

تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر كاظم الواجد

تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت "دراسة ميدانية في القطاع الصناعي العراقي" علي فاخر كاظم الواجد

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام المنشآت الصناعية لأسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في إدارة ربحية العميل من خلال التعرف على أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت ومعرفة مزاياه وأهميته، والتعرف على مدى تأثير استخدام منشآت القطاع الصناعي العراقي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة، وخصوصاً في مجال تحليل ربحية العميل. وقد أظهرت النتائج أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يعد من اهم الأساليب المستخدمة والتي توفر للمدراء معلومات عن أسباب الربحية المتدنية لبعض العملاء ليخلق مجالاً واسعاً من المقترحات التي يمكن تقديمها لتحسين ربحيتهم، وتحويل علاقات كافة العملاء غير المربحة إلى علاقات مربحة ويقدم بدائل متعددة عن كيفية جذب عملاء جدد ذوي تأثير ايجابي على ربحية المنشأة.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاطم الواجد

Abstract:

This study aimed to identify the impact of using Time Driven Activity Based Cost Approach in industrial firms on managing The Capacity Cost Through identifying the (TDABC) and its importance and advantages, Therefore The study aimed to identify The impact of using The industrial Sectors firms the (TDABC) on the management capacity cost, and activating the Strategic objectives ,and analysis the customers profitability, So, in order to achieve the strategic objectives And The results illustrated that The (TDABC) is one of the most important Approaches in provide information to managers about The profitability reasons (up and down) which create opportunities and recommends to improve the profitability , and convert the relations with customers from (loss) to (profit), and provide recommends and alternatives to attract new customers which will affect the firm profitability.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر كاطم الواجد

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة البحث:

تواجه المنشآت الصناعية ضغوطاً تنافسية حادة ناتجة عن التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة، والتي تتسم بزيادة المنافسة والتغيير السريع والتعقيد في احتياجات وتطلعات العملاء، بالإضافة إلى تنوع الأهداف الاستراتيجية التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، ونتيجة لذلك تزايدت حاجة إدارة المنشآت إلى المعلومات الملائمة لتحقيق توجهاتها الاستراتيجية، وترشيد قراراتها، وتحسين أدائها، وتقوية مركزها التنافسي بهدف التمييز عالمياً (قحطان، ٢٠١٤، ص: ب).

كما يُعتبر مفهوم تحليل ربحية العملاء من المفاهيم الحديثة والتي يهتم بها الفكر المحاسبي في الوقت الراهن، حيث يركز هذا المفهوم على العميل الأكثر ربحية، وهذا الاهتمام مبني على أساس استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحليل ربحية العملاء، ويحكم العلاقة بين توجه المنشأة نحو مفهوم إدارة ربحية العملاء وتقويم أدائها المالي والاقتصادي بحيث تستطيع تحسين أداءها من خلال تطبيق هذا المفهوم (جابر، ٢٠١١، ص: ١٣).

وتعددت الدراسات التي ساهمت في تطوير المداخل التقليدية لقياس التكاليف بهدف الوفاء بمتطلبات البيئة الحديثة، حيث ظهر العديد من الأساليب الحديثة ومن أهمها: أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC). وهو أسلوب حديث يعتمد على الوقت اللازم لإتمام النشاط، وحيث إن الاستخدام الأمثل للموارد يعتمد بشكل أساسي على القرارات الإدارية الملائمة، من حيث كيفية استخدام تلك الموارد، والتوقيت المناسب لاستخدامها، فهذا يوضح أهمية استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)، في تحديد كيفية استخدام توقيت احتياج الموارد لخفض التكاليف، إضافة إلى أهمية (TDABC) كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، التي تعمل بشكل عام على الحد من مخاطر التشغيل والأعمال، وتساعد في تخطيط



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر كاطم الواجد

ورقابة الأداء المالي والإداري للشركات (ابو غبن، ٢٠١٣، ص: ٣٣٣). كما له دور مهم في قياس أداء العملاء، وتميزه بين العملاء المربحين والعملاء غير المربحين، ويهتم أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بالتعرف على تكلفة الوقت عند تحليل ربحية العملاء، واستبعاد تكلفة الوقت غير المسموح به (جابر، ٢٠١١، ص: ١٧).

ثانياً: مشكلة البحث:

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بأنها سريعة التغير ومتعددة المتغيرات، حيث أصبح نجاح أي منشأة في تحقيق أهدافها يعتمد إلى حد كبير على سرعة استجابتها وتكيفها مع طبيعة تلك المتغيرات، وقدرتها على البحث عن دعائم التميز والقدرة التنافسية. ولكي تحافظ المنشأة على مزاياها التنافسية كان لا بد عليها أن تلجأ إلى استخدام أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ومن أفضل هذه الأساليب هو أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، لما لهذا الأسلوب من دور في التعرف على أثر تكلفة الوقت عند تحليل ربحية العميل.

ومن هنا تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما أثر ممارسة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في تحليل ربحية العميل؟

ولأهمية هذا الموضوع يضع الباحث هذه المشكلة محل الدراسة من خلال استخدام أسلوب (TDABC) لاختبار ملائمة ومدى مساهمته في تحليل ربحية العميل في القطاع الصناعي العراقي.

ثالثاً: أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام المنشآت الصناعية لأسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) على تحليل ربحية العميل من خلال التعرف على أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عظيم الواجد

الموجه بالوقت ومعرفة مزاياه وأهميته، والتعرف على أهمية تحليل ربحية العملاء، وكيفية التوصل لها من خلال أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

رابعاً: أهمية البحث:

تبرز أهمية الدراسة فيما يمكن أن تساهم به في محاولة التعرف على دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل، وبما أن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يعتبر منهج حديث ويلزم له المزيد من التحليل والدراسة لما يوفره من فرص عديدة لتصميم نماذج تكلفة دقيقة في بيئات ذات أنشطة معقدة سواء كانت هذه المنشآت صناعية أو خدمية (Kaplan R. and S. Anderson, 2007,p:39)، كما تُسهم بالتعرف على أهمية استخدام هذا الأسلوب كأحد الأدوات الأساسية لتحليل ربحية العميل.

خامساً: فروض البحث:

من خلال المشكلة محل الدراسة و تماشياً مع أهداف الدراسة، تم صياغة الفرض التالي:
لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين ممارسة منشآت القطاع الصناعي العراقي لأسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وتحليل ربحية العملاء.

سادساً: منهج البحث:

استناداً إلى طبيعة المشكلة التي تتناولها الدراسة و الهدف منها والفروض التي تسعى لاختبارها سيعتمد هذا البحث على أساس الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاطم الواجد

سابعاً: حدود البحث:

- تم إجراء هذا البحث في إطار الحدود التالية:
- 1- الحدود المكانية: تقتصر الحدود المكانية لهذه الدراسة على القطاع الصناعي العراقي.
 - 2- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العملاء.

ثامناً: الإطار العام للبحث.

- المبحث الأول: الإطار الفكري لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.
- المبحث الثاني: إدارة ربحية العميل.
- المبحث الثالث: إسهامات أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل.
- النتائج والتوصيات.
- المراجع العلمية.
- الملاحق.

تاسعاً: الدراسات السابقة:

1- دراسة (Eddy. C and lerland,2007)

أوضحت الدراسة أنّ أي منشأة تهدف للرقابة على ربحية عملائها باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط غالباً ما تتحمل بتكاليف مرتفعة لتطبيق ذلك الأسلوب، ويرجع ذلك لتعدد مسببات التكلفة المرتبطة بتحديد تكلفة العملاء، كما أشارت الدراسة إلى أنّ هناك مجموعة صغيرة من مسببات التكلفة هي التي يكون لها الأثر الأكبر على الربحية، لذا يجب التركيز عليها عند حساب ربحية العميل.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاطف الواجد

٢- دراسة (Veen-Driks, and Mollenaar,2009)

أوضحت الدراسة أنه بالرغم من تعدد الدراسات المحاسبية التي تنادي بضرورة التركيز على العميل باعتباره العامل الحاكم في ظل البيئة التنافسية الحالية، وسعي المنشآت لتوفير قدر كبير من خدماتها بدون مقابل وبغرض ارضاء عملائها المربحين، وتحويل عملائها الغير مربحين إلى مربحين، إلا أنه من النادر ما تتجح تلك السياسة مع العملاء غير المربحين. وقدمت الدراسة نموذجاً لتسعير الخدمات وتحديد الخصومات المقدمة للعملاء في سبيل الحفاظ على ربحية المنشأة.

٣- دراسة جابر، (٢٠١١)

هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج لقياس ربحية العملاء بغرض تعظيم قيمتهم، وتوصلت إلى أنه يمكن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العملاء، كما أن الوقت يؤثر على تكلفة الخدمات المؤداة للعميل وبالتالي ربحيته.

٤- دراسة (علي، ٢٠١٣)

هدفت الدراسة للبحث في صياغة إطار للتكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود في تعظيم ربحية منظمات الأعمال، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعة الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة وتحليل أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والاتجاهات المحاسبية التي تناولته ودوره في تعظيم الربحية.
- دراسة وتقييم مدى منفعة نظرية القيود في حل مشاكل الاختناقات للموارد في تعظيم الربحية.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر كاظم الواجد

- دعم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود.
- توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- تعظيم الربحية من خلال تخفيض تكاليف تصميم وتطبيق الأسلوب، والكشف عن فرص زيادة الإنتاجية بتحديد معدلات الطاقة غير المستغلة وخلق طاقة إضافية يمكن استثمارها.
- تحقيق المرونة وسرعة إجراء أي تغييرات في مواصفات العملية الإنتاجية وسهولة إعداد التقارير المرحلية بالإضافة إلى انخفاض تكلفة تشغيله وصيانته.
- إمكانية دعم التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود باستخدام النظم الحديثة مثل نظام تخطيط موارد المشروع لإدارة موارد المنظمة بكفاءة وفعالية وتحقيق مزايا تنافسية.

٥- دراسة (كاظم، ٢٠١٥)

هدفت الدراسة إلى استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس تكلفة الخدمة الفندقية من خلال توفير المعلومات الكفوية المتعلقة بالخدمات الفندقية وبما يساعد الإدارة في أداء وظائفها الأساسية في التخطيط والرقابة وأخذ القرارات.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: ان تطبيق أسلوب التكلفة على أساس يوفر المعلومات عن تكلفة كل خدمة فندقية يقدمها الفندق والتي يمكن الاستفادة منها لأغراض تسعير خدماتها وتحليل ربحيتها وكذلك قدرة هذا الأسلوب على التمييز بين الطاقة المستخدمة والطاقة غير المستخدمة (العاطلة) وبالتالي يوفر الرؤية الواضحة عن العمليات التشغيلية وهذا ما يعجز عنه أسلوب التكلفة على أساس النشاط.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاطم الواجد

٦- دراسة (Gregório and Luís, 2015)

هدفت الدراسة إلى تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC، وذلك بهدف حساب تكلفة الخدمات الصيدلانية للمساعدة في عملية صنع القرار ورسم السياسات، ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة أنماط التوريد للسلع والخدمات الصيدلانية في ثلاث صيدليات خلال أيام الأسبوع من خلال دراسة وصفية سجلت تفاصيل تنفيذ كل نشاط بما في ذلك الوقت الذي يستغرقه الصيدال في إنجاز هذه الأنشطة (نشاط تنفيذ الخدمة، ونشاط تقديم خدمة استشارية في حالة عدم تنفيذ الخدمة، ونشاط خدمات الفحص الصحي). وتم الحصول على بيانات عن تكاليف الادوية من السجلات المحاسبية الممسوكة في هذه الصيدليات.

توصلت الدراسة إلى أن أسلوب TDABC يعطي أفكاراً جديدة بشأن إدارة تكاليف الصيدليات، كما تبين الدراسة أهمية تحليل تكاليف خدمات الرعاية الصحية، ولا سيما الخدمات الصيدلانية بغية زيادة الإلمام بإدارة أعمال هذا القطاع ووضع السياسات الدوائية المناسبة.

٧- دراسة (عبد الله أحمد ناجي حلوب، ٢٠١٦)

هدفت الدراسة إلى التعرف على استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، ومدى أهمية إدارة العنصر البشري بالنسبة لشركات الاتصالات اليمنية للهاتف المحمول، وامكانية اسهام اسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في قياس ورقابة تكلفة العنصر البشري. توصلت الدراسة إلى أن أسلوب (TDABC) يعتبر ملائم وذو فعالية في إدارة التكلفة ويناسب المنشآت التي تعتمد بشكل أساسي على الموارد البشرية في تنفيذ أنشطتها.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاطف الواجد

تقييم الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة توصل الباحث إلى ما يلي:

- أوضحت معظم الدراسات السابقة الصعوبات والمشاكل التي واجهت النظام التقليدي للتكلفة على أساس النشاط و التي تمثلت بالتكاليف المرتفعة، وصعوبة الحفاظ على استمرارية نظام التكاليف عند حدوث تغيرات على العمليات، كما أشارت بعض الدراسات إلى أن أسلوب (TDABC) يعد أداة داعمة للتعرف على الأسباب الرئيسية لمشكلات المنشأة، مثل وجود طاقة غير مستغلة أو عدم كفاءة العمليات الانتاجية، مما يُمكن الإدارة من اتخاذ الاجراءات اللازمة لاستغلال الطاقة غير المستغلة و زيادة كفاءة أداء عملياتها، وتطرقت بعض الدراسات الى التعرف على تحليل ربحية العملاء واهميتها في تحقيق المزايا التنافسية.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بعدة محاور، يتمثل المحور الاول بالهدف من هذه الدراسة، حيث تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف استخدام على أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأحد سبل تحليل ربحية العميل، والاستفادة من الآثار الايجابية لهذا الأسلوب وتوفيرها بالشكل الذي يُمكن من توفير معلومات شاملة ومتكاملة للإدارة الاستراتيجية ويؤدي إلى إمكانية الاعتماد عليها في بيئة الأعمال الحديثة، وخاصة في مجال تحليل ربحية العميل، والذي يسهم في خلق الميزة التنافسية للمنشأة ويتم اختبار ذلك ميدانياً في القطاع الصناعي العراقي.

المبحث الأول

الإطار الفكري لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

برز أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت مع تأسيس Anderson لشركة Acron للاستشارات المحاسبية ومحاولاتها المتكررة لتجاوز العديد من العقبات الموجودة في أسلوب التكلفة على أساس النشاط من



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر حاطم الواجد

خلال توفير معلومات عن أوقات الصفقات خاصة مع تطور نظم المعلومات القادرة على توفير هذه المعلومات مثل نظم تخطيط موارد المشروع وإدارة علاقات العملاء، وقد شكلت نجاحات النموذج الأولى لشركة hendlee دافعاً نحو المزيد من التطوير والتحسين لمدخل التكلفة على أساس الصفقات ليضيق Kaplan & Anderson النموذج في شكله النهائي فيما أصبح يعرف بأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (Kaplan, et al, 2007,p:45). وتم اقتراح أسلوب (TDABC) من أجل معالجة القصور في أسلوب (ABC) بتجنب تعيين التكاليف على الأنشطة حيث يتم تعيينها على الإدارات أو المراحل (Giannetti, & Venneri, 2011,p:6).

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.

تتمثل الفكرة الجوهرية لمنهج قياس التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في استبدال عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة بناءً على القيم الممثلة لمحرك التكلفة كلاً حسب أسلوب قياسه إلى التخصيص على استخدام طاقة هذه المحركات Using capacity Based drivers معبراً عنها بوحدة قياس مجردة تحقق التجانس فيما بين هذه الأنشطة وهذه الوحدة هي (الوقت) بوصفه محركاً للتكلفة كما أن نظام (TDABC) استخدام محرك الوقت كمحرك وحيد للتكلفة لكافة الأنشطة بشكل يعكس بصورة واضحة تعقيد العمليات والأنشطة في معادلات الوقت والتي تسمح بتضمين مسببات متعددة لاستهلاك الوقت بناءً على الخصائص المميزة لكل حالة أو حدث داخل النشاط واعتبارها بمثابة محركات لهذا الوقت دون الحاجة إلى التجزئة ومزيد من التفاصيل والتحليل في هيكل الأنشطة (Tse, M., 2007,p:125).

وأيضاً تم تعريفه بأنه منهج بديل ناشئ للتكلفة يعالج معظم المشاكل التي واجهت القصور في منهج قياس التكلفة على أساس النشاط (Terungwa) (A.,2012,p:1130).



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاظم الواجد

ويرى الباحث بعد استقراء ما سبق ان اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت عبارة عن أسلوب مُحدث لنظام التكلفة على اساس النشاط يُستخدم في ادارة وتخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام معدلات الوقت ويتسم بالبساطة في معالجة العمليات.

ثانياً: خطوات تطبيق اسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:

يعتمد تطبيق أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ودوره في تخصيص وادارة التكلفة على مجموعة من الخطوات المنهجية التي توضح كيفية تحديد معدل تكلفة وحدة الطاقة وقياس الطاقة اللازمة لإنتاج او تقديم عرض التكلفة وتحديد تكلفتها وهي الخطوات التي يمكن عرضها في النقاط التالية:

أ - تحديد معدل تكلفة وحدة الطاقة:

يتحدد معدل تكلفة وحدة الطاقة بقسمة اجمالي تكاليف مجمع الموارد على الطاقة العملية للمجمع وبالرغم من بساطة القياس الحسابي لهذا المعدل الا أن تحديد بسط ومقام هذه العملية يحتاج الى التحليل الدقيق لمجمعات الموارد وتحديد الطاقات العملية والتكاليف الخاصة بهذه المجمعات وذلك كما يلي:

● تحديد مجمعات الموارد:

يعتبر تحديد مجمعات الموارد حجر الزاوية في مدخل التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وأحد اهم اسباب دقة وبساطة نماذج تكلفة هذا المدخل حيث يشير Kaplan & Anderson الى امكانية استخدام الاقسام المعرفة بالهيكل التنظيمي كمجمعات للموارد عندما تكون الموارد متجانسة من حيث طبيعتها وخدمتها للأنشطة داخل القسم وفي حالة عدم توافر مثل هذا التجانس فإن تحديد مجمعات موارد خاصة بالعمليات الرئيسية داخل القسم قد يكون امراً ضرورياً، وتؤكد إحدى الدراسات ايضاً على ان الاقسام هي المحدد الأساسي لمجمعات الموارد طالما كانت موارد متجانسة و إلا فإن العمليات ستكون هي محدد مجمعات الموارد (Giannetti, R et al ,2011,p:13).



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاظم الواجد

● تقدير الطاقة العملية لمجمعات الموارد:

تتم عملية تقدير الطاقة العملية لمجمعات الموارد بدراسة تحليلية لموارد وطاقات المنظمة والتي تبدأ بتحديد طبيعة الموارد التي يضمها مجمع الموارد وتقدير الطاقة النظرية الاجمالية ومن ثم تقدير واستبعاد كافة الطاقات النظرية التي لا يمكن تحقيقها للوصول الى الطاقة العملية لمجمع الموارد والطاقة العملية هي الطاقة التقديرية المتوقع تحقيقها في الواقع العملي، ويمكن أيضاً تقدير الطاقة العملية بشكل تعسفي وذلك باستبعاد نسبة معينة من الطاقة النظرية لمواجهة الظروف الطبيعية (Giannetti, R., et al,2011,p:14).

● تحديد التكاليف الكلية لمجمعات الموارد:

تتضمن تكاليف مجمع الموارد تكاليف كافة موارد هذا المجمع من العمل الغير مباشر والمعدات والآلات والتكاليف الغير مباشرة الأخرى، ويجب مراعاة عدة نقاط عند تحديد تكاليف الموارد وهي:

- **استهلاكات الاصول الثابتة:** تعتبر قيمة استهلاك الاصول الثابتة أكبر عناصر تكلفة الانتاج بالأخص في المشروعات التي ترتفع فيها تكاليف المباني والآلات وتستخدم فيها التكنولوجيا الحديثة بشكل موسع، ونظرا لاستخدام مبدأ التكلفة التاريخية الذي واجه انتقادات واسعة تتعلق بعجزه عن توفير مخصصات كافية لاستبدال الاصل في نهاية عمره الانتاجي نظراً للتضخم المستمر في أسعار الاصول، بالتالي فإن دقة أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت وقدرته على توفير معلومات تكاليفية تخدم الاغراض الادارية المختلفة تتوقف على تحديد مصروف الاستهلاك الحقيقي الواجب تخصيصه على أغراض التكلفة (Kaplan, R., & Anderson,2007,p:45).

- **تكاليف المرافق العامة والادارية:** وهي التكاليف المرتبطة بالمراكز الادارية والخدمية العامة على مستوى الشركة مثل استهلاك المباني العامة والإضاءة والصيانة العامة ويتم توزيع هذه التكاليف تناسبياً على مراكز التكلفة الإنتاجية



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
على فاخر عاطف الواجد

باستخدام أساليب توزيع تكاليف مختلفة تعتمد على مدى استفادة الأقسام الإنتاجية من هذه التكاليف ((Kaplan, R., & Anderson, S.,2007,p:45).

• **تحديد معدل تكلفة وحدة طاقة مجمع الموارد:**

بعد تحديد مجتمعات الموارد وتقدير طاقاتها العملية وتكاليفها بدقة يتم احتساب معدل تكلفة وحدة طاقة مجمع الموارد كما يلي (Kaplan, R., & Anderson, S.,2007,p:45):

معدل تكلفة وحدة طاقة مجمع الموارد (C) = تكاليف مجمع الموارد ÷ الطاقة العملية مجمع الموارد.

وبالرغم من كفاية تقدير تكاليف وطاقات مجمع الموارد لتحديد معدل تكلفة وحدة طاقة مجمع الموارد، إلا أن هناك مجموعة من النقاط الواجب مراعاتها عند تحديد هذا المعدل (Kaplan, R., & Anderson, S.,2007,p:46):

- التوقعات غير المنتظمة لاستخدامات الطاقة خلال العمر الإنتاجي لمجمع الموارد:

تظهر هذه المشكلة في مجتمعات الموارد الآلية التي يتم فيها توريدات أصول رأسمالية لعد من السنوات تختلف فيها توقعت الطلب على منتجات هذه الأصول، وبالتالي تظهر طاقات عاطلة في بعض السنوات تعكس عدم كفاءة غير حقيقية في استغلال الطاقة، وتجعل من الضروري استخدام متوسط طاقات عملية ثابتة لكافة السنوات مرجح بمقدار الاستخدام لمتوقع في سنوات العمر الإنتاجي لطاقات مجمع الموارد.

- **تقلبات الطلب الموسمي على الطاقة:**

تؤدي موسمية النشاط الذي تتصف به بعض الصناعات إلى صعوبة تحديد معدلات تكلفة طاقة سنوية ثابتة نظراً لتأثير ذلك على العديد من القرارات الهامة مثل التسعير والتزامات الموارد المخططة، وبالتالي لابد من تحديد معدلين لتكلفة وحدة طاقة مجمع الموارد، الأول خاص بفترات الرواج ويتضمن بالإضافة



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر حياظم الواجد

إلى تكلفة الموارد خلال تلك الفترة تكلفة الطاقات العاطلة خلال فترة الكساد، باعتبار أن مقدار الزيادة إنما كان ناتجاً عن تلبية الطلب المرتفع خلال هذه الفترة، والآخرفترات الكساد ويكون اعتماداً على الطلب خلال تلك الفترة.

- الطاقات اللازمة لتحسين الجودة والطلبات غير المتوقعة:

تتميز بعض الصناعات بتفاوت مستويات جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها وفقاً لحاجات العملاء، في حين تقتنع شريحة واسعة من العملاء، بمستويات الجودة العادية، يحتاج بعض العملاء إلى مستويات عالية من الجودة يتطلب تحقيقها موارد إضافية تجعل تحديد معدل تكلفة طاقة وحيد ذو أثر سلبي على قرارات تسعير منتجات الجودة العادية، وبالتالي فإن من الضروري تحديد معدل تكلفة طاقة خاص بالزيادة اللازمة لتحسين الجودة وإضافته لطلبات العملاء الذين يرغبون بهذا التحسين، وهكذا يكون للمنشأة معدلين لتكلفة وحدة الطاقة الأول عام لجميع الطلبات والثاني فقط يضاف لطلبات الجودة العالية، وهذه المشكلة تظهر أيضاً - وتعالج كذلك بنفس الطريقة - عندما تضطر المنظمات للالتزام ببعض الموارد الإضافية الخاصة بمواجهة الطلبات غير المتوقعة من بعض العملاء. وبتحديد معدل التكلفة لوحدة طاقة مجمع الموارد فإن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يحتاج إلى قياس وتحديد الطاقات التي تستهلكها الأنشطة في إنتاج وتقديم المنتجات والخدمات لإتمام تخصيص وإدارة التكلفة.

ب- بناء معادلات الوقت:

تعتبر معادلات الوقت معادلة خطية من الدرجة الأولى تحدد مقدار الوقت اللازم لكل نشاط من الأنشطة التي تشكل مع بعضها البعض عملية معينة وتعكس أثر الاختلافات في خصائص النشاط على مقدار الموارد المستهلكة وفقاً لمحركات الزمن وتلغي الحاجة إلى قاموس الأنشطة الذي يفصل نشاطاً مستقلاً لكل خاصية تعكس حدثاً معيناً، وتعتبر معادلات الوقت مقياس أساسي للطاقة باعتبارها وسيلة لتحديد كمية الطاقة اللازمة لأداء النشاط (علي، ٢٠١٣، ص: ١٩٣).



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاطم الواجد

المعادلة العامة للوقت:

توضح معادلة الوقت العامة الوقت الذي يستهلكه مسبب وقت حدث النشاط، والذي يعبر عنه بالرمز (tj,k)، وتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت كما يلي (سيد، ٢٠٠٩):

$$\{B_0 + B_1x_1 + B_2x_2 + B_3x_3 \dots B_px_p\}t_{j,k} =$$

tj,k: إلى الوقت المطلوب لانجاز الحدث (k) بالنسبة للنشاط (J)

B0: المقدار الثابت من وقت النشاط J المستقبل لخصائص الحدث K.

B1: الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحد من مسبب الوقت الأول.

X1: مسبب الوقت للنشاط الأول، X2 = مسبب الوقت للنشاط الثاني، XP = مسبب الوقت.

P: عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت لانجاز النشاط J.

ويتم حساب تكلفة كل نشاط عن طريق المعادلة التالية (سيد، ٢٠٠٩):

$$C_i.t_{j,k} = (K) \text{ للنشاط } (J)$$

حيث أن:

tj,k = الوقت المستهلك للعملية K في النشاط J.

Ci = وحدة تكلفة الوقت (بالدقيقة مثلاً) الخاصة بمجموعة الموارد i.

ويتم تجميع تكاليف الأنشطة للحصول على تكلفة النشاط موضوع القياس وفقاً للمعادلة التالية (سيد، ٢٠٠٩):

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^1 k \cdot C_i = (\text{الهدف})$$

حيث أن:

Ci = وحدة تكلفة الوقت (بالدقيقة مثلاً) الخاصة بمجموعة الموارد i.

tJ,K = الوقت المستنفذ للعملية (K) في النشاط (J).

=n عدد مجتمعات الموارد.

= m عدد الأنشطة.

=1 عدد أوقات النشاط J المستهلك أو عدد الأحداث داخل النشاط J.

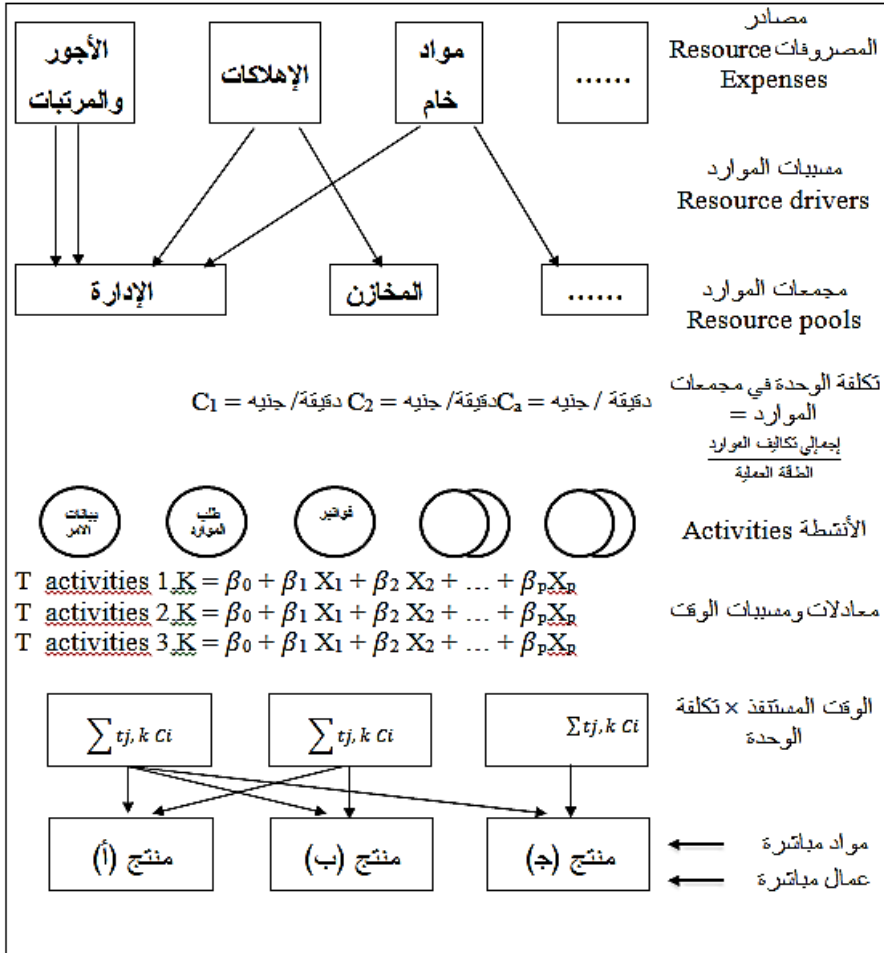


تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاطم الواجد

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة لتطبيق أسلوب (TDABC) في الشكل التالي:

شكل رقم (١)

خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت



Source: Andreson et al (2008).



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر حياظم الواجد

ومما لاشك فيه بأن قدرات أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على توضيح مفهوم التكلفة ودقة قياسها وإدارة الطاقات بكفاءة عالية والكشف عن العاقل منها وتكامله المفاهيمي العالي ستلعب دوراً إيجابياً في تعظيم ربحية المنظمات من خلال دعم ممارسات خفض التكلفة وإدارة ربحية العميل.

ثالثاً: تقييم أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (المزايا والانتقادات):

١- مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC):
من خلال أسلوب (TDABC) يمكن الكشف عن المزايا التالية:
(الرشيدى، ٢٠٠٩، ص:١٩٧)

- تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة.
- سهولة التطوير والدقة في تقدير التكلفة والعمليات المختلفة.
- يتميز هذا الأسلوب بالصلاحية والاستمرار.
- يوفر هذا الأسلوب معلومات واضحة في أثناء التشغيل أو بعد الانتهاء من العمل.
- سهل وسريع في التطبيق العملي.

٢- الانتقادات الموجهة إلى أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت:
على الرغم من المزايا السابقة لنظام TDABC فإن هناك بعض الانتقادات الموجهة له:

- أ- أن تقدير الوقت لا يزال يمثل مشكلة، خاصة في حالة ما تكون الملاحظة المباشرة غير ممكنة، فإن نظام TDABC يتضمن بعض التقديرات الشخصية للمديرين، مما يؤدي إلى أخطاء القياس وبالتالي توفير معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتج والربحية. (Grevais et al, 2010,P:57)
- ب- أن تقديرات الموظفين أو الإدارة للوقت غالباً ما تكون عرضة للحكم الشخصي والخطأ، إلا أن خطأ القياس في نظام TDABC يكون أقل بالمقارنة مع مداخل التكلفة الأخرى، لأن نظام TDABC يركز على



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاظم الواجد

معرفة مقدار الوقت المطلوب لأداء وحدة واحدة من النشاط، وليس إجمالي الزمن المستغرق لأداء النشاط خلال فترة معينة. (Balakrishnan, R.,2012,P:17)

ت- أن نظام TDABC يتطلب الحصول على معلومات مفصلة عند التصميم والتنفيذ الأولى، والتالي قد يكون أكثر صعوبة وأعلى تكلفة إذا كانت نظم المعلومات الحالية في المنشأة لا توفر المعلومات التي يحتاجها النظام، فالاعتماد على المقابلات والملاحظات المباشرة واستقصاء الموظفين للحصول على المعلومات المطلوبة قد يترتب عليه اتفاق المزيد من الوقت واستهلاك المزيد من الموارد. (Oker&Adiguzel,2010,P:33)

ويرى الباحث بالإضافة إلى ذلك إن المعلومات التي يوفرها نظام TDABC معلومات داخلية، والتعامل معها باعتبارها معلومات استراتيجية يدفع إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ويمكن معالجة ذلك بالتكامل مع القياس المرجعي والذي يقوم على الرؤية الخارجية ويوفر معلومات عن المنافسين والأسواق.

المبحث الثاني: تحليل ربحية العميل

انشغلت المنشآت بعد الثمانيات من هذا القرن وخصوصاً مع ظروف المنافسة الشديدة بابتكار وتطوير نظم إنتاجية جديدة تساعدها على المحافظة على حصتها في السوق أو المحاولة في زيادة هذه الحصة من خلال اقتصاديات الحجم فظهرت أساليب مثل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وعند إمعان النظر في أهداف هذه الأساليب نلاحظ ان جميعها تركز على (ربحية العميل) حيث أصبحت ربحية العميل المتغير الأكثر أهمية. وللتعرف على تحليل ربحية العميل سيتم التطرق لهذا الموضوع من خلال النقاط التالية:



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاطم الواجد

١ - مفهوم ربحية العميل:

تشير ربحية العميل الى الفرق بين الايرادات المتحققة من العميل والتكاليف المستنفدة في خدمته خلال مدة زمنية محددة (علي، عبدالكريم، ٢٠١٣، ص: ١٤٢)، ويتلقى الزبائن الكثير من الاهتمام في هذه الايام، وفي نفس الوقت ونتيجة لذلك ظهرت العديد من الاساليب الادارية الحديثة التي تركز على العميل، مثل انظمة ادارة علاقات العميل التي تركز على جمع المعلومات المتعلقة بالعميل والحفاظ عليها والاستفادة منها في دراسة انماط العملاء الذين تتعامل معهم الشركة، وهناك كذلك دالة بيت الجودة او نشر الجودة والتي تركز على تحويل احتياجات الزبائن الى منتجات وخدمات فعلية. ولكن وفي الواقع فأن هناك جزء اساسي مفقود من هذه الانظمة الادارية الا وهو (الربحية) فالشركات في الواقع لا تعرف من هم العملاء المربحين بالنسبة لها ومن هم العملاء غير المربحين، ففي الواقع قد تعرف الشركة من هو العميل الاكثر ربحية او اكبر عملاء لديها لكنها لا تعرف ربحية جميع عملائها(عاصم، ٢٠١٠، ص: ١٩٧).

بينما عرفت ربحية العميل بشكل عام على انها تحديد او مطابقة او تخصيص عوائد الشركة وتكاليفها حسب العملاء من اجل فهم ربحية كل عميل من عملاء الشركة (عاصم، ٢٠١٠، ص: ١٩٥).

٢ - مفهوم تحليل ربحية العميل:

على الرغم من ان بعض المديرين يعتقدون ان ربح الدولار الواحد على سبيل المثال لاحد الزبائن هو نفسه ربح الدولار من المبيعات لأي عميل اخر الا ان هذا الافتراض لا يكون صحيحا بصفة عامة ويرجع السبب في ذلك ان لكل عميل طلباته من الانشطة التي تستهلك الموارد، مثله في ذلك مثل المنتجات او الاسواق او اي تقسيم قطاعي اخر للشركة له طلبات مختلفة (عاصم، ٢٠١٠، ص: ١٩٥). كما أن تحليل ربحية العميل أحد المداخل الحديثة في دراسة التكاليف وتحليلها، كونه يساعد الشركات التي يوجه السوق نشاطها بشكل كبير، في تفعيل دورها باكتساب العملاء والحفاظ عليهم(أسعد، ٢٠١٤، ص: ٤٢).



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
على فاخر كاطم الواجد

فقد عرف تحليل ربحية العميل بأنه تحليل الإيرادات المكتسبة من العملاء، وكذلك تحليل التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الإيرادات (Hilton, R., Maher, M. and Slot, F.2008,P:218).

كما عرف بأنه مفهوم يحدد التكاليف و المنافع الخاصة بخدمة عميل معين، أو أنواع من العملاء لتحقيق الربحية الشاملة للوحدة الاقتصادية (Horngren &Datar & .Foster,2006,P:45).

٣- أهداف تحليل ربحية العميل:

تسعى إدارة المنشآت الصناعية من خلال تحليل ربحية العملاء لتحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها بالآتي (عبدالرحمن، ٢٠١٣، ص: ١٤٤)

- أ- تحديد اتجاه استراتيجي للمنشأة بطريقة أفضل على العملاء.
- ب- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المخصصة للعملاء لتحقيق أقصى ربحية ممكنة.
- ت- اتخاذ قرارات التسعير بناءً على رصيد كل عميل و المساعدة في التفاوض بشأن هذه القرارات مع العملاء.

٤- أهمية تحليل ربحية العميل:

تبرز أهمية تحليل ربحية العميل من خلال النقاط التالية:
(جابر، ٢٠١١، ص: ٥٣)

- التعرف على العملاء بصورة كاملة.
- تقديم صورة واضحة عن مستوى العملاء الفرديين (الخدمات المطلوبة)، كيفية السداد، وسلوك الوحدة الاقتصادية (شروط الخدمة، الخصومات، جهود التسويق)، ومقارنة الإيرادات مع هامش المبيعات.
- القدرة على تحديد العملاء المرشحين.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاطف الواجد

٥- تحليل إيرادات العميل:

إن عدم منح الخصم التجاري أو خصم الكمية ربما يؤدي المحافظة على ربحية العميل، إلا انه قد يؤثر على حجم الوحدات المشتراة، حيث الإحجام الكبيرة للعملاء غالباً ما ينجم عنها خصم كبير. لذا فإن تتبع الخصم من العميل ورجل المبيعات سيوفر معلومات مفيدة حول الطرق التي من شأنها تحسين ربحية العميل. إذ ربما تطلب الشركة من رجل مبيعاتها استحصال الموافقة قبل منح الخصم للعملاء غير المؤهلين بالنسبة لها، أو أنها يمكن أن تتابع المبيعات المستقبلية لعملائها وتتوقع مدى تأثير الخصم الممنوح على ربحيتها، يعود الاختلاف في إيراد المبيعات للعملاء لمجموعة من المتغيرات منها(علي، عبدالكريم، ٢٠١٣، ص: ١٤٥).

- عدد الوحدات المشتراة من منتج الشركة.
- مقدار الخصم الممنوح.
- شروط الانتماء.

٦- تحليل تكاليف العميل:

لا تميز أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بين العملاء في تحقق مختلف التكاليف غير المباشرة على الرغم من الاختلاف في استهلاك موارد المنشأة، لذا من الضروري تصنيف التكاليف المتعلقة بالعملاء في مجموعات كلفة مختلفة على أساس أنواع موجهات التكلفة، أو أساس تخصيص التكلفة، أو طبقاً لدرجة مختلفة من حيث علاقة السبب (التأثير) (علي، عبدالكريم، ٢٠١٣، ص: ١٤٦)، وعادة ما يستخدم الأسلوب المستخدم هذا المفهوم على مجموعة واحدة من التكاليف المباشرة، ومجموعات أخرى من التكاليف غير المباشرة، وتقسّم الأنشطة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة المتعلقة بالعملاء إلى(Charles, srikant , 2009,P:535)



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاطف الواجد

- أ- أنشطة على مستوى الوحدة الواحدة للعميل: وتتضمن المواد المستهلكة في الأنشطة المتعلقة ببيع كل وحدة واحدة من المنتجات للعميل مثل نشاط المناولة للوحدة.
- ب- أنشطة على مستوى مجموعة الوحدات للعميل: تتعلق بالموارد المستهلكة في الأنشطة الخاصة بمجموعة الوحدات المباعة للعميل مثل التكاليف المرتبطة بطلية العميل أو تكاليف التسليم.
- ت- أنشطة مساندة للعميل: هي الأنشطة المرتبطة بدعم العملاء بشكل منفرد والتي ترتبط بعدد الوحدات أو كل مجموعة منتجات تسلم للعميل مثل كلفة زيارات الترويج للعميل وتكاليف الاطلاع على موقع العميل.

وتتضمن تكاليف العميل كلفة البضاعة المباعة وتكاليف الأنشطة المتحققة للفئات الثلاث الأولى وهي: تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة الواحدة للعميل، وتكاليف على مستوى مجموعة الوحدات للعميل وتكاليف الأنشطة المساندة للعميل.

المبحث الثالث: إسهامات أسلوب TDABC في تحليل ربحية العميل

اعتمد تحليل ربحية العميل في تحقيق اهدافه و الغرض المرجو منه على نوع الأسلوب التكاليف الذي تستخدمه إدارة المنشأة في التحليل، فاعتماد الأساليب التقليدية على الحجم كمحرك للتكلفة جعل من العملاء اصحاب الحجم الأكبر أكثر أهمية في نظر التحليل متغافلاً عن كون اختلاف طلبات العملاء تخلق اختلافاً مقابلاً في الأنشطة، كما أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)، رغم تركيزه على العملاء فضلاً عن المنتجات (علي، عبدالكريم، ٢٠١٣، ص: ١٤٣)، إلا أنه عجز عن إيجاد روابط حقيقية بين كمية الموارد المستهلكة و الأنشطة مما أفقد تحليل ربحية العميل القدرة على ربط إيرادات العميل بالموارد المستهلكة التي تعتبر المحرك الحقيقي للتكلفة.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاطم الواجد

إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت يوفر معلومات تحليلية عن الأنشطة الأساسية والحالات التفصيلية التي تعبر عن المواصفات و الخصائص المميزة لكل طلبية في ضوء ظروف العميل، الأمر الذي يسمح ببناء مصفوفة لتكاليف كل طلبية في ضوء الحالات والمسارات التي تجمع بين الأنشطة الرئيسية و حالاتها التفصيلية المرتبطة بها، و بذلك تكون هذه المعلومات أساس ملائم للإدارة في إدارة ربحية العملاء، والتمييز بين العملاء المربحين وغير المربحين، والطلبات ذات الجدوى، و الأخرى عديمة الجدوى(عبدالصادق، ٢٠١٠، ص: ٤٣٣).

كما أن أسلوب (TDABC) بالإضافة إلى دعمه للأهداف التقليدية لتحليل ربحية العميل، فإنه يوفر للمدراء معلومات عن أسباب الربحية المتدنية لبعض العملاء ليخلق مجالاً واسعاً من المقترحات التي يمكن تقديمها لتحسين ربحيتهم، وتحويل علاقات كافة العملاء غير المربحة إلى علاقات مربحة ويقدم بدائل متعددة عن كيفية جذب عملاء جدد ذوي تأثير ايجابي على ربحية المنشأة.

ويمكن من خلال أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) توفير أساس عادل لتخصيص التكاليف، وهو الوقت الذي يتطلبه أداء الخدمة لكل عميل حيث يتم تحويل جميع التكاليف إلى تكاليف متغيرة بالنسبة لكل عميل، ويتم تحميل هذه التكاليف بواسطة معدل تكلفة الطاقة (الوقت المخصص لكل عميل)، حيث يتم احتساب معدل تكلفة الطاقة بقسمة تكاليف الموارد السابقة على الطاقة العملية ممثلة في الوقت المطلوب لتنفيذ الأنشطة عن طريق استخدام معادلات الوقت، ويتم تطبيق ذلك من خلال الخطوات التالية(عبدالرحمن، ٢٠١٣، ص: ١٤٨).

- تحديد النشاط المطلوب لكل عميل أو لمجموعة من العملاء المتشابهة في الخصائص.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
على فاخر كاطم الواجد

- حساب جميع تكاليف الموارد وكذلك الطاقة العملية لحساب معدل تكلفة الطاقة.
- حساب التكاليف غير المباشرة لكل عميل من خلال معادلات الوقت ومسببات الوقت وبناءً على الاختلافات بين العملاء في الطلب على الموارد، وهنا يمكن التفرقة بين العملاء ذوي التكاليف المرتفعة وذوي التكاليف المنخفضة بناءً على الوقت المستهلك لكل عميل.
- استخدام بطاقة دورة العميل لتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بكل عميل ومقارنة تكاليف العميل بهامش العائد المتحقق من العميل باستخدام قوائم أسعار البيع المحددة.
- اتخاذ الإجراءات التي تمكن من تحسين ربحية العملاء ذوي الربحية المنخفضة والتنبؤ بربحية العملاء المستقبلية.

ويرى الباحث من خلال ما تم استعراضه قدرة أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على حساب ربحية كل عميل من خلال مسببات الوقت ومعادلات الوقت بناءً على الاختلاف بين العملاء والأوامر، وبذلك يمكنها التعرف على العملاء المربحين من غير المربحين و التمييز بينهم. كما أن المعلومات التي يوفرها أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت تعد من أهم مدخلات نظام إدارة الأداء، وتساعد تلك المعلومات على إدارة طاقة الموارد اللازمة لأداء الأنشطة وتحسين القيمة المسلمة للعميل من خلال تخفيض الزمن اللازم لأداء الأنشطة، وإدارة مسببات الوقت، والحد من الفاقد و الضياع، والتخلص من الطاقة العاطلة أو إعادة توظيفها في مجالات أخرى، بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحسين الانتاجية، ومن ثم رضا العملاء وزيادة الربحية، وبالتالي تحسين الأداء، وهذا ما يؤدي بنتيجة حتمية إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر حياظ الواجد

النتائج والتوصيات:

بعد استعراض الاطار النظري لكل متغيرات الدراسة، والتعريف بأسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، ومن ثم التعريف بإدارة ربحية العميل، تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

أولاً: النتائج:

- أ- يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من اهم الأساليب المستخدمة في إدارة التكلفة.
- ب- أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت أكثر ملاءمة للوحدات الاقتصادية من حيث ملائمتها لطبيعة النشاط، وسرعة الاستجابة للمتغيرات، وإن معدلات الوقت التي يعتمد عليها هذا المنهج قادرة على التوسع واستيعاب متغيرات جديدة دون الحاجة إلى اعادة بناء معدلات من جديد، وذلك من خلال مسببات الوقت.
- ت- يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من الأساليب التي تهتم بتوفير معلومات مالية وكمية عن الأنشطة التي تعمد عليها الإدارة في إنتاج المنتج النهائي.
- ث- يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت للمدراء معلومات عن أسباب الربحية المتدنية لبعض العملاء ليخلق مجالاً واسعاً من المقترحات التي يمكن تقديمها لتحسين ربحيتهم، وتحويل علاقات كافة العملاء غير المربحة إلى علاقات مربحة ويقدم بدائل متعددة عن كيفية جذب عملاء جدد ذوي تأثير ايجابي على ربحية المنشأة.

ثانياً: التوصيات:

- ١- على منشآت القطاع الصناعي العراقي ضرورة العمل على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لما له من أهمية في إدارة ربحية العميل.
- ٢- إجراء العديد من الدراسات و البحوث حول استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت حتى يتم تأصيل الأسس والمفاهيم التي يقوم عليها والتي لم تتضح لحد الآن خاصة فيما يتعلق بالجانب العملي.
- ٣- دراسة مسببات الوقت المرتبطة بأداء الأنشطة بهدف تخفيض أوقات أداء الأنشطة ومن ثم تخفيض التكاليف المحملة على العميل.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر حياظم الواجد

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- ابو غبن، هيثم محمد عقل ؛ الداعور، جبر ابراهيم " نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين " - مجلة الفكر المحاسبي- مصر - المجلد ١٧ - العدد ٢- ٢٠١٣، ص ٣٣٣-٣٨٣
- أسعد، باسل، " دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الإدارية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثلاثون، العدد الثاني، ٢٠١٤.
- جابر، خالد فتحي، " نموذج محاسبي مقترح لقياس ربحية العملاء بغرض تعظيم قيمتهم"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر، العدد الأول، ٢٠١١، ص ١٣-٦٨.
- حلوب، عبدالله أحمد ناجي، " استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في إدارة تكلفة العنصر البشري"، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٦.
- -الرشيدي، طارق (٢٠٠٩)، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (TD & ABC)"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (١)، ٣٠٣-٣٥٩.
- سيد، أيمن صابر، " استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط فدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الثالث عشر، العدد الأول.
- عاصم، خلود وآخرون، " استعمال مدخلي تحليلي الربحية واحتساب قيمة الزبون"، مجلة كلية بغداد الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث و العشرون، ٢٠١٠، ص ١٩٧.
- عبد الصادق، أسامة سعيد، "تقييم تأثير معادلات الوقت على تطوير منهجية المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط: مدخل نظري وتطبيقي"، المجلة العربية للعلوم الإدارية- جامعة الكويت، العدد الثالث، ٢٠١٠.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر كاطم الواجد

- عبد الرحمن، سحر محمد، "قياس التكلفة على أساس النشاط الميني على الوقت وتحديد أسعار الخدمات"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد السابع عشر، العدد الثالث، ٢٠١٣.
- علي، عبدالكريم عبد الرحيم، " أهمية تحليل ربحية الزبائن في الشركات الصناعية"، مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد السادس، العدد الثاني عشر، ٢٠١٣، ص١٤٢.
- علي، وليد احمد محمد " التكامل بين اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ونظرية القيود بغرض تعظيم ربحية منظمات الاعمال: دراسة ميدانية " - مجلة الفكر المحاسبي - مصر - المجلد ١٧، العدد ٣، ٢٠١٣، ص ١٩٣-٢٤٥.
- قحطان، منير علي مدهش "استخدام أسلوب التحليل الهرمي لتدعيم التكامل بين نظامي القياس المتوازن للأداء والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بغرض تحسين الأداء: بالتطبيق على قطاع صناعة الإسمنت في الجمهورية اليمنية" رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس بالإسماعيلية، ٢٠١٤، ص ب.
- كاطم، حاتم كريم،(٢٠١٥) "استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في قياس تكلفة الخدمة الفندقية"، دراسة تطبيقية على فنادق النجف بالعراق، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، العدد الثاني و الثلاثون، المجلد التاسع، ٢٠١٥، ص ٢٦٤-٢٨٣.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Balakrishnan, R., Labro E., and Sivaramakishnan, K., "Product Costs as Decision Aids: An analysis of Alternative Approached\s (Part 1 & 2)", Accounting Horizons (Vol.26, No.1, 2012), p17.
- Charles T. Horngren , srikant M. Datar , George foster, Madhav Rajin, Christopher Ittnerr, "Cost Accounting: Amanagerial emphasis", Prentic Hall INC., 2009, pp.535-536.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت
علي فاخر عاطم الواجد

- Eddy. C and lerland. D. V. (2007), "SMART WAYS TO ASSESS CUSTOMER PROFIT", Cost Management, May/Jun. Vol. 21, No. 3. PP 26-34.
- Everaert,p., Bruggeman,W., Sarens,G., Anderson, S., and Levant,Y.,”Cost Modeling In Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Wholesaler”, International Journal of physical Distribution & Logistics Management,(Vol.38, No. 3, 2008).
- Giannetti, Riccardo &Venneri, Caterina," Time-Driven Activity- Based Costing and Capacity Cost Management: The Case Of A", Cost Management; Jul/Aug 2011; 25, 4; ProQuest Central, p. 6
- Gregório, João, Giuliano Russo, and Luís Velez Lapão. "Pharmaceutical services cost analysis using time-driven activity-based costing: A contribution to improve community pharmacies' management." Research in Social and Administrative Pharmacy (2015).
- Hilton, R., Maher, M. and Slot, F.," Cost Management Strategies for Business Decisions", 4th ed, USA: McGraw-Hill, 2008, p.218.
- Horngren, C., Datar, S. & G.Foster," Cost Accounting: A managerial Emphasis", 12th ed., Prentice Hall International, New Jersey, 2006,p.45.
- Kaplan , r e tal (2007) "fast-track profit models: more powerful due Diligence process for mergers and Acquisition" , The journal of private Equity , (10)3.



تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.....
علي فاخر عاطم الواجد

- Kaplan R. and S. Anderson, "The Speed Reading Organization", Business Finance, Vol. 13, No. 6,2007, pp 39-42.
- Oker, F., and Adiguzel, H., "Time Driven Activity Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company", The journal of Corporate accounting & Finance, (Vol.22, No.1, 2010).
- Terungwa A., (2012) "practicability of time – Driven Activity – Based costing on profitability of restaurants in makurdi Metro polis of benue state, Nigeria " journal of contemporary management submitted, ID: 1929 – 0128 – 2012 – 02 - 33 – 12,p.1130- 136.
- Tse, M., "Adopting time – driven Activity- Based costing model for it international conference e-commerce 2007.
- Veen-Driks, P.V and Mollenaar. U 2009). "CUSTOMER PROFITABILITY PRICING". Cost Management. May/Jan. Vol. 23. No. 3. PP 32-45.

