

استخدام نظام الكلفة على أساس المواصفات (ABCII)

في تحليل ربحية الزبائن

بالتطبيق على معمل (X) لإنتاج الكاشي*

فائق مال الله محمود

مدرس، كلية الحدباء الجامعة، الموصل

زينة فتحي محمد

مدرس مساعد، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل

المستخلص

إن أهم عناصر القوة في نظام الكلفة على أساس المواصفات تتمثل في قدرتها على تقديم المنتجات بمواصفات مختلفة لزبائن مختلفين وكل على وفق حاجاته ورغباته وبالتالي فإن لها تأثيراً كبيراً على عملية تصميم المنتجات ومن ثم على الكلف المترتبة على إنتاجها وتسويقها.

إن اختلاف مواصفات المنتجات المطلوبة من قبل كل زبون يؤدي إلى اختلاف الربحية المتحققة من كل زبون، لذا تلجأ الشركات إلى تحليل ربحية الزبائن لمواجهة تحديات السوق من خلال المحافظة على الزبائن الذين يحققون الربحية للشركة ومحاولة تخفيض كلف المنتجات المطلوبة من قبل الزبائن الذين لا يحققون الربحية للشركة، وعلى هذا الأساس يتناول هذا البحث مفهوم نظام الكلفة على أساس المواصفات على عد أنه الاسلوب الذي يمكن من خلاله تحليل ربحية الزبائن من خلال مساهمته في توفير المعلومات عن كلف المواصفات المطلوبة في المنتجات من قبل كل زبون وكذلك الإيرادات التي يمكن أن تتحقق عن تلك المواصفات. ولقد أثبتت نتائج الدراسة التطبيقية نجاح نظام الكلفة على أساس المواصفات في تحليل ربحية الزبائن.

Using Attribute Based Costing (ABCII) In Customer Profitability Analysis

Applied in (X) Factory for Tile production

Faeq M. Mahmood

Lect. Al-Hadba University College, Mosul

Zinah F. Mohammed

Asst. Lect., College of Administration and Economy, Mosul University

Abstract

The main element of power in the Attribute Based Costing System (ABCII) lies in its ability to offer products with different specifications for different customers according to their needs and desires. Consequently it has a significant impact on product design process, the cost and marketing.

However, the different product specifications required by each customer lead to different profitability generated from each customer. Hence, companies try to analyze customers' profitability to meet the challenges of the market and maintain the customers who achieve profitability for the company and try to reduce the products cost required by customers who do not achieve profitability for the company. The current research deals with the concept of Attribute Based Costing System (ABCII) in order to analyze the profitability of customers and its contribution in the provision of information on cost required specifications of products by each customer as well as the revenue that can be realized from those specifications.

The results show how effective is the Attribute Based Costing System (ABCII) in customer profitability analysis.

المقدمة:

أصبحت الشركات تدرك أكثر من أي وقت مضى أن الزبون هو محور نجاحها والمصدر الأساس لتحقيق الربحية، وعلى هذا الأساس زادت الشركات من تركيزها على حاجات الزبائن وأصبحت الشركات لا تبيع المنتج فحسب وإنما تبيع المنافع التي يحققها المنتج للزبون.

وأدى اتساع تأثير الزبون في اختيار المنتجات على وفق حاجاته ورغباته إلى اختلاف المواصفات المطلوبة في المنتجات باختلاف كل زبون مما أدى إلى الاختلاف الكبير في كلف المنتجات والإيرادات والربحية المتحققة باختلاف كل زبون، إذ إن المواصفات المطلوبة في المنتج من قبل كل زبون لها أهمية كبيرة عند قياس كلف المنتجات، فالمواصفات المطلوبة من قبل الزبون (١) قد تكون غاية في الدقة من حيث الحجم واللون والمقاس وغيرها، وهي قد تختلف عن المواصفات المطلوبة من قبل الزبون (٢) الذي لا يحتاج إلى تلك الدقة في المواصفات المطلوبة من قبل الزبون (١) ونتيجة لهذه الاحتياجات الشرائية المختلفة من قبل الزبائن تلجأ الشركات إلى تحليل ربحية الزبائن لمعرفة ربحية كل زبون أو كل مجموعة من الزبائن.

وعلى هذا الأساس لابد على الشركات من أن تتابع كلف الأنشطة التي قدمت لكل زبون من خلال مدخل معاصر حديث يتمثل بنظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII والذي يهدف إلى تحديد كلف المنتجات على ضوء المواصفات المطلوبة من قبل كل زبون والتي ستقارن مع الإيرادات المتحققة من ذلك الزبون بهدف معرفة الربحية المتحققة من كل زبون والتي يمكن أن تؤثر كثيراً في معدل نمو الشركة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث بما يأتي:

يختلف الزبائن في احتياجاتهم الشرائية فهناك من يطلب منتجاً مصمماً خصيصاً له وبمواصفات تختلف عن تلك المطلوبة من قبل زبائن آخرين، وغالباً ما يصاحب هذه الرغبة مطالبة الزبائن بدفع علاوة على سعر البيع مقابل الحصول على تلك المواصفات وذلك لتغطية كلف تلك المواصفات الإضافية أو البديلة، وهذا يولد صعوبة في قياس ربحية الزبائن المختلفين نظراً لاختلاف كلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة الإنتاج باختلاف كل زبون، وهذا بدوره يتطلب البحث عن نظام كلفة يربط بين كلفة المنتج ومواصفاته من جهة ومن جهة أخرى يربط بين كلفة المنتج والربحية المتحققة فعلاً وعلى وفق الزبائن.

هدف البحث:

في ضوء مشكلة البحث فان أهدافه تتمثل في تحليل ربحية الزبائن باستخدام نظام الكلفة على أساس المواصفات من خلال قياس الكلف على مستوى الزبائن وتحديدها وتحليل الربحية اعتماداً على المواصفات المطلوبة من قبل الزبائن وبالتالي تحقيق رغبات الزبائن والشركة في آن واحد.

أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من تناوله نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII كمنطلق للتحسين المستمر لأداء الشركة من خلال استخدامها في تحليل ربحية الزبائن خاصة وبعد أن أصبح نجاح شركات اليوم يتوقف على مدى قدرتها على إشباع رغبات زبائنها في البيئة الإنتاجية المعاصرة على عد أن الإيرادات أصبحت خارجة عن نطاق تحكم الشركة إلى حد كبير، ولم يعد أمامها إلا إدارة كلف الأنشطة التي استهلكت لتوفير المواصفات المتطابقة مع حاجات الزبائن ورغباتهم.

فرضية البحث:

ينطلق البحث من فرضية رئيسة مفادها:

إن الزبائن هم من يؤثرون في تحديد كلفة المنتج وأن تحليل ربحية الزبائن عن طريق استخدام نظام متطور لإدارة كلف المنتجات على أساس المواصفات سيساهم في توفير المعلومات اللازمة عن كلف مواصفات المنتجات المطلوبة من قبل كل زبون، ويساعد في تغيير أو تعديل تصميم المنتج وتحديد الأنشطة والمواصفات التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتج للاستغناء عنها بهدف تخفيض كلفة المنتج، فضلاً عن توفير المعلومات عن الإيرادات التي يمكن أن تتحقق عن تلك المواصفات الإضافية، ومن ثم تحليل ربحية الزبون من خلال دراسة العلاقة بين كلف وإيرادات الزبون.

عينة البحث وحدوده:

تم اختيار معمل (X) لإنتاج الكاشي في الموصل ميداناً للتطبيق العملي للبحث وذلك لتعدد منتجاته واختلافها من حيث المواصفات وعلى وفق متطلبات الزبائن وتحديد شهر تشرين الأول من عام ٢٠١٢.

منهج وخطة البحث:

في ضوء أهمية البحث وفرضيته ولتحقيق أهدافه تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إعداد الجانب النظري من البحث وذلك من خلال الرجوع إلى الاطاريح والرسائل الجامعية والدوريات والكتب العربية والأجنبية والانترنت ذات العلاقة بموضوع البحث. فضلاً عن اعتماد المنهج التحليلاتي من خلال التطبيق على معمل (X) لإنتاج الكاشي في الموصل. وتضمنت خطة البحث المباحث الآتية:

المبحث الأول: نظام الكلفة على أساس المواصفات

المبحث الثاني: تحليل ربحية الزبائن

المبحث الثالث: تحليل ربحية زبائن معمل (X) لإنتاج الكاشي باستخدام نظام ABCII.

المبحث الأول

نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII

يمكن أن يختلف الزبائن في احتياجاتهم الشرائية إذا كانت للشركة قدرات مختلفة على خدمة هذه الاحتياجات وتتمثل هذه الاحتياجات والرغبات في مجموعة من المواصفات المطلوبة في المنتج، وتستطيع الشركة الاعتماد على تلك المواصفات في تحديد تكاليف المنافع التي توفرها المنتجات للزبائن، وللزيادة في الإيضاح يتناول هذا المبحث الفقرات الآتية:

أولاً: مفهوم نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII

يعد نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII والذي يعبر عنه بمصطلح Attribute Based Costing خطوة متقدمة عن نظامي الكلفة على أساس النشاط ABC والإدارة على أساس النشاط ABM وامتداداً لها (Cokins, 2001, 180) إذ حقق نظام ABC نجاحات ملموسة في مجالات تحديد كلفة المنتجات، والكشف عن كلف الأنشطة المختلفة في ظل النظم التقليدية وتضمينها عند حساب كلفة المنتجات بشكل يحقق خاصية اكتمال المعلومات، كما حقق هذا النظام نجاحاً ملموساً في مجال الاستخدامات الإدارية المختلفة كما هو الحال في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الأداء والرقابة على الكلفة والقرارات الإستراتيجية فضلاً عن الموارد البشرية وقنوات التوزيع وربحية الزبائن وغيرها (عطية، ٢٠٠٦، ١٠٤).

ولكي يتم استمرار تطبيق نظام ABC بفاعلية يتطلب تحديث بياناته والحفاظ على قاعدة واسعة منها باستمرار، ويركز هذا النظام فقط على الاستخدامات الداخلية للكلف من دون الأخذ بنظر الاعتبار كلف الزبائن، ويواجه صعوبة في التطبيق عند إدخال منتج جديد أو الحفاظ على الحصة السوقية للشركة وتحقيق احتياجات الزبائن ورغباتهم، وهذا كله يمكن تحقيقه ومعالجته من خلال تطبيق نظام أكثر حداثة من نظام ABC يعرف بنظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII (Cokins, 2001, 180). يعد نظام ABCII أحد المداخل المقترحة لقياس كلف المنتجات وتحديدها بدقة عالية وتوفير معلومات تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات ويعتمد هذا النظام على مواصفات المنتج ويعدّها محور اهتمامه ويتخذها أساساً لقياس وتحديد الكلفة كما يستخدم مدخل العمليات لتحديد الأنشطة المرتبطة بالمنتجات أو الزبائن باستخدام مواصفات المنتج، ويرجع الاهتمام بمواصفات المنتج واتخاذها كأساس لتحديد كلفة المنتجات إلى أن نجاح شركات اليوم يتوقف على مدى قدرتها على إشباع رغبات زبائنها وكسبها لحصة سوقية تضمن لها البقاء في البيئة الإنتاجية المعاصرة ذات التنافسية العالمية، وبذلك يكون المحرك الرئيس للإنتاج هو الزبون ويكون السبيل الوحيد لتحقيق أهداف الشركة هو إنتاج منتج قادر على تحقيق رغبات ذلك الزبون (العثمان، ٢٠٠٥، ٧٢).

إن نظام ABCII يعد محاولة لتحديد تكاليف المنافع التي توفرها المنتجات للزبائن إذ تشكل تلك المنافع المسبب الحقيقي للتكلفة فيمكن النظر إلى أي منتج على أنه مجموعة من المواصفات أو الخصائص التي تنتجها الشركة وتقدمها للزبائن، ويجب أن تكون تلك المواصفات مرغوبة وتشبع احتياجات زبائنهم بما يزيد الطلب على منتجات الشركة في السوق (عبد العظيم، ٢٠٠٥، ٢٣).

وبعد تحديد مواصفات المنتج تجزأ كل مواصفة إلى خصائص فرعية (مستويات إنجان) لمعرفة منفعة وتكلفة كل مستوى وهو ما يمكن من تحسين أداء هذه المستويات وتطويرها، ويجب الاستمرار في تجزئة هذه المواصفات إلى أن يتم الوصول إلى نقطة لا تتغير فيها خطوات العمل (العثمان، ٢٠٠٥، ٧٤).

ويعد كل مستوى من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج منتجاً مستقلاً تتمثل تكلفته في مجموع كلف الأنشطة التي يتكون منها مواصفات المنتج عند هذا المستوى من مستويات الإنجاز.

إن نظام ABCII يعتمد على تحليل مواصفات المنتج من خلال استخدام محركات الكلفة لتحديد معدلات التحميل خاصة عندما تكون العلاقة مباشرة بين كل من كلفة المنتج ومواصفاته، وقد تم تطوير هذا النظام ليأخذ بنظر الاعتبار الأنشطة التي يتكون منها كل مستوى من مستويات الإنجاز وقيود الإنتاج ونقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وما قد يترتب على ذلك من كلف يمكن تجنبها (ابراهيم، ٢٠١٠، ١٦).

وباستخدام نظام ABCII يمكن قياس درجة الانتظام بين أنشطة عمل الشركة وحق الاختيار (المواصفات المفضلة) من جانب الزبائن بهدف تحقيق ميزة في كلف أنشطة المخرجات، ويمكن عن طريق هذه المعلومات التوجه نحو الأنشطة أو العمليات التي تعظم القيمة للزبون ومحاولة إلغاء الأنشطة التي تضيف كلف ولا تضيف قيمة للزبون (Cokins, 2001, 180).

ومن خلال نظام ABCII يمكن تحديد مستويات مختلفة من المواصفات للمنتجات المقدمة للزبون، وتحديد أسعار لكل منتج بمواصفات معينة تضمن تحقيق ربحية من التعامل مع الزبون على أن يترك للزبون حرية اختيار مستوى المواصفات الذي يلائمه في ضوء الأسعار المعلنة له (عمران، ٢٠١١، ٣٢).

مما تقدم يرى الباحثان أن نظام ABCII هي نتاج لفلسفة منظمة تدفع إلى التحسين والاهتمام المستمر بتصنيع منتجات مطابقة للمواصفات التي يحددها من قبل الزبائن وتجميع الكلف المرتبطة بالزبائن وتحديدها في مجوعات كلف مختلفة على أساس أنواع مختلفة من محركات الكلفة اعتماداً على تلك المواصفات، وهي أيضاً تمثل اتجاهاً حديثاً في إدارة الكلف من خلال الاستمرار في الرقابة على كلف الأنشطة اللازمة لتحقيق مستويات الإنجاز وتخفيضها، ومن ثم الإبقاء فقط على الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون.

ثانياً: متطلبات تطبيق نظام ABCII ومقوماته

يعتمد تطبيق نظام ABCII على وجود أربعة متطلبات أساسية هي: (إبراهيم،

(٢٠١٠، ١٨)

- ١ . وجود مجموعة من المواصفات الأساسية للمنتج تتفق مع حاجات الزبائن ورغباتهم.
- ٢ . وجود عدد من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج.
- ٣ . إمكانية قياس الكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوى من مستويات الإنجاز.
- ٤ . إمكانية تحديد التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز في شكل مصفوفة بما يتحقق معها أفضل عائد للشركة.

ولغرض قياس كلفة المنتج وتحديده بدقة وباستخدام نظام ABCII هناك أربعة مقومات يمكن اتباعها لتطبيق النظام والمتمثلة بالآتي: (إبراهيم، ٢٠١٠، ١٨ - ٢٥) (والعثمان، ٢٠٠٥، ٧٣)

١. تحديد حاجات ورغبات الزبائن:

تعد هذه الخطوة نقطة البداية لعمل هذا النظام لأهميتها عند تحديد المواصفات الأساسية للمنتج وأهميتها عند تصميم المنتج وتحديد المنتجات التي يجب التوسع في

إنتاجها وتلك التي يجب تطوير مواصفاتها وتحسينها أو تعديلها وتلك التي يجب التخلي عنها هذا فضلاً عن المنتجات الجديدة التي يجب على الشركة البدء في إنتاجها. لذا فمن الضروري أن يتم التكامل بين المنتج من ناحية والزبائن من ناحية أخرى، إذ تتأثر قرارات المنتج بحاجات الزبائن ورغباتهم خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التصميم وحتى مرحلة خدمات ما بعد البيع.

ويتطلب تحديد مواصفات المنتج معرفة المستفيدين من المنتج والتنبؤ بحاجاتهم ورغباتهم وبجسم الطلب المتوقع منهم، وهل هذه المواصفات تضيف قيمة تتفق مع حاجات الزبائن ورغباتهم، وهل هذه القيمة استعمالية أم جمالية (إبراهيم، ٢٠١٠، ١٨).
والاهم من ذلك هو الاحتفاظ برضا الزبون الحالي على منتجات الشركة، لان هذا الرضا سيزيد من مبيعات الشركة ويساهم في تحسين ربحيتها والتي تعتمد على مصدرين هما الزبائن الحاليين والزبائن الجدد، فضلاً عن ذلك أن الكلفة التي تتحملها الشركة لاكتساب زبائن جدد تكون اكبر من تكلفة الاحتفاظ بالزبائن الحاليين (السامرائي وآخرون، ٢٠١٢، ١٤٧).

٢. تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجازه:

تتوقف المواصفات الأساسية للمنتج على حاجات مستخدمي هذا المنتج ورغباتهم والتي تم تحديدها في الخطوة الأولى، وهناك العديد من المداخل التي يمكن الاستعانة بها في تحديد مواصفات المنتج ومن أهمها: (إبراهيم، ٢٠١٠، ٢١)

- مدخل التحليل المشترك: هو مدخل تحليلي لتحديد هيكل تفضيلات الزبائن من خلال عرض وتقويم شامل لمجموعة من المواصفات البديلة وعرض مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات وتقويمها.

• مدخل التفسير الذاتي: هو مدخل يتناول كيفية تحديد هيكل تفضيلات الزبائن من خلال تقدير درجة أفضلية كل مستوى من مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، كما يتناول تقدير الأهمية النسبية لكل صفة، ويمكن حساب درجة تفضيلات الزبائن على وفق هذا المدخل على النحو الآتي:

(الأهمية النسبية لكل صفة X درجة أفضلية مستوى إنجاز تلك الصفة).

٣. تحديد كلف مستويات إنجاز كل صفة من المواصفات التي تم تحديدها في الخطوة السابقة:

في هذه الخطوة يتم استخدام نظام (ABC) في قياس كلف مستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج، إذ يتم تحديد كلف كل مستوى في ظل الأنشطة المرتبطة به بشكل مباشر فضلاً عن نصيب مستوى الإنجاز من الأنشطة المشتركة، وهذا يتطلب تحديد كمية محرك الكلفة لكل نشاط من أنشطة مستويات الإنجاز لغرض استخدامها في تحديد إجمالي كلف أنشطة مستويات الإنجاز (ابراهيم، ٢٠١٠، ٢٢).

ومن خلال التطبيق السليم لنظام ABC يمكن تخصيص الكلف غير المباشرة على مستوى الزبون بدرجة معقولة من الدقة، ويؤكد كابلان على أن هذا النظام طبق في أكثر من ١٠٠ شركة وبسهولة في الشركات التي لديها آلاف المنتجات والخدمات والكثير من أقسام التشغيل وآلاف الزبائن. والنتيجة النهائية أن المقدرة على قياس الربحية لكل زبون على حده بدقة وبنظام أصبحت سهلة التنفيذ وغير مكلفة للمحافظة عليها وتحديثها (عمران، ٢٠١١، ٣٠-٣١).

ويجب أن يراعى في هذه الخطوة تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبائن، فالأنشطة التي تضيف قيمة تتمثل بالأنشطة الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها ويتم تأديتها بكفاءة ويترتب عليها كلف يعتقد

الزبائن أنها تضيف قيمة للمنتجات التي يحصلون عليها وبالتالي تساهم بشكل مباشر في إرضاء الزبائن ومن ثم زيادة الطلب على المنتجات وزيادة الربحية (Hansen & Mowen, 2007, 389). أما فيما يتعلق بالأنشطة التي تضيف كلف -وليس قيمة- فإنه يمكن خفضها أو حتى حذفها بإعادة ترتيب مراكز النشاط من خلال النظم الصناعية المرنة ونظم الإنتاج في الوقت المحدد (عطية، ٢٠٠٦، ١٦).

٤. قياس وتحديد كلفة المنتج:

يعتبر كل مستوى من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج منتجاً مستقلاً، وعلى ذلك تتمثل كلفة المنتج لمستوى إنجاز معين في مجموع كلف الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوى الإنجاز وكلف الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة والتي تتكون منها مواصفات المنتج عند هذا المستوى من مستويات الإنجاز (إبراهيم، ٢٠١٠، ٢٥).

ثالثاً: أهمية تطبيق نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII

يحقق تطبيق نظام ABCII مزايا عديدة يمكن إجمالها بما يأتي: (العثمان، ٢٠٠٥، ٧٦)

١. يحقق هذا النظام تكاملاً وتفاعلاً بين مفاهيم إدارة الكلفة والمفاهيم الحديثة لبيئة الإنتاج المعاصرة وذلك من خلال إنتاج ما يمكن بيعه فضلاً عن تحقيق جودة المنتج المطابق للمواصفة وتحديد الكلفة طبقاً للسوق.
٢. يوفر نظام ABCII معلومات أكثر دقة مما يجعل منه أداة فعالة لترشيد قرارات الإدارة، فهو يساهم في إجراء تحليل لربحية المنتج في الأجلين القصير والطويل مما

يعني تلافي الانتقاد الموجه إلى نظام ABC على عدّه لا يرشد ولا يدعم قرارات الإدارة قصيرة الأجل.

٣. يوفر معلومات تمكن من تخطيط الكلف الاختيارية ورقابتها خاصة في المشروعات الاستثمارية في مجالي تطوير المنتجات وتحسينها.

٤. يركز هذا النظام على الكلف في مرحلة التصميم. تحديد مواصفات المنتج. إذ صعب بعد هذه المرحلة التحكم والتخفيض في كلف المنتجات، وهذه المرحلة تركز عليها الكلفة المستهدفة وبالتالي فهو نظام يركز على التخطيط أكثر منه على تحليل كلف الماضي.

٥. يرتبط نظام ABCII بالعوامل التي تسبب انحرافات كلف العملية الإنتاجية، وهذا يمكن المدراء من فهم كيفية تحسين العملية الإنتاجية وتخفيض كلف المنتج.

وأضاف (إبراهيم، ٢٠١٠، ٣٠) ما يأتي:

٦. يساعد نظام ABCII على تحديد الطاقات غير المستغلة وإعادة تخصيصها بما يحقق منافع إضافية للشركة ويحقق الاستغلال الأفضل للموارد والطاقات المتاحة ويحقق كفاءة استغلال تلك الموارد والطاقات ومن ثم تحقيق أكبر منفعة ممكنة للشركة.

المبحث الثاني

تحليل ربحية الزبائن

عرض المبحث الأول نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII ومتطلباته ومقوماته وأهمية تطبيقه، فهل يمكن استخدام هذا النظام في تحليل ربحية الزبائن؟ هذا ما سنحاول معرفته في هذا المبحث ولكن لا بد أولاً من معرفة من الذي يحدد ربحية الشركة،

هل هو الربون؟ فإذا كان الربون فكيف يتم تحليل ربحيته؟ هذا ما سيتم مناقشته من خلال الفقرات الآتية:

أولاً: تعريف ربحية الزبائن وأهمية تحليله

خلال السنوات القليلة الماضية زادت الشركات من تركيزها على خدمة زبائنها رغبة منها في زيادة رضاهم، إلا أن المشكلة التي تواجهها تلك الشركات هو صعوبة قياس ربحية الزبائن والتي تعرف على أنها تحديد أو مطابقة أو تخصيص عوائد الشركة وكلفها على وفق الزبائن من أجل فهم ربحية كل زبون من زبائن الشركة (وناس وآخرون، ٢٠١٠، ١٩٨).

ويعرف تحليل ربحية الزبائن بأنه تقرير الإيرادات المتحققة من الزبائن وتحليلها والكلف التي حدثت وتحملتها الشركة لتحقيق تلك الإيرادات، فالتحليل لفروق الإيرادات وكلف الزبائن يمكن أن يعطي تصوراً واضحاً لسؤال يطرح لماذا الفرق موجود في صافي الدخل التشغيلي المتحصل من زبائن مختلفين؟ (Horngren & et.al., 2005, 456).

ويمكن أن تتباين كلفة تصنيع منتج أو خدمة زبون ما تبايناً كبيراً باختلافهم

لأحد الأسباب الآتية: (بورتر، ٢٠١٠، ١٧٧) (ميلاني وأتريل، ٢٠١٣، ٤٠١)

١. حجم الطلب.
٢. البيع مباشرة مقابل البيع عبر الموزعين.
٣. المخزون المحتفظ به.
٤. الوقت المطلوب للإنتاج.
٥. استمرار تدفق المنتجات لأغراض التخطيط والخدمات اللوجستية.
٦. تكلفة الشحن.

٧. تكلفة البيع.

٨. الحاجة إلى الإنتاج على وفق الطلب أو التعديل.

وهناك متغيران لتفسير الفروق في الإيرادات بين الزبائن هي: (هورنجرن وآخرون،

٢٠١٢، ٩٤٢)

١. عدد الوحدات التي يتم شراؤها من جانب كل زبون.

٢. مقدار خصم السعر: ويمثل خصم السعر الانخفاض في أسعار البيع عن أسعار بيع

الجملة وذلك لتشجيع الزبائن على زيادة مشترياتهم.

إن تحليل ربحية الزبون تعد محاولة لجمع كل من المحاسبين ورجال التسويق معاً إلى تحليل وإدارة وتحسين ربحية الزبون، فرجال التسويق وجهوا اهتمامهم حديثاً إلى زيادة رضا الزبون، وقاموا بفحص الروابط بين رضا الزبون والإيرادات، والمحاسبون ركزوا على تخفيض الكلف (عمران، ٢٠١١، ٢٨).

إن بعض المدراء يعتقدون أن مجموعة من الزبائن هي المجموعة المربحة أكثر من غيرها بالنسبة للشركة، ولكن يتضح بعد فترة أنها غير مربحة بتاتاً (وناس وآخرون، ٢٠١٠، ١٩٨).

وهناك من يعتقد أن ربح الدينار مبيعات لأحد الزبائن هو نفسه ربح الدينار مبيعات لأي زبون آخر إلا أن هذا الافتراض لا يكون صحيحاً بصفة عامة، ويرجع السبب في ذلك أن لكل زبون طلباته من الأنشطة التي تستهلك موارد (جاريسون ونورين، ٢٠٠٢، ٦١٢).

ثانياً: خطوات تحليل ربحية الزبائن

تشير الدراسات إلى أنه من خلال استعمال تحليل ربحية الزبون تستطيع الشركات

أن تحدد ربحية الزبائن كمجاميع أو أفراد (وناس وآخرون، ٢٠١٠، ١٩٨). أي إن الزبون هو الذي يحدد ربحية الشركة ويمكن تحليل ربحيته من وجهة نظر الشركة من خلال

الخطوتين الآتيتين: (Hansen, 2007, 626)

١. تحديد الزبائن أولاً.

٢. تحديد أي من الزبائن يضيف قيمة للشركة.

الخطوة الأولى: تحديد الزبائن

نظراً لاختلاف حاجات الزبائن وأذواقهم فإنه من الضروري التفرقة بين الزبائن على وفق طبيعة حاجاتهم ورغباتهم وأذواقهم وهذه تمثل الخطوة الأولى من خطوات نظام ABCII ويتم تحديد أنواع الزبائن على وفق أسس متعددة كما يأتي:

١. حجم التعامل: يمكن تقسيم الزبائن على وفق حجم التعامل إلى مجموعتين وكالآتي: (Kotler & Keller, 2009, 149) و (Gurses, 1999, 25-26)

أ. زبائن ذوي الطلبات الكبيرة: ويشمل هذا النوع الزبائن الأعلى ربحية والزبون المعتدل ويعدّ هؤلاء الزبائن أقل تكلفة وأكثر ربحية للشركة ويمكن التعامل معهم من خلال:

- العمل على تقديم أفضل الخدمات في سبيل زيادة رضاهم.
- تخفيض أسعار المنتجات التي تحقق أرباح عالية عن طريق منح الخصم بهدف المحافظة على هؤلاء الزبائن وعدم تحولهم إلى منافسين.
- تخفيض كلفة الخدمات المقدمة لهم مع المحافظة على الجودة.
- ب. زبائن ذوي الطلبات الصغيرة: ويشمل هذا النوع الزبائن قليالي الربحية والزبائن عديمي الربحية ويعدّ هؤلاء الزبائن أكبر كلفة وأقل ربحية للشركة، إذ يتم تحديد موقعهم ضمن سلسلة القيمة ويتم اتخاذ القرارات إما بالإبقاء على هؤلاء الزبائن أو تحسينهم أو التخلي عنهم ويمكن التعامل معهم عن طريق:
- تقديم مستويات عالية من الخدمة كلما أمكن ذلك.

• تحديد أسعار المنتجات المقدمة لهم بالشكل الذي يعكس الموارد المستنفذة فعلاً مع تحقيق هامش ربح مناسب.

• تخفيض كلفة الجهود المبذولة للبيع لهم من دون التأثير بشكل كبير على مستوى أداء الخدمة المقدمة لهم.

٢. **طبيعة الطلبيات:** يتم تقسيم الزبائن على وفق هذه المجموعة إلى: (Hilton, 2009, 225)

أ. زبائن ذوي الطلبات النمطية: إذ يعدّ هذا النوع من الزبائن أقل كلفة وهذه الطلبيات تتفق مع مواصفات المنتج.

ب. زبائن ذوي الطلبيات غير النمطية: وتكون طلبيات هؤلاء الزبائن ذات مواصفات خاصة لكل زبون، وقد يتطلب ذلك تقنية معينة ومواصفات معينة للمواد والخبرات مما يمثل كلفة إضافية على الشركة وينعكس أثرها في سعر بيع المنتج بسبب هذه المواصفات الخاصة.

٣. **نوع الحاجات:** يتم تقسيم الزبائن على وفق هذه المجموعة إلى: (إبراهيم، ٢٠١٠، ٢١)

أ. زبائن ذوي حاجات استعمالية: إذ يهتم الزبائن هنا بمدى ملائمة المنتج للغرض من اقتنائه بغض النظر عن الجانب الجمالي للمنتج، وتتمثل القيمة الاستعمالية في المواصفات أو الوظائف التي تمكن المنتج من أداء وظيفته التي صمم من أجلها بأقل كلفة.

ب. زبائن ذوي حاجات جمالية: يهتم الزبائن في ظل هذا النوع بالجانب الجمالي للمنتج وتتوقف القيمة الجمالية للمنتج على مدى جاذبيته التي تشجع الزبون على شرائه لإشباع حاجاته التي دفعته إلى امتلاكه، وهذه القيمة لا تساعد المنتج على أداء وظيفته التي صمم من أجلها.

الخطوة الثانية: تحديد أي من الزبائن يضيف قيمة للشركة

بعد أن تم تحديد أنواع الزبائن في الخطوة الأولى تبدأ الخطوة الثانية وهي أي من الزبائن يضيف قيمة للشركة، ولغرض معرفة ذلك يتم تحليل ربحية الزبائن والتي تتضمن تحليل الإيرادات وتحليل كلف الزبائن وأخيراً تحديد قيمة الزبائن، وكما يأتي:

(١) تحليل إيرادات الزبون:

تعتبر إيرادات الزبون عن الأنشطة التي تؤثر في صافي المبلغ المستلم من الزبون من خلال تتبع الأسعار والخصومات متضمنة المبيعات والخصم النقدي للزبائن فضلاً عن المصاريف المالية والتي تعد كلفاً تعويضية مرتبطة بإيرادات الزبون، وصافي إيرادات الزبائن يختلف من زبون إلى آخر بسبب اختلاف سعر الخصم وشروط الدفع والتسليم ومردودات المبيعات ومسموحاتها (Blocher & et.al, 2005, 157).

(٢) تحليل كلف الزبون:

أصبح الزبون هدفاً استراتيجياً من أهداف إدارة الكلفة، إذ تسعى إلى تخفيض تكاليفه (الاحتفاظ بالزبون الحالي أو اكتساب زبون جديد) وتحسين ربحيته من خلال إشباع رغباته واحتياجاته في الوقت المحدد والجودة المطلوبة وبأقل كلفة ممكنة وتحقيق مستوى عالٍ من الرضا والولاء للشركة ينعكس أثره على زيادة الحصة السوقية وتحسين الربحية ويعني ذلك أن المفاهيم المرتبطة بالزبون تؤثر في الكلف والأرباح للشركات المتنافسة، كما تعد مقاييس أداء الشركة الاستراتيجي ومدى تميزها في أداء الشركات الأخرى العاملة في القطاع نفسه (السامرائي وآخرون، ٢٠١٢، ١٥٢-١٥٣).

ولابد من مراعاة الاعتبارات الآتية عند تحديد تكلفة الزبون: (عمران، ٢٠١١، ٣١)

١. تخصيص التكاليف الأولية التي يمكن تحديدها بسهولة، والتي يمكن تتبعها مباشرة للتعاملات بين الشركة والزبون مثل تكلفة اكتساب الزبون، الصفقات، الخدمات، التسويق، والفشل أو التقصير.

٢. التقديرات الأولية الصحيحة ربما تكون صعبة في البداية، ولكن مع الخبرة والوقت يمكن استبدالها بأرقام معقولة.

٣. التركيز على الأنشطة والتكاليف المهمة بتطبيق قاعدة ٢٠/٨٠ كلما أمكن ذلك إذ إن ٨٠٪ من التكاليف تنتج عادة من ٢٠٪ من الأنشطة، و ٢٠٪ من المنتجات تنتج ٨٠٪ من المبيعات، كما أن ٨٠٪ من المبيعات تتحقق من أفضل ٢٠٪ من الزبائن.

٤. إن رقم الربحية الذي سيتم التوصل إليه للزبون قابل للنقاش، إذ لا يكون هناك رقم واحد صحيح لربحية الزبون، ولذلك ينبغي أن لا ينصب الاهتمام الأساس على التوصل إلى مقياس دقيق ولكن على الاتساق في تطبيق طريقة تحديد أو تقدير التكلفة.

٥. تطبيق التكاليف في أدنى مستوى نشاط ممكن للمحافظة على أقصى مرونة ممكنة في التحليل ويمكن تطبيقه بطرق مختلفة.

أن أفضل أداة تستخدم لتحليل كلف الزبائن هو نظام ABC ، وتعد هذه الخطوة الثالثة من خطوات تطبيق نظام ABCII ويقوم هذا النظام على أساس أن المنتجات تستهلك أنشطة والأنشطة تستهلك موارد وبالتالي تخصص كلف كل نشاط على المنتج على وفق درجة استفادته من ذلك النشاط وعلى أساس كمية محركات الكلفة التي يستهلكها (Gurses, 1999, 9).

إن تحليل كلف الزبون تحدد الأنشطة ومحركات الكلفة للزبائن قبل عملية البيع وبعدها، فهذه الأنشطة لا تتضمن فقط كلفة المنتج وإنما هناك كلف أخرى مثل كلفة التجهيز والتسويق والتوزيع وغيرها، لذا لا بد أن تتضمنها الأنشطة عند تحليل كلف الزبائن (Blocher & et.al, 2005, 157).

إن تحديد كلف الزبون على أساس النشاط يساعد على: (السامرائي وآخرون،

- فهم العمليات المرتبطة بالزبون بالتفصيل.
- تحديد كلف فشل العمليات.
- إدارة عمليات الزبون.
- تحديد الربحية القطاعية للزبون.
- تحديد مقدار الجهود المبذولة للتأثير على مجموعات الزبائن التي يتوقع اكتسابها.

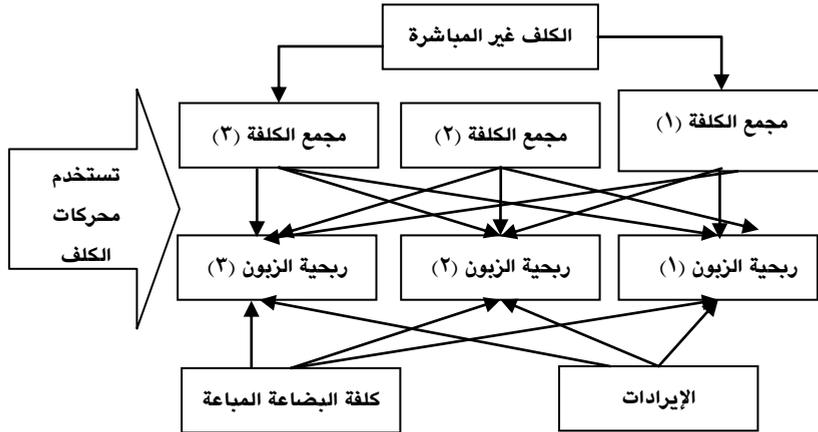
وفيما يأتي مستويات وهيكل محركات الكلف، إذ تتدرج أنشطة الزبون في الشركة على هرم يوازيه هرم كلفوي يتكون من خمسة مستويات: (Horngren & et.al, 2012, 512)

١. **كلف على مستوى وحدة مخرجات الزبون Customer unit-Level Costs:** تشمل كلف الأنشطة جميعها بداية من إنتاج المنتج بناءً على طلب الزبون لحين استلامه من قبله مثل كلف المناولة للمنتج لكل وحدة مباعة وعمولة البيع على أساس الوحدات المباعة وكلفة إعادة التخزين لكل وحدة معادة من قبل الزبون.
٢. **كلف على مستوى دفعة الزبون Customer Batch-Level Costs:** تشمل كلف الأنشطة المرتبطة بمجموعة الوحدات المباعة للزبون مثل كلفة أوامر الطلب وكلفة الفاتورة وتسجيل المردودات والمسموحات المعادة في كل وقت.
٣. **كلف مساندة الزبون Customer -Sustaining Costs:** هي مجموعة الأنشطة التي تدعم الزبائن ولا تتعلق بدفعة معينة أو منتج بذاته، كما لا تتأثر بحجم الوحدات المنتجة أو المباعة، مثل كلف الزيارات التي تتم للزبائن.
٤. **كلف قنوات التوزيع Distribution -Channel Cost:** تشمل كلف الأنشطة المرتبطة بقنوات التوزيع، وهذه القنوات مخصصة لخدمة الزبائن فقط، مثل راتب مدير قناة توزيع مبيعات التجزئة.

٥. كلف مساندة المبيعات Sales-Sustaining Costs: تشمل كلف الأنشطة التي

لا يمكن تتبعها للزبائن أو قنوات التوزيع الفردية أو الوحدات المنتجة أو الدفعات، ومن الأمثلة على ذلك كلف الإدارة العليا.

وبعد تخصيص ومعرفة الموارد التي تستهلكها الأنشطة يتم توزيع تلك الموارد على الأنشطة باستخدام محركات الكلف التي تربط الموارد بالأنشطة وتجمع كلف الأنشطة في وعاء يسمى مجمع الكلف (غير المباشرة فقط) وتخصص الى كل زبون وتضاف إليها كلفة البضاعة المباعة لكل زبون للوصول الى إجمالي الكلف لكل زبون، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي:



Source: James Jambalvo (2007), *Managerial Accounting*, 3 Ed, U.S.E.

وبعد تحديد كلفة الزبون (المباشرة وغير المباشرة) يتم طرحها من صافي إيرادات الزبون لغرض تحديد ربحية الزبون، وبالتالي يمكن تحديد أي من الزبائن يضيف قيمة للشركة من خلال معرفة صافي ربحيته.

(٣) تحديد قيمة الزبون:

إن تعريف القيمة يتطلب مراعاة عنصرين أساسيين هما الجودة والسعر وهناك عنصر آخر يكون دوره مهماً جداً في تعريف القيمة ألا وهو الزبون، فإذا قدمت الشركة للزبائن قيمة عالية (جودة عالية وسعر مناسب) فالزبائن في هذه الحالة سيشترون المزيد من منتجات الشركة مقارنةً بمنافسيها (الطائي، ٢٠٠٧، ٥٢) وقد عرفت قيمة الزبون بأنها عملية المبادلة بين التكاليف والمنافع التي يدركها الزبون في المنتج، أو هي المبادلة بين السعر والجودة اللذين يحركان سلوك الزبون نحو المنتج (السامرائي وآخرون، ٢٠١٢، ١٤٩).

وبما أن الزبون هو الذي يحدد الفوائد والتكاليف المتوقعة، ويدرك ملاءمة كل منها فإن اختلاف الزبائن من المحتمل أن يؤدي إلى اختلاف أولوياتهم وما يركزون عليه من سلع وخدمات متنوعة المواصفات أما التكاليف المتوقعة فإنها تتكون من سعر الشراء أو التكلفة أثناء التعاقد على الصفقة، مضافاً إليها التكاليف المستمرة خلال دورة حياة المنتج التي تدعم المنتج مضافاً إليها تكاليف الخطر وتكاليف عدم التأكد النسبي خلال دورة حياة المنتج (عمران، ٢٠١١، ١٢).

من كل ما تقدم يمكن القول إن دور تحليل ربحية الزبائن هو تقديم المعلومات عن صافي الدخل المتوقع لكل زبون، ومن خلال صافي الدخل تستطيع الشركة أن تحدد أي من الزبائن يضيف قيمة للشركة وأي من الزبائن تكون قيمته أكبر من الثاني، وأي من الزبائن لا يضيف قيمة للشركة.

المبحث الثالث: (الجانب التطبيقي)

تحليل ربحية زبائن معمل (X) لإنتاج الكاشي باستخدام نظام ABCII

سعى هذا الجانب من البحث إلى تحليل ربحية الزبائن وباستخدام نظام ABCII بالتطبيق على معمل (X) لإنتاج الكاشي بهدف التعرف على ربحية كل زبون من وجهة نظر المعمل والتي ستمكن إدارة المعمل من معرفة أي من الزبائن يضيف قيمة للشركة وأي من الزبائن تكون قيمته أكبر من الثاني، وبناءً على ما تقدم سيتم عرض هذا الجانب بالشكل الآتي:

أولاً: طبيعة العملية الإنتاجية في المعمل عينة البحث وتحديد زبائنه

يتميز معمل (X) بإنتاج أنواع عديدة ومتنوعة من الكاشي وعلى وفق طلبات الزبائن وتسليم هذه الطلبات على وفق المواصفات المتفق عليها مثل حجم الكاشي ونوعية الحجر واللون والجلي وغيرها من المواصفات، وركز الباحثان على خط إنتاج الكاشي القياسي ذي الأبعاد (٣٠ سم X ٣٠ سم) ويتميز هذا النوع بلون أصفر للحجر المستخدم في إنتاجه وهناك أربعة أنواع من هذا الكاشي اعتماداً على حجم الحجر المستخدم في إنتاجه وهي (رقم ٢، ورقم ٣، ورقم ٤، ورقم ٥) إن كلفة الحجر المستخدم في إنتاج الكاشي مشتق من حاجات كل زبون وطلباته، ويتميز الكاشي ذو الرقم (٢) بصغر حجم الحجر المستخدم في إنتاجه، أما الكاشي ذو الرقم (٣) فحجره أكبر وهكذا، ويوضح الجدول (١) كميات المواد الأولية اللازمة لإنتاج (١٠٠٠) وحدة من الكاشي:

جدول (١)

الكميات اللازمة من المواد الأولية لإنتاج (١٠٠٠) وحدة من كل منتج

التفاصيل	الكاشي رقم ٢	الكاشي رقم ٣	الكاشي رقم ٤	الكاشي رقم ٥
الحجر	١,٥ طن	١,٢٥ طن	٢ طن	٢,٥ طن
الاسمنت الأسود	٦٠٠ كغ	٦٠٠ كغ	٦٠٠ كغ	٦٠٠ كغ
الاسمنت الأبيض	٤٠٠ كغ	٤٠٠ كغ	٤٠٠ كغ	٤٠٠ كغ
الغبرة	١ طن	١ طن	١ طن	١ طن
الرمال	١ مكعب	١ مكعب	١ مكعب	١ مكعب
الماء	٤٥٠٠ لتر	٤٥٠٠ لتر	٤٥٠٠ لتر	٤٥٠٠ لتر

الجدول من إعداد الباحثين اعتماداً على بيانات المعمل

أما أسعار شراء الحجر وأجور العمال فكانت كما يأتي:

جدول (٢)

أسعار الحجر الداخلة في إنتاج الكاشي واجور العمال

التفاصيل	حجر رقم ٢	حجر رقم ٣	حجر رقم ٤	حجر رقم ٥
سعر الشراء لكل طن	٤٠٠٠٠ دينار	٤٠٠٠٠ دينار	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
أجور العمال لكل قطعة	٦٠ دينار	٦٠ دينار	٦٠ دينار	٧٠ دينار

الجدول من إعداد الباحثين اعتماداً على بيانات المعمل

وفيما يتعلق بأسعار المواد الأخرى الداخلة في إنتاج الكاشي فهي كما يأتي:

جدول (٢)

أسعار المواد الأخرى الداخلة في إنتاج الكاشي

التفاصيل	سمنت أبيض/طن	سمنت أسود/طن	غبرة/طن	رمل/مكعب	ماء/١٠٠٠ لتر
سعر الشراء	٢٧٠٠٠٠٠ دينار	١٤٥٠٠٠ دينار	٢٥٠٠٠ دينار	٣٠٠٠٠ دينار	٢٥٠٠ دينار

الجدول من إعداد الباحثين اعتماداً على بيانات المعمل

بعد تهيئة المواد الداخلة في الإنتاج يمر المنتج بالمرحلة الإنتاجية الآتية:

١. يتم خلط الماء مع الاسمنت الأبيض والغبرة في أجهزة خبط خاصة ويضاف إليها الحجر الخاص بوجه الكاشي وحسب النوع (الرقم) الذي يطلبه الزبون ثم تحول هذه الخلطة إلى أحواض قريبة من أجهزة الكبس بعدها يقوم العامل بتعبئة إبريق خاص يسع ٤ كغ من الخلطة ويقوم بتفريغها في قالب الكاشي ويقوم جهاز الكبس بتوزيع المواد في القالب بشكل متساوي عن طريق هزاز يعمل مع جهاز الكبس.
٢. في المرحلة الثانية يتم خلط الماء مع الرمل والاسمنت الأسود يدوياً وهذه الخلطة تمثل ظهر الكاشي ويقوم العامل بإضافة إبريق من هذه الخلطة إلى قالب الكاشي وهذا الإبريق يختلف عن الإبريق السابق من حيث السعة إذ يسع (٣,٥) كغ، بعد أن يتم إضافة الطبقة الثانية إلى قالب الكاشي المثبت تحت المكبس يقوم العامل بكبس الطبقتان في القالب عن طريق جهاز الكبس ثم يتم إخراج الكاشي من القالب ويوضع بشكل عمودي فوق رفوف خاصة لكي يتماسك ويجف ويبقى لمدة ٢٤ ساعة فوق هذه الرفوف.
٣. يتم نقل الكمية المنتجة إلى ساحة خارجية عن طريق العمال ويتم ترتيبها بشكل عمودي أيضاً وتترك تحت أشعة الشمس لمدة ٢٠ يوم شتاءً وترش بالماء مرتين يومياً عن طريق مرشات خاصة، و٧ أيام صيفاً ويتم رشها بالماء ٦ مرات يومياً.

٤. بعد أن يجف الكاشي يتم نقلها إلى ماكينة الجلاية لقص الزائد من الحجر وكذلك التلميع ويمر الكاشي في مرحلة الجلي بأربعة عمليات إذ يتم ضرب وجه الكاشي في العملية الأولى بالألماس ومن ثم بحجر الجلي وبعدها بحجر التنعيم وأخيراً بحجر التلميع، ويصل التلف في مرحلة الجلي إلى ٣٠ وحدة من كل ١٠٠٠ وحدة مجلية. وبعد ذلك يتم ترتيب الكاشي بصورة عمودية وتكون جاهزة لتسليمها للزبائن.

ثانياً: تحليل ربحية الزبائن في المعمل عينة البحث

بما أن الزبون هو الذي يحدد ربحية المعمل فيمكن تحليل ربحيته من وجهة نظر المعمل من خلال الخطوات الآتية:

١. تحديد الزبائن: إن زبائن المعمل خلال شهر تشرين الأول من عام ٢٠١٢ من منتجات المعمل كانوا (٤) زبائن، إن زبائن المعمل هم من ذوي الطلبات غير النمطية، ويتطلب ذلك من المعمل استخدام مواصفات معينة للمواد (حجم الحجر) المستخدمة في إنتاج الكاشي وكذلك الخبرات (أجور العمال) مما يمثل كلفة إضافية على المعمل ينعكس أثرها في سعر بيع كل منتج بسبب هذه المواصفات الخاصة.

٢. تحليل إيرادات الزبائن: تختلف الإيرادات من زبون إلى آخر بسبب الاختلاف في نوعية المنتج (مواصفات الحجر) والكمية التي يطلبها كل زبون وكذلك سعر الخصم، إن المعمل عينة البحث يمنح خصماً مقداره (٢٥) ديناراً إذا تجاوزت مشتريات الزبون ٥٠٠٠ وحدة، ويمنح المعمل الخصم فقط للنوعية ذات الرقم (٥) والنوعية ذات الرقم (٣)، ولا يمنح أي خصم للأنواع الأخرى، ويمكن توضيح إيرادات مبيعات منتجات معمل الكاشي عينة البحث على وفق الزبائن خلال شهر تشرين الأول من خلال القائمة الآتية:

جدول (٤)

مبيعات كل زيون من (الكاشي)

المنتج	الوحدات المباعة (وحدة)	سعر بيع الوحدة (الخصم)	الزيون (١)	الزيون (٢)	الزيون (٣)	الزيون (٤)
الكاشي (٤)	٣١٠٠	٧٥٠ دينار	٢٣٢٥٠٠٠			
الكاشي (٢)	١١٠٠	٥٥٠ دينار	٦٠٥٠٠٠			
الكاشي (٣)	٣٢٠٠	٦٥٠ دينار		٢٠٨٠٠٠٠		
الكاشي (٢)	١٢٠٠	٥٥٠ دينار		٦٦٠٠٠٠		
الكاشي (٤)	٧٠٠٠	٧٥٠ دينار			٥٢٥٠٠٠٠	
الكاشي (٥)	٧٠٠٠	٨٥٠ دينار - ٢٥				٥٧٧٥٠٠٠
المجموع	٢٢٦٠٠		٢٩٣٠٠٠٠	٢٧٤٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠٠	٥٧٧٥٠٠٠

الجدول من إعداد الباحثين اعتماداً على بيانات المعمل

يتضح من الجدول السابق أن الزيون الذي يحقق أعلى مبيعات للمعمل هو الزيون الرابع ثم يأتيه الزيون الثالث ثم الأول وأخيراً الزيون الثاني.

٣. تحديد كلف الزبائن باستخدام نظام ABCII: في هذه الخطوة سوف يتم تحديد كلف

زبائن المعمل باستخدام نظام ABCII من خلال الخطوات الآتية:

أ. تحديد حاجات الزبائن ورغباتهم: يمكن تحديد حاجات ورغبات الزبائن من منتجات المعمل عن طريق تحديد المواصفات الأساسية للإنتاج والتي تتمثل بما يأتي: (لون الحجر، نوع الحجر، الجلي) ويمكن إدراج نوع الحجر ضمن المواصفات الخاصة، أما بقية المواصفات فيمكن أدرجها ضمن المواصفات النمطية، وهذا يعني أن الأنواع الأربعة من منتجات المعمل تتميز بلون واحد وهو الأصفر وتتميز جميعها بأنها مجلية، إلا أنها تختلف في نوع الحجر وكما هو موضح في الجدول (٥).

ب. تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجازها: اعتماداً على الخطوة السابقة يمكن بيان المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجازها على وفق الجدول أدناه:

جدول (٥)

المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجازها

المواصفات	مستويات الإنجاز
اللون	أصفر
الجلي	مجلي
نوع الحجر	رقم (٢)، رقم (٣)، رقم (٤)، رقم (٥)

وبالجمع بين المواصفات المبينة في الجدول أعلاه فإن أنواع الكاشي تتمثل بما يأتي: (كاشي أصفر مجلي ذو الرقم (٢)، كاشي أصفر مجلي ذو الرقم (٣)، كاشي أصفر مجلي ذو الرقم (٤)، كاشي أصفر مجلي ذو الرقم (٥)).

ج. تحديد كلف مستويات الإنجاز: لغرض تحديد كلف مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج فإن الأمر يتطلب استخدام نظام ABC وكما هو موضح في الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة المرتبطة بمستوى الإنجاز وتحديد كلف مراكز الأنشطة لتحديد كلف مستويات الإنجاز فإن الأمر يتطلب تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوى الإنجاز، والأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبائن مع تحديد القيمة الجمالية والقيمة الاستعمالية من وجهة نظرهم، ولتحديد ذلك فإن الأمر يتطلب أولاً تحديد أنشطة خط الإنتاج وكما موضح في الجدول (٦).

ويتضح من الجدول (٦) أن الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي يمكن تجنبها بلغت نسبة ٢٤٪ (٤ ÷ ١٧) وقد تم استبعادها مع كلفها عند تحديد كلف مستويات الإنجاز.

أما فيما يتعلق بالأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعدّ ضرورية والتي بلغت نسبتها ٣٥٪ (٦ ÷ ١٧) فبإمكان المعمل تخفيض كلف هذه الأنشطة عن طريق استخدام آلات ومكائن أحدث واستخدام بعض الأساليب الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة ونظام JIT.

جدول (٦)

تحديد أنشطة خط الإنتاج اللازمة لتحقيق مستويات الإنجاز

البيان		أنشطة تضيف قيمة	
		جمالية	استعمالية
		ضرورية	غير ضرورية
تصميم المنتج	*	*	
مناولة الخامات وتخزينها			*
نقل الخامات لخط الإنتاج			*
خلط الخامات		*	
اعداد قوالب الكبس		*	
اعداد الماكينات		*	
كبس الكاشي	*	*	
تحفيف الكاشي		*	
نقل الكاشي الى ساحة الرش		*	
الرش	*		
نقل المنتج الى ماكينة الجلي		*	
الجلي	*	*	
التخلص من التالف			*
نقل المنتج الى ساحة البيع			*
المجموع (١٧)	٤	٣	٦

الجدول من إعداد الباحثين

ولتحديد كلف مراكز الأنشطة لابد من إعادة صياغة بيانات الجدول (٦) وتصنيف الأنشطة إلى مجاميع وكل مجموعة منها يمثل مركز نشاط، وتمكن الباحثان من تعيين قسم كبير من الكلف بصورة مباشرة لمراكز الأنشطة بالاعتماد على بيانات المعمل، أما القسم الآخر من هذه الكلف والتمثلة بأجور الكهرباء التي تتشارك فيها عدة مراكز أنشطة فقد تم توزيعها على وفق نسبة نسب الاستفادة التي كانت (١٥٪، ٤٥٪، ١٠٪، ٣٠٪، صفر، صفر) على التوالي:

بعد تحديد مراكز الأنشطة تمكن الباحثان من تحديد الكلف غير المباشرة لمراكز الأنشطة على وفق الجدول (٧):

جدول (٧)

كلف مراكز الأنشطة في المعمل عينة البحث

مراكز الأنشطة						الإجمالي (دينار)	مركز الكلفة	عناصر الكلف غير المباشرة
خدمات دعم الزبائن	دعم العمليات الانتاجية	الجلي (دينار)	الرش (دينار)	الكبس (دينار)	تهيئة المواد والخطط			
٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٦٨٠٠٠٠	بالتخصيص	اجور غير مباشرة
----	----	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	نسب الاستفادة	كهرباء
----	----	٥٠٠٠٠	----	----	----	٥٠٠٠٠	بالتخصيص	حجر الجلي
----	----	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	بالتخصيص	لوازم ومهمات
----	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	١١٥٠٠٠	بالتخصيص	عدد وادوات
----	١٥٠٠٠	----	----	----	----	١٥٠٠٠	بالتخصيص	وقود وزيت
----	١٠٠٠٠٠	----	----	----	----	١٠٠٠٠٠	بالتخصيص	صيانة
----	٤٨٠٠٠٠	١٣٦٣٠٠٠	٣٧٠٠٠	٣٧٦٠٠٠	٩٤٠٠٠	٢٣٥٠٠٠٠	بالتخصيص	الاندثار
٤٠٠٠٠	----	----	----	----	----	٤٠٠٠٠	بالتخصيص	اتصالات وضيافة
٦٢٥٠٠	----	----	----	----	----	٦٢٥٠٠	بالتخصيص	ت.إدارية وفنية
١٨٢٥٠٠	٨٠٥٠٠٠	١٩٨٨٠٠٠	٣٣٧٠٠٠	٥٦٦٠٠٠	٦٨٤٠٠٠			المجموع

الجدول من إعداد الباحثين

الخطوة الثانية: تحديد محركات الكلف لكل مركز نشاط ونسب استهلاك مستويات الإنجاز منها

بعد تحديد الكلفة لكل مركز نشاط يتم تخصيص كلف هذه المراكز على مستويات الإنجاز على وفق نسب استفادتها من تكاليف تلك الأنشطة باستخدام محركات الكلفة، ويوضح الجدول (٨) حجم محرك الكلفة لكل نشاط ونسب استهلاك كل مستوى إنجاز منها .

جدول (٨)

تحديد محركات الكلفة ونسب استهلاك مستويات الإنجاز منها

نسبة استهلاك كل مستوى إنجاز				حجم محرك الكلفة	محرك الكلفة	مركز النشاط
الكاشي (٥)	الكاشي (٤)	الكاشي (٣)	الكاشي (٢)			
٥	٤	٣	٢	١٤	مواصفات الحجر	تهيئة المواد والخلط
٧٢١٠	١٠٤٠٥	٣٣٠٠	٢٣٧٠	٢٣٢٨٥	عدد الوحدات المنتجة	الكبس
٧٢١٠	١٠٤٠٥	٣٣٠٠	٢٣٧٠	٢٣٢٨٥	عدد الوحدات المنتجة	الرش
٧٢١٠	١٠٤٠٥	٣٣٠٠	٢٣٧٠	٢٣٢٨٥	عدد الوحدات المنتجة	الجلي
٧٠٠٠	١٠١٠٠	٣٢٠٠	٢٣٠٠	٢٢٦٠٠	عدد الوحدات المباعة	دعم العمليات الإنتاجية
٢	٤	٣	٢	١١	عدد زيارات الزبائن	خدمات دعم الزبائن

الجدول من إعداد الباحثين

الخطوة الثالثة: تحديد كلف كل نشاط من أنشطة مستويات الإنجاز

يتم توزيع الكلفة الإجمالية لكل مركز نشاط على مستويات الإنجاز في ضوء مدى استفادتها من عدد أحداث محركات الكلفة المختارة بالنسبة لكل مركز نشاط ، وفيما يتعلق بتكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة فقد تم ربطها بصورة مباشرة بمستويات الإنجاز وكما هو موضح في الجدول (٩) اللاحق إذ يتبين أن الكاشي ذا الرقم (٤) هو الأعلى كلفة على المعمل يأتيه الكاشي ذو الرقم (٥) ثم الكاشي ذو الرقم (٢) وأخيراً الكاشي ذو الرقم (١) ويعود السبب إلى مواصفات الحجر وأجور العمال ونسب الاستهلاك بالنسبة لكل منتج .

جدول (٩)

تحديد كلفة مستويات الإنجاز من الكلف المباشرة وكلف مراكز الأنشطة

كلف مستويات الإنجاز				الكلف	البيان
الكاشي (٥)	الكاشي (٤)	الكاشي (٣)	الكاشي (٢)		
					الكلف المباشرة
١٧٥٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٢٥٠٠٠	حجر
١٠٨٠٠٠	١٠٨٠٠٠	١٠٨٠٠٠	١٠٨٠٠٠	٤٣٢٠٠٠	سمنت ابيض
٨٧٠٠٠	٨٧٠٠٠	٨٧٠٠٠	٨٧٠٠٠	٣٤٨٠٠٠	سمنت اسود
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	رمل
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	غبرة
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	ماء
٥٠٤٧٠٠	٦٢٤٢٠٠	١٩٧٩٠٠	١٤٢٠٠٠	١٤٦٩٠٠٠	الاجور المباشرة
					الكلف غير المباشرة
٢٤٤٢٨٦	١٩٥٤٢٩	١٤٦٥٧١	٩٧٧١٤	٦٨٤٠٠٠	تهيئة المواد والخلط
١٧٥٢٥٧	٢٥٢٩١٩	٨٠٢١٥	٥٧٦٠٩	٥٦٦٠٠٠	الكبس
١٠٤٣٤٩	١٥٠٥٩٠	٤٧٧٦٠	٣٤٣٠١	٣٣٧٠٠٠	الرش
٦١٥٥٦٧	٨٨٨٣٤٦	٢٨١٧٤٤	٢٠٢٣٤٣	١٩٨٨٠٠٠	الجلي
٢٤٩٣٣٦	٣٥٩٧٥٧	١١٢٩٨٢	٨١٩٢٥	٨٠٥٠٠٠	دعم العمليات الإنتاجية
٣٣١٨٢	٦٦٣٦٣	٤٩٧٧٣	٣٣١٨٢	١٨٢٥٠٠	خدمات دعم الزبائن
٢٣٦٦٦٧٧	٢٩٤٢٦٠٤	١٢٣٢٩٤٥	٩٧٤٠٧٤	٧٥١٦٥٠٠	إجمالي الكلف
٧٠٠٠	١٠١٠٠	٣٢٠٠	٢٣٠٠		(÷) عدد الوحدات المباعة
٣٣٨	٢٩١	٣٨٥	٤٢٤		كلفة الوحدة الواحدة

الجدول من إعداد الباحثين

الخطوة الرابعة: إعداد مصفوفة المواصفات وتحديد كلفة المبيعات لكل زبون

يمكن بيان مصفوفة المواصفات ومستويات الإنجاز من خلال الجدول (١٠) وكما

مبين ادناه:

جدول (١٠)

مصفوفة المواصفات ومستويات الإنجاز وربحية الوحدة الواحدة

ربحية الوحدة (١-٢)	سعر الوحدة (٢)	كلفة مستوى الإنجاز (١)	النوع	اللون والجلي	المقاس
١٢٦	٥٥٠	٤٢٤	كاشي رقم (٢)	اصفر ومجلي	٣٠ سم X ٣٠ سم
٢٦٥	٦٥٠	٣٨٥	كاشي رقم (٣)		
٤٥٩	٧٥٠	٢٩١	كاشي رقم (٤)		
٥١٢	٨٥٠	٣٣٨	كاشي رقم (٥)		

الجدول من إعداد الباحثين

د . تحديد كلفة مبيعات الكاشي لكل زبون: بعد تحديد كلفة الوحدة الواحدة لكل منتج فإنه من الممكن تحديد كلفة المبيعات لكل زبون عن طريق ضرب عدد الوحدات المباعة في كلفة الوحدة الواحدة وعلى وفق الجدول (١١).

جدول (١١)

تكلفة مبيعات الكاشي على وفق الزبائن

زبون (٤)	زبون (٣)	زبون (٢)	زبون (١)	البيان
			٢٩١ × ٣١٠٠	كاشي (٤)
			٤٢٤ × ١١٠٠	كاشي (٢)
		٣٨٥ × ٣٢٠٠		كاشي (٣)
		٤٢٤ × ١٢٠٠		كاشي (٢)
	٢٩١ × ٧٠٠٠			كاشي (٤)
٣٣٨ × ٧٠٠٠				كاشي (٥)
٢٣٦٦٠٠٠	٢٠٣٧٠٠٠	١٧٤٠٨٠٠	١٣٦٨٥٠٠	كلفة مبيعات كل زبون

الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات المعمل

يتضح من الجدول (١١) أن الزبون الرابع بلغت كلفة مبيعاته (٢٣٦٦٠٠٠) دينار وهي أعلى من بقية الزبائن الثلاثة ويعود سبب ذلك إلى ارتفاع كمية الوحدات المباعة كما أن الزبون الرابع اختار الكاشي ذا الرقم (٥) الذي يتميز بكلفة عالية مقارنة مع الأنواع الأخرى، يأتيه الزبون الثالث ثم الثاني وأخيراً الأول.

وبالرجوع إلى خطوات تحليل ربحية الزبائن فإن الخطوة الأخيرة هي:

٣. تحليل ربحية الزبائن في المعمل عينة البحث:

لتحليل ربحية الزبون سوف يتم الربط بين إيرادات الزبون وتكلفة الزبون التي تم التوصل إليهما من خلال الجدولين (٤) و(١١) فمن خلال هذا التحليل يستطيع المعمل أن يحدد أي من الزبائن يعد أكثر ربحية وأيهما أقل ربحية ويمكن بيان ذلك من خلال الجدول الآتي:

جدول (١٢)

صافي الربحية في المعمل عينة البحث على وفق الزبائن

البيان	زبون (١)	زبون (٢)	زبون (٣)	زبون (٤)
صافي المبيعات	٢٩٣٠٠٠٠	٢٧٤٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠٠	٥٧٧٥٠٠٠
(-) إجمالي التكاليف	١٣٦٨٥٠٠	١٧٤٠٨٠٠	٢٠٣٧٠٠٠	٢٣٦٦٠٠٠
صافي ربحية كل زبون	١٥٦١٥٠٠	٩٩٩٢٠٠	٣٢١٣٠٠٠	٣٤٠٩٠٠٠

الجدول من إعداد الباحثين

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الزبون الرابع يحقق أعلى ربحية وأعلى قيمة للمعمل وبصافي دخل (٣٤٠٩٠٠٠) دينار ثم يأتيه الزبون الثالث ثم الأول وأخيراً الثاني.

الاستنتاجات والمقترحات:

١. الاستنتاجات:

توصل البحث إلى جملة من الاستنتاجات تتمثل بما يأتي:

١. يتمثل نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII بأنه ذلك النظام القادر على تحليل كلف المنتجات على مستوى الزبائن وتحليل ربحيتهم باستخدام مجموعة من المواصفات التي تحقق احتياجات الزبائن والعمل معهم لتخفيض كمية وكلف الأنشطة المطلوبة لدعمهم.
٢. يعد نظام الكلفة على أساس المواصفات ABCII خطوة متقدمة عن نظام الكلفة على أساس النشاط ABC وامتداداً له، ويكمن الفرق بين النظامين من حيث أن نظام ABC يعتمد أساساً على المنتجات، بينما نظام ABCII يكون محركه الرئيس هو الزبون، لذا يمكن القول أن كلفة المنتج المحدد باستخدام نظام ABC يشكل جزءاً من كلفة الزبون، كما أن نظام ABCII لا يحتاج لتكرار تتبع التكلفة طبقاً للنشاط في كل مرة تحدث فيها تكلفة على عكس نظام ABC.
٣. إن اختلاف كلف الأنشطة المقدمة لدعم كل زبون تتسبب في اختلاف الربحية المتحققة من كل زبون فبعض الزبائن قد يحتاجون إلى مواصفات معينة في المنتج (مواصفات الحجر) التي تختلف في أسعار شرائها وهذه المواصفات تتسبب في اختلاف أجور العمال التي يمنحها المعمل لكل منتج هذا فضلاً عن اختلاف نسبة استهلاك كل منتج من محركات الكلف، فهذه الكلف تكون مشتقة من حاجات الزبون وطلباته وتختلف من زبون إلى آخر هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن أسعار الخصم والكمية المطلوبة من كل منتج قد تتسبب أيضاً في اختلاف الربحية المتحققة من كل زبون.
٤. ساهم نظام ABCII في تحديد الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة لكل مستوى من مستويات الإنجاز وتخفيض الكلف بنسبة ٢٤٪ من خلال استبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة ومن ثم تحديد الكلفة الفعلية لكل مستوى من مستويات الإنجاز.

٥. إن تحليل ربحية الزبون باستخدام نظام ABCII له دور في تقديم المعلومات عن صافي الدخل المتوقع لكل زبون فمن خلال صافي الدخل يستطيع المعمل أن يحدد أي من الزبائن يضيف قيمة للمعمل وأي من الزبائن تكون قيمته أكبر من الثاني وأي من الزبائن لا يضيف قيمة، وفيما يتعلق بزبائن المعمل عينة البحث فهم يحققون الربحية للمعمل إلا أن الزبون الرابع يحقق أعلى ربحية وأعلى قيمة للمعمل ثم يأتيه الزبون الثالث ثم الأول وأخيراً الثاني.
٦. يعود سبب ارتفاع كلفة الوحدة الواحدة من الكاشي ذي الرقم (٢) إلى قلة عدد الوحدات المنتجة والمباعة منه، ويمكن تحسين ربحية هذا النوع من الكاشي عن طريق إقناع الزبائن بزيادة الطلب على هذه المنتجات عن طريق توفير المعلومات الجيدة عن مواصفات هذا الكاشي.

ب. المقترحات:

- من خلال الاستنتاجات التي توصل إليها البحث نقترح ما يأتي:
١. يجب أن يعمل المعمل عينة البحث على زيادة هامش الربح للزبون الثاني عن طريق تحقيق وفورات في الكلف على مستوى الزبون ومحاولة زيادة مستوى مبيعاته لضمان استمرار تحقيق الأرباح، كما يجب على المعمل أن يحاول تغيير مزيج المبيعات الخاصة بالزبون الثاني لتحسين الربحية من هذا الزبون.
٢. يجب على المعمل البحث عن طرق لتخفيض الكلف سواء ما يتعلق بكلف الأنشطة أو خدمة الزبائن فمن الممكن أن يستفيد المعمل من أفكار الزبائن في تحديد نقاط القوة والضعف لكل نشاط في المعمل والتي يمكن أن تجعل المنتجات متميزة وتولد قيمة للزبون.
٣. يستطيع المعمل الحفاظ على الزبائن الحاليين وكذلك اكتساب زبائن جدد وزيادة حصته السوقية عن طريق الاستمرار بتقديم منتجات تفوق أو تقابل توقعات الزبون

من المواصفات والخصائص والوظائف وغيرها، وهذا سيساهم في تخفيض أو إلغاء كلف الجودة وتحسين الربحية.

قائمة المصادر

أولاً: المصادر العربية

١. المقابلات:

١. مقابلة مع مدير المعمل والحصول على بيانات المعمل (X) لتصنيع الكاشي في الموصل.

ب. الرسائل الجامعية:

١. الطائي، هبة محمد حسين (٢٠٠٧)، اثر عمليات تحسين الجودة في تحقيق أركان إسعاد الزبون، رسالة ماجستير في الإدارة الصناعية غير منشورة، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد.

ج. الدوريات:

١. إبراهيم، محمود عبد الفتاح (٢٠١٠)، "تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، مجلة كلية التجارة، جامعة المنصورة.

٢. عبد العظيم، محمد حسن محمد (٢٠٠٥)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد (٢١)، العدد (١)، الإمارات.

٣. عمران، صلاح محمد (٢٠١١)، "إدارة العميل في إطار المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية للمنظمة: دراسة تحلیاتیة میدانیة"، المجلة العلمية، العدد (٥٠)، كلية التجارة، جامعة أسيوط.

٤. وناس، خلود عصام وجميل، احمد نزار وإبراهيم، محمد عبد الله (٢٠١٠)، "استعمال مدخلي تحلياتي الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (٢٣)، جامعة بغداد.

د. الكتب:

١. بورتر، مايكل (٢٠١٠)، الإستراتيجية التنافسية (أساليب تحليل الصناعات والمنافسين)، ترجمة: عمر سعد الأيوبي، ط ١، دار الكتاب العربي، الإمارات العربية المتحدة.
٢. جاريسون، ري اتش ونورين، اريك (٢٠٠٢)، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض.
٣. السامرائي، منال جبار سرور والسامرائي، مهند مجيد طالب والزامل، علي عبد الحسين هاني (٢٠١٢)، تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة، بغداد.
٤. العثمان، محمد نادر (٢٠٠٥)، تطور تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة (دراسة ميدانية)، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت.
٥. عطية، احمد صلاح (٢٠٠٦)، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
٦. ميلاني، ايدي وأتريل، بيتر (٢٠١٣)، المحاسبة الادارية لمتخذي القرارات، تعريب: زهير عمرو دردر، دار المريخ للنشر، الرياض.
٧. هورنجرن، تشارلز وداقار، سريكانت وفوستر، جورج (٢٠١٢)، محاسبة التكاليف (مدخل إداري)، ترجمة: احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Blocher, Chen & Cokins, Lin (2005), **Cost Management Astrategic Emphasis**, MC Graw- Hill, USE.
2. Cokins, Gary (2001), **Activity- Based Cost Management**, John Wiley & Sons Inc, New York.

3. Gurses, Ayse Pinar (1999), "**An Activity– Based Costing and Theory Of Constraints Model For Product– Mix Decisions**", Thesis Master of Science in Industrial and systems Engineering, Blacksburg, Virginia.
4. Hansan, Don R. & Mowen, Maryanne M. (2007), **Management Accounting**, 6th ed., South Western, USE.
5. Hilton, Ronald W. (2009), **Managerial Accounting**, 7th ed., McGraw– Hill, New York.
6. Horngren, Charles T. & Foster, George & datar, Srikant M. (2005), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 10thed., Prentice Hall.
7. Horngren, Charles T. & Foster, George & datar, Srikant M. (2012), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 10thed., Prentice Hall.
8. Jiambalvo, James (2007), **Managerial Accounting**, 3 Edition, USE.
9. Kotler, Philip & Keller, Kevin Lane (2009), **Marketing Management**, 12 Ed., Person Prentice Hell, New Jersey.