليف على الزبائن :- بعد الانتهاء من احتساب معدل كلفة كل نشاط يتم

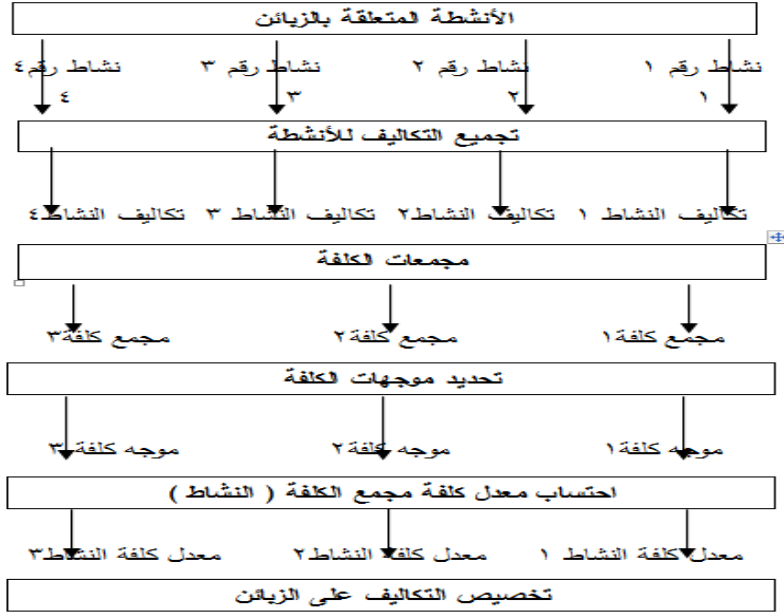
تحديد ما استهلكه كل زبون أو فئة زبائن من النشاط لغرض تحميله بنصيبه من كلف ذلك النشاط.

يوضح الشكل رقم (1) إجراءات ومتطلبات قياس تكاليف الزبائن وفقاً لنظام التكاليف على

أساس الأنشطة ABC .

الشكل رقم (1)

إجراءات ومتطلبات قياس تكاليف الزبائن وفق نظام ABC



( الشكل من إعداد الباحث )

خامساً :- استخدامات معلومات الزبائن

أن الموارد المطلوبة لإنتاج تقارير ربحية الزبائن كبيرة، لذا السؤال المهم هو ماذا نفعل مع المعلومات لغرض تبرير الكلف؟ ! غالباً ما نسأل عن منافع تلك المعلومات بهدف تبرير كلفتها.

الإجابة عن هذه الأسئلة تنبع من مصدرين الأول يتمثل في أن تقنيات إنتاج المعلومات قد خفضت من تكاليف جمع وتشغيل البيانات مما دفع الشركات اعتماد أنظمة معلومات أكثر تعقيداً وأقل كلفة (Kaplan,1988,62). والثاني يتمثل بالمنافع التالية :-



- 1- توفير الخلفية العامة للتفاوض :- أن أفضل المفاوضات تلك التي يعد لها بشكل جيد، وتدخل عناصر شخصية خلال سير التفاوض ومن ثم فهي تتعلق بشخصية المفاوضين ودرجة اقتناعهم وقدرتهم على الإقناع وبظروف وسياق التفاوض. هذا يعني ان نتيجة المفاوضات تعكس قدرة ومهارة القائمين بها . ولذلك من الضروري امتلاك المفاوض - رجل المبيعات - معلومات كافية عن الحالة ليصبح أكثر فاعلية .فإذا ما عرف بحجم الخصم الذي يمنحه والتكاليف التي ستحقق للتعاملات الجديدة يستطيع تقدير حجم المساهمة أو الدخل الذي سيحصل عليه من الزبون، مما يزيد الثقة بالنفس لدى رجل المبيعات عند إجراء التفاوض .
- 2- صياغة إستراتيجيات الزبون :- التغيير من التركيز على المنتج إلى التركيز على الزبون يعطي صورة واضحة للإدارة عن الإيرادات والتكاليف المتعلقة به : مثل خدمات الزبون، والتوزيع، والتسويق. وهذا يسمح للإدارة عند الخيار الإستراتيجي للزيائن المستهدفين . كما أن قياس ربحية الزبون يقود إلى وضع وانجاز الأهداف طويلة الأمد، فمثلاً حتى وان كانت الأسعار الخاصة يستحيل زيادتها الآن لكنها ستكون متاحة بعد مرور عدد من السنوات . إضافة لذلك ربما تفيد هذه المعلومات في تغيير السياسات المتعلقة بمجال التوزيع، التخزين للزبون وغيرها إذا كانت تكاليفها مرتفعة قياساً بالعمليات المماثلة .
- 3- تخفيض التكاليف :- ويتم أما عن طريق تقليص التكاليف المخصصة للأنشطة المتعلقة بالزبون أو فئة الزبائن مثل تقليل عدد الزيارات لمواقع الزبائن أو تقليص زيارات ترويج المبيعات أو تغيير بعض السياسات المتعلقة بتنفيذ الأنشطة الخاصة بالزبائن وقد يتم عن طريق توجيه الزبائن نحو تقليل الاستخدام من بعض موجهاة الكلفة، فالزبون الذي يقع ضمن الفئة التي تحقق خسارة تستطيع إدارة الشركة التركيز على طرق من شأنها جعله أكثر ربحية في المستقبل .

## سادسا :- الاستنتاجات والتوصيات

### أ :- الاستنتاجات

- لقد توصلت الدراسة الى مجموعة استنتاجات كان من اهمها :-
- 1- ان الاعتماد على رقم الايراد او عاد المساهمة للزبون لايمكن الادارة من اتخاذ قرارات صائبة بخصوص العلاقة مع الزبائن
  - 2- ان ربحية الزبون او فئة الزبائن ربما يكون سبب اختلافها نتيجة الاختلاف بالايرادات او
  - 3- نتيجة الاختلاف في التكاليف او كلاهما
  - 4- ان نظام المحاسبة التقليدية غير قادر على توفير المعلومات المتعلقة بحساب ربحية الزبائن.
  - 5- ان توفير المعلومات المالية حول الزبائن ستساعد رجال البيع في ادارة عملية التفاوض مع الزبائن.
  - 6- توفير المعلومات التفصيلية حول كل زبون تمكن الادارة من توجيه زبائنهم نحو خفض او تقليل استهلاك بعض الخدمات وبالتالي تحسين ربحيتهم .

### ب :- التوصيات

- في ظل ما توصلت اليه الدراسة من استنتاجات يوصي الباحث في مايلي
- 1- عدم اعتماد رقم ايراد او عائد المساهمة للزبون او فئة زبائن في اتخاذ قرار تحديد الافضل منهم من حيث الربحية
  - 2- ان نظام التكاليف على اساس الانشطة يمكن ان يساعد الادارة في تحليل ربحية الزبائن ومن ثمة بناء القرارات الاستراتيجية المتعلقة بهم
  - 3- ضرورة مسك سجلات اضافية لتثبيت البيانات المالية والكمية لكل زبون او فئة من الزبائن بهدف توفير البيانات اللازمة لتطبيق محاسبة تكاليف الانشطة
  - 4- تزويد ادارة التسويق بالمعلومات الخاصة بالزبائن لتحسين عملية ادارة التفاوض .
  - 5- توجيه الزبائن نحو خفض استهلاك بعض الخدمات التي تقدمها الشركة من اجل تحسن ربحيتهم .

## المراجع :-

### اولا :- الاجنبية

- 1 .B. Charles Ames & James D. Hlrace K, Vital truths about managing your costs, Harvard business Review, Jan-Feb 1990.
- 2 . Charles T. Horngren , srikant M. Datar , George foster, Madhav Rajin, Christopher Ittnerr , Cost Accounting : Amanagerial emphasis, Prentic Hall INC., 2009.
- 3 . Colin Drury, Management & cost Accounting , 5<sup>th</sup>, edt, business press, 2000.
- 4 . Foster, G.M. Gupta & L . Sjoblom, profitability analysis: Challenges and new direstions, Journal of cost management (spring):5-17, 1996, sited in [www.maaw.com](http://www.maaw.com).
- 5 . L. Gayle Reyrburn, cost Accounting, Irwin, book team, 1995.
- 6 .p.C.Tulsian, Cost Accounting, S.chand & company, Ltd, New Delhi, 2008.
- 7 . Pfeifer, p.E, Haskins, M.E, Conroy, RM-, Customer profitability and the treatment of acquisition spend- Customer lifetime Value, journal of managerial Issues, 2005
- 8 . Reinaldo, Guerreiro, Sergio, Rodrigues, Bio & Lvira Vazqucz villamor, merschman, "cost – to serve measurement (CTS) and customer profitability analysis (cpa), Casestrdy in a food Industry company Barazilen, The Internation Analysis management journal of Ligisties, vol. 19 No.3, 2008
- 9 . Robert S.kaplan, one cost system isn't enough, Harvared business review, Jan-Feb 1988.
- 10 . Robert S. Kaplan & Anthony A. Atkinson , Advanced management accounting,, 3<sup>rd</sup> \_edt, prentice Hall, 1998.
- 11 . Ronald W.Hilton, Managerial Accounting , 4<sup>th</sup> \_edt, McGraw-Hill, Irwin, 1999.

**العربية:-**

1- طالب ,مهند مجيد قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستخدام مدخل ادارة التكاليف على اساس الانشطة, <http://aliraqia.edu.iq/articles-and-researchs/2808>

2- عباس, نزار حبيب وعبد الكريم , عزام عبد الوهاب , مداخل تحليل ربحية الزبائن , المجلة العراقية للعلوم الادارية , جامعة كربلاء , المجلد 6 العدد25, ايلول 2009