



جمهورية العراق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة كربلاء  
كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

## تحليل ربحية الزبون في ظل المدخل التقليدي ومدخل

### التكاليف على اساس الانشطة

دراسة تطبيقية في مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

رسالة قدمها

أبو الحسنين محسن جودة

إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء

وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة

بإشراف

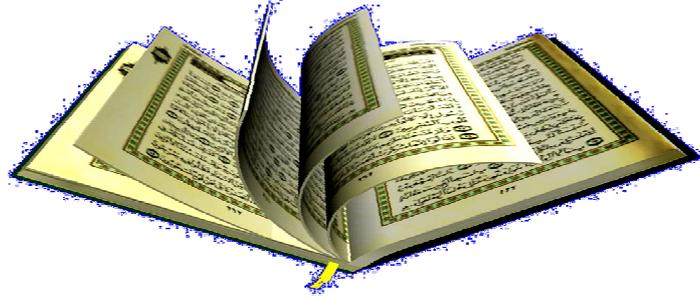
الأستاذ المساعد الدكتور

محمد وفي عباس الشمري

2016م

1437هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



﴿ . . . وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

## الإهداء

إلى ...

السلسلة الذهبية الطاهرة المعصومة

الممتدة من محمد الخاتم صلوات الله عليه  
والرحمة الواسعة

إلى ...

محمد المنتظر عليه السلام مروراً بأئمة الهدى عليهم السلام

وسفائن النجاة (سلام الله عليهم أجمعين)

إلى ...

أمي ... أمي ... أمي ... رحمة ... ودعاءً ... وذكرى راسخة

إلى ...

أبي ... امتناناً ... وعرفاناً ... ووقاراً..

إلى ...

أخوتي ... أخواتي .. فيئاً ... وأماناً... واحتراماً

إلى ...

زوجتي ... مودة وسكناً وإحساناً..

إلى ...

أطفالي ... فلذات كبدي... وأحبائي ماحييت

إليكم جميعاً كل ما أهدي

أبو الحسنين

## شكر وامتنان

الحمد لله رب العالمين حمداً وشكراً. والصلاة والسلام على سيد المرسلين وخاتم النبيين محمد الصادق الأمين . إن مما يوجب عليّ صدق التمسك بقوله تعالى: ﴿وَلَا تَتَسَوَّأُ لِقَاءَ رَبِّكَ﴾. أن أقف وأنا أضع اللمسات الأخيرة على هذه الرسالة لأقدم جزيل شكري وامتناني لكل من كان له حضور معي في مد يد العون والمساعدة في أثناء كتابتها وحتى إكمالها مبتدئاً بذكر المشرف عليها، استاذي الفاضل الأستاذ المساعد الدكتور محمد وفي عباس الشمري، بما شملني من عطف أبوي وعلمي، وبما تفضّل عليّ من توجيهات وإرشادات ومساعدة...  
وأتوجه بشكري وامتناني إلى الأستاذ الدكتور عواد كاظم شعلان عميد كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة كربلاء.. لرعايته الأبوية لطلبة الكلية عامة وطلبة الدراسات العليا بشكل خاص..

ويدعوني الواجب بأن أتقدم بشكري وامتناني إلى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة وأعضائها لتفضلهم وتجشمهم عناء قراءة الرسالة وإخراجها بما يليق باسم هذه الجامعة..  
وأتوجه بالشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور حميد عبيد عبد معاون العميد للشؤون العلمية..

كما ولا يفوتني في الشكر أجزله إلى السيد رئيس قسم المحاسبة الأستاذ المساعد الدكتور حيدر يونس الموسوي لرعايته الأخوية لطلبة القسم.. وأسأتدتي في قسم المحاسبة الذين نهلت من علمهم الغزير.. وقدموا لنا من فيض علومهم.. فجزاهم الله جميعاً عني خير جزاء المحسنين..  
وأتوجه بالشكر الجزيل إلى الأخوات الفاضلات (نغم دايع وغيداء محمد علي ورائية عمّار وعلياء حسين) في الدراسات العليا.. لوقوفهن وتعاونهن معنا طيلة مدة الدراسة..  
وأتوجه بشكري وامتناني إلى زملائي في الدراسات العليا ابتداء من (علي عباس، وعلي محمد، زينة حمزة، هدى أمين) فكانوا نعم الزملاء ونعم الأخوة..  
وأتوجه بقوافل الشكر والامتنان إلى أصدقائي الأعزاء من خارج الجامعة لوقوفهم معي وتشجيعهم لي مدة الدراسة..

وأتقدم بوافر الشكر والامتنان بوافر المحبة والتقدير لوالدي الغالي وزوجتي وإخوتي وأخواتي لتحملهم ووقوفهم جانبي منذ بداية مسيرتي الدراسية والتي توجّوها بالصبر من أجل إتمام هذه الرسالة..

وأخيراً أتقدم بوافر شكري وتقديري وامتناني إلى كل من مدّ لي يد العون بكلمة تشجيع أو مصدر علمي أو توجيه معنوي وفاتني ذكر اسمه..

أبو الحسين

## ثبت المحتوى

الصفحة	الموضوع
أ	المستخلص
ب-د	ثبت المحتوى
هـ-و	ثبت الجداول
ز	ثبت الأشكال
2-1	المقدمة
11-3	<b>الفصل الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث</b>
9-3	المبحث الأول: دراسات سابقة
3	أولاً: دراسات عربية سابقة
6	ثانياً: دراسات اجنبية سابقة
9	ثالثاً: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
11-10	المبحث الثاني: منهجية البحث
10	أولاً: مشكلة البحث
10	ثانياً: فرضيه البحث
10	ثالثاً: أهمية البحث
11	رابعاً: أهداف البحث
11	خامساً: مجتمع وعينة البحث
11	سادساً: مصادر جمع البيانات
45-12	<b>الفصل الثاني: تحليل ربحية الزيتون ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة وإدارته علاقات الزيتون والميزة التنافسية</b>
22-12	المبحث الأول: تحليل ربحية الزيتون
12	أولاً: مفهوم تحليل ربحية الزيتون
15	ثانياً: أهمية تحليل ربحية الزيتون
16	ثالثاً: منافع ومشاكل تحليل ربحية الزيتون
18	رابعاً: تحليل إيرادات وتكاليف الزيتون
20	خامساً: مفهوم قيمة الزيتون

الصفحة	الموضوع
34-23	<b>المبحث الثاني: مدخل التكاليف على أساس الأنشطة</b>
23	أولاً: نشأة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
24	ثانياً: مفهوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
26	ثالثاً: عناصر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
27	رابعاً: أهداف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
28	خامساً: أهمية مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
30	سادساً: خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة
32	سابعاً: مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الخصائص والفوائد والمشاكل
45-35	<b>المبحث الثالث: إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية</b>
35	أولاً: ادرة علاقات الزبون
41	ثانياً: الميزة التنافسية
88-46	<b>الفصل الرابع: الجانب العملي</b>
50-46	<b>المبحث الاول: نبذه عن المصنع عينة البحث</b>
46	أولاً: اسم المصنع عينة البحث
46	ثانياً: نشاط المصنع عينة البحث
46	ثالثاً: الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث
49	رابعاً: زبائن المصنع عينة البحث
64-51	<b>المبحث الثاني: تحليل ربحية الزبون عينة البحث وفق مدخل التكاليف التقليدي</b>
52	أولاً: اختيار وتحديد الزبائن عينة البحث
53	ثانياً: تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون عينة البحث
58	ثالثاً: تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون عينة البحث
60	رابعاً: تحديد الربح الاجمالي لكل زبون عينة البحث
60	خامساً: توزيع التكاليف غير المباشرة لكل زبون عينة البحث
61	سادساً: استخراج الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث
88-65	<b>المبحث الثالث: تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على اساس الأنشطة</b>
65	أولاً: جمع البيانات والمعلومات اللازمة لمدخل التكاليف على اساس الأنشطة
69	ثانياً: تخصيص وتوزيع التكاليف على كل زبون عينة البحث
77	ثالثاً: تحديد الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث

الصفحة	الموضوع
82	رابعاً: تحديد نسب التحليل المالي لإيرادات وتكاليف والربح التشغيلي للزبون عينة البحث
84	خامساً: مقارنة بين التكاليف والربح التشغيلي في ظل المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على اساس الانشطة
92-89	<b>الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات</b>
90-89	المبحث الأول: الاستنتاجات
92-91	المبحث الثاني: التوصيات
100-93	<b>ثبت المراجع</b>
	<b>المستخلص الانكليزي</b>

## ثبت الجداول

الصفحة	إسم الجدول	ت
46	الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة المعدنية وللحجم 250 و330مل لعام 2014	1
47	الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة الزجاجية غير المرتجعة ولحجم 250مل لعام 2014	2
47	الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة الزجاجية المرتجعة ولحجم 250مل لعام 2014	3
48	الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 0.750م لتر لعام 2014	4
48	الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 1.250م لتر لعام 2014	5
49	الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 1.750م لتر لعام 2014	6
49	الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 2.250م لتر لعام 2014	7
53	إجمالي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث ومجموع وحداته المباعة لعام 2014	8
54	كمية المبيعات التفصيلية لكل زبون عينة البحث لعام 2014 (الكمية بالدرزن)	9
54	أسعار البيع والكلفة الصناعية المباعة للمنتجات حسب الأحجام لعام 2014	10
55	إجمالي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث لعام 2014	11
56	مقدار الخصم الممنوح لكل زبون عينة البحث لعام 2014	12
58	صافي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث لعام 2014	13
60	الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون عينة البحث لعام 2014	14
61	الربح الأجمالي لكل زبون عينة البحث لعام 2014 (المبالغ بالدينار)	15
62	التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون عينة البحث خلال عام 2014	16
63	الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث لعام 2014	17
64	ترتيب الزبائن حسب ربحيتهم من الأعلى إلى الأدنى للزبائن عينة البحث لعام 2014	18
67	الأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة وموجهات الكلفة وكمياتها ومعدلات كلفة النشاط للوحدة من كمية موجه الكلفة على مستوى المصنع ولزبائن عينة البحث لعام 2014	19
70	كميات ونسب موجه الكلفه لكل زبون عينة البحث لعام 2014	20
71	توزيع كلفة نشاط استلام وتجهيز طلبيات الشراء لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	21

رقم الصفحة	إسم الجدول	ت
71	توزيع كلفة نشاط مناولة المنتجات لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	22
72	توزيع كلفة نشاط الشحن والنقل لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	23
72	توزيع كلفة نشاط الزيارات لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	24
73	توزيع كلفة نشاط الدعم التسويقي والفني لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	25
73	توزيع كلفة نشاط الطلبات المستعجلة لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	26
74	توزيع كلفة نشاط التسويقي والإداري لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	27
74	توزيع كلفة نشاط ادارة عارضات المنتجات لدى الزبائن لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014	28
75	تكاليف الزبائن عينة البحث التفصيلية والإجمالية خلال عام 2014	29
77	تحليل تكاليف الزبائن عينة البحث خلال عام 2014 على مستوى هيكله الكلفة	30
79	الربح التشغيلي لكل زبون من زبائن عينة البحث خلال عام 2014 وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة	31
81	ترتيب الزبائن حسب الربح التشغيلي خلال عام 2014	32
82	ترتيب الزبائن المربحين حسب تحقيق أعلى ربحية خلال عام 2014	33
83	ترتيب الزبائن غير المربحين حسب تحقيق أدنى ربحية خلال عام 2014	34
83	النسب التحليلية لإيرادات الزبائن عينة البحث خلال عام 2014	35
84	النسب التحليلية لتكاليف الزبائن عينة البحث خلال عام 2014	36
84	النسب التحليلية للربح التشغيلي لزبائن عينة البحث خلال عام 2014	37
86	التكاليف التشغيلية المخصصة لكل زبون من زبائن عينة البحث خلال عام 2014 وفق المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة	38
87	الربح التشغيلي لكل زبون من زبائن عينة البحث خلال عام 2014 وفق المنهج التقليدي ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة	39

## ثبت الأشكال

الصفحة	إسم الشكل	ت
13	تحليل ربحية الزيتون	1
14	نتائج تحليل ربحية الزيتون في السنة	2
17	منفعة تحليل ربحية الزيتون	3
21	هرمية قيمة الزيتون	4
25	فلسفة مدخل التكاليف على أساس النشاط	5
26	العلاقة بين الأنشطة وكلف الموارد وموجهات الكلفة	6
36	مفهوم إدارة علاقة الزيتون	7
37	فوائد عملية الاحتفاظ بالزيتون	8
63	التمثيل البياني لتحليل ربحية الزيتون وفق المدخل التقليدي لتكاليف عينة البحث	9
80	التمثيل البياني لتحليل ربحية الزيتون وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة لعينة البحث	10

## المستخلص

انطلق البحث محاولاً وضع حلول لمشكلة البحث المتمثلة في أن المدخل التقليدي للتكاليف الموجود في الوحدات الاقتصادية القائمة لا يظهر تحليلاً لربحية الزبائن، وإذا أراد المحاسب إجراء مثل هذا التحليل فسيولد معلومات مظللة لاستنتاجه إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى إجراء تحليل ربحية الزبون في ظل المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة، وإجراء المقارنة فيما بينهما لبيان دور كل منهما في إدارة علاقات الزبون وتحسين والميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

وقد استند البحث في تحقيق هدفه إلى فرضية أساسية مفادها ((أن استخدام تحليل ربحية الزبون في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة تساعد الإدارة في تحسين علاقاتها مع الزبائن ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية)).

وقد أسفر البحث عن جملة من الاستنتاجات النظرية والعملية أهمها أن تحليل ربحية الزبون في ظل المدخل التقليدي للتكاليف يؤثر على إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية بصورة سلبية كونه يولد بيانات ومعلومات مظللة بسبب استنتاجه إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، وبالتالي سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

وقد توصل البحث إلى عدّة توصيات أهمها عند تطبيق تحليل ربحية الزبون يجب على الوحدات الاقتصادية توفير كافة المستلزمات الخاصة بالتطبيق وتصميم المستندات والسجلات بحيث توفر معلومات تفصيلية تتمثل بالإيرادات والتكاليف على مستوى الزبائن.

## المقدمة

ان اشتداد المنافسة بات يفرض على الوحدات الصناعية ضرورة إعادة النظر في آلية تعاملها مع الظروف المحيطة بها من كل جانب، إذ حصلت تطورات في مطلع الألفية الثانية لدخول متغيرات معاصرة في بيئة الأعمال اتسمت بالتقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة وزيادة حدة المنافسة وعالمية الأعمال والتوجه والتركيز على الزبون، والسعي لتلبية رغباته لكسب رضاه والتطور في النظم الإدارية ونمو المدخل الاستراتيجي في الإدارة وظهور عدد من تقنيات المحاسبة منها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة.

وأمام هذه التطورات أصبح الشغل الشاغل لكل وحدة اقتصادية هو تقديم منتجات تلبي حاجات ومتطلبات الزبون لكسب رضاه، وذلك من خلال إدارة علاقات الزبون وتطويرها معهم، لأن الزبون أصبح الهدف الاستراتيجي الذي تركز عليه الوحدات الاقتصادية والعامل الأساسي والمشارك في نجاح الوحدة الاقتصادية أو فشلها، ولذا أصبح تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة هو الطريقة المفيدة للوحدات الاقتصادية، يمكننا من خلاله جمع كافة المعلومات التفصيلية حول الزبائن والمتمثلة بالإيرادات والتكاليف وكافة المتعلقات المرتبطة بالزبون، وتتميز هذه التكاليف التي تقوم باستنزاف موارد الوحدة الاقتصادية من أجل تسيير عملها وكذلك الأرباح المتحققة عن كل زبون، وإن تحليل ربحية الزبون يركز على الزبون وليس على المنتجات أو الخدمات.

وذلك بالتركيز على ربحية الزبون، وأن ادارة الوحدات الاقتصادية التي تقوم ببذل الجهد لتحسين وتطوير علاقتها بالزبائن، لأن إدارة علاقات الزبون تمثل حلقة الوصل بين الوحدة الاقتصادية والزبائن، وتمثل المعرفة الجيدة بالزبون ببناء قاعدة بيانات حول الزبائن من أجل المحافظة عليهم في الوقت الحاضر والمستقبل وجذب الزبائن الجدد، وتركز على الأدوات والتقنيات المختلفة من أجل تلبية حاجات الزبون لأن الوحدات الاقتصادية أظهرت الاهتمام بالزبون وليس المنتج، وانها قادرة على تحديد الزبون الذي يعظم من أرباح الوحدة الاقتصادية وتغيير الهدف في توجيه سياسة وموازنة الوحدة الاقتصادية، وإن إدارة علاقات الزبون ما هي إلا وسيلة اتصال تقوم بها الوحدة الاقتصادية لأجل تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة البيئة المحيطة بالتنافس.

إن الميزة التنافسية ما هي إلا عبارة عن إنشاء قيمة للوحدة الاقتصادية أكبر من المنافسين وذلك من خلال توفير الكلفة المنخفضة والحفاظ على الجودة وتحقيق أعلى الفوائد للمنتج مدة طويلة من الزمن.

ويهدف هذا البحث إلى إجراء تحليل لربحية الزيتون وفق المنهج التقليدي للتكاليف ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة وإجراء المقارنة فيما بينهما لمعرفة دورهما في إدارة علاقات الزيتون والميزة التنافسية.

ولغرض تحقيق هذه الأهداف قُسم هذا البحث على خمسة فصول وهي:

الفصل الأول خصص لدراسات سابقة ومنهجية البحث وتضمن مبحثين، أما الفصل الثاني فقد تناول تحليل ربحية الزيتون ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة، وقد خصص في ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول تحليل ربحية الزيتون، أما المبحث الثاني تناول مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث تناول إدارة علاقات الزيتون والميزة التنافسية .

أما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي للبحث، وتضمن ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول نبذة عن مصنع الكوفة عينة البحث، أما المبحث الثاني فتناول تطبيق ربحية الزيتون وفق مدخل التكاليف التقليدي، أما المبحث الثالث فقد كرس لتطبيق تحليل ربحية الزيتون وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، وتناول أيضاً المقارنة بين مدخل التكاليف التقليدي ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة من حيث الإيرادات والتكاليف والربح التشغيلي واستخدام النسب التحليلية ، أما الفصل الرابع فقد خصص للاستنتاجات والتوصيات، التي تم التوصل إليها وتتضمن مبحثين، الأول الاستنتاجات، والثاني التوصيات.

# الفصل الأول

## دراسات سابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول  
دراسات سابقة

المبحث الثاني  
منهجية البحث

## المبحث الأول

### دراسات سابقة

#### أولاً: دراسات عربية سابقة:

##### 1- دراسة الجبوري وخضير (2008):

"تحليل ربحية الزيتون"

وهو بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية جامعة بغداد عام 2008. هدفت هذه الدراسة قياس ربحية الزيتون وتحليلها معتمدين على اسلوب استنباطي مبني على حالة افتراضية، وبيان الزبائن الاكثر ربحية وتعرف على سبب الاختلاف بين ربحية كل زيون والتركيز على الزبائن الاكثر ربحية. وقد استندت الدراسة إلى فرضية قبول مفادها اختلاف ربح دينار واحد من المبيعات من زيون الى آخر، وفرضية عدم مفادها عدم اختلاف ربح دينار واحد من المبيعات من زيون الى اخر.

وقد خلصت الدراسة إلى ان تحليل ربحية الزيتون تساعد في الوصول الى مؤشرات الربحية والمتمثلة بنسبة الدخل التشغيلي للزيون الى اجمالي الدخل التشغيلي للوحدة الاقتصادية ونسبة ايرادات الزيون الى اجمالي ايرادات الوحدة الاقتصادية. اما اهم التوصيات التي قدمها الباحثان فهي على الوحدات الاقتصادية تعميم نظم المحاسبة بالطريقة التي تساعد في جمع المعلومات المطلوبة من اجل تحليل ربحية الزيتون .

##### 2-دراسة وناس وآخرون عام (2010):

استعمال مدخلي تحليلي الربحية واحتساب قيمة الزيتون مدى الحياة في ادارة علاقات الزيتون وهو بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة عام 2010. هدفت الدراسة الى احتساب ربحية الزيتون من اجل مساعدة الوحدات الاقتصادية في اظهار الزبائن الذين ينبغي اقامة العلاقة معهم لتعزيز حصة الوحدة الاقتصادية في السوق. واستندت هذه الدراسة الى فرضية اساسية مفادها ان استخدام تحليل ربحية الزيتون والمفاهيم الخاصة بقيمة الزيتون سوف تساعد ادارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق ادارة جيدة لعلاقتها مع الزبائن ومن ثم زيادة الحصة السوقية لها ، وقد استخدم الباحثون هذه الدراسة من دراسة حالة لأحدى الشركات العالمية وفق بيانات افتراضية من اجل سرية المعلومات. وقد خلصت إلى أن سبب الظروف الاقتصادية وبيئة الاعمال دفعت الوحدات الاقتصادية الى عملية البحث عن مداخل واساليب جديدة تساعد بالاحتفاظ بالزبائن لمدة طويلة وتعزيز حصتها السوقية.

وأما أهم التوصيات للباحثين على الوحدات الاقتصادية التي تحاول تطبيق مفهوم إدارة علاقات الزبون عليها استخدام أحد المدخلين إما مدخل تحليل ربحية الزبون أو مدخل قيمة الزبون مدى الحياة.

### 3- دراسة طالب عام (2012):

"قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط" وهو بحث منشور في مجلة الدنانير كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة العراقية عام 2012 حاولت هذه الدراسة بناء إطار مفاهيمي شامل حول موضوع قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون.

هدفت هذه الدراسة الى كيفية الحصول على افضل المفاهيم للربحية وإمكانية القياس والتحليل باستخدام مدخل ادارة الكلفة على اساس النشاط في بناء الاطار المفاهيمي . واستند الباحث في تحقيق هذا الهدف الى فرضية رئيسة مفادها ان هنالك قصوراً في أساليب ومقاييس محاسبة التكلفة وإدارية التقليدية، الأمر الذي أحدث فجوة كبيرة بينهما وبين الاساليب والمقاييس في الاستجابة لمتطلبات بيئة الاعمال الجديدة، وخاصة في قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون.

وقد خلصت الدراسة إلى قصور أساليب ومقاييس محاسبة الكلفة الإدارية التقليدية في بيئة الاعمال الحديثة ، مما يجعل الوحدات الاقتصادية تسعى للبحث عن وسائل اخرى ادارية وفنية لتحقيق عوامل النجاح الاساسية.

وأما أهم التوصيات في هذه الدراسة ان من الافضل للوحدات الاقتصادية استخدام ادارة الكلفة على اساس النشاط في قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبائن على مستوى الزبون.

### 4-دراسة علي عام (2013):

(اهمية تحليل ربحية الزبون في الشركات الصناعية )

وهو بحث منشور في مجلة العلوم الادارية والاقتصادية بجامعة البصرة عام 2013 وقد جرى في هذا البحث محاولة لإجراء بعض التعديلات على انظمة محاسبة التكاليف، لتوفير البيانات والمعلومات التي ترتبط بتحليل ربحية الزبون من اجل تعزيز القدرة التفاوضية لدى ادارة التسويق.

وقد هدفت هذه الدراسة الى اجراء بعض التعديلات لأنظمة محاسبة التكاليف، طبقاً للتغيرات الاساسية في البيئة لتوفير مقاييس ترتبط بتحديد الثقة بين ربحية البون التي تسهم في تعزيز القدرة التفاوضية لدى ادارة التسويق وتحسين ربحية الوحدة الاقتصادية.

وقد استند الباحث في تحقيق هدفه الى فرضية مفادها ان انظمة محاسبة التكاليف المطبقة في الوحدات الاقتصادية العراقية قاصرة عن توفير البيانات المالية والكمية التي يمكن ان تسهم في إعطاء صوره واضحة عن الزبائن ومساعدة الادارة في بناء استراتيجيه التسويق. وخلصت الدراسة إلى أن رقم الايراد او عائد المساهمة للزبون لا يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات صائبة بخصوص إدارة علاقة الزبون.

واما اهم التوصيات التي قدمها الباحث في هذه الدراسة هو عدم اعتماد رقم الايراد او عائد المساهمة للزبون او فئة الزبائن في اتخاذ قرار تحديد الافضل من حيث الربحية.

#### 5-دراسة اسعد (2014):

"دور تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية"

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

هدفت هذه الدراسة الى تقديم بديل علمي يساعد الوحدات الاقتصادية على تحسين قراراتها ، من خلال امكانية توفير بيانات ومعلومات اضافية ، وتحصل عليها ادارة الوحدة الاقتصادية بالتحول نحو انظمة التكاليف الحديثة التي تمكنها من استخدام تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية .

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

وقد خلصت الدراسة إلى ان مدخل تحليل ربحية الزبائن يمثل اساسا يتيح للإدارة تتبع استخدام موارد الوحدة الاقتصادية واستغلال الطاقة المتاحة، وبشكل مؤشرا ايجابيا في توزيع التكاليف غير المباشرة للخدمات المقدمة للزبون.

وأهم توصيات هذه الدراسة فهي توجيه الوحدات الاقتصادية عموماً وتلك العاملة في الخدمات التعليمية خصوصاً، بتطبيق تحليل ربحية الزبون لأنه سوف يساعدها في ترشيد القرارات الادارية.

## ثانياً: دراسات اجنبية سابقة.

### 1- دراسة (Breffine) عام (1996):

"التحقق من تطبيق تحليل ربحية الزبون، باعتبارها اداة في صنع القرار الاستراتيجي لبيئة السياحة والفندقة"

وهي دراسة قام بها الباحث (Breffine) في قسم ادارة الاعمال بجامعة ( Dublin city University) عام 1996،

وقد هدفت الدراسة إلى تطبيق تحليل ربحية الزبون أداةً لصنع القرار الاستراتيجي للوحدات الخدمية، باستخدام البرامج الاحصائية وفق الانظمة الكفوية والإدارية الحديثة.

تحلل هذه الدراسة مفهوم تحليل ربحية الزبون، وتحقيقاً في تطبيق هذا المفهوم لصنع القرار الاستراتيجي، إذ اظهر الباحث تركيزه في تطبيق برنامج ضمن اختبارات احصائية لبيئة السياحة والفندقة، واستخدم الباحث منهج التكاليف على اساس النشاط، بعملية الاختبارات الاحصائية ضمن أنشطة معينة في عملية الدراسة .

واستند الباحث الى فرضية قبول مفادها ان تحليل ربحية الزبون اداة في صنع القرار الاستراتيجي للوحدات الخدمية، وفرضية عدم مفادها ان تحليل ربحية الزبون ليس له دور في صنع القرار الاستراتيجي للوحدات الخدمية.

وقد استخدم الباحث اختبارات احصائية لتحليل ربحية الزبون ضمن منهج التكاليف على اساس النشاط في اثناء الدراسة، وان البرنامج الاحصائي أُعد وفق الأدبيات الإدارية والمحاسبية. وقد خلصت الدراسة إلى ان تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على اساس النشاط غير قابل للتطبيق في بيئة السياحة والفندقة.

واما اهم التوصيات في هذه الدراسة ان نتائج التحليل اصبحت معلومات في عملية اتخاذ القرارات طويلة الامد.

### 2- دراسة (Eddy, Card Inaesiset) عام (2000):

( منافع التقارير لتحليل ربحية الزبون في اعادة اتخاذ صنع قرار للموازنة)

وهو بحث منشور في مجلة (Cardinaels APH) والتابعة لجامعة ( Katholike University Leuven) في بلجيكا والصادرة من قسم الاقتصاد التطبيقي.

هدفت هذه الدراسة الى تعلم صناعة القرار الاستراتيجي من اجل تحسين الاداء في الموازنة المتكررة في تخصيص القرار .

وقد استندت الدراسة الى فرضية مفادها ينبغي على نظم محاسبة التكاليف والادارية ان تكون قادرة على توفير المعلومات بتحسين القيمة المتزايدة للوحدات الاقتصادية.

وقد خلصت الدراسة الى ان تحليل ربحية الزيتون باستخدام التكاليف على اساس النشاط يسهل من عملية التخصيص الامثل للتعلم من موازنة التسويق بين الزبائن، ولان المساهمين في تلقي المعلومات باستخدام تحليل ربحية الزيتون اقرب الى المثالية في تخصيص قرارات الموازنة. وأما أهم التوصيات في هذه الدراسة فهي ضرورة العناية بالوحدات الاقتصادية النظم الكفوية والإدارية الحديثة من اجل تخصيص التكاليف التسويقية والإدارية على الزبائن بشكل أمثل.

### 3- دراسة (Garrida and Pettersson) عام 2003:

"اكتشاف جديد بين الاعمال، مدخل تحليل ربحية الزيتون"

وهي دراسة قام بها الباحثان (Garrida & Pettersson) في قسم ادارة الاعمال لمدرسة (School of Economic & Commercial Law) عام 2003، تحلل هذه الدراسة ربحية الاعمال وهي مجال مثير للاهتمام، وان تحليل ربحية الزيتون هو مفتاح البقاء ونمو الوحدات الاقتصادية على الرغم من اهميته، لأن اغلب الوحدات الاقتصادية تدير الربحية وفق مقاييس وإجراءات مقيدة قصيرة الامد.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقديم وسيلة بديلة للحصول على الربحية باستخدام تحليل ربحية الزيتون، والتركيز على الزيتون المريح. واستندت الدراسة إلى فرضية مفادها هو تحديد خصائص العلاقة ذات الصلة لربحية الزيتون وادارة علاقة الزيتون بينهما.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن هنالك معلومات أساسية يجب أخذها في الاعتبار، وتعتقد ان ادارة علاقات الزيتون امر حيوي لنجاح الوحدات الاقتصادية بين الأعمال، فوجد أن هنالك دلائل تشير إلى أن أغلب الوحدات الاقتصادية تستخدم المقاييس القديمة، في أنظمة إدارة علاقات الزيتون وبشكل سطحي يتناسب لجميع الحالات.

وأما أهم التوصيات في هذه الدراسة هي ضرورة استخلاص النتائج والتي يتوقع ان تسهم في بناء الاطار النظري للتحليل، وكذلك يعتقدون من المهم زيادة الوعي، واهم ما يميز العلاقة مع الزبائن المريحين لأنه يمكن أن يؤدي إلى التطوير الايجابي للربحية.

### 4- دراسة (Teemu Matmi & et al.) عام (2004):

(دراسة تجريبية على حسابات ربحية الزيتون نحو الزبائن واداء وحدة الاعمال)

وهو بحث منشور خلال مؤتمر (Praque) في مدينة سدني بجامعة (Macquarie) هدفت هذه الدراسة لتحسين ادارة علاقات الزيتون والأداء الاقتصادي من اجل الربحية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وتأكيد المبيعات والتوجه نحو الزبائن الاكثر ربحية، وكذلك توجيه الوحدة الاقتصادية نحو ادارة علاقات الزيتون وبيان تأثير ربحية الزيتون في إدارة علاقات الزيتون والأداء الاقتصادي.

وقد استندت الدراسة إلى فرضية مفادها ان تحليل ربحية الزبون يؤثر في إدارة علاقات الزبون والاداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

واستند الباحثون خلال الدراسة على استبانة في فلندا باستخدام استبانة وقد حصلت الموافقة على ان نسبة 78% ترى بان تحليل ربحية الزبون لها تأثير على ادارة علاقات الزبون والاداء الاقتصادي، وان نسبة 22% ترى أن تحليل ربحية الزبون لا يؤثر في ادارة علاقات الزبون والاداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية وكان عدد المشاركون في هذه الاستبانة بلغ 600 شخص ذي خبرة عالية في مجال ادارة الاعمال، وان عدد المستجيبين بان تحليل ربحية الزبون يآثر على ادارة علاقات الزبون والاداء الاقتصادي 468 شخصاً، وبلغ عدد المستجيبين بان تحليل ربحية الزبون لا يؤثر في ادارة علاقات الزبون والأداء الاقتصادي 132.

وقد خلصت الدراسة إلى أن الوحدات الاقتصادية لديها الاهتمام والتعلم ودور وعمق ادارة علاقات الزبون والاداء الاقتصادي في استراتيجية الوحدة الاقتصادية وان استخدام تحليل ربحية الزبون له دور مؤثر في ادارة علاقات الزبون والأداء الاقتصادي ضمن بيانات المسح التي اجريت في فلندا.

اما اهم التوصيات في هذه الدراسة ان استخدام تحليل ربحية الزبون يساعد في تلطيف العلاقة بين ادارة علاقات الزبون والاداء الاقتصادي للوحدات الاقتصادية، لذا يجب على الوحدات الاقتصادية استخدام تحليل ربحية الزبون من اجل دعم وتعزيز العلاقة مع الزبائن وتقويم الاداء الاقتصادي للوحدات الاقتصادية.

#### 5- دراسة (Searcy) عام(2004):

"استخدام منهج التكاليف على اساس الانشطة في تقييم قناة /ربحية الزبون"

وهي دراسة قام بها الباحث (Searcy) عام 2004

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية استخدام منهج التكاليف على اساس النشاط في تقييم قناة ربحية الزبون.

واستندت الدراسة الى فرضية مفادها ان استخدام منهج التكاليف على اساس النشاط سيساعد الادارة في التقييم وتحليل ربحية الزبون.

وقد ذكر الباحث ان هذه الدراسة تمت في احدى الشركات العالمية الخدمية ولسرية المعلومات تم استخدام بيانات افتراضية.

وقد خلصت الدراسة إلى امكانية استخدام منهج التكاليف على اساس الأنشطة في تحليل ربحية الزبون لما ينتجه من معلومات مفيدة تساعد الادارة في تقييم وتحليل ربحية الزبون.

اتخاذ القرار وبناء الاستراتيجيات للكلفة والسوق، و استخدام مدخل التكاليف على اساس النشاط سوف يساعد الوحدة الاقتصادية محل الدراسة الى اتخاذ قرارات افضل حول التسعير وفي تطوير الموازنات ويساعد على عملية التعاقد في المستقبل.

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

### ثالثاً : اوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

أوجه التشابه:

- 1- توضيح تحليل ربحية الزبون ومدخل التكاليف على اساس الانشطة وادارة علاقات الزبون ،وخطوات تطبيق مدخل التكاليف على اساس الانشطة
- 2- تمييز الزبون المريح من الزبون غير المريح باستعمال تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على اساس الانشطة.
- 3- بيان اثر واهمية المعلومات المالية وغير المالية التي يوفرها تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على اساس الانشطة .
- 4- بيان حاجة الوحدات الاقتصادية الى استعمال نظام تكاليفي واداري حديث من اجل اظهار تأثيره على الاستراتيجيات والسياسات الادارية المتبعة داخل الوحدات الاقتصادية.
- 5- بيان فاعلية الرقابة المالية والادارية للزبائن باستعمال تحليل ربحية الزبون وفق المدخل التكاليف على اساس الانشطة .

أوجه الاختلاف:

- 1- اغلب الدراسات السابقة اعتمدت على البيانات افتراضية او استعمال التحليل في الوحدات الخدمية او وفق طرق احصائية ،اما في الدراسة هذه تم اعتماد وحدة صناعية وبيانات فعلية واستعمال الطرق المحاسبية لاستخراج معدلات الانشطة وربحية كل زبون (الربح التشغيلي).
- 2- قامت هذه الدراسة على اجراء مقارنة بين المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على اساس الانشطة من حيث التكاليف والربح التشغيلي ،واستعمال النسب التحليلية لإيرادات وتكاليف والربح التشغيلي لزيائن عينة البحث.

## البحث الثاني منهجية البحث

### أولاً: مشكلة البحث:

من خلال التطور الصناعي والخدمي الذي ظهر في مختلف ميادين الحياة سواء كان على الصعيد الدولي او المحلي واستخدام العديد من مداخل المحاسبة الاستراتيجية لتحسين مستوى أداء الوحدة الاقتصادية يتم من خلالها إدارة التكاليف ومعالجه العوامل الأكثر تأثيراً على الدخل التشغيلي المتحقق عن طريق التعامل مع حركة هذه التكاليف لزيادة الربحية بوصفه هدفاً استراتيجياً أساسياً للوحدة الاقتصادية الهادفة للربح، ومن هذه التقنيات (التكاليف على أساس الأنشطة، الإدارة على أساس الأنشطة، الموازنة على أساس الأنشطة، والإنتاج في الوقت المحدد، وغيرها من التقنيات) وحيث إن رضا الزبون يمثل هدفاً استراتيجياً تركز عليه الوحدة الاقتصادية لضمان نمو استمرارها وإدارة فاعلة لعلاقة زبائنها وتحقيق الميزة التنافسية لها، لذا فإن مشكلة البحث تتمحور في أن المدخل التقليدي للتكاليف لا يظهر تحليلاً لربحية الزبائن، وإذا سعت الإدارة لإجراء هذا التحليل في ظل المدخل التقليدي فسيكون اعتباطياً لكونه يعتمد على معلومات مضللة، وهذا سيؤدي إلى عدم وضوح الرؤية للإدارة في التمييز بين الزبائن المربحين والزبائن غير المربحين بشكل دقيق، ومن ثم عدم قدرة الإدارة في إدارة علاقة زبائنها بشكل فعال ومن ثم فقدان الميزة التنافسية لها.

### ثانياً: فرضيه البحث:

يستند هذا البحث الى فرضيه اساسيه مفادها:

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

### ثالثاً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في توظيف تحليل ربحية الزبون ومدخل التكاليف على اساس الانشطة بوصفه نظاماً استراتيجياً هادفاً لصالح الوحدة الاقتصادية كلها لان الزبائن يمثلون الهدف الاستراتيجي الذي تركز عليه الوحدة الاقتصادية باعتبارهم يمثلون المرتكز الأساسي لجعل نمو الوحدة الاقتصادية مستمراً وان تحديد تكاليف وإيرادات الزبائن يؤدي الى تحقيق رضا الزبائن وتحسين اتباعهم للوحدة الاقتصادية من أجل جذب الميزة التنافسية لها في ظل المنافسة الشديدة والحادة بين الوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن تحليل ربحية الزبون ومدخل التكاليف على اساس الانشطة يعدان موجهين للوحدة الاقتصادية لأنهما يظهران إمكانيتها في الاحتفاظ للزبائن المربحين لمدة طويلة لأن استمرارهم سوف يزيد من إيرادات الوحدة الاقتصادية ويخفض من تكاليفها وهذا سيؤدي الى نمو الوحدة الاقتصادية ورفع قيمتها.

#### رابعاً: هدف البحث:

يهدف هذا البحث الى تحقيق الاتي:

- 1- تقديم عرض نظري في تحليل ربحية الزبون وكذلك مدخل التكاليف على اساس الأنشطة وإدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية.
- 2- إجراء تحليل ربحية لعينة الزبائن في ظل المدخل التقليدي للتكاليف وبيان أثره على الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية .
- 3- إجراء تحليل ربحية لعينة من الزبائن في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة وبيان أثره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .
- 4- إجراء مقارنة بين تحليل ربحية الزبون في ظل المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة وبيان دورها في إدارة علاقات الزبون والميزة التنافسية.

#### خامساً: مجتمع وعينة البحث :

اختيرت الشركة الوطنية للمشروبات الغازية مجتمع البحث، ومصنع الكوفة عينة للتطبيق المباشر وذلك لتعاون المسؤولين في المصنع لتسهيل مهمة الباحث بتقديم المعلومات اللازمة للبحث، فضلاً عن أنها تعد من الشركات الرائدة في صناعة المشروبات الغازية، والتغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال مؤخراً وانعكاسها على الوضع التنافسي لجميع الشركات العاملة في العراق، فضلاً عن بيان إمكانية تطبيق ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في حل المشاكل التي يعاني منها المصنع عينة البحث من جهة، وتدعيم نجاحه ووضع التنافسي من جهة أخرى.

وقد كانت المدة الزمنية لسنة واحدة فقط من 2014/1/1-2014/12/31

وذلك لتوفر المعلومات اللازمة للبحث وتكاملها في هذه المدة.

#### سادساً: مصادر جمع البيانات:

لأجل إغناء جانب البحث النظري والعملية بالبيانات والمعلومات اللازمة، تمّ الاعتماد على عدّة مصادر، وعلى النحو الآتي:

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

# الفصل الثاني

**تحليل ربحية الزيتون  
ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة  
وأدراه علاقات الزيتون والميزة التنافسية**

## **المبحث الاول**

**تحليل ربحية الزيتون**

## **المبحث الثاني**

**مدخل التكاليف على أساس الأنشطة**

## **المبحث الثالث**

**ادارة علاقات الزيتون والميزة التنافسية**

## المبحث الأول تحليل ربحية الزبون

### أولاً: مفهوم تحليل ربحية الزبون:

#### 1) تحليل ربحية الزبون:

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

وأوضح (جارسون ونورين، 2002: 612) في أسلوب تحليل ربحية الزبون إنّ بعض المدراء يعتقدون أنّ ربحية دينار المبيعات لأحد الزبائن هو نفسه ربح دينار المبيعات لأي زبون، إلا أنّ هذا الافتراض لا يكون صحيحاً بصفة عامة. والسبب في ذلك أنّ لكل زبون طلباته الخاصة من الأنشطة التي تستهلك موارد الوحدة الاقتصادية، مثله في ذلك مثل المنتجات أو الأسواق أو أي تقسيم قطاعي آخر للوحدة الاقتصادية له طلبات مختلفة.

(Arbicle, 2002: Andon & et al): أنّ تحليل ربحية الزبون هو عبارة عن أسلوب إستراتيجي يركز على الزبون، وأنّ إيرادات مبيعات الزبائن سوف يعظم أرباح الوحدة الاقتصادية، ومن ثمّ سوف تتأكد الأرباح قطعياً من خلال علاقة الزبون بالوحدة الاقتصادية.

وعرّف (الجبوري وخضير، 2008: 309): ربحية الزبون إيرادات المبيعات المتحقق من زبون معين أو مجموعة زبائن مطروحاً منه جميع التكاليف التي تحدث في سبيل خدمة هذا الزبون أو مجموعة الزبائن.

وعرّفها (وتّاس وإبراهيم وجميل، 2010: 10) أنّ ربحية الزبون - بشكل عام - هي تحديد المطابقة أو تخصيص عوائد الوحدة الاقتصادية وكلفها حسب الزبائن من أجل فهم ربحية كل زبون من زبائن الوحدة الاقتصادية.

وعرّفه (Blocher & et al. 2010, 404) تحليل ربحية الزبون يبدأ من كافة الإيرادات المتولدة، مطروحاً منها كلفة البضاعة المباعة وكافة المصاريف البيعية المتخصصة، على أساس أنشطة البيع للزبون.

حيث عرّف مفهوم تحليل ربحية الزبون (Horngren & et al, 2012: 510) بقوله: هو تقديم التقارير وتقييم الإيرادات المتحققة من الزبائن، والتكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية لكسب تلك الإيرادات، حيث يمكن أن يقدم تحليل ربحية الزبون نظرة ثاقبة أو تصوراً واضحاً حول الاختلافات في إيرادات وتكاليف الزبائن، ولماذا هنالك اختلاف في الدخل التشغيلي المكتسب من الزبائن المختلفين. من هذه المعلومات - إذ يستطيع المدراء التأكد من الزبائن الذين يحققون

مساهمات كبيرة في الدخل التشغيلي للوحدة الاقتصادية - يحصلون على مستوى عالٍ من اهتمام الوحدة الاقتصادية، أي ما يعادل ربحية الوحدة الاقتصادية.

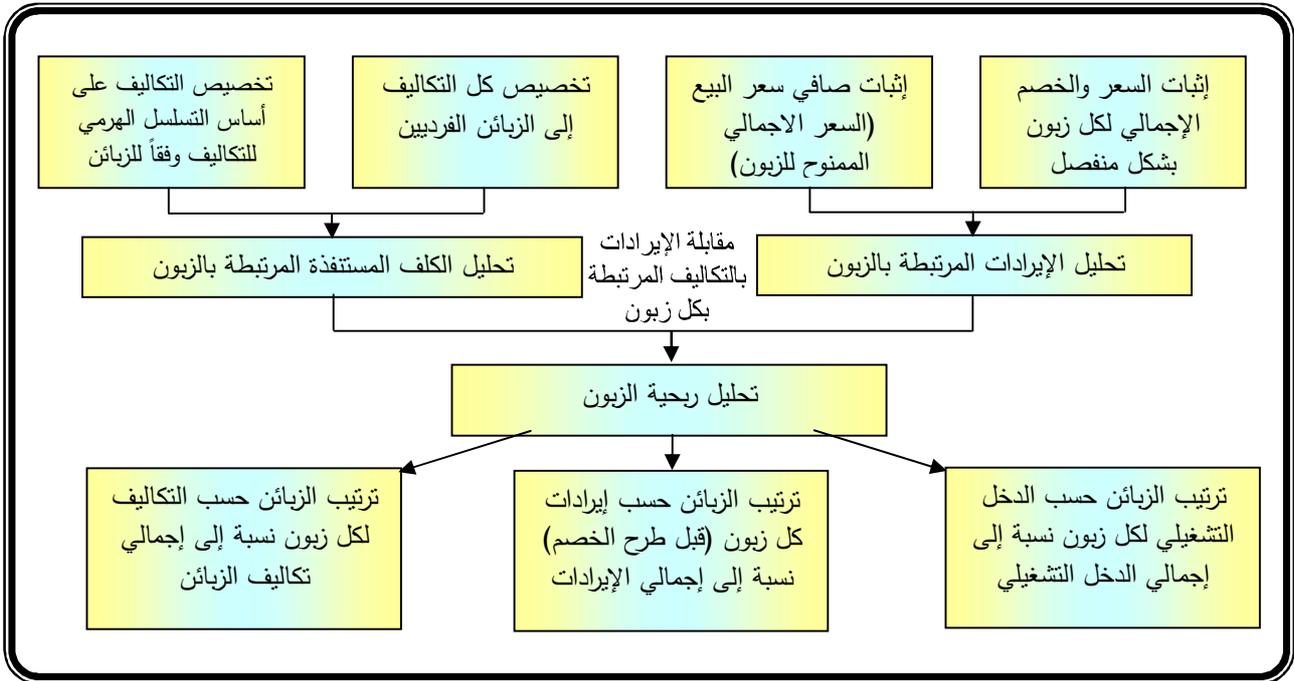
وذكر (اللامي، 2013: 124-125): أن تحليل ربحية الزيتون هي أفضل طريقة مرتبطة بأدوات تقنية المحاسبة الإدارية، والتي تسمى (التكاليف على أساس الأنشطة). وتتوقع الوحدة الاقتصادية كل الإيرادات تأتي من الزيتون.

وأضاف (اللامي: 2013: 125): يمكن زيادة أرباح الوحدة الاقتصادية بالأساليب الثلاثة الآتية:

- أ- عن طريق اكتساب زبائن جدد، ومن ثم زيادة عدد مستخدمي المنتج أو الخدمة.
  - ب- عن طريق تعظيم ربحية الزبائن الحاليين من تحفيزهم نحو السلوك الذي يحقق إيرادات مرتفعة للوحدة الاقتصادية.
  - ج- عن طريق زيادة مدة علاقة الزيتون بالوحدة الاقتصادية، بالحفاظ على الزبائن مدة طويلة.
- وقد أضاف (الجبوري وخضير: 2008: 309): عملية توضيح الإجراءات المتعلقة في تحليل ربحية الزيتون، وكانت هذه الإجراءات وفق الشكل الآتي:

شكل (1)

تحليل ربحية الزيتون



المصدر: الجبوري، نصيف جاسم وخضير، بشرى فاضل، 2008: تحليل ربحية الزيتون، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد، المجلد 4، العدد 52، ص 309.

ويتضح مما تقدم، أن الوحدات الاقتصادية تركز على الزيتون وليس المنتج، وكذلك يساعد في توفير المعلومات المالية وغير المالية، ويمكن زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية عن

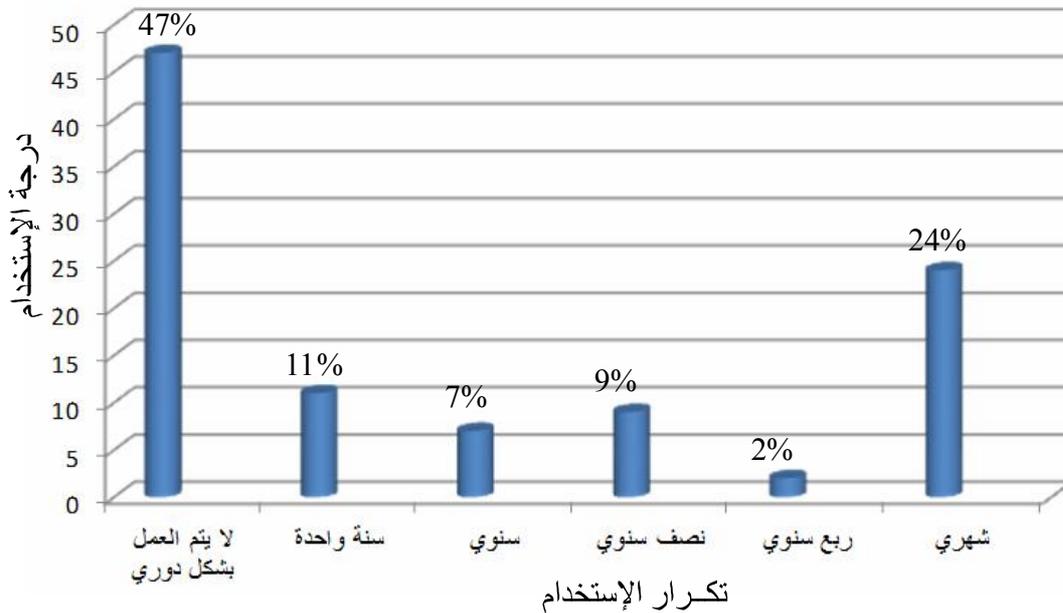
طريق جذب زبائن جدد بواسطة إدارة العلاقة معهم وتقديم تسهيلات إضافية للخدمة المقدمة لهم. بالإضافة إلى ذلك، المحافظة على أطول مدة ممكنة على الزبائن الحاليين.

## (2) دراسة ميدانية حول تحليل ربحية الزبون:

إنّ الشيء الذي أظهرته دراسات ميدانية كثيرة - أنّ ربع الوحدات الإقتصادية، أو أقل من الثلث تدّعي أنّ لديها معرفة في ربحية زبائنهم. وأنّ الكثير من الوحدات الإقتصادية تستخرج ربحية الزبون وفق طرق غير محاسبية أو غير صحيحة في عملية الإحتساب، مما يظهر أنّ عملية اتخاذ القرارات حول الزبائن تكون خاطئة، لذلك يجب على الوحدات استخراج ربحية الزبون وفق الطرق المحاسبية، لأنّها بحد ذاتها طرائق علمية وموضحة في عملية اتخاذ القرار الصائب حول الزبائن. (Erik, 2002, 372)

وأضاف (أنتريل ومكلاني، 2013: 405): أن هنالك دراسة وضعتها (دروري وتايلس) حول استخدام تحليل ربحية الزبون في الواقع العملي. وشارك بها (185) محاسباً إدارياً كانوا يعملون في الوحدات الإقتصادية للمملكة البريطانية المتحدة ليعطي فكرة حول استخدام تحليل ربحية الزبون. وكانت النتائج كما في الشكل الآتي:

الشكل (2) نتائج تحليل ربحية الزبون في السنة



المصدر: أنتريل: بننتز ومكلاني، إدي ، 2013: 405، تعريب: زهير عمرو درور، دار المريخ.

حيث يمكن رؤية الاختلاف الواسع في الحياة العملية، حيث يوجد تقريباً (47%) لا يستخدم تحليل ربحية الزبون وان نسبة 24% يستخدم تحليل ربحية الزبون شهرياً وبقية النسب تتراوح بين 2% و 11% على شكل ربع سنوي ونصف سنوي وسنوي).

من خلال الدراسة الميدانية المقدمة ، أن تحليل ربحية الزيتون لا يُستخدم بشكل دوري إلا بنسبٍ قليلة، وهذا يدل على صعوبة تطبيق أسلوب تحليل ربحية الزيتون داخل الوحدات الاقتصادية لصعوبة توفر المعلومات حول التطبيق.

### ثانياً: أهمية تحليل ربحية الزيتون:

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

وأضاف (Epstein & Friedl. Yuth as 2008. p. 56) و(جاريسون ونورين، 2002: 612): أنّ كل دينار لا يسهم بالقدر نفسه في صافي الدخل، لذا من الأفضل التمييز بين الزبائن، حيث إنّ هنالك زبائن ذوي ربحية عالية، وزبائن ذوي ربحية متدنية، وزبائن ذوي ربحية سالبة.

وأضاف (جاريسون ونورين، 2002: 612): عند استخدام أسلوب تحليل ربحية الزيتون يكون هناك إعجاب من قبل الوحدة الاقتصادية، لأنّ هنالك عدداً قليلاً من الزبائن هم الذين يحققون أغلب ربحية الوحدة الاقتصادية. وهم الذين يستهلكون موارد كثيرة جداً، قياساً بالربحية المتحققة منهم.

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

- 1- الاختلاف في الإيرادات.
- 2- الاختلاف في التكاليف.
- 3- الاختلافات في قنوات التوزيع.
- 4- الاختلافات في مستويات تقديم الخدمة إلى الزبائن.

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

وإنّ الأهمية التي أضافها (اللامي، 2013: 127): التي تأتي من تحليل ربحية الزيتون، حيث يولد التركيز الإستراتيجي على فهم وتحسين ربحية الزيتون إيراداً مهماً على الإستثمار، إذ توفر هذه العملية رؤية داخلية تحتاجها الوحدة الاقتصادية في استهداف الزبائن المربحين،

ومبيعات مرتفعة وقنوات تطمح لارتفاع الأسعار واستثمار ثابت في الزبائن المريحين، ويسمح تحليل ربحية الزبون التأثير على الوحدة الاقتصادية في تحليل قاعدة الزبون لكل زبون منفرداً، وملفات الزبائن التعريفية، وقرارات تسويقية وعملية.

ويتضح مما تقدم، إنَّ كلف الزبائن - أو الزبون - أهملت مدة طويلة، لذلك توجّه الكتاب والباحثون في علم المحاسبة إلى استخدام أساليب حديثة في تحديد كلف الزبون، وهو أسلوب تحليل ربحية الزبون، وان هذا الأسلوب يساعد الوحدات الاقتصادية في تحليل تكاليف وإيرادات كل زبون على حدة، أي بصورة مفردة لكل زبون، مع انه يتماشى مع العديد من الخصائص التي لا تُقدّر بثمن. حيث وصفها (Foster & et al, 1996: Artide) في مقالته: إنَّ هذا التحليل يرتبط بالتحاليل الآتية:

- أ- يتتبع من خلال سلسلة القيمة بأكملها.
- ب- يركز التحليل على معاملات متعددة من الزبائن.
- ج- يركّز على المنتجات المتعددة التي يشتريها الزبائن.
- د- يساعد في فصل التكاليف والإيرادات، بحيث تكون خاصة لكل زبون، أو يمكن تجميعها لتحقيق رغبات الإدارة لأي مستوى.

### ثالثاً: منافع ومشاكل تحليل ربحية الزبون:

#### 1- منافع تحليل ربحية الزبون:

- يمكن إظهار منافع تحليل ربحية الزبون على النحو الآتي:
- أ- إن تحليل ربحية الزبون يساعد الوحدة الاقتصادية على توضيح سبب زيادة المبيعات في مناطق وانخفاضها في مناطق أخرى. (ربابعة وذياب، 2010: 31)
  - ب- الاستثمار في أقل الزبائن المريحين، وذلك من خلال تحليل ربحية الزبائن. (اللامي، 2013: 126)
  - ج- المحافظة على الزبائن المريحين (الحاليين)، وتقديم كافة الاحتياجات لهم بأقل كلفة وأفضل جودة من أجل تحسين الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية، والمحافظة على رضا الزبون.
  - د- إن استخدام تحليل ربحية الزبون سوف يساعد الوحدة الاقتصادية في عملية قياس قيمة الزبون استراتيجياً. (الطائي والعبادي، 2008: 264)
  - هـ- إنَّ تحليل ربحية الزبون يمكن أن يساعد الوحدة الاقتصادية في عملية تحسين صنع القرار حول الخصومات في ظل عتَاب المعرفة التفصيلية حول التكاليف الخاصة بالزبون، وغالباً ما يكون التخفيض في حجم المبيعات.

و- عند تطبيق تحليل ربحية الزيتون سوف يساعد على كشف الروابط بين الأنشطة واستهلاك الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، فإن نقطة المباشرة هي الفرص المتاحة للربح. ( Kaplan, 149 :2007)

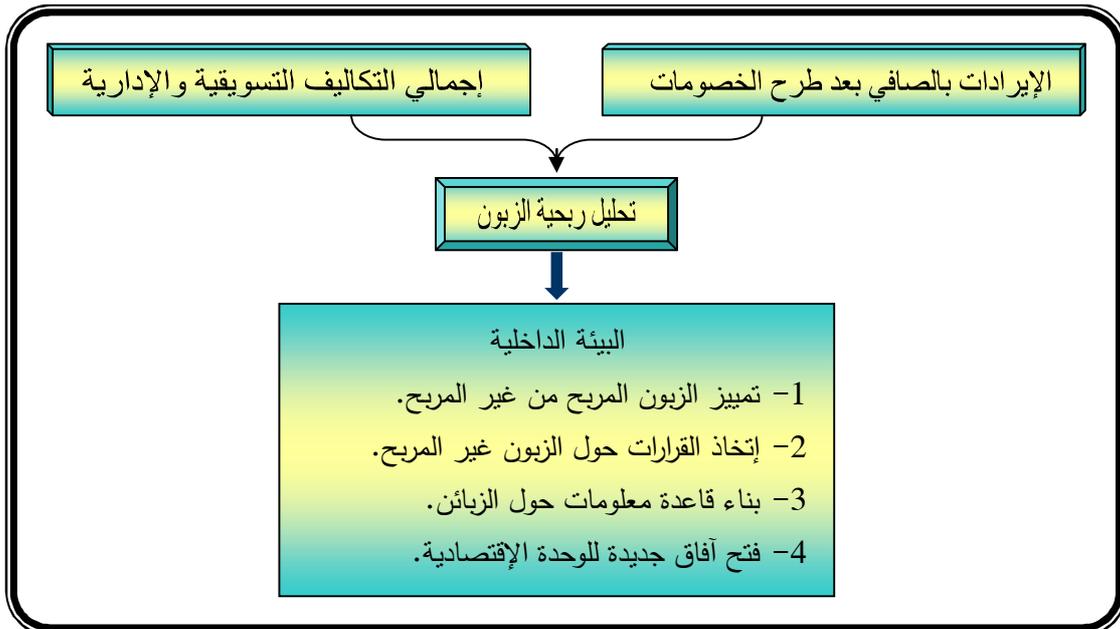
ز- من خلال نتائج تحليل ربحية الزيتون سوف تتمكن الوحدة الاقتصادية في مراجعة هيكل الخصومات المعمول بها من أجل تحسين الربحية. (Coli & Urry, 2000: 393)

ويتضح مما تقدم، ان سلوب تحليل ربحية الزيتون يساعد الوحدة الاقتصادية في إظهار الزيتون المربح وغير المربح، وذلك من خلال المقارنة بين تكاليف وإيرادات كل زيتون على حدة من أجل اتخاذ القرار بشأن الزيتون غير المربح. إما أن تقوم الوحدة الاقتصادية بعزله، أو تقوم بتحويله إلى زيتون إيجابي عن طريق المتابعة والادارة الصحية له. ويرجع السبب إلى استخدام التحليل لوجود بيئة المنافسة الشديدة في الأسواق المختلفة، وكذلك بفتح آفاق جديدة للتجزئة التي تستهدف إستراتيجيات تقوم على التكلفة و الربحية الشخصية، وكذلك في إظهار الإيرادات والتكاليف بشكل أكثر تفصيلاً، مما يولد لدى الوحدة الاقتصادية ثلاثة مجالات في عملية التحليل، وهي:

- إدارة الإيرادات.
- إدارة التكاليف.
- إدارة التسويق الاستراتيجي (سوق العلاقات).

ويمكن للمخطط الآتي اظهارمنفعة تحليل ربحية الزيتون:

شكل (3)منفعة تحليل ربحية الزيتون



المصدر إعداد الباحث

## 2- مشاكل تحليل ربحية الزبون:

يرى كل من (American express company, 2008: 2) و (Velcu, 2002: 21) ان

تحليل ربحية الزبون تحده الكثير من المشاكل وهي:

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

ويتضح مما تقدم، أنّ هنالك نوعين من المشاكل في استخدام أسلوب تحليل ربحية الزبون:

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

## رابعاً: تحليل إيرادات وتكاليف الزبون:

هناك تحديات تواجه الوحدة الاقتصادية عند استخدام أسلوب تحليل ربحية الزبون، لذلك يجب على الوحدات الاقتصادية التغلب على هذه التحديات من أجل تطبيق أسلوب تحليل ربحية الزبون، وتتمثل هذه التحديات في كيفية تحديد إيرادات وتكاليف الزبون وتحليلها.

### 1- تحليل إيرادات الزبون:

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

أ- عدد الوحدات المشتراة:

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

ب- مقدار الخصم:

يمثل الخصم التخفيض في أسعار البيع إلى مستوى أقل من أسعار القائمة، من أجل تشجيع الزبائن على زيادة المشتريات، والوحدات الاقتصادية التي تسجل سعر الشراء داخل النظام لها، إنّها سوف تواجه التحديات في عملية تحليل ربحية الزبون. إنّ عملية منح الزبون خصومات

محددة بإمكانها التأثير بشكل جوهري على مشتريات الزبائن، ويكون الخصم الممنوح للزبون وفق أنواع مختلفة، منها الخصم النقدي والخصم الكمي والخصم مقابل المنفعة السوقية.

## 2- تحليل تكاليف الزبون:

قبل البدء بعملية تحليل تكاليف الزبون، يجب النظر إلى الأسباب في تحليل التكاليف، حيث يوجد هنالك اختلاف في استخدام موارد الوحدة الاقتصادية، وهذه الموارد تساعد في تقديم الخدمة للزبون من أجل نيل رضاه. في هذه التكاليف - تكاليف الزبون - تكون عملية التوزيع، بشكل غير متكافئ - على الزبائن - بسبب اختلاف الطلبيات أو أي خدمة مقدّمة لهم.

حيث أوضح (Garrison et al, 2012: 732): أنّ سبب هذه الاختلافات يرجع إلى أنّ هنالك مجموعة من الزبائن تكون طلبياتهم مختلفة، حيث هنالك زبون تكون طلبيته صغيرة، ولكن متكررة مدة زمنية محددة، وزبون آخر تكون طلبيته كبيرة، ولكن متباعدة في مدة زمنية محددة، بالإضافة إلى ذلك أنّ هنالك اختلاف بالطلبيات، إذ تكون هنالك طلبيات خاصة، والطلبيات الخاصة تتطلب أعمالاً إضافية خاصة.

وأضاف (عبود، 2007، 214): من الجدير بالذكر أنّ أسلوب تحليل ربحية الزبون يسلط الضوء على علاقة الزبون بالوحدة الاقتصادية، وبين قيمة هذه العلاقة نحو المقارنة، بين إيرادات وتكاليف كل زبون بصورة منفردة، لكي تكون القاعدة الأساسية في معرفة ربحية الزبون. إنّ كلّ زبون لا يستنزف أو يهدر موارد وأنشطة الوحدة الاقتصادية كلها، وهذا يعني أنّ كلّ زبون تختلف إيراداته عن تكاليفه.

ويذكر (Horngren, et al, 2009: 355-356): هؤلاء يطبقون مفهوم هرمية التكلفة، لأنّهم يقومون بتجميع التكاليف المرتبطة بالزبائن بمجمعات التكلفة على أساس أنواع من موجهات الكلفة أو أسس تخصيص التكلفة في تحديد علاقة السبب والنتيجة أو المنافع المدركة أو المحققة، وعادة ما يُستخدم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكاليف الزبون، لأنّه المدخل الأفضل في مفهوم تحليل ربحية الزبون، وإنّ استخدام هذا المدخل في هذا الأسلوب يركّز على الزبون، وليس على المنتجات أو الخدمات الفعلية، حيث بموجب هذا التصنيف سوف يكون لدينا تكاليف واحدة فقط، وهي المواد الأولية، أمّا التكاليف غير المباشرة في ظل هرمية تكلفة الزبون، تُقسم على خمس مجوعات، وهي:

1- التكاليف على مستوى وحدة المخرجات للزبون، ومثال على ذلك إعطاء أو مناولة المنتج لكل وحدة مبيعة.

2- التكاليف على مستوى الدفعة للزبون: وهي تكاليف الأنشطة التي تكون مرتبطة بمجموعة من الوحدات المبيعة، ومثال ذلك التكاليف التي تتحملها لعمل الأوامر، أو لعمل الطلبية الخاصة وتسليمها.

3- تكاليف دعم الزيتون: وهي تكاليف الأنشطة اللازمة بصورة مفردة، بغض النظر عن عدد الوحدات أو الدفعات من المنتج المعطى للزبون. مثال على ذلك تكاليف زيارة الزبون، تكاليف الدعاية والنشر والإعلان المحدد في موقع الزبون.

4- تكاليف قنوات التوزيع: وهي التكاليف المرتبطة بالتوزيع، وتكون غير محددة لأي وحدة منتج، أو دفعة، أو زبائن، ومثال على ذلك راتب مدير قناة التوزيع بالمفرد.

5- تكاليف دعم الوحدة الإقتصادية: وهي التكاليف التي لا يمكن تتبعها للزبائن، أو قنوات التوزيع المفردة، ومثال على ذلك تكاليف الإدارة العليا والإدارة العامة.

وأضاف (هورنجر وداتار وفوستر، 2009، 944): في كيفية تبويب التكاليف، قامو بتبويب

نوعين من التكاليف:

1- التكاليف المباشرة الخاصة بزبون معين وأمر محدد.

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

وأضاف (أنتريل ومكلاني، 2013، 401): إنَّ التكاليف المتعلقة بالزبائن يتم تحديدها وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، ويعني ذلك أنه عندما يتم تحديد التكاليف المتعلقة بالزبون يجب إعداد وتحديد موجة التكلفة، ومن ثم حساب موجة التكلفة.

### خامساً: مفهوم قيمة الزبون:

#### 1) مفهوم قيمة الزبون:

عرفت قيمة الزبون (Ravens, 2000: 14): بأنها إنتهاء العمليات التي بدأت بها الوحدة الإقتصادية مع التثبيت على إستراتيجية الأعمال وإدراك حاجات الزبائن.

عرّف (Desarbo & Snaa, 2001: 2) قيمة الزبون بأنها التوجّه الجوهري، والتميز للميزة التنافسية المستدامة التي تعمل بها الوحدة الإقتصادية، والتي تكون أساس النجاح للوحدة الإقتصادية، سواء كان في الوقت الحاضر أو المستقبل، وتكون ذات دلالة في مختلف الأزمان.

أمّا (Giffin, 2002: 3) فيرى أن قيمة الزبون من وجهة نظر الوحدة الإقتصادية تمثل القيمة الناتجة من مشاركات الزبون في الإيرادات القابلة للتوزيع، وإنَّ قيمة الزبون موازية لقيمة الوحدة الإقتصادية.

وأضاف (Fallir & Pettersson, 2002: 60): أنَّ غرض أي وحدة هو توفير نوع من القيمة المتمثل بالتكلفة الأقل والجودة العالية، والتصميم المتميز الذي يرغب بها الزبون، والحصيلة النهائية تساعد الوحدة الإقتصادية في تحسين الميزة التنافسية المستدامة في ظل المنافسة الشديدة في بيئة الأعمال المختلفة.

وعرفها (الطائي والعبادي، 2008، 294) قيمة الزيتون بأنها الوظيفة التي يحصل عليها الزيتون مقابل المبلغ المدفوع، وتمثل إجمالي المنافع التي يحصل عليها الزيتون، مطروحاً منه كافة التكاليف التي يتحملها الزيتون عند عملية الشراء، فهو يشتري وظيفة لأن كل منتج يجب أن يؤدي وظيفة أو يساعد في حل مشكلة معينة.

ويتضح مما تقدم،

(أ) يعتمد بناء الوحدات الإقتصادية ونجاحها، إلزامها في تحقيق قيمة الزيتون، وذلك على ضوء التعامل الذي يحدث بين الوحدة الإقتصادية والزبون من ناحية أخرى، وإنّ الوحدة الإقتصادية ليست مقتصرة على تقديم المنتجات أو تطوير المنتج الحالي، أو القيام بمنتج جديد، بل يمتد الى أوسع من ذلك، بتقديم الخدمات المرافقة للمنتج، ومن هذه الخدمات (الوقت، الأسلوب، ...).

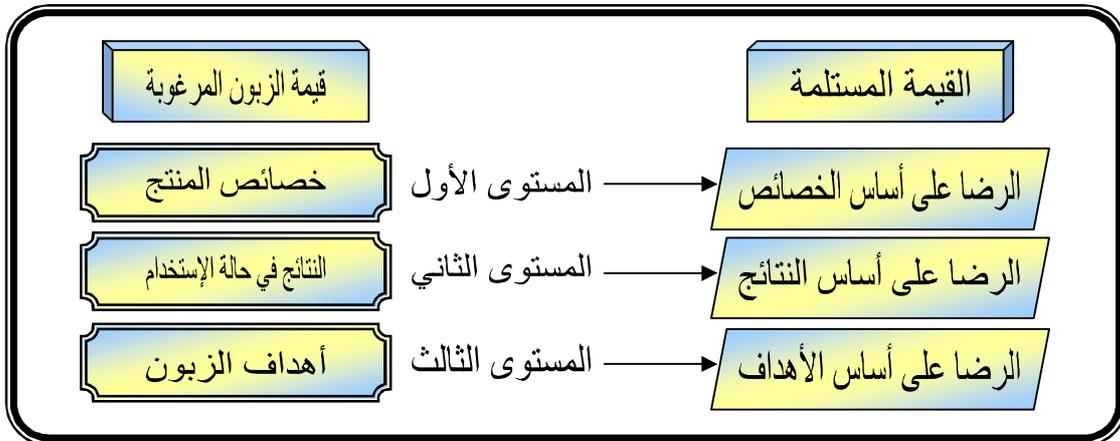
(ب) إنّ الفلسفة المقدمة أعلاه من أجل تحقيق رضا الزيتون واكتساب زبائن جدد، والإحتفاظ بالزبائن المتواجدين مع الوحدة الإقتصادية (الحاليين) مدة طويلة من الزمن، بما يحسّن الميزة التنافسية.

## 2- هرمية قيمة الزيتون:

لقد قام (Woodluff) في عام 1997 بتطوير نموذج هرمية قيمة الزيتون، والذي يتكون من ثلاثة مستويات:

- المستوى الأول: يمثل الخصائص التي تحقق الرضا للزبون على أساس الخصائص التي يهتم بها الزيتون في عملية الشراء للمنتج.
- المستوى الثاني: يمثل الإستخدام الذي يحقق الرضا للزبون على أساس الإستخدام، والنتائج المتحققة التي يتعلم بها الزيتون كيفية استخدام المنتج.
- المستوى الثالث: تمثل الأهداف التي تحقق الرضا للزبون بالهدف والتعلم من كيفية المساعدة من المنتج لتحقيق الهدف، ويمكن توضيح مفهوم هرمية قيمة الزيتون بالشكل الآتي:

الشكل (4) هرمية قيمة الزيتون



المصدر: بتصريف

Woodruff, Rebert B. (1997) (customer Value: The next Source for competitive Advantage Journal of the Academy marketing science, spring: 142.

يتضح مما تقدم أنّ هرمية قيمة الزبون عبارة عن ما يستنتجه الزبون من المنتج الذي يحقق كافة رغباته وتوقعاته المتمثلة بالجودة العالية، والتصميم، والكلفة الأقل، وسهولة الإستخدام له. ومن ثمّ سوف يحسّن الميزة التنافسية للوحدة الإقتصادية، في ظل بيئة المنافسة الشديدة.

### 3- تقييم قيمة الزبون:

مما تقدم، كان التركيز على ربحية الزبون في الأجل القصير، ولكن هنالك مؤشرات أخرى، يجب أن تؤخذ بنظر الإعتبار لدى مدراء الوحدات الإقتصادية حول تخصيص الموارد على الزبائن (Horngren, 2009: 539-540) وكان أهمّها ما يلي:

أ- مدى إمكانية الإحتفاظ بالزبون: تزداد أهمية قيمة الزبون باستمرار الزبون بالتعامل مع الوحدة الإقتصادية. ويختلف الزبائن في أذواقهم، وفي تكرار عملية الشراء من منتج الوحدة الإقتصادية نفسها.

ب- إمكانية نمو الزبون: تزداد أهمية قيمة الزبون بارتفاع نمو الصناعة، ويُعزى السبب إلى قدرة الوحدة الإقتصادية في تطوير المنتج وتقديم الخدمات معه.

ج- ربحية الزبون طويلة الأمد: إنّ هذا المؤشر يتأثر بالمؤشر الأول والثاني، ومن المحتمل أنّ يُطلب موارد أخرى للحفاظ على حسابات زبائنهم.

د- زيادة الطلب الكلي من زبائن معروفين جيداً: إنّ عملية التعامل مع الزبائن المعروفين يساعد الوحدة الإقتصادية على تحقيق المبيعات لزبائن آخرين، كون أنّ هؤلاء الزبائن ذوو أهمية وقيمة، كونهم يقدّمون التأييدات والضمانات على جودة المنتج وكفاءته.

هـ- القدرة على التعلم من الزبائن: إنّ الزبائن الذين يقدمون منتجات جديدة - أو طرقاً لتحسين المنتجات الحالية - فإنّ هذه التعليمات سوف تدرّ على الوحدة الإقتصادية بالأهمية والقيمة.

يتضح ممّا تقدم أنّ المؤشرات أعلاه ما هي إلاّ عبارة عن موارد تُخصّص لغرض تعظيم أهمية وقيمة الوحدة الإقتصادية.

## المبحث الثاني

### مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

#### أولاً: نشأة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

ترجع الدراسة الأكاديمية الأولى لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة إلى منتصف القرن الماضي تقريباً فقد أشار الكاتب (Gatz) في إحدى مقالاته بشكل أو بآخر لمفهوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة عندما قال: إن التكاليف غير المباشرة لا تتناسب مع عدد الوحدات المنتجة فقد يكون هنالك اختلاف في استخدام التكاليف غير المباشر إما أن تزيد أو تنخفض بناءً على أسباب أخرى. (Drury, 2000:340).

وأشار (عبد الرحمن، 2004، 1) ان الأكاديمي (staubus) هو أول من وضع فكرة هذا المدخل في كتابه المنشور عام 1971، حيث قام بدراسة المفاصل والنقاط الجوهرية التي يقوم عليها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة والتي أوضح فيها (مركز الأنشطة، أهداف الكلفة، مفهوم الكلفة، موجّه كلفة الأنشطة) وأظهر من خلالها ان استعمال أسس التخصيص في مدخل محاسبة التكاليف التقليدية مثل (ساعات العمل المباشر) سوف يشوه كلف المنتج، بسبب تحميل بعض المنتجات بأعلى أو أقل من التكاليف الخاصة بها ومن ثم ربط جميع هذه الأنشطة بالمنتجات من طريق ما يعرف بموجه الكلفة.

وأضاف (Drury, 2000:340) أنّ فكرة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة سواء كانت قديمة أم حديثة، فإن المهم هو دخولها في حيز التنفيذ واستعمالها في جوانب إدارية مهمة مثل (تحليل الربحية والتسعير وتطوير العمليات) ففي نهاية الثمانينات من القرن الماضي استطاع (Cooper & kaplan) في سلسلة من المقالات أن يجعل فكرة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مفهومة وقابلة للتطبيق.

وأشار (فخر والد ميلي، 2002، 395) أن (kaplan) يرى ان التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظم محاسبة تكاليف داخلية تكون قادرة على دعم إستراتيجية الوحدة الاقتصادية في ظل المنافسة الشديدة داخل البيئة الصناعية الجديدة وللامد طويل الأجل وتعزيز ثقة ورضاء الزبون ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية.

وأوضح (الداعور، 2004: 12) أن هنالك عدة عوامل دعت أغلب الوحدات الاقتصادية للتحول من المدخل التقليدي إلى مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ومن أهمها ما يلي:  
أ- التطور الصناعي واستعمال التكنولوجيا والتي تمثلت بالأتمته.

ب-زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة والانخفاض الملاحظ في كلف العمل المباشر، بسبب تعدد المنتجات والذي يتطلب وظائف جديدة، مثل إعادة هندسة العمليات، البحث والتطوير... الخ.

ت-ظهور المنافسة الشديدة في الأسواق المحلية أو على مستوى الأسواق العالمية.

ث-توجّه محاسبة التكاليف نحو الأهداف الإستراتيجية واتخاذ القرارات الإدارية لذا لم تبق على تسعير المخزون السلعي فقط.

### 1- مراحل تطوير مدخل التكاليف على أساس الأنشطة:

لقد أوضح (راض، 2003، 271-273) و (درغام، 2006، 689، 691) أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يمر بثلاث مراحل وهي:

#### أ-المرحلة الأولى: إدارة الأنشطة

في هذه المرحلة يتم التركيز على سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وحققت إدارة الأنشطة هدفين رئيسيين هما:

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة.

- دعم وتحسين الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين الجودة وسرعة الاستجابة للزبائن.

#### ب-المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

في هذه المرحلة يركز على تخفيض وإدارة الكلفة عن طريق الآتي:

- تحديد موجّهات الكلفة واتصالها بالأنشطة.

- متابعة التفاعل مع الأنشطة الأخرى.

#### ج- المرحلة الثالثة: مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

في هذه المرحلة يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة من خلال تصنيف الأنشطة المختلفة إلى عدة مستويات (مستوى الوحدة، مستوى الدفعة، مستوى الإنتاج، مستوى الزبون، مستوى الوحدة الاقتصادية).

### ثانياً: مفهوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

هنالك الكثير من الكتاب والباحثين وضعوا مفاهيم لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة وسوف نورد بعض هذه المفاهيم:

عرف (Hilton, 2002:178) مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بأنه أسلوب لتوزيع

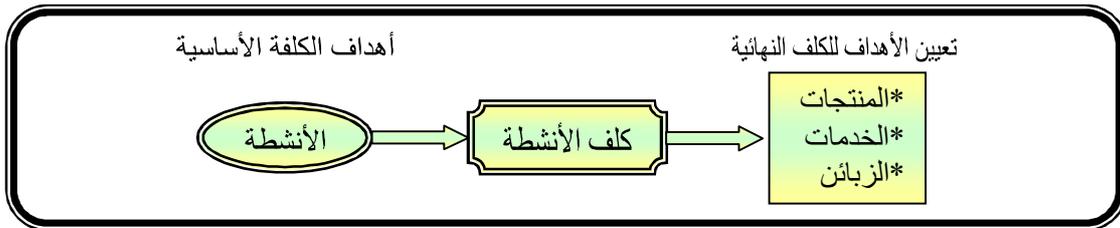
التكاليف غير المباشرة على مجموعة الأنشطة ثم تحليل هذه الأنشطة إلى أنشطة فردية، لذا

تعتبر هدفاً لاحتساب الكلف الأساسية والتي تظهر عنها خدمات مشتركة وتجميع كلف الأنشطة بصورة مفردة وتحميل المنتجات على أساس كمية استهلاكها للخدمة باستعمال موجبات الكلفة. وعرف (عبد اللطيف، 2004، 218) مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بأنه ذلك المدخل الذي يقوم بتخصيص موارد الوحدة الاقتصادية على الأنشطة التي حصلت الفائدة منها، ثم تخصيص كلف هذه الأنشطة وفقاً لمعدل الفائدة من هذه الأنشطة. وعرف (Horn gren et al., 2006:163) مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بأنه ذلك المدخل الذي يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط وبصورة مفردة من أنشطة الوحدة الاقتصادية تم تخصيص كلف هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن التي تسبب الأنشطة.

وعرف (Maher et al, 2008 :77) مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بأنه المدخل الذي يقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة أولاً للأنشطة ثم للمنتجات أو الخدمات أو الزبائن على أساس استهلاك كل منتج أو خدمة أو زبون من الأنشطة. كما عرف (Atkinson .et.al., 2012: 167) مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بأنه إدارة إستراتيجية للوحدة الاقتصادية يساعدها في الحصول على كلف أكثر دقة ومعلومات وبيانات عن ربحية المنتجات أو الخدمات أو الزبائن مما يسهم في اتخاذ الكثير من القرارات الإدارية المهمة مثل (قرار التسعير، التسويق، ...الخ).

ويمكن توضيح فلسفة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة وفق الشكل التالي:

شكل (5) فلسفة مدخل التكاليف على أساس الأنشطة



Source: Horn gren, charlest and Dater, srikautm and Rajan, mafhar, cost Accounting Managerial Ewpasis, 14 th, 2012.

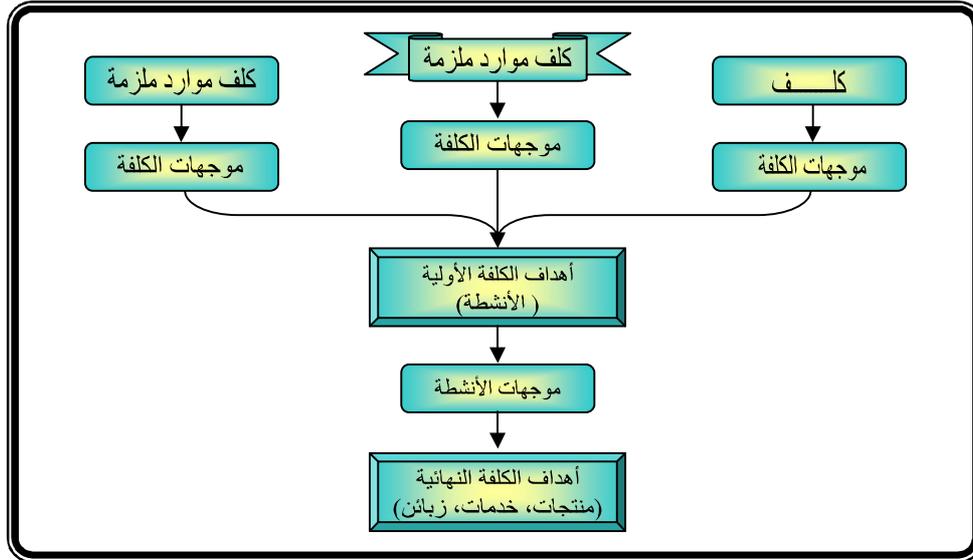
ويتضح مما تقدم ان مفهوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة اتخذ وجهات نظر مختلفة لأن (Hilton) عدّه أسلوباً (Horn gren) مدخلاً ولكن (Kaplan) عدّه أداة إستراتيجية لإدارة داخل الوحدة الاقتصادية، أيّ كان المفهوم لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة فان المهم هو كيفية تطبيق هذا المدخل داخل الوحدة الاقتصادية من أجل زيادة قيمتها ومن ثم تحقيق رضا الزبون والميزة التنافسية وان هذا المدخل هو عملية توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة عادلة على أنشطة الوحدة الاقتصادية أي إعطاء كل نشاط حقه من التكاليف غير المباشرة ثم توزيع

كف هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن بالاعتماد على معدل الاستفادة من الأنشطة.

### ثالثاً: عناصر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

هناك مجموعة من العناصر التي يتألف منها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يمكن بيانها بالآتي:

شكل (6) العلاقة بين الأنشطة وكف الموارد وموجهات الكلفة



المصدر: (عبود، سالم محمد، وعبد الله، فيحاء يعقوب، 2014، اتجاهات حديثة في تقنيات التكاليف، ط1، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، بغداد، ص163).

لذا فان مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يتألف من المفاهيم المتداولة في خطوات تطبيقية وهي:

أ- الأنشطة:

الأنشطة عبارة عن حدث أو عمل لأداء الأعمال المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية (Martin, 2014:247).

وعرف (Roy, 2005, 141) الأنشطة بأنها مهمة منفردة تقوم بها الوحدة الاقتصادية من خلال الشراء، التصنيع، تسليم المنتج أو أي خدمة مقدمة).

ويرى (عدس، 2006، 700) بان الأنشطة تمثل العمود الفقري لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة.

ويتضح مما تقدم ان الأنشطة تمثل المرتكز الاساسي لتصميم مدخل التكاليف على اساس النشاط.

## ب- الموارد:

عرفت الموارد بانها الإمكانيات سواء كانت بشرية أو مادية والتي تكون الرئيسة في إتمام الأنشطة. (أبوخشب، 1999، 293).

وعرف (المسحال، 2005، 52) الموارد بانها العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء الأنشطة، لذا فهي مصدر الكلفة التي تحدث عند استعمال هذه الموارد.

أما (Horngren, et.al., 1999, 466) فقد عرف الموارد بانها جميع ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية من مدخلات.

ويتضح مما تقدم ان الموارد هي التي تسبب الأنشطة.

## ج- هدف الكلفة:

عرف هدف الكلفة بأنه أي شيء سواء كان (منتجاً أو خدمة أو زبوناً) يراد احتساب كلفته (Atkinson, 2007: 140).

وعرف (Horngren, et.al., 1999, 466) هدف الكلفة بأنه الشيء الذي ترغب الوحدة الاقتصادية احتساب كلفته بصورة فردية أو مستقلة والمتمثل بالمنتج أو الخدمة أو الزبون.

ويتضح مما سبق ان هدف الكلفة قد يكون منتجاً إذا رغبت الإدارة في قياس تكاليفه وقد يكون خدمة وقد يكون أمراً إنتاجياً وقد يكون مرحلة إنتاجية وقد يكون مركز نشاط معين وهكذا.

## د- موجه الكلفة:

هو العامل الذي يتسبب بحدوث الأنشطة والحدث الذي بواقعه تحدث الكلفة. (Lehner, 1997: 144).

ويرى (Horngren et.al., 1999: 467) أن موجه الكلفة هو جوهر الاختلاف بين مدخل التكاليف التقليدية ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة.

أما (Kaplan et.al., 2012: 153) فيرى ان موجه الكلفة هو العامل الذي يُنشئ الكلفة والذي يكون من خلاله وصف موجهاً هذه التكاليف.

ويتضح مما تقدم ان موجه الكلفة هو جوهر الاختلاف بين المدخلين.

## هـ- وعاء الكلفة:

يعرف وعاء الكلفة بأنه مركز الكلفة الذي تجتمع فيه التكاليف الفردية من أجل توزيعها على أهداف الكلفة المختلفة باستعمال موجه كلفة واحد. (Horngren, 2005: 468).

**رابعاً: أهداف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة**

يمكن بيان أهداف مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بالآتي: (عبود وعبد الله، 2014، 159-160)، (Kaplan, 2011: 164).

- أ- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة أداة إستراتيجية تساعد الوحدة الاقتصادية في تقييم الإدارة.
- ب- يساعد في توزيع التكاليف غير المباشرة على أهداف الكلفة ومنها الزبائن بصورة عادلة.
- ت- يساعد الإدارة في تقديم المعلومات الأكثر دقة في عملية اتخاذ القرار.
- ث- يساعد الوحدة الاقتصادية في التميز بين الأنشطة المسببة للتكاليف من أجل تعرف كلفة كل نشاط ولكل زبون بصورة مفردة.
- ج- يساعد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الإنتاج بالسيطرة على جودته ونوعيته.
- ح- يعمل على تخفيض التكاليف المشتركة بنسبة كبيرة من إجمالي التكاليف في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة.
- خ- يساعد إدارة الوحدة الاقتصادية في فهم أفضل طريقة في إنشاء الأرباح وزيادة الربحية. يتضح مما تقدم، أنّ إدارة التكاليف غير المباشرة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في خلق قيمة للوحدة الاقتصادية ومن ثم تحقيق رضا الزبون والميزة التنافسية.

#### خامساً: أهمية مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

لقد أدت التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الصناعية والتجارية والإدارية والخدمية إلى تغير جذري في تطوير قطاعات الصناعة والتجارة والإدارة والخدمة تظهر ما يسمى بتقنيات وأنظمة الصناعة المتقدمة والتي تتصف بمرونة الإنتاج وظهور وظائف إنتاجية جديدة وكلها أدت إلى تغيرات جذرية في هيكل الكلفة. (فخر والد ليمي، 2002، 384).

وأشار (الباتوني، 2004، 350) أن ازدياد شدة المنافسة في بيئة الأعمال الصناعية أو التجارية أو الإدارية أو الخدمية أدت إلى التركيز على إدارة الكلفة مع الحفاظ على نوعية وجودة المنتج.

تبرز أهمية مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط الآتية:

- 1- بسبب شدة المنافسة الحادة تؤدي إلى تكيف الأرباح الحدية للوحدات الاقتصادية، مع علم الوحدة الاقتصادية بالربح الإجمالي الحدي، لكنها لا تعرف الربح الحدي على مستوى المنتجات أو الخدمات أو الزبائن بشكل دقيق، لذا قد يكون بعض منتجاتها أو خدماتها أو زبائنها يحقق أرباح وبعضها الآخر يحقق خسارة، ولا يمكن للوحدة الاقتصادية معرفة أي المنتجات أو الخدمات أو الزبائن يحقق ربحية وأيهم يحقق خسارة، إلا بالحصول على أنظمة كلفوية أكثر دقة وشمولية الا وهو مدخل التكاليف على أساس الأنشطة. (Homgren, 1999:143).

2- يؤدي مدخل التكاليف على أساس الأنشطة إلى تطوير وتحسن العلاقة مع الزبون ومن ثم تحقيق رضا الزبون والميزة التنافسية من خلال اقتناع الزبون بكلفة ونوعية وجودة المنتج. (أبوخشبه، 1999، 322).

3- نتيجة انخفاض العمل المباشر بسبب التطور الصناعي وتحويل الأيدي العاملة بالنظام اليدوي إلى النظام عمل يتم آلياً وبالإضافة لتأخير تقديم تقارير التكاليف وعدم ملاءمة محتواها وطول مدة إعدادها، لذا أدت هذه الأسباب إلى اتجاه الوحدات الاقتصادية إلى معلومات وبيانات وقتية من أجل اتخاذ القرارات الفورية وهو الأمر الذي أدى إلى ضرورة التحول من الأنظمة التقليدية إلى أنظمة التكاليف الداعمة للنشاط الإداري والتركيز على استعمال مدخل التكاليف على أساس الأنشطة. (زكي، 2000، 129).

4- بسبب الصعوبات التي تواجه توزيع التكاليف غير المباشرة والعامّة باستعمال أسس التحميل وفق المدخل التقليدي وعدم دقة البيانات وعدم ملاءمة المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية فقد أدى ذلك إلى البحث عن أنظمة أكثر دقة تمثلت بدخل التكاليف على أساس الأنشطة. (صبري، 2002، 248).

5- يعمل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ببناء فكرة واضحة تتيح لإدارة الوحدة الاقتصادية معرفة حجم التغيرات التي تحدث على نشاط معين بسبب اتخاذ قرارات معينة مثل:

أ- العمل على تحسينات في العملية الإنتاجية.

ب- العمل على إعادة أو التعديل في تصميم المنتج.

ج- إتباع نظم تكنولوجية حديث.

د- التغيير في نسب التشكيل البيعي.

5- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتعيين موجهات الكلفة التي تؤثر في حجم وكمية استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق هدف أو خطة أو موازنة معينة. (عطية، 2000، 24) (Turney, 1992, 5).

استناداً لما تقدم أهمية مدخل التكاليف على أساس الأنشطة وفق الآتي:

- أ- توفير معلومات أكثر دقة من المدخل التقليدي.
- ب- اتخاذ القرارات الفورية لتوفير البيانات.
- ج- مدخل التكاليف على أساس الأنشطة واحد اسباب التحول من العمل اليدوي الى العمل الالي.
- د- التحكم في الأسواق.

## سادساً: خطوات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

لغرض تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة وبصورة عامة في أي وحدة اقتصادية (صناعية، تجارية، خدمية) لابد من اتباع عدد من الخطوات، على الرغم من وجود الكثير من وجهات النظر في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، لكن المهم أن يكون مدخلا متكاملًا يحقق الأهداف التي أنشئ من أجلها. (آغا، 2006، 33).

\*أهم الخطوات في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة:

1- اختيار هدف الكلفة: يمثل هدف الكلفة (منتجات أو خدمات أو زبائن) والغرض هو احتساب إجمالي تكاليف هدف الكلفة وبشكل دقيق. (Horngren, ).

2- تحديد التكاليف المباشرة: تتمثل التكاليف المباشرة ب(المواد المباشرة والعمل المباشر) ولا يوجد اختلاف في احتساب التكاليف المباشرة بمدخل التكاليف التقليدي أو مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، أي الطريقة واحدة في عملية الاحتساب. (Horngren, 2006, p273).

3- فهرسة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية: حسب ما يرى (Drury, 2005:154) أن هذه الخطوة أساسية في بناء مدخل التكاليف على أساس الأنشطة وتتطلب هذه الخطوة مراجعة التصاميم الفنية والتنظيمية للوحدة الاقتصادية وفق الآتي:

أ- القيام بتحديد الأنشطة والعمليات الأساسية والفرعية التي تؤديها الوحدة الاقتصادية بهدف تحديد الأنشطة وتبويبها بشكل تفصيلي.

ب- القيام بتحديد الوقت الذي يستغرقه كل نشاط.

ج- القيام بتحديد العمليات المرتبطة بالأنشطة (منتجات، خدمات، زبائن).

د- تحديد الأسباب المسببة في اختلاف كلف (المنتجات، الخدمات، الزبائن).

ويرى (Gering, 1999:27) أن هذه الخطوة تقوم على تصميم للأنشطة التي تؤديها

الوحدة الاقتصادية مع التحليل لهذه الأنشطة.

4- تصنيف الأنشطة بحسب مراكز الأنشطة:

أوضح (Garrison) أنه يمكن تصنيف الأنشطة إلى خمسة مستويات هرمية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة وتكون على المنتجات أو الخدمات المقدمة، لذا يمكن تصنيف الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة أنشطة حسب مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بدلاً من مجموعة وظائف حسب مدخل التكاليف التقليدي. (Garrison, .et.al., 2012: 312).

وتتصف الأنشطة وفق الآتي:

أ- الأنشطة على مستوى الوحدة: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج وحدة المنتج أو تقديم وحدة الخدمة لذا فهي تختلف باختلاف أحجام الوحدات المنتجة وأعدادها أو الخدمة المقدمة. (Drury, 2000:346).

ب- الأنشطة على مستوى الدفعة: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لكل دفعة إنتاجية من المنتجات أو الخدمات بدلاً من كل وحدة. (Drury, 2000: 346).

ويرى (Atkinson, 1998:44) إن كلفة هذه الأنشطة هي كلفة مشتركة لجميع الوحدات ضمن المجموعة، أي كلما زاد عدد (تجهيز الآلات والمواد والفحوصات) زادت كلفة هذه الدفعات.

ج- الأنشطة على مستوى الإنتاج أو الداعمة للإنتاج: وهي الأنشطة التي تؤدي من أجل دعم الإنتاج لكل أنواع المنتجات أو الخدمات المقدمة بحيث تكون هذه الكلف مستقلة عن عدد الوحدات المنتجة أو الدفعات المنتجة، ومن الأمثلة على ذلك نشاط تغيير مواصفات المنتج وإعداد اختبارات خاصة لفحص جودة المنتج. (Kaplan, 1998:105).

د- الأنشطة على مستوى الزبائن: يتفق (Horngren, 2004, p399) (Kaplan, 1998, ) (p105) وهي تلك الأنشطة التي تكون مرتبطة بزبائن محددين والتي تسمح للوحدة الاقتصادية بالبيع للزبائن بالمفرد وفق أسلوب تقديم المنتج أو الخدمة للزبون أو الأنشطة المتعلقة بالزبون، ويصرف النظر عن عدد الوحدات أو الدفعات التي تم تسليمها للزبون وتسمى تكاليف الأنشطة اللازمة لدعم الزبائن.

ويضيف (درغام، 2005، 307) مجموعة من الأنشطة الداعمة للزبون وتشمل هذه الأنشطة (طلبات المنتج، إرسال الكتلوك الخاص بالوحدة الاقتصادية، الدعم الفني المرتبط بالزبون وليس بالمنتج (طلبية خاصة) أي عندما يطلب أحد الزبائن كمية من منتجات الوحدة الاقتصادية وبصورة خاصة تحمل ماركة وشعار الوحدة الاقتصادية.

هـ- الأنشطة على مستوى الوحدة الاقتصادية: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات الوحدة الاقتصادية وبشكل عام وتشمل نشاط الإدارة العامة، نشاط الخدمات القانونية، نشاط النظافة وغيرها. (Hilton, 2005:173) (Horngren, 2000, p143).

5- تخصيص وتسجيل كلف الأنشطة: في هذه الخطوة ان إتمام أي نشاط يؤدي إلى استنزاف موارد الوحدة الاقتصادية، لذا يجب تسجيل الكلف لكل نشاط من الموارد المستنزفة، ويهدف تحديد الإنفاق الذي تتفقه الوحدة الاقتصادية على كل نشاط ولتحديد كلف الأنشطة يمكن استعمال البيانات والمعلومات المتاحة والمتوفرة داخل السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية فضلاً عن اللجوء إلى التقديرات في حالة الضرورة. (أغا، 2006، 38) (Horngren, 1999: 454).

6- اختيار موجه الكلفة لكل نشاط: تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة لأنه سوف يتم اختيار موجهات الكلفة لكل نشاط موجه كلفة خاصة به، ولأن موجهات الكلفة المتعددة والمتنوعة هي إحدى مزايا مدخل التكاليف على أساس الأنشطة والذي يميزه عن أنظمة التكاليف التقليدية، وبإضافة انه وسيلة بين كلف الأنشطة وهدف

الكلفة (المنتجات أو الخدمات أو الزبائن) وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات الانشطة، كما يكون موجه الكلفة قابلاً للقياس، لذا يجب الحيطة والحذر من موجهاات الكلفة. ( Kuchta, 2007:22) (Maher, 1997:238).

7- حساب معدل التخصيص للتكاليف غير المباشرة: في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الانشطة هنالك موجه كلفة، أي هنالك الكثير من معدلات التخصيص ويتم حسابه وفق المعادلة الآتية:

$$\text{معدل تخصيص التكاليف غير المباشر} = \frac{\text{الكلفة المقدرة لكل نشاط}}{\text{إجمالي كمية موجه الكلفة المتوقع استعمالها لكل نشاط}}$$

(Hilton, 2000:226).

ولاستخراج التكاليف غير المباشرة لكل نشاط تستخدم المعادلة الآتية:

$$\text{كلفة النشاط} = \text{الكمية المستهلكة من موجه كلفة النشاط} \times \text{معدل كلفة الوحدة الواحدة من موجه الكلفة. (عبود وعبد الله، 2014، 170).$$

استناداً لما تقدم ان مدخل التكاليف على أساس الانشطة يبدأ بتصميم المدخل وينتهي باحتساب تكاليف كل نشاط.

## سابعاً: خصائص وفوائد ومشاكل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

### 1- خصائص مدخل التكاليف على أساس الأنشطة:

- يتفق (سبوع، 2000، 28) و (عبود وعبد الله، 2014، 159) ان هنالك عدداً من الخصائص لمدخل التكاليف على أساس الانشطة وهي على النحو الآتي:
- أ- يوجه إدارة الوحدة الاقتصادية بإدارة الكلفة وبكل دقة، ويوضح المراحل التي يمر بها الإنتاج والأنشطة التي تساعد في تكوينه بشكل مفصل وإدارة كلفة الانشطة مع إيقاف أو استبعاد الأنشطة الزائدة كلها، لذا ستؤدي إدارة كلفة الإنتاج التام.
  - ب- يُعتبر إدارة فاعلة في تقييم الأداء، حيث تعتبر إدارة الكلفة إحدى مصادر وإستراتيجيات الميزة التنافسية.
  - ج- يشكل الرقابة على العناصر المادية بأكثر دقة وبشكل فعّال من أسس إدارة الكلفة، بسبب تعامل المدخل مع الأسس المادية وبالشكل الصحيح.
  - د- من خلال السيطرة على نوعية وجودة المنتج يحقق حالة من زيادة الإنتاج، لذا يتطلب كوادر إدارية تؤمن بإدخال المدخل وتطبيقه في الوحدات الاقتصادية.
  - هـ- يساعد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الصائبة لما يقدمه من بيانات ومعلومات مفيدة وأكثر دقة من المدخل التقليدي.

## 2- فوائد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة:

إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على توفير معلومات كلفوية أكثر دقة من المدخل التقليدي، لذا فإن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يقوم حول فرص أساسية ( هو ان المنتجات أو الخدمات أو الزبائن) تستنزف الأنشطة والأنشطة تستنزف الموارد.(عطية، 2000، 42).

ويرى كل من (عطية، 2000، 42-43) و (الجبوري، 2008، 292-293) و(مبارك وعثمان، 2008، 333) هنالك مجموعة من الفوائد وهي:

أ- التأكيد والتركيز على الأنشطة التي تستنزف الموارد وهذا سوف يؤدي إلى إدارة تكاليف الوحدة الاقتصادية، وإدارة التكاليف هي جزء أساسي في تحقيق الميزة التنافسية.

ب- يساعد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على توضيح العلاقة المرتبطة بين أنشطة الوحدة الاقتصادية.

ج- يقوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بتقسيم الأنشطة إلى نوعين: النوع الأول يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية، والنوع الثاني لا يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية لذا فإن النوع الثاني إما أن تتم معالجتها أو إيقافها ومن ثم سوف يؤدي إلى إدارة التكاليف، وان إدارة التكاليف هي جزء أساسي في مصادر وإستراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية.

د- من خلال تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يمكن تجميع المنتجات بكافة عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما في ظل مدخل التكاليف التقليدي يتم استيعاب بعض عناصر التكاليف غير المباشرة من أجل اعداد التقارير الكلفوية.

هـ- لغرض تحقيق الرقابة يمكن من خلال مدخل التكاليف على أساس الأنشطة تحديد كلفة الوحدات المفقودة والتالفة.

و- تستخدم معلومات مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد عمليات اتخاذ قرارات التوريد الخارجية [(التصنيع أو الشراء)، التسعير، إضافة أو حذف خط أو منتج معين] وان مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يعين الإدارة في تقديم المعلومات المفيدة والملائمة لاتخاذ القرار لانه يوفر المعلومات في الوقت المناسب أمام مدخل التكاليف التقليدي تكون المعلومات غير مفيدة لأنها ملزمة بفرض إن جميع العمليات (الرئيسة والمساندة) بحجم الإنتاج.

ويتضح مما تقدم أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات أكثر دقة وشمولية من المدخل التقليدي، وان ما يحققه مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في قياس هدف الكلفة يمثل أهم أهداف محاسبة التكاليف التي تسعى إليها.

## 3- مشاكل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة:

على الرغم فوائد مدخل التكاليف على أساس الأنشطة من حيث كونه أكثر شمولية وأدق من مدخل التكاليف التقليدي، إلا أن هنالك بعض المشاكل في تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ويعتبرها بعض الكتاب والباحثين بأنها انتقادات أو أوجه قصور لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة وقد وضحاها كل من (محرم، 2005، 408) و (درغام، 2007، 679) و (شققه، 2007، 70) و (عبود وعبد الله، 2014، 175) بما يأتي:

أ- الحاجة إلى توفير الخبرة في تطبيقه مدخل التكاليف على أساس الأنشطة.

ب- صعوبة تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الوحدات الخدمية بسبب عدم توفير المعلومات والبيانات في هذه الوحدات والسبب الآخر إن هنالك نسبة كبيرة من تكاليف هذه الوحدات تتجه نحو أن تكون تكاليف على مستوى التسهيلات لذا لا يمكن تتبعها إلا من خلال الخدمات التي تقدمها الوحدة الخدمية.

ج- لا يمكن تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة إلا بالقيام بالتغير الجذري والإداري الشامل ضمن إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو مسألة إرضاء الزبون وهذه المسألة أساسية ومحورية بتوجيه الإنتاج وجميع أنشطة الوحدة الاقتصادية.

د- أغلب الوحدات الاقتصادية لا تقوم بتطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بسبب صعوبة الحصول على البيانات حيث تكون ذات تكاليف عالية بالنسبة للوحدة الاقتصادية، أي ان تحديد الأنشطة وموجهاتها وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل منتج يتطلب تكاليف عالية.

هـ- إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يركز على القرارات الإستراتيجية طويلة الأمد ولا يركز على القرارات قصيرة الأمد لذا تحتاج أغلب الوحدات الاقتصادية إلى اتخاذ قرارات قصيرة الأمد.

## المبحث الثالث

## إدارة علاقات الزبون الميزة التنافسية

## أولاً: إدارة علاقات الزبون

## 1- مفهوم إدارة علاقة الزبون ونشأتها:

## أ) نشأة إدارة علاقة الزبون:

تطوّر موضوع إدارة علاقة الزبون - وخاصة في الأدبيات الإدارية - إلى حين عام 1989. ويرجع السبب إلى إشغال ببرز بهذا المفهوم هو وروجرز، فقد أطلق عليه اسم التسويق (1:1). وفي حينها كان ببرز مسؤولاً لإحدى وكالات الإعلام في نيويورك. ووقع على ببرز إلقاء كلمة في محضر حباء (إتحاد الإعلام الأمريكي)، وكان الوقت ضيقاً وحرماً جداً في حينها، وكان الموضوع حول مستقبل الإعلام. وفي ظل ضيق الوقت عبّر ببرز عن نقطتين أساسيتين، الأولى إنّ وسائل الإعلام الحديثة سوف تختلف عن وسائل الإعلام القديمة بعدة طرق، من أهمّها:

- ستكون قابلة لتوجيهها للأفراد.
- وسائل الإعلام ستكون ذات اتجاهين.
- وسائل الإعلام ستكون حديثة ورخيصة القيمة جداً.

**والنقطة الثانية** التي ساقها وروجرز، أنّ ظهور هذه الوسائل الإعلامية الحديثة - والتي تكون ذات اتجاهين وغير باهظة التكاليف - سيسفر إظهار نوع جديد من المنافسة المستدامة التجارية التي تظهر بها الوحدات الاقتصادية إلى التنافس على الزبائن واحد بواحد. (الطائي والعبادي، 2008، 189-190)

وقد أضاف (Kotler, 2005, p.11) أسباب ظهور أدارة علاقات الزبون بالنقاط الآتية:

- التحول من العلاقة التبادلية التي هدفها جذب الزبون، وإجراء عمليات التبادل على المدى قصير الأجل، إلى علاقة عقلانية، التي واجبها الاهتمام والحفاظ على الزبون مدة طويلة، أي على المدى طويل الأجل.
- وجود التغيرات والتحويلات الحاصلة في البيئة التنظيمية، حيث كان التركيز على المنتجات، ثم تحول التركيز على العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية حول الزبائن.
- التوجه والاحتفاظ بأهمية المعلومات المأخوذة من الزبائن، وزيادة وسائل جديدة في عملية تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال استخدام المعلومات التكنولوجية المختلفة، مثل الإتصالات الهاتفية، شبكة الأنترنت، وسائل النقل والإنتقال.
- إنشاء القواعد الرصينة للبيانات التسويقية بصورة متزايدة.

وأضاف (أبو النجا، 2011: 119) أنّ معظم الوحدات الاقتصادية تهتم بموضوع الحصول على المعلومات الخاصة بالزبائن - أو الزبون - المرابط مع الوحدة الاقتصادية، وتتضمن هذه المعلومات (مشتريات الزبون، واتصاله برجال البيع، طلبات الخدمة المقدمة له، عدد الزيادة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، ونتائج البحوث التي وأجريت لقياس رضا الزبون.

يتّضح مما تقدم أنّ إدارة علاقة الزبون نشأت منذ الأمد الطويل في عملية المتاجرة بين المحلات الصغيرة والزبون. فضلاً عما قامت به إدارة علاقات الزبون بأخذ المدى الأوسع، والأوسع.

### ب) مفهوم إدارة علاقة الزبون:

من هنا انطلقت الكثير من المفاهيم حول إدارة علاقة الزبون من الكتاب والباحثين، وسوف نورد بعض المفاهيم، منها:

وعُرِّفت بأنها مجموعة من الأدوات والتقنيات التي من خلالها تقوم الوحدة الاقتصادية بجمع المعلومات حول الزبائن، وكيفية المحافظة على هذه العلاقات. (Nieuw & Bourg, 2003, p.353)

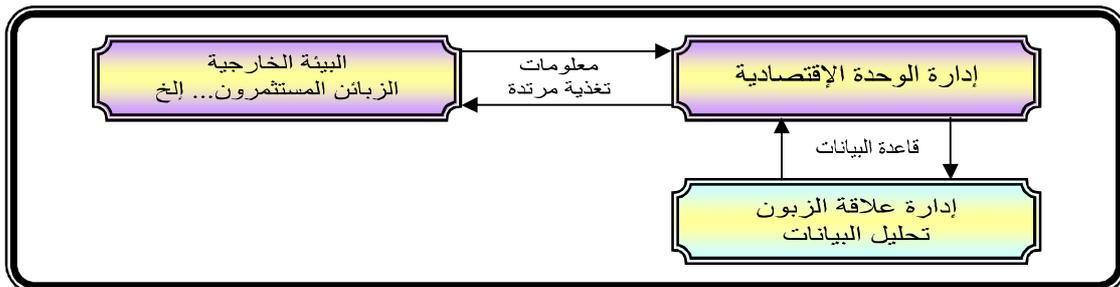
إقتصادي أيضاً عُرِّفت بأنها عملية شاملة وكاملة حول إدارة معلومات الزبائن، والمحافظة على العلاقات مع الزبون، وإدارة نقاط الاتصال مع الزبائن المرشحين بحذر، من أجل الولاء الزبوني. (Kotler & nrmtong, 2005, p.11)

وعُرِّفت بأنها أداة لترغيب الزبائن وتعزيز الثقة بينهم وبين الوحدة الاقتصادية ذات الخدمات المتعددة، إضافة إلى الاحتفاظ بالزبائن الحاليين. (جروة وحوحو، 2009: 3)

ويتّضح مما تقدم النقاط الآتية:

- إنّ عملية الإتصال التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية عند إدارة علاقة الزبون تولد ميزة تنافسية ، لمواجهة البيئة المحيطة بالتنافس.
- إنّ المعلومات المتوفرة لدى إدارة علاقة الزبون - والمتوفرة داخل الوحدة الاقتصادية - تساعد على جذب المستثمرين.
- يمكن بيان مفهوم إدارة علاقة الزبون، كما في الشكل الآتي:

شكل (7) مفهوم إدارة علاقة الزبون



المصدر: إعداد الباحث

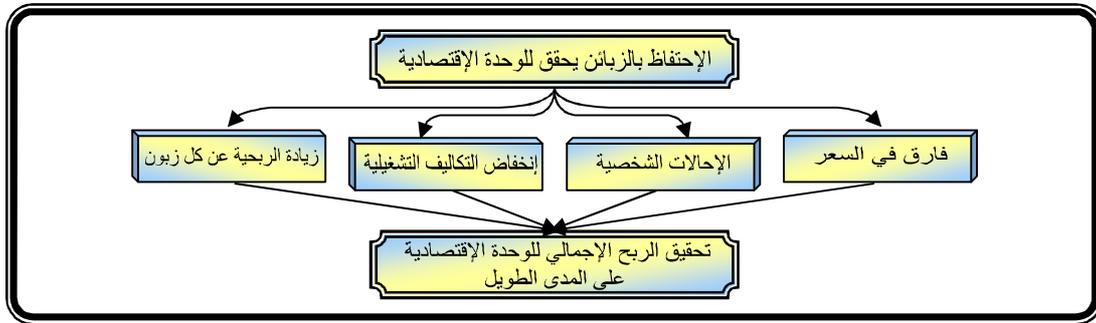
### ج) العوامل المؤثرة على إدارة علاقة الزيتون:

يقول راشهليد إن هناك عاملين يؤثران في إدارة علاقة الزيتون، الأول: هو الولاء الزيتون الذي له الأثر الجوهري على نمو مخزون زيتان الوحدة الاقتصادية. (الطائي والعبادي، 2009: 154-159) وأضاف (عامر قنديل والصعدي، 2011: 272) أن متطلبات العمل الناجح للوحدة الاقتصادية هي عملية التواصل والإتصال بالزيتان الذين يؤثران في السوق بحكم عملهم واختصاصهم.

وأضاف (الطائي والعبادي، 2008: 151-155) مؤثراً الثاني في إدارة علاقة الزيتون هو الاحتفاظ بالزيتان، لأنهم يعظمون أرباح الوحدة الاقتصادية، وإن عملية الاحتفاظ بالزيتان سوف تمرّ بأربع مراحل:

- زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية عن كل زيتون.
  - إنخفاض التكاليف التشغيلية للوحدة الاقتصادية.
  - حصول الوحدة الاقتصادية على المزيد من التوصية الشخصية.
  - قدرة الوحدة الاقتصادية على فرض فارق بالسعر.
- والشكل الآتي يُظهر الاحتفاظ بالزيتان كمؤثر في إدارة علاقة الزيتون.

الشكل (8) فوائد عملية الاحتفاظ بالزيتان



بتصرف

المصدر: الطائي، يوسف حجيم الطائي؛ العبادي، هاشم فوزي دباس العبادي، 2009، إدارة علاقات الزيتون، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

ويتضح مما تقدم أن الولاء الزيتون والاحتفاظ بالزيتان مدة طويلة لا يؤثران على إدارة علاقة الزيتون، لأن من أهداف إدارة علاقة الزيتون هو رضا الزيتون، وقيمة الزيتون. إذن فإن كلاً من الرضا والقيمة تؤثر أيضاً في إدارة علاقة الزيتون.

### 2- أهمية إدارة علاقة الزيتون:

ظهرت أهمية إدارة علاقة الزيتون في أواخر الثمانينيات من القرن المنصرم، بسبب الحاجة الملحة، وحدثت مختلف التغيرات الحاصلة في السوق، والتي من خلالها أجبرت العديد من

الوحدات الاقتصادية على إعادة النظر حول التواصل مع الزبائن، بوضع خطط وطرق مرسومة في عملية التواصل مع الزبون.

وأضاف (Wong et al, 2003:2): حيث تقوم إدارة علاقة الزبون بعملية تبادلية بين الوحدة الاقتصادية والزبون، والتي من خلالها يحصل الطرفان على منفعة متبادلة، وهو ما يظهر أهمية إدارة علاقة الزبون. لذا على الوحدات الاقتصادية القيام بتوفير مختلف وسائل الإتصال، وتوفير تقنيات حديثة تحلل البيانات من أجل إرتباط العلاقة بين الوحدة الاقتصادية والزبون.

وأوضح (الطائي والعبادي، 2008: 203-204): أنّ أغلب أساتذة التسويق يؤكدون أن إدارة علاقة الزبون يُعدّ موضوعاً ساخناً في التسويق، لما يزيد على العقدة. وهنالك اعتقاد لدى أساتذة التسويق بأن إدارة علاقة الزبون لا يعتليها الفتور، ولكن ستصبح موضوعاً ساخناً جداً في السنوات القادمة. ويرى هؤلاء الأساتذة إنّ انمرّ به ليس إلا ثورة زبائن، زبائن تنقل موازين القوة في علاقة المشتري/ البائع من الوحدات الاقتصادية، وقام بوصف هذه الثورة (باترسيا سيبولد)، حيث وصفها وصفاً جميلاً، فقال: (اربطوا أحزمتكم! إنّ الاضطراب الذي كنتم تشاهدونه في البورصة لم ينته بعد، بل إنّ الواقع يقول إنّّه قد يزداد سوءاً).

وأضاف (ياسين، 2010: 48-49) إنّ إدارة علاقة الزبون تساعد على تحسين فاعلية السوق واستغلال الوقت الحقيقي للجهود المبذولة الإعلانية والترويجية، وإنشاء الحوافز، وبناء علاقات تجارية، وتعزيز الولاء الزبوني، وبناء علاقات طويلة الأجل من أجل تعظيم الربحية للوحدة الاقتصادية، وتساعد أيضاً على تنفيذ وتطبيق التسويق وتصريف المبيعات بالعلاقات، من خلال المواءمة لتطوير العلاقات وتعزيزها، والسعي على إيجاد الرضا والولاء الزبوني عندهم.

### 3- فوائد وأهداف إدارة علاقات الزبون.

#### أ) فوائد إدارة علاقات الزبون:

يمكن بيان فوائد إدارة علاقات الزبون بالآتي:

- تساعد إدارة علاقات الزبون الوحدة الاقتصادية على الحفاظ على الزبائن الحاليين وجذب زبائن جدد ونمو الربح الإجمالي للزبائن.
- تعد إدارة علاقات الزبون طريقة إدارية في عملية منح المسموحات الدورية التي تبين قدرة الوحدة الاقتصادية على إيجاد قيمة لزبائنهم. (اللامي، 2013، 130)، (Fournier, et.al, 1998, 42).
- استخدام إدارة علاقات الزبون تساعد الوحدة الاقتصادية في عملية جمع المعلومات حول الزبائن من (عنوانات، وأرقام اتصال، والعمر، والجنس، وعدد الأطفال.... الخ).

- تبين إدارة علاقات الزبون في عملية تصنيف الزبائن أي بيان الزبون الذي يحقق ربحية أعلى من الزبون الذي يحقق ربحية أقل. (<http://www.positivertag.com/autha/hasham>).
  - زيادة الولاء للزبون يؤدي لزيادة تكرار عملية الشراء من منتج الوحدة الاقتصادية نفسها عدة مرات.
  - تساعد إدارة علاقات الزبون الوحدة الاقتصادية في عملية تخفيض تكاليف الاتصالات التسويقية نتيجة للتواصل المستمر بين الزبائن الحاليين والوحدة الاقتصادية.
  - إجراء إدارة علاقة الزبون داخل الوحدة الاقتصادية يعطي نظرة شاملة حول الزبون وهذا بحد ذاته ميزة تنافسية (أبو نجا، 2011، 121).
- ويتضح مما تقدم، تساعد إدارة علاقات الزبون في تحديد وتصنيف الزبائن كلاً حسب درجة تعظيمه لأرباح الوحدة الاقتصادية، وإن عملية دراسة بيانات الزبائن وتحليلها من قبل إدارة علاقات الزبون سوف توفر جهود نجاح المبيعات والتسويق وبالتالي سوف تزداد أرباح الوحدة الاقتصادية، وأن إدارة علاقة الزبون سوف توفر الاطمئنان والثقة بين الوحدة الاقتصادية والزبون كونها علاقة عقلانية.

#### ب- أهداف إدارة علاقات الزبون:

- يمكن بيان أهداف إدارة علاقات الزبون بالآتي (اللامي، 2013، 130) و(الطائي والعبادي، 2008، 178)، و(عامر وقنديل والصعدي، 2011، 273):
- تحسين وزيادة رضا الزبون وولائه للوحدة الاقتصادية وهذا سوف يُعظّم أرباحها.
  - تعظيم قيمة الزبون مدى الحياة.
  - الاستغلال الأمثل لقطاعاته أو إجراء الزبائن.
  - استهداف الزبائن من مجموع محفظة الزبائن.
  - زيادة فاعلية وكفاءة إدارة الزبون.
  - توجيه مزيجها التسويقي والإبداعي للزبائن سوف يساعد من تعظيمها وكفاءتها وفعاليتها التسويقية.
  - تزويد الزبون وغيره من المتابعين بالمعلومات حول المنتج والخدمة المقدمة.
  - إظهار خبرة الوحدة الاقتصادية في مجال عملها.
  - وضع الخطط لتمهيد مبيعات مستقبلية.
- ويتضح مما تقدم، إن إدارة علاقة الزبون هدفها الرئيس هو التواصل الدائم بين الزبون وغيره مع الوحدة الاقتصادية ون ثم زيادة رضا الزبون وتعظيم قيمته وهذا سيؤدي إلى تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية، وإن البيانات الخاصة بالزبون يمكن أن تمنح الوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية.

## 4- من أهداف إدارة علاقات الزبون هو تحقيق رضا الزبون

(أ) رضا الزبون:

تسعى أي وحدة اقتصادية إلى تحقيق رضا الزبون، وذلك لأنها وجدت أصلاً من أجل تلبية حاجاته ورغباته نحو تقديمها للمنتجات والخدمات، كذلك ان رضا الزبون هو المفتاح الأساسي لنجاح البرنامج التسويقي للوحدة الاقتصادية على التركيز في كيفية الحصول على الزبون ومن ثم الاحتفاظ به، وان عملية الاحتفاظ بالزبائن الحاليين والحصول على زبائن جدد ليس بالأمر السهل لانها عملية معقدة بسبب المواجهات الموجودة في بيئة التنافس، ولأن الزبائن يواجهون منتجات وخدمات داخل بيئة التنافس تتميز بالخصائص والأسعار تجعلهم أمام عملية الاختيار وان اختيار المنتج بعد إجراء المقارنة بين المنافع والمصاريف للعروض المقدمة من الوحدات الاقتصادية المتنافسة هي صعبة جداً لذا أصبحت عملية إرضاء الزبون هدفاً من أهداف الوحدة الاقتصادية لأنه يمثل عملية النجاح أو الفشل للوحدة الاقتصادية في بيئة التنافس، (السامرائي وآخرون، 2012، 122)، ومن اتجاه آخر فان رضا الزبون يتمثل بالطاقات الموجهة لتلبية حاجات ورغبات الزبائن عن طريق الوحدات الاقتصادية

وأضاف (Kaplan & Alkison, 1998, 370) أن جميع الوحدات الاقتصادية تضع في مقدمة أعمالها حاجات ورغبات الزبائن بسبب ان رضا الزبون له أهمية كبيرة في نجاح الوحدة الاقتصادية في عملية المنافسة ويقائها واستمرارها في سوق العلاقات التنافسية نحو تقديم منتجات تلبي حاجات الزبائن، لذا يعد رضا الزبون من أهم أهداف إدارة علاقات الزبون ومن ثم ينعكس ذلك على أداء الوحدة الاقتصادية والذي يتميز في المحافظة على الزبائن الحاليين وجذب زبائن جدد في سوق العلاقات التنافسية وخدمة المناطق الجديدة في سوق العلاقات التنافسية.

(ب) مفهوم رضا الزبون:

هنالك الكثير والعديد من المفاهيم الخاصة برضا الزبون حسب ما أوردها الكتاب والباحثون وسوف نورد بعض المفاهيم:

يرى (John & Hall, 1997: 7) أن رضا الزبون هو درجة إدراك الزبون لمدى فاعلية الوحدة الاقتصادية في تقديم المنتجات التي تلبي حاجاته ورغباته بأحسن صورة.

أما (الصحن، 2002: 71) فيعرف رضا الزبون بأنه مستوى من احساس الزبون الناتج عن المقارنة بين الأداء المدرك وتوقعاته.

وعرّف رضا الزبون (Kotler, 2006: 144) بأنه شعور الشخص بالسعادة والبهجة التي تنتج من مقارنة المنتج الملاحظ مع توقعاته.

أما (توفيق وعمرو عبد الرحيم، 2007: 235) فيرى ان رضا الزبون هو أحساس بالرضا لدى الزبون بعد اتمام عملية شراء المنتج أو عملية الحصول على الخدمة، وذلك بناءً على توقعات الزبون.

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

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

(ج) أهمية رضا الزبون:

- رضا الزبون يسهم في زيادة الحصة السوقية لأي وحدة اقتصادية.
- هم رضا الزبون في انخفاض تكاليف البحث لان الزبون هو الذي سوف يأتي إلى الوحدة الاقتصادية.
- يساعد رضا الزبون في عملية الإشهار أي يمثل وسيلة اتصال مجانية. (المناي، 1998، 127).

- يعد رضا الزبون مؤشراً جديداً للمبيعات المستقبلية. (Hillton et.al, 2000:50).
- ويتضح مما تقدم، إن رضا الزبون ما هي إلا وسيلة مهمة تأخذها الوحدة الاقتصادية من أجل تخفيض تكاليفها وتعظيم أرباحها وزيادة قيمتها داخل بيئة المنافسة الشديدة.

## ثانياً: الميزة التنافسية

### 1- مفهوم الميزة التنافسية

عرّف الميزة التنافسية الكثير من الكتاب والباحثين وسوف نذكر بعض هذه التعاريف: عرفت (Krajaws Ki,etaly, 2010: 13) فيعرف الميزة التنافسية بأنها عبارة عن الوظائف الحرجة التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية لغرض تحقيق رضا الزبون وأعلى ربحية سواء كان داخلياً أو خارجياً، في الوقت الحاضر والمستقبل وذلك من خلال الكلفة المنخفضة والجودة العالية والوقت المنجز للعمل وغيرها.

ويرى (الصميدعي ويوسف، 2011، 243)، ان الميزة التنافسية تحدث عندما تكون الوحدة الاقتصادية قادرة على تقديم المزايا التي يقدمها المنافسون نفسها، ولكن بأقل كلفة (ميزة الكلفة) أو تحقيق أعلى الفوائد التي يتجاوز فيها المنافسون (ميزة التمايز) لمدة طويلة.

أما (عباس، 2014، 141) الميزة التنافسية بأنها المنافع أو الفوائد التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية لأبعد مدى ممكن والتي لا يمكن تقلدها الوحدات الاقتصادية الأخرى، بل قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أعلى الإيرادات والاستمرار في المحافظة على هذا التقدم.

يتضح مما تقدم ، ان الميزة التنافسية هي عبارة عن إنشاء قيمة للوحدة الاقتصادية أكبر من المنافسين بتوفير الكلفة المنخفضة وتحقيق أعلى الفوائد للمنتج ولفترة طويلة من الزمن.

## 2- أهمية الميزة التنافسية

يمكن بيان أهمية الميزة التنافسية على النحو الآتي:

أ- تمثل الميزة التنافسية معياراً للوحدات الاقتصادية الناجحة بالتميز بإيجاد المنتج الفريد من نوعه والجديد الذي يصعب تقليده أو استنساخ فوائده (عباس، 2014، 141).

ب- الميزة التنافسية لها الدور في تحديد عوامل النجاح مقارنة بالمنافسين، أي بناء إستراتيجيات تنافسية غير متوفرة لدى المنافسين مدة طويلة.

ج- الميزة التنافسية تتجنب الإستراتيجيات التي يتطلب نجاحها توافر نقاط قوة غير متوافرة لدى المنافسين.

د- لا يمكن للميزة التنافسية نجاح إستراتيجياتها إلا إذا كانت ذات توأمة متناسبة مع الإمكانيات الداخلية للوحدة نفسها. (عوض، 2000، 135).

هـ- إن الميزة التنافسية تكون نسبة أرباحها أعلى من متوسط الصناعة، وكذلك لها القدرة في المحافظة على أرباحها مدة طويلة. (Lyhch, 2003:152) و (Hill & Jones, 2008: 77).

و- تعد الميزة التنافسية سلاحاً لمواجهة تحديات السوق والمنافسين للمنتج نفسهم طريق قيام الوحدات الاقتصادية بتنمية معرفتها وقدرتها على تلبية حاجات ورغبات الزبائن في المستقبل. (Whitehill, 1997, p625).

## 4- خصائص وأهداف الميزة التنافسية

### أ) خصائص الميزة التنافسية:

يمكن بيان خصائص الميزة التنافسية بما يأتي (الزغبى، 2005، 138):

- تبنى الميزة التنافسية على اختلاف وليس على تشابه.
- يتم تأسيس الميزة التنافسية على الأمد الطويل، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية.
- عادةً ما تكون الميزة التنافسية مركزها جغرافياً.
- تعمل على تحقيق الأفضلية على المنافسين.
- انها تنشأ وتظهر من داخل الوحدة الاقتصادية وتحقيق قيمة اقتصادية خاصة لها.

### ب) أهداف الميزة التنافسية:

يمكن بيان أهداف الميزة التنافسية بما يأتي (السامرائي وآخرون، 2012، 131):

- تسعى جميع الوحدات الاقتصادية إلى تحقيق الأهداف التالية من خلال الميزة التنافسية:
- خلق فرص تسويقية جديدة: مثال على ذلك، شركة Motaral أول من قامت باختراع الهاتف المحمول.

- دخول المجال التنافسي الجديد: مثال على ذلك، الدخول إلى سوق جديد، التعامل مع نوعية زبائن جدد، التعامل مع نوعية جديدة من المنتجات والخدمات.
- تكوين رؤية جديدة ومستقبلية للأهداف التي تريد الوحدة الاقتصادية الوصول إليها، والغرض الكبير التي ترغب بالحصول عليها.
- العمل على زيادة قيمة وربحية الوحدة الاقتصادية وتعزيز المركز التنافسي لها بين المنافسين.
- العمل على تحسين المستوى الإنتاجي ونوعية جودة المنتج في جميع أجزاء أنشطة سلسلة القيمة.

#### 5- مصادر الميزة التنافسية

إن أغلب الكُتّاب والباحثين يؤكدون ان هنالك عدة مصادر للميزة التنافسية ومن أهم هذه المصادر الخاصة والمتداولة هي: (إدارة الكلفة، والجودة، والمرونة، واستجابة الزبون، والإبداع) وبما ان الوحدة الاقتصادية تتعامل مع بيئة متحركة ومتغيرة، لذا يتوجب عليها ترتيب أهدافها وإستراتيجياتها بما يلائم التغيرات البيئية بسبب ان أغلب الوحدات الاقتصادية تسعى لاكتساب ميزة تنافسية وفيما يلي شرح مصادر الميزة التنافسية:

(أ) إدارة الكلفة:

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

وأضاف (Slack, .et.al, 2005, 63) إن جميع الوحدات الاقتصادية التي تعتمد إدارة الكلفة أساس في المنافسة في إدارة وتكليف العمليات الإنتاجية، وكانت تتصف ضمن مجموعة الوحدات الاقتصادية التي كانت تنسخ منتجات نمطية للأسواق الكبيرة وقد حققت ذلك من خلال عملياتها الإنتاجية، أما في الوقت الحاضر فقد حصل تغير شامل في هيكلية الكلفة لفحص القدرات الإنتاجية وليس كلف العمل المباشر فقط وكلف الإنتاج وكذلك الأتمتة التي لا تحقق الفاعلية لإدارة التكاليف.

ومن الجدير بالذكر إشارة (حسين، 2000، 97). إلى أن إدارة الكلفة لا يكون على حساب المزايا التنافسية أي على أساس المقارنة مع المنافسين، وليس على أساس القوائم والتقارير السنوية السابقة والحالية ولأجل إدارة هذه التكاليف يجب استخدام إحدى تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية.

وأضاف (Procter, 2010: 66) أن تميز الوحدات الاقتصادية بإدارة الكلفة يعني قدرة الوحدة الاقتصادية على اتباع سياسة تسعير تتمتع بالمرونة والقدرة على تحديد الأسعار بشكل

أقل من المنافسين مع الاحتفاظ بكفاءة وجودة المنتج، أي إن عملية إدارة الكلفة لا تكون على حساب نوعية وجودة المنتجات لان أي انخفاض في نوعية وجودة المنتجات لا يؤدي إلى ميزة تنافسية في إدارة الكلفة، لأن الميزة التنافسية لا يمكن اعتبارها ميزة تنافسية إذا أدت إلى عملية تخفيض في نوعية وجودة المنتج.

يتضح مما تقدم أن عملية إدارة الكلفة تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية بشرط أن لا تؤثر في نوعية وجودة المنتج.  
 (ب) الجودة:

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

وأشار (العلي، 2006 و 38) إلى أن الوحدات الاقتصادية تنظر إلى مصدر الجودة على انه فرصة إرضاء الزبون وتحقيق الربحية، وليس فقط على انها مصدر لمعالجة المشاكل أثناء العمليات الإنتاجية أو إدارة الكلف وإعادة العمل.

ويرى (الحميدعي، ويوسف، 2010، 247) أن عملية تحسين مصدر الجودة للمنتجات ليس لمواجهة مستوى الجودة للمنافسين بل للتميز عليه ولا بد من هذا المصدر الاستمرار من أجل الحفاظ على ميزة التمايز والتمايز هو إحدى الإستراتيجيات العامة للميزة التنافسية. وقد اتفق كل من (Horngren, .et.al, 2006, 660) و (Krajewski & Ritezman, 1999,36) أن هنالك بعدين أساسيين لمصدر الجودة هما:

- جودة تصميم الأداء العالي: حيث ان جودة تصميم الأداء العالي تشير إلى مستوى تلبية خصائص المنتج لحاجات ورغبات الزبون.
- جودة المطابقة (الملاءمة المتينة): هي مستوى أداء المنتج أو الخدمة مقارنةً بمواصفات التصميم لأجل التنافس على الجودة العالية وتقليل الأخطاء.

(ج) المرونة:

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

ويشير (Evans, 1997, p87) أن أغلب الوحدات الاقتصادية تقوم باستعمال المرونة أداة في تحقيق الميزة التنافسية، إذ تعبر عن سعة نظام الإنتاج وقابليته على التكيف بصورة ناجحة مع الظروف المتحركة والمتغيرة.

ويتضح مما تقدم، أن مصدر المرونة هو الاستجابة للتغيرات التي تحدث داخل السوق وهذه التغيرات تتمثل بالسعر والعدد والحجم والنوع.

(د) الإبداع:

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

ويتضح مما تقدم، إن مصدر الإبداع هو ظهور الحاجة الملحة إلى منتجات جديدة تتلاءم مع أذواق المستهلك.

(هـ) الاستجابة للزبون:

الاستجابة للزبون هو أحد مصادر الميزة التنافسية ولعملية الوصول إلى وقت الاستجابة للزبائن على الوحدات الاقتصادية أن تكون قادرة على إتمام المهام الموكلة إليها بصورة إرضاء زبائنهم أكثر من المنافسين، وإن العامل المهم في الاستجابة للزبائن هي الحاجة الماسة في المنتجات والخدمات، ومن المتطلبات لاستجابة الزبائن هو الوقت وخاصةً في بيئة الوحدات الصناعية ذات التصنيع الحديث، للتمدد بالوقت الذي يضيف قيمة ويعرف بوقت التصنيع والتسليم للزبائن.

ويتضح مما تقدم، إن مصدر الاستجابة للزبون هو من أهم المصادر كونه يتعلق بالزبون لذلك على الوحدات الاقتصادية أن تكون مستعدة في الوقت الحاضر والمستقبل من أجل تلبية حاجات ورغبات الزبائن وفي دوره سوف يحقق رضا الزبون ورضا الزبون سوف يحقق الميزة التنافسية.

# الفصل الثالث

## الجانب العملي

### المبحث الأول

نبذة عن المصنع عينة البحث

### المبحث الثاني

تحليل ربحية الزيتون وفق مدخل التكاليف التقليدي

### المبحث الثالث

تحليل ربحية الزيتون وفق مدخل التكلفة على أساس النشاط

## المبحث الاول

### نبذة عن مصنع الكوفة للمشروبات الغازية عينة البحث

فيما يلي سيتم توضيح محاور هذا البحث:

#### أولاً: اسم المصنع:

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية التابع للشركة الوطنية للمشروبات الغازية، وتأسس مصنع الكوفة بتاريخ 2004/5/6 حسب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة تسجيل الشركات الوطنية العراقية وفق المادة 21 من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل برقم قرار م/ش/15753 بتاريخ 2004/5/6، ويرأس مال قدره (30000000) دينار .

#### ثانياً: نشاط المصنع:

يقوم المصنع عينة البحث بصناعة وتسويق وتوزيع المشروبات الغازية عينة وبأحجام مختلفة وتكون على شكل عبوه معدنية او عبوه زجاجية او عبوه بلاستيكية ويعتبر البيبسي من المنتجات الرئيسية للمصنع.

#### ثالثاً: الطاقة للمصنع:

تقاس الطاقة الانتاجية للمصنع بالقطع المنتجة في الساعة الواحدة، وانها تنتج 8 منتج وليس بكافة الاحجام وتكون وفق الجداول الآتية:

#### جدول (1)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة المعدنية وللحجم 250 و330 مل لعام 2014

ت	المنتج	الحجم/مل	الطاقة الانتاجية بالساعة	عدد القطع داخل الدرن	عدد الدرازن بالساعة
1	بيبسي	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/الدرازن بالساعة
2	سفن اب	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/الدرازن بالساعة
3	ميرندا برتقال	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/الدرازن بالساعة
4	ميرندا تفاح اخضر	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/الدرازن بالساعة
5	ماونتن ديو	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/الدرازن بالساعة
6	شاني	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/الدرازن بالساعة
7	بيبسي دايت	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/سي الدرازن بالساعة
8	سفن اب دايت	250	48000/قطعة/الساعة	30قطعة	1600/س الدرازن بالساعة
9	بيبسي	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرازن بالساعة
10	سفن اب	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرازن بالساعة
11	ميرندا برتقال	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرازن بالساعة
12	ميرندا تفاح اخضر	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرازن بالساعة
13	ماونتن ديو	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرازن بالساعة

14	شاني	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرزن بالساعة
15	بيبيسي دايت	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرزن بالساعة
16	سفن اب دايت	330	48000/قطعة/الساعة	24قطعة	2000/الدرزن بالساعة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

### جدول (2)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة الزجاجية غير المرتجعة ولحجم 250مل

لعام 2014

ت	المنتج	الحجم/مل	الطاقة الانتاجية الساعة	عدد القطع داخل الدرزن	عدد الدرزن بالساعة
1	بيبيسي	250	36000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
2	سفن اب	250	36000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
3	ميرندا برتقال	250	36000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
4	ماونتن ديو	250	36000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
5	بيبيسي دايت	250	36000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
6	شاني	250	36000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

### جدول (3)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة الزجاجية المرتجعة ولحجم 250مل لعام 2014

ت	المنتج	الحجم/مل	الطاقة الانتاجية الساعة	عدد القطع داخل الدرزن	عدد الدرزن بالساعة
1	بيبيسي	250	50000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
2	سفن اب	250	50000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
3	ميرندا برتقال	250	50000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة
4	شاني	250	50000/قطعة/الساعة	24 قطعة	1500/درزن بالساعة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

جدول (4)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 0.750م لتر

لعام 2014

ت	المنتج	الحجم/لتر	الطاقة الانتاجية الساعة	عدد القطع داخل الدرزن	عدد الدرزن بالساعة
1	بيبيسي	750	12000/قطعة/الساعة	12قطعة	1000/ درزن بالساعة
2	سفن اب	750	12000/قطعة/الساعة	12قطعة	1000/ درزن بالساعة
3	ميرندا برتقال	750	12000/قطعة/الساعة	12قطعة	1000/ درزن بالساعة
4	ماونتن ديو	750	12000/قطعة/الساعة	12قطعة	1000/ درزن بالساعة
5	شاني	750	12000/قطعة/الساعة	12قطعة	1000/ درزن بالساعة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

جدول (5)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 1.250م لتر

لعام 2014

ت	المنتج	الحجم/لتر	الطاقة الانتاجية الساعة	عدد القطع داخل الدرزن	عدد الدرزن بالساعة
1	بيبيسي	1250	12000/قطعة/الساعة	6قطعة	2000/ درزن بالساعة
2	سفن اب	1250	12000/قطعة/الساعة	6قطعة	2000/ درزن بالساعة
3	ميرندا برتقال	1250	12000/قطعة/الساعة	6قطعة	2000/ درزن بالساعة
4	ميرندا تفاح اخضر	1250	12000/قطعة/الساعة	6قطعة	2000/ درزن بالساعة
5	شاني	1250	12000/قطعة/الساعة	6قطعة	2000/ درزن بالساعة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

جدول (6)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 1.750م لتر

لعام 2014

ت	المنتج	الحجم/لتر	الطاقة الانتاجية الساعة	عدد القطع داخل الدرزن	عدد الدرازن بالساعة
1	بيبيسي	1750	12000/قطعة/بالساعة	6 قطعة	2000/ درزن بالساعة
2	سفن اب	1750	12000/قطعة/بالساعة	6قطعة	2000/ درزن بالساعة
3	ميرندا برتقال	1750	12000/قطعة/بالساعة	6 قطعة	2000/ درزن بالساعة
4	ماونتن ديو	1750	12000/قطعة/بالساعة	6 قطعة	2000/سيت بالساعة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

جدول (7)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الطاقة الانتاجية للمصنع عينة البحث والخاصة بالعبوة البلاستيكية (pet) ولحجم 2.250م لتر

لعام 2014

ت	المنتج	الحجم/لتر	الطاقة الانتاجية الساعة	عدد القطع داخل الدرزن	عدد الدرازن بالساعة
1	بيبيسي	2250	12000/قطعة/بالساعة	6 قطعة	2000/ درزن بالساعة
2	سفن اب	2250	12000/قطعة/بالساعة	6 قطعة	2000/ درزن بالساعة
3	ميرندا برتقال	2250	12000/قطعة/بالساعة	6 قطعة	2000/ درزن بالساعة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

**رابعاً/ زبائن المصنع:**

يقوم المصنع عينة البحث بصناعة المنتجات الغازية وتسويقها وتوزيعها وفق الخطة المرسومة

من الشركة الام بتقسيم المحافظات العراقية الى ثلاثة اقسام وتكون وفق الآتي:

### القسم الاول:

الخاصة بالمنطقة الشمالية أي خاصة بالمحافظات الشمالية فقط ولا يجوز دخول منتجها الى المحافظات الوسطى والجنوبية وتحمل شعاراً وعلامة خاصة بها.

### القسم الثاني:

الشركة الخاصة بالمنطقة الوسطى أي المحافظات الوسطى وتطبق عليها التعليمات الخاصة بالشركة الشمالية نفسها، وتحمل شعاراً وعلامة خاصة بها.

### القسم الثالث:

هي الشركة الوطنية للمشروبات الغازية /مصنع الكوفة/ لصناعة المشروبات الغازية ويكون القسم الثالث هو عينة البحث، ويخضع الى التعليمات الخاصة بالشركة الشمالية والشركة الوسطى نفسها، ويبدأ هذا المصنع بتوزيع المنتجات من محافظة النجف الاشرف ابتداء الى كافة المحافظات الجنوبية، ويتصف هذه المصنع بكثرة زبائنه على مستوى المحافظات التي ضمن اطاره ويبلغ عدد الزبائن اكثر من 5000 الاف زبون ضمن هذه المساحة المخصصة له ويبلغ عدد المتعاقدين مع المصنع عينة البحث وفي محافظة النجف الاشرف حصراً اكثر من 581 زبوناً، وبصورة عقد رسمي بين الطرفين ،حيث يتم توزيع المنتجات وفق ثلاثة اصناف وحسب الاتي:

### الصنف الاول:

يشمل الصنف الاول للمصنع عينة البحث وكلاء المحافظات ضمن اطار المصنع.

### الصنف الثاني:

يشمل الصنف الثاني للمصنع عينة البحث تجار الجملة داخل المحافظات التي ضمن اطار المصنع.

### الصنف الثالث:

يشمل الصنف الثالث تجار التجزئة او تجار البيع المباشر التي ضمن اطار المصنع، وسوف يتم التركيز على الصنف الثالث الذي يمثل عينة البحث لانهم تجار تجزئة.

## المبحث الثاني

### تحليل ربحية الزبون

### وفق المدخل التقليدي

تمثل التكاليف غير المباشرة المشكلة الرئيسية في قياس الكلفة، لأنه عدم وجود مشكلة في حساب التكاليف المباشرة (المواد المباشرة والاجور المباشرة)، لو كانت جميع التكاليف يمكن تخصيصها فان حساب كلفة الوحدة تكون سهلة، ولكن تنشأ مشكلة التكاليف غير المباشرة من عدم وجود علاقة بين وحدة حساب الكلفة وبند الكلفة غير المباشرة. (الجبوري، 2008: 39) ووضح (Noone & Griffin, 1997: 75) ان تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف التقليدي سوف يؤدي الى تحميل التكاليف المتغيرة على جميع الزبائن سواء كانوا زبائن كبار ام زبائن صغار لذا سوف يتم تحميل الزبائن الكبار بأعلى التكاليف غير المباشرة بالرغم انهم يحتاجون الى اقل التكاليف بعكس الزبائن الصغار، ومن هنا ان التحليل وفق مدخل التكاليف التقليدي يعطي بيانات مظلمة حول التكاليف والربحية والنتيجة النهائية اتخاذ قرارات غير صحيحة للوحدة الاقتصادية باتجاه الزبائن.

واضاف (Kaplan, 1994: 83) ان تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل التكاليف التقليدي وبشكل عام يكون وفق اساس ومعدلات معينة، ومثال على ذلك، تخصيص التكاليف المرتبطة بالمنتجات تكون على اساس عدد ساعات العمل المباشر او عدد ساعات تشغيل المكين وتخصيص التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالزبون على اساس نسبة مئوية من اجمالي ايراد المبيعات.... الخ.

وسيتم في هذا المبحث تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف التقليدي، حيث يتم معالجة التكاليف غير المباشرة والمتعلقة بأنشطة (التسويقية والادارية) وفق نسبة مئوية معينة من اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون، لذا سوف نتبع الخطوات الآتية في تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف التقليدي :

- 1- اختيار وتحديد الزبائن عينة البحث لتحليل ربحيتهم وفق منهج علمي مخطط.
  - 2- تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون في مصنع عينة البحث وفق ثلاث خطوات:
    - أ- تحديد اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون في المصنع رغم وجود عدة خطوط انتاجية للمصنع.
    - ب- تحديد نسبة الخصم وتكون حسب احجام كل عبوه ولكل زبون في المصنع.
    - ج- استخراج صافي الايراد لكل زبون.
  - 3- تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون.
  - 4- تحديد الربح الاجمالي لكل زبون.
  - 5- توزيع التكاليف غير المباشرة لكل زبون.
  - 6- تحديد الربح التشغيلي لكل زبون.
- وفيما يلي شرح الخطوات السابقة :

### أولاً: اختيار وتحديد الزبائن عينة البحث:

يمتاز مجتمع البحث بأنه واسع وكبير جدا حيث يبدأ بمحافظة النجف وينتهي باخر رقعة جغرافية بمحافظة البصرة، اذ يتعامل المصنع مع اكثر من خمسة الاف زبون بصورة عقد بين الطرفين، لذا من الصعب جداً ومن الناحية العملية اختيار عينة البحث بأكملها، ولأجل اجراء التطبيق قام الباحث بمراجعة سجلات المصنع لعام 2014 والخاصة بأقسام المبيعات والتسويق مع مقابلة مسؤول قسم المبيعات ومسؤول قسم التسويق في المصنع، فتبين ان هنالك سجل خاص لمبيعات كل محافظة فاختر الباحث سجل مبيعات محافظة النجف الاشراف باعتباره من سكنة هذه المحافظة، وبعد مراجعة سجل مبيعات محافظة النجف الاشراف اختار الباحث عينة تتكون من 14 زبون من اصل 581 زبون، وقد تم الاختيار هذه العينة على اساس الأهمية النسبية لحجم المبيعات المتحققة من قبلهم مقارنة بالزبائن الباقين، ووفقا لهذا المبدأ أجريت الدراسة التطبيقية للزبائن عينة البحث لعام 2014 وحسب الجدول التالي:

جدول (8)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

إجمالي إيراد المبيعات لكل زبون ومجموع وحداته المباعة لعام 2014

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

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع

### ثانياً: تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون.

لغرض تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون لابد من تحديد اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون وكذلك مبلغ الخصم الممنوح لهم وكما مبين أدناه:  
1- تحديد اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون ، لابد من تحديد عدد الوحدات المباعة لكل زبون ومن ثم تحديد سعر بيع الوحدة، وتحدد الصيغة الرياضية الآتية لاستخراج اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون وتكون وفق الآتي:

**\* اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون = عدد الوحدات المباعة \* سعر بيع الوحدة**

ويظهر الجدول (9) كمية المبيعات لكل زبون عينة البحث، واما الجدول (10) فيظهر اسعار الدرزن والكلفة الدرزن الواحد من الاحجام المباعة ، في حين يظهر الجدول (11) اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون.

#### جدول(9)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

كمية المبيعات التفصيلية لكل زبون ولعام 2014 (الكمية بالدرزن)

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

المصدر :اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع

## جدول (10)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

أسعار بيع المنتجات وكلفة الدرزن المباع لها حسب الأحجام لعام 2014

ت	حجم المنتج	سعر بيع المنتج للدرزن بالدينار	كلفة الدرزن المباع بالدينار	الملاحظات
1	مل 250	6750	5560	
2	مل 330	8000	6600	
3	لتر 0,750	5000	4050	
4	لتر 1,250	4000	2950	
5	لتر 1,750	5000	3500	
6	لتر 2,250	5750	4550	
7	مل زجاج مرتجع 250	4500	2960	
8	غير مرتجع مل زجاج 250	9000	7350	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع

جدول (11)  
مصنع الكوفة للمشروبات الغازية  
إجمالي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث لعام 2014

رمز الزبون الخاص بالبحث	حجم العينة 250 مل		حجم العينة 250 مل		حجم العينة 2.250 لتر		حجم العينة 1.750 لتر		حجم العينة 1.250 لتر		حجم العينة 75. لتر		حجم العينة 330 م ل		حجم العينة 250 م ل	
	قيمة المبيعات	زجاج غير مرتجع	قيمة المبيعات	زجاج مرتجع	قيمة المبيعات	كثافة المبيعات	قيمة المبيعات	كثافة المبيعات	قيمة المبيعات	كثافة المبيعات	قيمة المبيعات	كثافة المبيعات	قيمة المبيعات	كثافة المبيعات	قيمة المبيعات	كثافة المبيعات
1	35504	239652000	2070	16560000	17766	88830000	2664	10656000	1032	4128000	49465000	88830000	17766	16560000	2070	239652000
2	16508	111429000	6625	53000000	9893	49465000	1032	4128000	1032	49465000	9893	49465000	53000000	6625	111429000	16508
3	45943	310115250	11618	92944000	11934	59670000	1428	5712000	1428	5712000	11934	59670000	92944000	11618	310115250	45943
4	29403	198470250	617	4936000	19893	99465000	2448	9792000	2448	9792000	19893	99465000	4936000	617	198470250	29403
5	26396	178173000	5710	45680000	12772	63860000	2176	8704000	2176	8704000	12772	63860000	45680000	5710	178173000	26396
6	37585	253698750	18881	151048000	10578	52890000	1919	7676000	1919	7676000	10578	52890000	151048000	18881	253698750	37585
7	18178	122701500	3347	26776000	15909	79545000	551	2204000	551	2204000	15909	79545000	26776000	3347	122701500	18178
8	32569	219840750	7342	58736000	14258	71290000	1626	6504000	1626	6504000	14258	71290000	58736000	7342	219840750	32569
9	39045	263553750	3507	28056000	13903	69515000	1784	7136000	1784	7136000	13903	69515000	28056000	3507	263553750	39045
10	33293	22472750	4267	34136000	20116	100580000	1861	7444000	1861	7444000	20116	100580000	34136000	4267	22472750	33293
11	24784	167292000	4235	33880000	22281	111405000	1162	4648000	1162	4648000	22281	111405000	33880000	4235	167292000	24784
12	62725	423393750	4243	33944000	17419	87095000	1772	7088000	1772	7088000	17419	87095000	33944000	4243	423393750	62725
13	26717	180339750	1092	8736000	17905	89525000	3093	12372000	3093	12372000	17905	89525000	8736000	1092	180339750	26717
14	18985	128148750	1250	10000000	14672	73360000	655	2620000	655	2620000	14672	73360000	10000000	1250	128148750	18985
	447635	3021536250	74804	598432000	219299	1096495000	24171	96684000	24171	96684000	219299	1096495000	598432000	74804	3021536250	447635
	1065539	540355500	120079	382608000	42512	168975250	29387	382608000	29387	382608000	42512	168975250	382608000	1065539	540355500	1065539
	75260	18445500	4099	20358000	2262	9993500	1738	45785000	9157	10656000	2664	88830000	17766	16560000	2070	239652000
	48561	26118000	5804	22446000	2494	8078750	1405	24000000	4800	4128000	49465000	88830000	53000000	6625	111429000	16508
	84837	9166500	2037	25659000	2851	9752000	1696	36650000	7330	5712000	59670000	11934	92944000	11618	310115250	45943
	77160	45657000	10146	14400000	1600	14610750	2541	52560000	10512	9792000	99465000	19893	4936000	617	198470250	29403
	62746	25960500	5769	18522000	2058	10965250	1907	29790000	5958	8704000	63860000	12772	45680000	5710	178173000	26396
	83905	6142500	1365	35199000	3911	21947750	3817	29245000	5849	7676000	52890000	10578	151048000	18881	253698750	37585
	75416	99661500	22147	33984000	3776	8740000	1520	49940000	9988	2204000	79545000	15909	26776000	3347	122701500	18178
	79827	48240000	10720	30375000	3375	10200500	1774	40815000	8163	6504000	71290000	14258	58736000	7342	219840750	32569
	76180	11992500	2665	41202000	4578	16289750	2833	39325000	7865	7136000	69515000	13903	28056000	3507	263553750	39045
	93067	81589500	18131	45360000	5040	12282000	2136	41115000	8223	7444000	100580000	20116	34136000	4267	22472750	33293
	78297	65218500	14493	28782000	3198	8682500	1510	33170000	6634	4648000	111405000	22281	33880000	4235	167292000	24784
	103045	13527000	3006	26307000	2923	18664500	3246	38555000	7711	7088000	87095000	17419	33944000	4243	423393750	62725
	70180	42943500	9543	20322000	2258	11436750	1989	37915000	7583	12372000	89525000	17905	8736000	1092	180339750	26717
	57058	45693000	10154	19692000	2188	7331250	1275	39395000	7879	2620000	73360000	14672	10000000	1250	128148750	18985
	1065539	540355500	120079	382608000	42512	168975250	29387	382608000	107652	96684000	1096495000	219299	598432000	74804	3021536250	447635

المصدر: اعداد الباحث بالاستقراء على الجولين (9) و(10).

2- يمنح المصنع زبائنه خصماً معيناً عن كل نوع من احجام المبيعات يحسب على مبيعات ذلك الحجم ،حيث يمنح المصنع خصم 7% عن مبيعات الحجم (1.25 لتر) وحجم (1.75 لتر) وحجم (2.250 لتر) وحجم (250م ل) عبوة زجاجية مرتجع ،كما يمنح المصنع عينة البحث خصم بنسبة 8% عن مبيعات الحجم (250م ل) عبوة معدنية ،كما يمنح المصنع خصم بنسبة 10% عن مبيعات حجم (330م ل) وحجم (0.750 لتر) وحجم (250م ل) عبوة زجاجية غير مرتجع . ويظهر الجدول رقم (12) مقدار الخصم الممنوح لكل زبون عينة البحث .



### 3- استخراج صافي إيراد المبيعات لكل زبون:

بعد تحديد إجمالي إيراد مبيعات كل زبون في الجدول (11) وتحديد الخصم الممنوح لكل زبون الظاهر في الجدول (12) يمكن تحديد صافي إيراد مبيعات كل زبون من خلال طرح مبلغ الخصم الممنوح لكل زبون من إجمالي إيراد مبيعاته وكما موضح في الجدول الآتي:

#### جدول (13)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

صافي إيراد المبيعات لكل زبون عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالباحث	اجمالي إيراد المبيعات لكل زبون (دينار) 1	اجمالي مبلغ الخصم لكل زبون (دينار) 2	صافي إيراد المبيعات لكل زبون (دينار) (2-1)
1	A	450280000	37635280	412644720
2	B	298664750	25747513	272917238
3	C	549668750	46897595	502771155
4	D	439891000	36292143	403598858
5	E	381654750	32295903	349358848
6	F	557847000	48722008	509124993
7	G	423552000	35073785	388478215
8	H	486001250	40998005	445003245
9	I	477070000	40157948	436912053
10	J	547234250	45918735	501315515
11	K	453078000	38587150	414490850
12	L	648574250	54019075	594555175
13	M	403590000	33550328	370039673
14	N	326240000	27196748	299043253
	المجموع الكلي	6443346000	543092213	5900253788

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (11) و(12).

#### ثالثاً: تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون:

يمكن تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون من خلال تحديد كمية المبيعات التفصيلية لكل زبون والظاهرة في الجدول (9) وضربها بكلفة الدرزن للبضاعة المباعة والظاهرة في الجدول (10) وكما مبين في الجدول الآتي:

جدول (14)  
مصنع الكوكبة للمشروبات الغازية

الكلفة الصناعية للبضاعة المبيعة لكل زنون عينة البحث لعام 2014  
(الكمية بالوزن والكلفة بالدينار)

رقم الزون الخاص بالبحث	التفاصيل																	
	حجم عبوة 250 مل	حجم عبوة 250 مل	حجم عبوة 2.250 لتر	حجم عبوة 1.750 لتر	حجم عبوة 1.250 لتر	حجم عبوة 10.750 لتر	حجم عبوة 330 مل	حجم عبوة 250 مل										
ت	كمية المبيعات	كلفة المبيعات	كمية المبيعات	كلفة المبيعات	كمية المبيعات	كلفة المبيعات	كمية المبيعات	كلفة المبيعات	كمية المبيعات	كلفة المبيعات	كمية المبيعات	كلفة المبيعات	كمية المبيعات					
1	75260	12133040	4099	16625700	2262	7907900	1738	32049500	9157	7858800	2664	71952300	17766	13662000	2070	197402240	35504	A
2	48561	17179840	5804	18330900	2494	6392750	1405	16800000	4800	30444400	1032	40066650	9893	43725000	6625	91784480	16508	B
3	84837	6029520	2037	20954850	2851	7716800	1696	25655000	7330	4212600	1428	48332700	11934	76678800	11618	255443080	45943	C
4	77160	30032160	10146	11760000	1600	11561550	2541	36792000	10512	7221600	2448	80566650	19893	4072200	617	163480680	29403	D
5	62746	17076240	5769	15126300	2058	8676850	1907	20853000	5958	6419200	2176	51726600	12772	37686000	5710	146761760	26396	E
6	83905	4040400	1365	28745850	3911	17367350	3817	20471500	5849	5661050	1919	42840900	10578	124614600	18881	208972600	37585	F
7	75416	65555120	22147	27753600	3776	6916000	1520	34958000	9988	1625450	551	64431450	15909	22090200	3347	101069680	18178	G
8	79827	31731200	10720	24806250	3375	8071700	1774	28570500	8163	4796700	1626	57744900	14258	48457200	7342	181083640	32569	H
9	76180	7888400	2665	33648300	4578	12890150	2833	27527500	7865	5262800	1784	56307150	13903	23146200	3507	217090200	39045	I
10	93067	53667760	18131	37044000	5040	9718800	2136	28780500	8223	5489950	1861	81469800	20116	28162200	4267	185109080	33293	J
11	78297	42899280	14493	23505300	3198	6870500	1510	23219000	6634	3427900	1162	90238050	22281	27951000	4235	137799040	24784	K
12	103045	8897760	3006	21484050	2923	14769300	3246	26988500	7711	5227400	1772	70546950	17419	28003800	4243	348751000	62725	L
13	70180	28247280	9543	16596300	2258	9049950	1989	26540500	7583	9124350	3093	72515250	17905	7207200	1092	148546520	26717	M
14	57058	30055840	10154	16081800	2188	5801250	1275	27576500	7879	1932250	655	59421600	14672	8250000	1250	105556600	18985	N
المجموع الكلي	1065539	355433840	120079	312463200	42512	1133710850	29387	376782000	107652	71304450	24171	888160950	219299	493706400	74804	2578377600	447635	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجولين (9) و (10).

### رابعاً: تحديد الربح الاجمالي لكل زبون عينة البحث:

يتم تحديد الربح الاجمالي لكل زبون ،وفق الصيغة الرياضية الآتية:

\*الربح الاجمالي لكل زبون =صافي الايراد لكل زبون- كلفة البضاعة المباعة لكل زبون .

والجدول (15) يظهر استخراج الربح الاجمالي لكل زبون.

جدول (15)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الربح الإجمالي لكل زبون و لعام 2014 (المبالغ بالدينار)

ت	رمز الزبون الخاص بالباحث	صافي ايراد المبيعات لكل زبون (دينار)	اجمالي الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون	الربح الاجمالي لكل زبون	نسبة الربح الاجمالي لكل زبون الى الربح الاجمالي لكل الزبائن
1	A	412644720	359591480	53053240	6.80%
2	B	272917238	237324020	35593218	4.56%
3	C	502771155	445023350	57747805	7.41%
4	D	403598858	345486840	58112018	7.45%
5	E	349358848	304325950	45032898	5.77%
6	F	509124993	452714250	56410743	7.23%
7	G	388478215	324399500	64078715	8.22%
8	H	445003245	385262090	59741155	7.66%
9	I	436912053	383760700	53151353	6.82%
10	J	501315515	429442090	71873425	9.22%
11	K	414490850	355910070	58580780	7.51%
12	L	594555175	524668760	69886415	8.96%
13	M	370039673	317827350	52212323	6.70%
14	N	299043253	254675840	44367413	5.69%
	المجموع الكلي	5900253788	5120412290	779841498	100.00%

المصدر :اعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (13) و(14).

### خامساً: توزيع التكاليف غير المباشرة التسويقية والادارية و لكل زبون:

يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة والخاصة بأنشطة التسويق والإدارة على الزبائن وفق مدخل التكاليف التقليدي بالاعتماد على اجمالي ايراد المبيعات الكلي للمصنع، وقد بلغ اجمالي ايراد المبيعات للمصنع في عام 2014 (24536450702) دينار وظهرت التكاليف التسويقية والادارية بمبلغ (2514986197) دينار، ومن ثم فان نسبة هذه التكاليف الى ايراد المبيعات ستكون كما يلي :

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

وعليه ستخصص هذه التكاليف وفق الصيغة الرياضية الآتية:

■ التكاليف المخصصة لكل زبون = اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون \* 10.25% (التكاليف التسويقية وإدارية) لكل زبون.

والجدول (16) يظهر التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون.

جدول (16)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

التكاليف التسويقية والادارية لكل زبون عام 2014 (المبالغ بالدينار)

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

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (11) وسجلات حسابات المصنع.

**سادساً: استخراج الربح التشغيلي لكل زبون :**

يتم استخراج الربح التشغيلي لكل زبون وفق الصيغة الرياضية الآتية:

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

والجدول (17) يظهر الربح التشغيلي للزبائن لعام 2014 .

جدول (17)  
مصنع الكوفة للمشروبات الغازية  
الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث لعام 2014 (المبالغ بالدينار)

التفصيل	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	الاجمالي
اجمالي ايرادات المبيعات	450280000	298664750	549668750	439891000	381654750	557847000	423552000	486001250	477070000	547234250	453078000	648574250	403590000	326240000	6443346000
(الخصم)	37635280	25747513	46897595	36292142.5	32295903	48722007.5	35073785	40998005	40157947.5	45918735	38587150	54019075	33550328	27196747.5	543092213
صافي الايرادات	412644720	272917238	502771155	403598858	349358848	509124993	388478215	445003245	436912053	501315515	414490850	594555175	370039673	299043253	5900253788
(كافة الجسامة المصاحبة)	359591480	237324020	445023350	345486840	304325950	452714250	324399500	385262090	383760700	429442090	355910070	524668760	317827350	254675840	5120412290
الربح الاجمالي لكل زبون	53053240	35593218	57747805	58112018	45032898	56410743	64078715	59741155	53151353	71873425	58580780	69886415	52212323	44367413	779841498
(الاجمالي التكاليف التسويقية فلاذارية)	46153700	30613137	56341047	45088828	39119612	57179318	43414080	49815128	48899675	56091511	46440495	66478861	41367975	33439600	660442965
صافي الربح التشغيلي (ربحية الزبون)	6899540	4980081	1406758	13023190	5913286	768575-	20664635	9926027	4251677.5	15781914	12140285	3407554.4	10844348	10927813	119398533
نسبة الربح التشغيلي لكل زبون الى اجمالي الربح التشغيلي للزبائن	%5.78	%4.17	%1.18	%10.91	%4.95	%0.64-	%17.31	%8.31	%3.56	%13.22	%10.17	%2.85	%9.08	%9.15	%100

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (11) و(12) و(13) و(14) و(15) و(16).

ويمكن إعادة ترتيب الزبائن حسب درجة ربحيتهم من الأعلى إلى الأدنى بالاعتماد على جدول الربح التشغيلي.

جدول (18)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

ترتيب الزبائن حسب ربحيتهم من الأعلى إلى الأدنى للزبائن عينة البحث لعام 2014

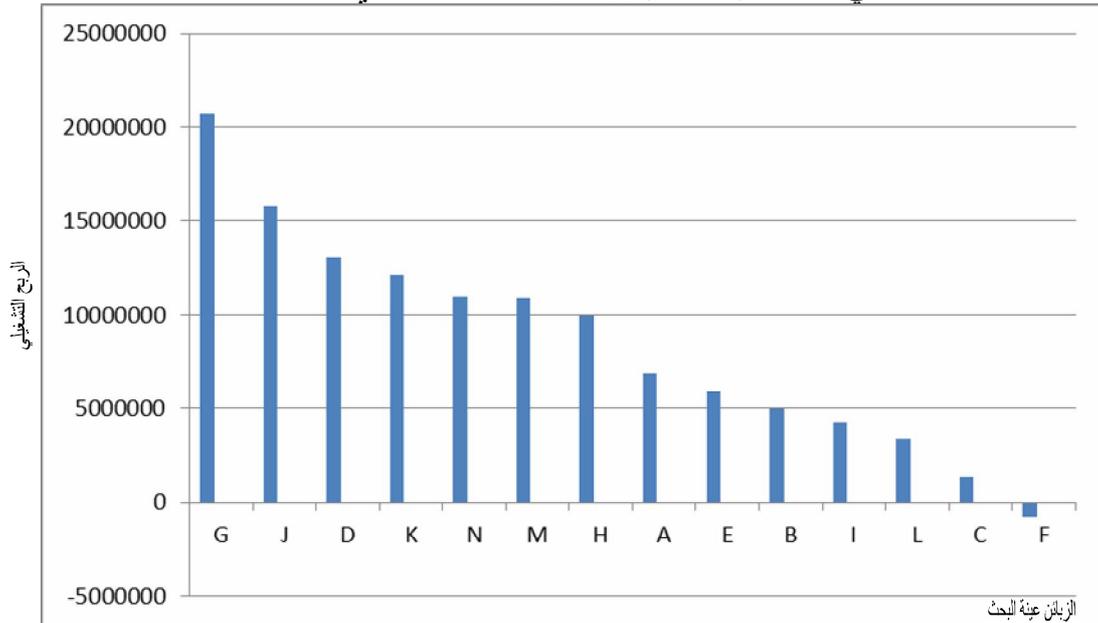
ت	بالباحث رمز الزبون الخاص	ربحية الزبون ( الربح التشغيلي	التشغيلي لكل زبون الى نسبة الربح اجمالي الربح التشغيلي للزبائن
1	G	20664635	17.31%
2	J	15781914	13.22%
3	D	13023190	10.91%
4	K	12140285	10.17%
5	N	10927813	9.15%
6	M	10844348	9.08%
7	H	9926027	8.31%
8	A	6899540	5.78%
9	E	5913286	4.95%
10	B	4980081	4.17%
11	I	4251678	3.56%
12	L	3407554	2.85%
13	C	1406758	1.18%
14	F	-768575	-0.64%
	المجموع الكلي	119398533	100.00%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (17)

ويمكن توضيح تحليل ربحية الزبون وفق المدخل التقليدي لتكاليف من خلال التمثيل البياني.

شكل (9)

التمثيل البياني لتحليل ربحية الزبون وفق المدخل التقليدي لتكاليف عينة البحث



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (18)

ومن خلال الجدول (18) والتمثيل البياني في الشكل (20) لتحليل ربحية الزيتون يتبين لنا ان كل زبائن عينة البحث كانوا مريحين ما عدى الزيتون (f) الذي يمثل خسارة بمبلغ (-) 768575 دينار وبنسبة مقدارها (-0.64%)، وبيع تشغيلي مقداره (119398533) دينار لإجمالي الزبائن، وان الزيتون (G) يمثل الزيتون الاكثر ربحا وبمبلغ (20664635) دينار وبنسبة (17.31%) من اجمالي الربح التشغيلي لعينة البحث، ويمثل الزيتون (c) اقل ربحا وبمقدار (1406758) دينار وبنسبة (1.18%) من اجمالي الربح التشغيلي لعينة البحث، اما بقية الزبائن فتتراوح قيمهم بين الزيتون (G) والزبون (c) . حيث تم استخدام اساس واحد في تخصيص التكاليف غير المباشرة والمتمثلة بالتكاليف التسويقية والادارية وهي نسبة من اجمالي ايراد المبيعات ، لذا فان هذا التخصيص لا يمثل الدقة المطلوبة بسبب استخدام اساس واحد وهذا سوف يساوي الزبائن بتوزيع التكاليف وان هنالك عوامل تجعل هذا التخصيص غير جدي او واقعي في الوصول الى الاهداف المطلوبة من تحليل ربحية الزيتون وفق مدخل التكاليف التقليدي والمتمثلة بالاتي:

- 1- ان كل طلبية مجهزه لها مجموعة من الانشطة المختلفة ، وهذا يعني افتقار تحليل ربحية الزيتون وفق مدخل التكاليف التقليدي الى الانشطة المختلفة للطلبية المجهزة.
- 2- بما ان سلوك الزبائن مختلف فعلى المصنع ان يدير تعامله مع الزبائن بصورة مختلفه ضمن حاجات الزبائن ورغباتهم.
- 3- ان المصنع لا ينظر الى زبائنه بالنظرة الواحدة نفسها بسبب اختلاف الولاء الزيتون له وبسبب اختلاف الولاء الزيتون للمصنع فهذا سيولد مجموعة من الانشطة المختلفة من اجل تلبية حاجات ورغبات الزيتون .
- 4- ان تحليل ربحية الزيتون وفق المدخل التقليدي يعطي صورة مظلمة وغير دقيقة حول الزبائن للمصنع، وهذا سوف يؤثر في ادارة علاقات الزيتون، ومن ثم عدم تحقيق الميزة التنافسية، وذلك بسبب ان هذا التحليل اعتمد على اساس واحد في احتساب التكاليف التسويقية والادارية.

## المبحث الثالث

### تحليل ربحية الزيتون وفق مدخل التكاليف على اساس الأنشطة

ان تحديد التكاليف المتعلقة بالأنشطة التسويقية والإدارية والمرتبطة بالزبائن بالإضافة الى حجمها من الإجراءات المهمة بسبب اختلاف استنزاف الموارد للوحدة الاقتصادية من زبون الى آخر، لذلك ارتأت الحاجة الى استخدام مدخل التكاليف على اساس الأنشطة في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة الخاصة بالتسويقية والادارية، لذا تم استعمال مدخل التكاليف على اساس الأنشطة في تميز الزبائن الذين يستنزفون موارد المصنع وبين الزبائن الذين لا يستنزفون موارد المصنع او بصورة اقل، لذلك يتطلب تطبيق مدخل التكاليف على اساس الأنشطة وتخصيص التكاليف التسويقية والادارية للمصنع ومن ثم تطبيقها على الزيتون عينة البحث، ومن ثم تحليل ايرادات وتكاليف الزيتون وربحيته وفق النسب التحليلية لكل زبون، وان مدخل التكاليف على اساس الأنشطة يقوم بتوزيع التكاليف التسويقية والادارية حسب استنزاف كل زبون لهذه الموارد، وان هنالك بعض الخطوات المتشابهة في تحليل ربحية الزيتون وفق المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على اساس الأنشطة ومن اهم هذه الخطوات الاتي:

- 1- تحديد اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون.
  - 2- تحديد الخصم الممنوح لكل زبون.
  - 3- تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون.
  - 4- تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون.
- وحيث ان هذه الخطوات تم تحديدها للزبائن عينة البحث في ظل المدخل التقليدي فلا يوجد مبرر لإعادة احتسابها في ظل مدخل التكلفة على اساس النشاط، وسيتم تطبيق مدخل التكاليف على اساس الأنشطة في المصنع عينة البحث وفق الخطوات الآتية:
- اولا/ جمع البيانات والمعلومات اللازمة من السجلات التابعة للمصنع عينة البحث بخصوص الأنشطة وموجهات كلفة الأنشطة ومعدل كلفة الأنشطة وتطبيقه لكل زبون.
  - ثانيا/ توزيع التكاليف غير المباشرة (التسويقية والادارية) على كل زبون.
  - ثالثا/ تحديد الربح التشغيلي لكل زبون.
  - رابعا/ تحديد النسب التحليلية لإيرادات وتكاليف وربحية كل زبون .
  - خامسا/ المقارنة بين التكاليف والربح التشغيلي وفق المدخل التقليدي للتكاليف ومدخل التكاليف على اساس الأنشطة.
- وفيما يلي بيان هذه الخطوات:

### أولاً: جمع البيانات والمعلومات اللازمة لمدخل التكاليف على اساس الأنشطة

لقد قام الباحث بالعديد من الزيارات الميدانية للمصنع عينة البحث من اجل الحصول على البيانات والمعلومات من سجلات المصنع، فضلاً عن مقابلة المسؤولين داخل المصنع، وكذلك

القيام بمتابعة الأنشطة والعمليات الخاصة بقسم المبيعات والتسويق من أجل الحصول على رؤية واضحة ومفصلة عن هذه الأنشطة وإيجاد العلاقة في تحديد الموارد المستنزفة للمصنع ومن ثم تطبيقها على كل زبون.

ويظهر الجدول (19) الأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة وموجهات الكلفة وكمياتها ومعدلات كلفة النشاط للوحدة من كمية موجه الكلفة على مستوى المصنع.

### جدول (19)

#### مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الأنشطة وتكاليف هذه الأنشطة وموجهات الكلفة وكمياتها ومعدلات كلفة النشاط للوحدة من كمية

موجه الكلفة على مستوى المصنع لعام 2014

ت	اسم النشاط	كلفة النشاط (دينار)	موجه الكلفة	كمية ومبلغ موجه الكلفة	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجه
1	انشاء استلام تجهيز طلبيات الشراء	303318400	عدد طلبيات الشراء	4928 طلبية	61550 دينار لكل طلب شراء
2	نشاط مناولة المنتجات	359141394	عدد الوحدات المباعة	4128062 وحدة	87 دينار لكل وحدة مباعة
3	نشاط الشحن والنقل	659062000	عدد الشحنات والنقلات	11450 شحنة	57560 دينار لكل شحنة نقل
4	النشاط لمندوب المبيعات في زيارة الزبائن	290717500	عدد الزيارات	5645 زيارة	51500 دينار لكل زيارة
5	نشاط الدعم التسويقي والفني	272452092	عدد الوحدات المباعة	4128062 وحدة	66 دينار لكل وحدة مباعة
6	نشاط الطلبات المستعجلة	190710000	عدد الطلبات المستعجلة	975 طلبية	195600 دينار لكل طلبية مستعجلة
7	النشاط التسويقي والاداري	1550703684	نسبة من الكلفة الصناعية للمباعة	دينار 19383797055	8% نسبة من كلفة البضاعة المباعة
8	نشاط ادارة عارضات المنتجات لدى الزبون	134400000	عدد العارضات	1120 عارضة	120000 دينار لكل عارضة لدى الزبون
	المجموع الكلي	3760505070		0	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع

والاتي بيان لأنشطة المصنع الخاصة بالزبائن:

1- نشاط استلام وتجهيز طلبيات الشراء.:

يتضمن هذا النشاط كلفة استلام وتجهيز الطلبية وكافة الأنشطة المتعلقة بها من اعداد القائمة وتجهيز البضاعة بالكمية والحجم المطلوب والنوع وكافة الاعمال المحاسبية الاخرى

وارسالها الى الزبائن، وان كلفة هذا النشاط بلغ (303318400) دينار وبلغت كمية موجة الكلفة لهذا النشاط والمتمثلة بعدد طلبيات الشراء من كل زبون (4928) طلبية، وان معدل موجة كلفة هذا النشاط للوحدة من كمية موجة الكلفة بلغ (61550) دينار لكل طلبية شراء من قبل الزبائن.  
2- نشاط مناولة المنتجات:.

يتضمن هذا النشاط كلفة العمال ومعدات المناولة والتجهيزات للوحدات المطلوبة لكل طلبية شراء، وان كلفة هذا النشاط بلغ (359141394) دينار وبلغت كمية موجة الكلفة لهذا النشاط والمتمثلة بعدد الوحدات المباعة (4128062) وحدة مباعة، وان معدل موجة كلفة هذا النشاط من كمية موجة الكلفة بلغ (87) دينار لكل وحدة مباعة بـ(الدرزن).

3- نشاط الشحن والنقل: .

يتضمن هذا النشاط كلفة تحميل وتفريغ المنتج المطلوب حسب الحجم ونقلها الى موقع الزبون لتنفيذ الطلبية المطلوبة ضمن الموعد المحدد علما ان المسافة المقطوعة وحجم الطلبية لها تأثير على تكاليف، وان كلفة هذا النشاط (659062000) دينار، وبلغت كمية موجة الكلفة لهذا النشاط والمتمثلة بعدد الشحنات والنقلات (11450) شحنة ونقل، وان معدل موجة كلفة هذا النشاط من كمية موجة الكلفة بلغ (57560) دينار لكل شحنة نقل .

4- النشاط لمندوب المبيعات في زيارة الزبائن:.

يتضمن هذا النشاط قيام مندوب المبيعات بزيارة الزبائن الذين تعاقدت معهم الوحدة الاقتصادية عينة البحث، حيث يقوم المندوب باطلاع الزبائن على المنتجات الجديدة من حيث تصميم المنتج وتداول الافكار فيما بينهم وحل المشاكل العالقة معهم بهدف تحقيق رضا الزبون والميزة التنافسية، ومن ثم تعظيم ربحية الزبون وقيمة المصنع، فضلاً عن ذلك تحصيل الديون المستحقة على الزبائن، وان كلفة هذا النشاط بلغ (290717500) دينار وبلغت كمية موجة الكلفة لهذا النشاط والمتمثل بعدد الزيارات (5645) زيارة، وان معدل موجة كلفة هذا النشاط من كمية موجة الكلفة بلغ (51500) دينار لكل زيارة.

5- نشاط الدعم التسويقي والفني:.

يتضمن هذا النشاط مجموعة من الفعاليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من اجل تطوير وتحسين ادارة علاقات الزبون والميزة التنافسية، وذلك من خلال تقديم وتوزيع الهدايا والجوائز الى الزبائن وكذلك ضيافة الزبائن وتوزيع بعض الموجودات عليهم مثل، العارضات والمظلات الشمسية والكراسي وميز الطعام الصغير وشاشات عرض والعلاقة البلاستيكية وكلها تحمل شعار وعلامة المصنع عينة البحث، وبلغت كلفة هذا النشاط (272452092) دينار وبلغت كمية الموجه لهذا النشاط والمتمثلة بعدد الوحدات المباعة (4128062) وحدة مباعة، وان معدل موجة كلفة هذا النشاط من كمية موجة الكلفة بلغ (66) دينار لكل وحدة مباعة.

6- نشاط الطلبات المستعجلة:.

يتضمن هذا النشاط مجموعة من الانشطة الخاصة بأقسام البيع والتسويق وخدمة الزبائن وكذلك العمال المعنيين بالطلبات المستعجلة، وان كلفة هذا النشاط بلغ (190710000) دينار وبلغت كمية موجه الكلفة لهذا النشاط والمتمثلة بعدد الطلبات المستعجلة (975) طلبية مستعجلة، وان معدل موجه كلفة هذا النشاط من كمية موجه الكلفة بلغ(195600) دينار لكل طلبية مستعجلة.

7-النشاط التسويقي والاداري :.

يتضمن هذا النشاط مجموعة من الفعاليات الخاصة بالمصنع وتشمل هذه الفعاليات الاعلان والترويج حيث تتم هذه الفعاليات ضمن وسائل اعلامية مختلفة تحمل شعار المصنع عينة البحث وعلامتها والكثير من وسائل الاعلان والترويج بالإضافة الى ذلك نشاط الادارة العليا وكذلك تكاليف استهلاك معدات المناولة والشحن والنقل، وان كلفة هذا النشاط تستخرج وفق الصيغة الرياضية الاتية:

<p>■ نسبة النشاط التسويقي والاداري للمصنع عينة البحث =</p>	<p>كلفة النشاط التسويقي والاداري للمصنع عينة البحث اجمالي كلفة البضاعة المباعة للمصنع عينة البحث</p>	<p>*100%</p>
<p>■ كلفة النشاط التسويقي والإداري للمصنع عينة البحث =</p>	<p>الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة للمصنع * نسبة النشاط التسويقي والاداري للمصنع عينة البحث.</p>	

المصدر: اعداد الباحث

وان كلفة النشاط التسويقي والاداري (1550703684) دينار وبلغ مبلغ موجه الكلفة والمتمثل بمبلغ الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة (19383796055) دينار ،وان معدل كلفة هذا النشاط بلغ (8%) من الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة.

8-نشاط ادارة عارضات المنتجات لدى الزبائن :.

يتضمن هذا النشاط ادارة تكاليف العارضات الموجودة لدى الزبائن وان كلفة هذا النشاط بلغت (134400000) دينار وبلغت كمية موجه الكلفة لهذا النشاط والمتمثل بعدد العارضات لدى الزبائن (1120) عارضة، وان معدل موجه الكلفة لهذا النشاط من كمية موجه الكلفة بلغ (120000) دينار لكل عارضة.

ومن خلال الاطلاع على سجلات المصنع ومقابلة المسؤولين المعنيين تم تحديد الكميات المستهلكة فعلاً من موجهاً كلفة الانشطة الخاصة بكل زبون عينة البحث وفق الجدول الاتي:

الجدول (20)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

كميات ونسب موجه الكلفة لكل زبون عينة البحث لعام 2014

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

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المصنع.

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

**ثانيا: تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة (التسويقية والادارية) على كل زبون**

هذه الخطوة يتم تخصيص وتوزيع التكاليف التسويقية والادارية على الزبائن عينة البحث الذين استفادوا واستغلوا موارد المصنع ويتم ذلك من خلال الاعتماد على جدول موجهات ومعدلات النشاط مع جدول كميات ونسب موجه الكلفة لكل نشاط التي تم تحديدها في الخطوة السابقة والجداول (21) و (22) و (23) و (24) و (25) و (26) و (27) و (28) تظهر كلفة استلام وتجهيز طلبيات الشراء وكلفة نشاط مناولة المنتجات وكلفة نشاط الشحن والنقل وكلفة نشاط الزيارات وكلفة نشاط الدعم التسويقي والفني وكلفة نشاط الطلبات المستعجلة وكلفة النشاط التسويقي والاداري وكلفة نشاط ادارة عارضات المنتجات لدى الزبائن ،ولكل زبون من زبائن المصنع على الترتيب، وان كلفة النشاط تستخرج وفق الصيغة الاتية:

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

جدول (21)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط استلام وتجهيز طلبيات الشراء لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	كمية موجة كلفة المستهلك للزبون	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	58	61550	3569900
2	B	62	61550	3816100
3	C	66	61550	4062300
4	D	63	61550	3877650
5	E	59	61550	3631450
6	F	55	61550	3385250
7	G	47	61550	2892850
8	H	53	61550	3262150
9	I	45	61550	2769750
10	J	37	61550	2277350
11	K	50	61550	3077500
12	L	57	61550	3508350
13	M	40	61550	2462000
14	N	39	60500	2359500
	المجموع الكلي	731	60500	44952100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (19) و(20).

جدول (22)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط مناولة المنتجات لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	كمية موجة كلفة المستهلك للزبون	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	75260	87	6547620
2	B	48561	87	4224807
3	C	84837	87	7380819
4	D	77160	87	6712920
5	E	62746	87	5458902
6	F	83905	87	7299735
7	G	75416	87	6561192
8	H	79827	87	6944949
9	I	76180	87	6627660
10	J	93067	87	8096829
11	K	78297	87	6811839
12	L	103045	87	8964915
13	M	70180	87	6105660
14	N	57058	87	4964046
	المجموع الكلي	1065539	87	92701893

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (19) و(20).

جدول (23)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط الشحن والنقل لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	كمية موجة كلفة المستهلك للزبون	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	105	57560	6043800
2	B	138	57560	7943280
3	C	99	57560	5698440
4	D	81	57560	4662360
5	E	93	57560	5353080
6	F	65	57560	3741400
7	G	80	57560	4604800
8	H	125	57560	7195000
9	I	68	57560	3914080
10	J	97	57560	5583320
11	K	10	57560	575600
12	L	102	57560	5871120
13	M	98	57560	5640880
14	N	87	57560	5007720
	المجموع الكلي	1248	57560	71834880

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (19) و(20).

جدول (24)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط الزيارات لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	كمية موجة كلفة المستهلك للزبون	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	55	51500	2832500
2	B	59	51500	3038500
3	C	57	51500	2935500
4	D	57	51500	2935500
5	E	47	51500	2420500
6	F	53	51500	2729500
7	G	42	51500	2163000
8	H	51	51500	2626500
9	I	38	51500	1957000
10	J	45	51500	2317500
11	K	41	51500	2111500
12	L	53	51500	2729500
13	M	38	51500	1957000
14	N	31	51500	1596500
	المجموع الكلي	667	51500	34350500

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (18) و(19).

الجدول (25)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط الدعم التسويقي والفني لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	كمية موجة كلفة المستهلك للزبون	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	75260	66	4967160
2	B	48561	66	3205026
3	C	84837	66	5599242
4	D	77160	66	5092560
5	E	62746	66	4141236
6	F	83905	66	5537730
7	G	75416	66	4977456
8	H	79827	66	5268582
9	I	76180	66	5027880
10	J	93067	66	6142422
11	K	78297	66	5167602
12	L	103045	66	6800970
13	M	70180	66	4631880
14	N	57058	66	3765828
	المجموع الكلي	1065539	66	70325574

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (19) و(20).

الجدول (26)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط الطلبات المستعجلة لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	كمية موجة كلفة المستهلك للزبون	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	14	195600	2738400
2	B	29	195600	5672400
3	C	24	195600	4694400
4	D	0	195600	0
5	E	7	195600	1369200
6	F	22	195600	4303200
7	G	10	195600	1956000
8	H	15	195600	2934000
9	I	0	195600	0
10	J	13	195600	2542800
11	K	0	195600	0
12	L	19	195600	3716400
13	M	16	195600	3129600
14	N	0	195600	0
	المجموع الكلي	169	195600	33056400

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (19) و(20).

الجدول (27)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط التسويق والإداري لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	الرمز الخاص بالبحث	الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة للزبون	معدل كلفة النشاط للوحة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	359591480	0.08	26969361
2	B	237324020	0.08	17799302
3	C	445023350	0.08	33376751
4	D	345486840	0.08	25911513
5	E	304325950	0.08	22824446
6	F	452714250	0.08	33953569
7	G	324399500	0.08	24329963
8	H	385262090	0.08	28894657
9	I	383760700	0.08	28782053
10	J	429442090	0.08	32208157
11	K	355910070	0.08	26693255
12	L	524668760	0.08	39350157
13	M	317827350	0.08	23837051
14	N	254675840	0.08	19100688
	المجموع الكلي	5120412290		384030922

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (19) و(20).

الجدول (28)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

توزيع كلفة نشاط ادارة عارضات المنتجات لدى الزبائن لكل زبون من زبائن عينة البحث لعام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	كمية موجة كلفة المستهلك للزبون	معدل كلفة النشاط للوحدة من كمية الموجة	كلفة النشاط
1	A	8	120000	960000
2	B	15	120000	1800000
3	C	13	120000	1560000
4	D	12	120000	1440000
5	E	11	120000	1320000
6	F	7	120000	840000
7	G	12	120000	1440000
8	H	9	120000	1080000
9	I	8	120000	960000
10	J	4	120000	480000
11	K	10	120000	1200000
12	L	11	120000	1320000
13	M	7	120000	840000
14	N	9	120000	1080000
	المجموع الكلي	136	120000	16320000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (19) و(20).

الجدول (29)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية  
تكاليف الزبائن عبئة البحث التفصيلية والإجمالية خلال عام 2014

رمز الزبون الخاص ت	كافة نشاط العمليات المستعجلة اكل زبون	كافة نشاط الاعم التسويقي والقي اكل زبون	كافة نشاط الزيارات لكل زبون	كافة نشاط الشحن والنقل اكل زبون	كافة مغارة المنتجات اكل زبون	كافة استلام وتجهيز طلبات الشراء اكل زبون	كافة البايكنج
1	2738400	4967160	2832500	6043800	6547620	3569900	A
2	5672400	3205026	3038500	7943280	4224807	3816100	B
3	4694400	5599242	2935500	5698440	7380819	4062300	C
4	0	5092560	2935500	4662360	6712920	3877650	D
5	1369200	4141236	2420500	5353080	5458902	3631450	E
6	4303200	5537730	2729500	3741400	7299735	3385250	F
7	1956000	4977456	2163000	4604800	6561192	2892850	G
8	2934000	5268582	2626500	7195000	6944949	3262150	H
9	0	5027880	1957000	3914080	6627660	2769750	I
10	2542800	6142422	2317500	5583320	8096829	2277350	J
11	0	5167602	2111500	575600	6811839	3077500	K
12	3716400	6800970	2729500	5871120	8964915	3508350	L
13	3129600	4631880	1957000	5640880	6105660	2462000	M
14	0	3765828	1596500	5007720	4964046	2359500	N
المجموع الكلي	33056400	70325574	34350500	71834880	92701893	44952100	

المصدر: أعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (21) و (22) و (23) و (24) و (25) و (26) و (27) و (28)

ويمكن اجراء تحليل تكاليف الزيائن عينة البحث في عام 2014 على مستوى هيكل الكلفة (تكاليف على مستوى وحدة المخرجات، وتكاليف على مستوى الدفعة، وتكاليف على مستوى الزيون) كما هو موضح بالجدول الاتي:

الجدول (30)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

تحليل تكاليف الزبائن عينة البحث خلال عام 2014 على مستوى هيكله الكلفة

الاجملي	N	M	L	K	J	I	H	G	F	E	D	C	B	A	التفصيل
5120412290	254675840	317827350	524668760	355910070	429442090	383760700	385262090	324399500	452714250	304325950	345486840	445023350	237324020	359591480	الكاليف على مستوى وحدة المحركات
92701893	4964046	6105660	8964915	6811839	8096829	6627660	6944949	6561192	7299735	5458902	6712920	7380819	4224807	6547620	الكلفة المتطاعة للضيافة العمارة
384030921.8	19100688	23837051.3	39350157	26693255.3	32208156.8	28782052.5	28894656.8	24329962.5	33953568.8	22824446.3	25911513	33376751.3	17799301.5	26969361	كاليف تقاطع الدعم التسويقي والتي
376192188	18707808	23315016	38401493.3	26145186	31582335.8	28157103.8	28343426.3	23932850.3	33383546.3	22364009.3	25334880.8	32691177.8	17489909.3	26343445.5	كاليف تقاطع التسويقي والاداري
5973337293	297448382	371085077	611385325	415560350	501329412	447327516	449445122	379223505	527351100	354973308	403446154	518472098	276838038	419451906.5	مجموع الكاليف على مستوى المحركات
44952100	2359500	2462000	3508350	3077500	2277350	2769750	3262150	2892850	3385250	3631450	3877650	4062300	3816100	3569900	كاليف تقاطع المكنم وتجهيز طابقت التزعم
71834880	5007720	5640880	5871120	575600	5583320	3914080	7195000	4504800	3741400	5353080	4662360	5698440	7943280	6043800	كاليف تقاطع الشحن والظن
33056400	0	3129600	3716400	0	2542800	0	2934000	1956000	4303200	1369200	0	4694400	5672400	2738400	كاليف تقاطع الطابقت المستجدة
149843380	7367220	11232480	13095870	3653100	10403470	6683830	13391150	9453650	11429850	10353730	8540010	14455140	17431780	12352100	مجموع الكاليف على مستوى اللقمة
34330500	1596500	1957000	2729500	2111500	2317500	1957000	2626500	2163000	2729500	2420500	2935500	2935500	3038500	2832500	الكاليف على مستوى دعم الزبون
16320000	1080000	840000	1320000	1200000	480000	960000	1080000	1440000	840000	1320000	1440000	1560000	1800000	960000	كاليف تقاطع الادارة عارضات التجات التي الزبائن
50670500	2676500	2797000	4049500	3311500	2797500	2917000	3706500	3503000	3569500	3740500	4375500	4495500	4838500	3792500	مجموع كاليف على مستوى دعم الزبون
6173851173	307492102	385114557	628530695	422524950	514530382	456928346	466542772	392280155	542350450	369067538	416361664	537422738	299108318	435596506.5	اجملي نسبة كتلة الزبون التي اجملي كاليف الزبائن
100.00%	4.98%	6.24%	10.18%	6.84%	8.33%	7.40%	7.56%	6.35%	8.78%	5.98%	6.74%	8.70%	4.84%	7.06%	

المصدر: أعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (14) و(20) و(21) و(22) و(23) و(24) و(25) و(26) و(27)

**ثالثاً: تحديد الربح التشغيلي لكل زبون:**

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

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

وسوف تظهر النتائج وفق الجدول الآتي:

الجدول (31)  
مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

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

التفاصيل	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	الإجمالي
اجمالي ايرار المبيعات	450280000	29864750	54968750	439891000	381654750	557847000	423552000	486001250	477070000	547234250	453078000	648574250	403590000	326240000	6443346000
(الخصم)	37635280	25747513	46897395	36292143	32295903	48722008	35073785	40998005	40157948	45918735	38587150	54019075	33550328	27196748	543092213
صافي الايرارات	412644720	272917237.5	502771155	403598858	349358847.5	509124993	38848215	445003245	436912052.5	501315515	414490850	594555175	370039673	299043253	5900253788
كافة البضاعة المباعة	359591480	237324020	445023350	345486840	304325950	452714250	324399500	385262090	383760700	429442090	355910070	524668760	317827350	254675840	5120412290
الربح الاجمالي لكل زبون	53053240	35593218	57747805	58112018	45032898	56410743	64078715	59741155	53151353	71873425	58580780	69886415	52212323	44367413	779841498
النشاط لاسلام وتجهيزات طلبات اوامر الشراء	3569900	3816100	4062300	3877650	3631450	3385250	2892850	3262150	2769750	2277350	3077500	3508350	2462000	2359500	44952100
النشاط لمعاونة المنتجات	6547620	4224807	7380819	6712920	5458902	7299735	6561192	6944949	6627660	8096829	6811839	8964915	6105660	4964046	92701893
النشاط لشحن والنقل	6043800	7943280	5698440	4662360	5353080	3741400	4604800	7195000	3914080	5583320	5756000	5871120	5640880	5007720	71834880
النشاط لمطوب المبيعات لايرار الزبائن	2832500	3038500	2935500	2935500	2420500	2729500	2163000	2626500	1957000	2317500	2111500	2729500	1957000	1596500	34350500
النشاط لدعم التسويق والفني	4967160	3205026	5599242	5092560	4141236	5537730	4977456	5268582	5027880	6142422	5167602	6800970	4631880	3765828	70325574
النشاط للمبيعات المستعجلة والاداري	2738400	5672400	4694400	0	1369200	4303200	1956000	2934000	0	2542800	0	3716400	3129600	0	33056400
نشاط اذارة عارضات المنتجات لدى الزبائن	26969361	17799302	33376751	25911513	22824446	33953569	24329963	28894657	28782053	32208157	26693255	39350157	23837051	19100688	384030922
اجمالي التكاليف التسويقية والادارية	54628741	47499415	65307452	50632503	46518814	61790384	48925261	58205838	50038423	59648378	45637296	72261412	48604071	37874282	747572269
صافي الربح التشغيلي (الرجحة الزبون)	-1575501	-11906197	-7559647	7479514.5	-1485917	-5379641	15133455	1535317.3	3112930	12225047	12943484	-2374997	3608251	6493131	32269229
نسبة الربح التشغيلي للزبون الى الربح التشغيلي للزبائن	-4.88%	-36.90%	-23.43%	23.18%	-4.60%	-16.67%	46.96%	4.76%	9.65%	37.88%	40.11%	-7.36%	11.18%	20.12%	100.00%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (11) و(12) و(13) و(14) و(15) و(29)

وعلى ضوء المعلومات المتوفرة من جدول تحليل الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث (ربحية الزبون) بالإمكان تصنيف الزبائن الى نوعين :

1- الزبائن المريحين:

من خلال المعلومات المتوفرة في جدول تحليل الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث ان هنالك عدة زبائن مريحين ولكن بنسب متفاوتة وهم (G,K,J,D,N,IM,H) حيث يحقق هؤلاء الزبائن للمصنع ربحا تشغيليا ما مقداره (62551129) دينار. لذا فان هؤلاء يغطون على الخسارة المتحققة من الزبائن (A,L,E,F,C,B)، وبمبلغ مقداره (30281900) دينار، وسوف تحقق الوحدة الاقتصادية عينة البحث ربحا تشغيليا مقداره (32269229) دينار، لذا على المصنع اظهار افضل علاقة مع الزبائن المريحين وتحقيق الميزة التنافسية لها من خلالهم وخاصة الزبون (G) لأنه يحقق اكبر ربحية مقارنة ببقية الزبائن المريحين ونسبته (46.96%)، وبعد اختلاف ربحية الزبائن الى بعض الاسباب من اهمها:

- ا- عدد الوحدات التي اشتراها كل زبون .
- ب- الخصم الممنوح لكل زبون .
- ج- التكاليف المخصصة لكل زبون.

مع هذه الاسباب على المصنع الاهتمام بالزبائن الاكثر ربحية والتواصل معهم لانهم سوف يعظمون من ربحية المصنع وتحقيق دور ادارة العلاقة معهم والميزة التنافسية لهم ، بالإضافة الى ذلك دراسة بقية الزبائن المريحين وتحسين ربحيتهم الى مستوى الزبون (G) من خلال الاطلاع على الاسباب المذكورة اعلاه وكل هذه الاسباب ستساعد في زيادة الربحية وتحقيق دور ادارة علاقة الزبون والميزة التنافسية للمصنع ، وان سبب اختلاف تكاليف الزبائن يعود الى الاختلاف في كميات ونسب موجبات الكلفة وعلى سبيل المثال، حيث هنالك زبائن لهم طلبيات مستعجلة كثيرة والبعض الاخر قليلة والبعض الاخر لا يوجد ، لذا يمكن للمصنع عينة البحث من خلال استعمال منهج الكلفة على اساس النشاط ان تخفض تكاليف الانشطة لبعض الزبائن بهدف تعظيم ربحيتهم وذلك من خلال مثلا اقناعهم بتوحيد طلبيات الشراء بهدف تخفيض كلفة تنفيذ تلك الطلبيات ، وكذلك يستطيع المصنع تشجيع الزبون على الطلب بكميات كافية حتى لا يضطر الى طلب تجهيز الطلبيات المستعجلة والذي تفوق كلفته كلفة التسليم الاعتيادي، وبعد توضيح الجدول (31) والخاص بترتيب الزبائن سوف نوضح الزبائن حسب درجة ربحيتهم وما يحققون نسبة من اجمالي الربح التشغيلي من خلال الجدول الاتي:

الجدول (32)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

ترتيب الزبائن حسب الربح التشغيلي خلال عام 2014

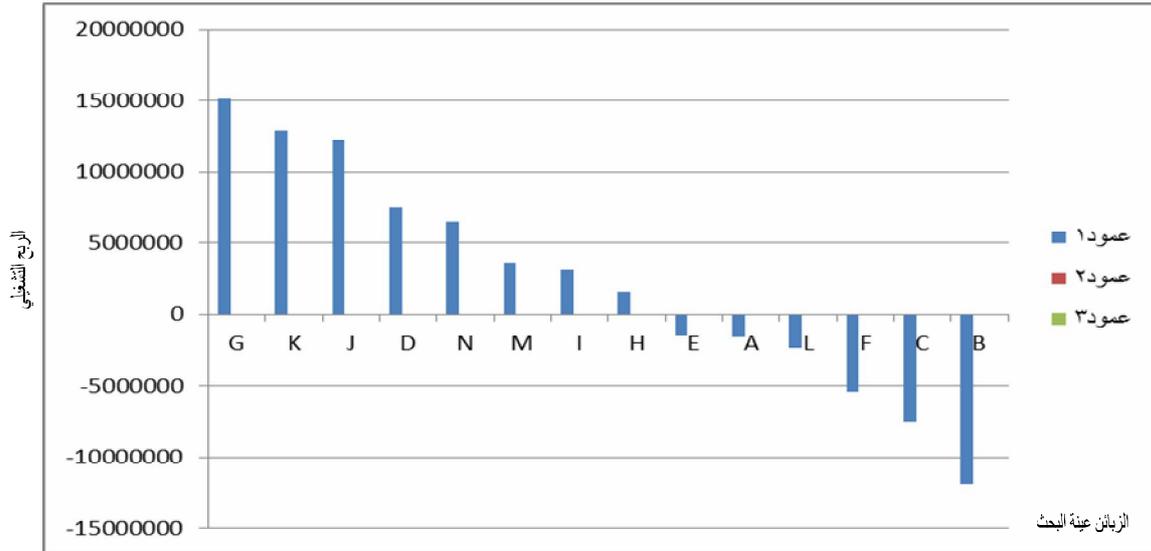
الترتيب	الربح التشغيلي للزبون كنسبة من الربح التشغيلي الكلي	الربح التشغيلي المتراكم	الربح التشغيلي	رمز الزبون الخاص بالبحث
1	46.96%	15153454.5	15153455	G
2	40.11%	28096938.25	12943484	K
3	37.88%	40321985.5	12225047	J
4	23.18%	47801500	7479514.5	D
5	20.12%	54294630.5	6493130.5	N
6	11.18%	57902881.75	3608251.3	M
7	9.65%	61015811.75	3112930	I
8	4.76%	62551129	1535317.3	H
9	-4.60%	61065212.25	-1485917	E
10	-4.88%	59489711.25	-1575501	A
11	-7.36%	57114714.25	-2374997	L
12	-16.67%	51735073	-5379641	F
13	-23.43%	44175425.75	-7559647	C
14	-36.90%	32269228.75	-11906197	B
	100%		32269229	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (31)

ويمكن توضيح تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة لعينة البحث من خلال التمثيل البياني.

شكل (10)

التمثيل البياني لتحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة لعينة البحث



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (31)

لذا يمكن للمصنع تشجيع الزبائن على إدارة التكاليف المخصصة لهم وسوف نوضح الزبائن حسب درجة ربحيتهم وما يحققون من نسبة من إجمالي الربح التشغيلي وفق الجدول الآتي.

الجدول (33)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

ترتيب الزبائن المربحين حسب تحقيق أعلى ربحية خلال عام 2014

الترتيب	الربح التشغيلي للزبون كنسبة من الربح التشغيلي الكلي	الربح التراكمي التشغيلي	الربح التشغيلي	رمز الزبون الخاص بالبحث
1	46.96%	15153455	15153455	G
2	40.11%	28096938	12943484	K
3	37.88%	40321986	12225047	J
4	23.18%	47801500	7479515	D
5	20.12%	54294631	6493131	N
6	11.18%	57902882	3608251	I
7	9.65%	61015812	3112930	M
8	4.76%	62551129	1535317	H
	193.84%		62551129	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (32)

على الرغم من اختلاف ربحية الزبائن إلا أنه يمكن تقسيم الزبائن المربحين إلى نوعين من الزبائن، زبائن ذوي ربحية مرتفعة وتتمثل بأكثر من (30%) ويحققون نسبة مقدارها (37.5%) وبمبلغ مقداره (40321986) دينار وتشكل هذه المجموعة نسبة مقدارها (21.43%) من زبائن عينة البحث إذ يحققون ربح تشغيلي بنسبة (64.5%) من الربح التشغيلي لمجموع زبائن عينة البحث، وبما أن هؤلاء يحققون نسبة (124.95%) من الربح التشغيلي لعينة البحث.

إذ أن هؤلاء يعكسون أهمية المصنع لهم وخاصة الزبون (G) الذي يحقق وحدة نسبة (46.96%) من الربح التشغيلي لزبائن عينة البحث، لذا على المصنع اتباع الخطوات والإجراءات المطبقة على الزبون (G) على زبائن المجموعة الثانية ذوي الربحية المنخفضة من أجل تحقيق أعلى ربحية زبون ممكن وهذا سوف يحسن علاقة الزبون والميزة التنافسية للمصنع.

2- الزبائن غير المربحين :

من خلال المعلومات المتوفرة في جدول تحليل الربح التشغيلي لكل زبون عينة البحث نجد أن هنالك عدة زبائن غير مربحين وهم (A,L,E,F,C,B) ويحققون نسبة (42.86%) من زبائن عينة البحث وبمبلغ قدرة (30281900) دينار وتم ترتيبهم حسب الجدول الآتي:

الجدول (34)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

ترتيب الزبائن غير المريحين حسب تحقيق أدنى ربحية خلال عام 2014

الترتيب	الربح التشغيلي للزبون كنسبة من الربح التشغيلي الكلي	الربح التشغيلي	الربح التشغيلي	رمز الزبون الخاص بالبحث
9	-4.60%	-1485916.75	-1485916.75	E
10	-4.88%	-3061417.75	-1575501	A
11	-7.36%	-5436414.75	-2374997	L
12	-16.67%	-10816056	-5379641.25	F
13	-23.43%	-18375703.25	-7559647.25	C
14	-36.90%	-30281900.25	-11906197	B
	-93.84%		-30281900	الكلي المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (32)

وقد تم ترتيبهم من اقل خسارة الى اعلى خسارة ،وان الزبون (B) يحقق خسارة بنسبة مقدارها (-36.90%) من اجمالي الخسارة للزبائن عينة البحث وبمبلغ خسارة قدرة (11906197) دينار من اجمالي الخسارة ،لذا على المصنع اخذ الحيطة والحذر من الزبون (B) ومن بقية الزبائن الذين حققوا الخسارة اما ان تقوم باستبعادهم او تحسين وتخفيض التكاليف المخصصة لهم من اجل ادارة علاقة الزبون وتحقيق الميزة التنافسية للمصنع .

**رابعاً: تحديد النسب التحليلية لإيرادات وتكاليف والربح التشغيلي للزبائن**

من خلال ما تقدم من جداول علمية يمكن استعمال النسب التحليلية لإيرادات وتكاليف والربح التشغيلي لكل زبون وكما موضحة في الجداول الآتية :

الجدول (35)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

النسب التحليلية لإيرادات الزبائن خلال عام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	نسبة اجمالي ايراد المبيعات لكل زبون الى اجمالي ايراد المبيعات للزبائن	نسبة الايراد الصافي لكل زبون الى اجمالي الايراد الصافي للزبائن
1	A	6.99%	6.80%
2	B	4.64%	4.56%
3	C	8.53%	7.41%
4	D	6.83%	7.45%
5	E	5.92%	5.77%
6	F	8.66%	7.23%
7	G	6.57%	8.22%
8	H	7.54%	7.66%
9	I	7.40%	6.82%
10	J	8.49%	9.22%
11	K	7.03%	7.51%
12	L	10.07%	8.96%
13	M	6.26%	6.70%
14	N	5.06%	5.69%
	المجموع الكلي	100.00%	100.00%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (11) و(13)

الجدول (36)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

النسب التحليلية لتكاليف الزبائن خلال عام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالباحث	نسبة الكلفة الصناعية للبطاعة المبيعة ولكل زبون	نسبة نشاط استلام وتجهيز طلبيات الشراء لكل زبون	نسبة نشاط مناولة المنتجات لكل زبون	نسبة نشاط الشحن والنقل لكل زبون	نسبة نشاط الزيارات لكل زبون	نسبة نشاط الدعم التسويقي والفني لكل زبون	نسبة نشاط الطلبات المستعجلة لكل زبون	نسبة النشاط التسويقي والاداري لكل زبون	نسبة نشاط ادارة عارضات المنتجات	الاجمالي
1	A	7.02%	7.94%	7.06%	8.41%	8.25%	7.06%	8.28%	7.02%	5.88%	66.94%
2	B	4.63%	8.49%	4.56%	11.06%	8.85%	4.56%	17.16%	4.63%	11.03%	74.97%
3	C	8.69%	9.04%	7.96%	7.93%	8.55%	7.96%	14.20%	8.69%	9.56%	82.58%
4	D	6.75%	8.63%	7.24%	6.49%	8.55%	7.24%	0	6.75%	8.82%	60.46%
5	E	5.94%	8.08%	5.89%	7.45%	7.05%	7.45%	4.14%	5.94%	8.09%	58.47%
6	F	8.84%	7.53%	7.87%	5.21%	7.95%	7.87%	13.02%	8.84%	5.15%	72.28%
7	G	6.34%	6.44%	7.08%	6.41%	6.30%	7.08%	5.92%	6.34%	8.82%	60.71%
8	H	7.52%	7.26%	7.49%	10.02%	7.65%	7.49%	8.88%	7.52%	6.62%	70.44%
9	I	7.49%	6.16%	7.15%	5.45%	5.70%	7.15%	0	7.49%	5.88%	52.48%
10	J	8.39%	5.07%	8.73%	7.77%	6.75%	8.73%	7.69%	8.39%	2.94%	64.46%
11	K	6.95%	6.85%	7.35%	0.80%	6.15%	7.35%	0	6.95%	7.35%	49.75%
12	L	10.25%	7.80%	9.67%	8.17%	7.95%	9.67%	11.24%	10.25%	8.09%	83.09%
13	M	6.21%	5.48%	6.59%	7.85%	5.70%	6.59%	9.47%	6.21%	5.15%	59.23%
14	N	4.97%	5.25%	5.35%	6.97%	4.65%	6.97%	0	4.97%	6.62%	44.14%
الكلّي المجموع											900%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (28)

الجدول (37)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

النسب التحليلية للربح التشغيلي للزبائن خلال عام 2014

ت	رمز الزبون الخاص بالباحث	نسبة تحليل الربح التشغيلي لكل زبون الى اجمالي الربح التشغيلي للزبائن	نسبة الربح التشغيلي لكل زبون الى الايراد الصافي لكل زبون
1	A	-4.88%	-2.97%
2	B	-36.90%	-33.45%
3	C	-23.43%	-13.09%
4	D	23.18%	12.87%
5	E	-4.60%	-3.30%
6	F	-16.67%	-9.54%
7	G	46.96%	23.65%
8	H	4.76%	2.57%
9	I	9.65%	5.86%
10	J	37.88%	17.01%
11	K	40.11%	22.10%
12	L	-7.36%	-3.40%
13	M	11.18%	6.91%
14	N	20.12%	4.14%
المجموع الكلّي		100%	29.35%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (30)

مما يلاحظ في هذه الجداول ان الزيون (G) هو الذي حقق نسبة اعلى ربح تشغيلي مقدارها (46.96%) بالرغم من انه حقق نسبة صافي ايرادات منخفضة مقارنة بالنسب الاخرى لباقي الزبائن حيث بلغت (8.22%) بالنسبة لأقرانه من الزبائن، وعلى الرغم من انه يشكل نسبة تكاليف منخفضة مقارنة بالنسب الاخرى لباقي الزبائن حيث بلغت (60.71%) لذا على المصنع اكتسابه واشباع حاجاته من اجل تحقيق الرضا للزيون وان تحقيق الرضا هو احد عناصر اهداف ادارة علاقات الزيون الرئيسية، وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية للمصنع، بالإضافة الى ذلك على المصنع اتباع سياسة جديدة أي اتخاذ قرارات استراتيجية حول ادارة التكاليف المخصصة لكل الزبائن من اجل النجاح والتواصل وان الزبائن الذين يحققون خسارة مثل الزيون (B) على المصنع اما استبعاده او تقوم بإدارة التكاليف المخصصة له لأنه يحقق صافي ايراد ما نسبته (4.56%) لكن تكاليفه تقدر بسبة (74.97%) وهذا هو سبب الخسارة، لذا على المصنع اما تقوم باستبعاده او اتخاذ طرائق او اساليب جديدة بحقة ومن اهمها ادارة التكاليف.

### خامساً: مقارنة بين التكاليف والربح التشغيلي في ظل المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على اساس الأنشطة:

#### 1- الخطوة الاولى:

في هذه الخطوة سوف تتم المقارنة بين التكاليف التشغيلية المخصصة لكل زيون وفق المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على اساس الأنشطة واطهار الانحراف بين المدخلين من حيث التكاليف، ففي ظل المدخل التقليدي تم اعتماد اساس واحد فقط وهو نسبة من اجمالي ايراد المبيعات لتخصيص التكاليف التسويقية والادارية، اما في ظل مدخل الكلفة على اساس النشاط تم اعتماد ثمانية اسس لتخصيص التكاليف التسويقية والادارية، وتعتمد هذه المقارنة في تحليل الانحرافات المطلقة والنسبية وتكون وفق الصيغة الاتية:

الانحرافات المطلقة للتكاليف = التكاليف التشغيلية المخصصة وفق مدخل التكاليف على اساس الأنشطة - التكاليف التشغيلية المخصصة وفق المدخل التقليدي

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

المصدر: اعداد الباحث

وسوف نوضح المقارنة وفق الجدول الاتي:

الجدول (38)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

التكاليف التشغيلية المخصصة لكل زبون من زبائن المصنع خلال عام 2014 وفق المدخل التقليدي للتكاليف ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة

الانحراف	التكاليف التشغيلية وفق مدخل الكلفة على اساس النشاط	التكاليف التشغيلية المخصصة وفق المدخل التقليدي	رمز الزبون الخاص بالباحث	ت		
					النسبية	المطلق
18.36%	54628741	46153700	A	1	8475041	
55.16%	47499414.5	30613136.88	B	2	16886278	
15.91%	65307452.3	56341046.88	C	3	8966405	
12.30%	50632503	45088827.5	D	4	5543676	
18.91%	46518814.3	39119611.88	E	5	7399202	
8.06%	61790383.8	57179317.5	F	6	4611066	
12.69%	48925260.5	43414080	G	7	5511181	
16.84%	58205837.8	49815128.13	H	8	8390710	
2.33%	50038422.5	48899675	I	9	1138748	
6.34%	59648377.8	56091510.63	J	10	3556867	
-1.73%	45637296.3	46440495	K	11	-803199	
8.70%	72261412	66478860.63	L	12	5782551	
17.49%	48604071.3	41367975	M	13	7236096	
13.26%	37874282	33439600	N	14	4434682	
204.64%	747572269	660442965	المجموع الكلي		87129304	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (16) و(29).

مما يلاحظ من الجدول (38) أن التكاليف وفق المدخل التقليدي منخفضة، ولكن وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، فهي مرتفعة لكل الزبائن.

إن سبب اختلاف التكاليف في ظل المدخلين يعود إلى أن المدخل التقليدي يخصص جميع التكاليف التشغيلية على زبائن عينة البحث وفق أساس واحد فقط، في حين مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يخصص التكاليف التشغيلية وفق ثمانية أسس، حيث صنفت التكاليف التشغيلية إلى ثمانية أنشطة، ثم خصصت تكاليف كل نشاط على زبائن عينة البحث وفق أقرب أساس عادل وبما يلاءم ذلك النشاط ووفق ما تم استهلاكه فعلاً من كمية موجه الكلفة، ومن ثم ظهرت الصورة الحقيقية للتكاليف في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة، في حين تشوهت صورة التكاليف في ظل المدخل التقليدي، فقد أظهر الجدول (38) أن الزبون (B) في ظل المدخل التقليدي قد خصص له تكاليف تشغيلية أقل مما يجب بمبلغ (16886278) دينار، وبنسبة (55.16%) مقارنة بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة، في حين أن الزبون (K) قد خصص له تكاليف تشغيلية أكثر مما يجب في ظل المدخل التقليدي بمبلغ (-803199) دينار، وبنسبة

(1.73%-) مقارنة بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة من المداخل التقليدية، مما يجعل الإدارة ذات قرار استراتيجي صائب ومتميز في إدارة علاقة الزبون والميزة التنافسية للمصنع.  
الخطوة الثانية:

في هذه الخطوة سوف تتم المقارنة للربح التشغيلي وفق المدخلين التقليدي و مدخل التكاليف على اساس الانشطة، وتعتمد هذه المقارنة على تحليل الانحرافات المطلقة والانحرافات النسبية وتكون وفق الصيغة الاتية:

الانحرافات المطلقة للربح التشغيلي = الربح التشغيلي وفق مدخل التكاليف على اساس الانشطة - الربح التشغيلي وفق المدخل التقليدي		
الانحرافات النسبية للربح التشغيلي =	الانحرافات المطلقة للربح التشغيلي	*100%
	الربح التشغيلي وفق المدخل التقليدي	

المصدر: اعداد الباحث

### الجدول (39)

مصنع الكوفة للمشروبات الغازية

الربح التشغيلي لكل زبون من الزبائن وخلال عام 2014 وفق المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة

ت	رمز الزبون الخاص بالباحث	الربح التشغيلي وفق المدخل التقليدي	الربح التشغيلي وفق مدخل التكاليف على اساس النشاط	الانحراف	
				المطلق	النسبية
1	A	6899540	-1575501	-8475041	-122.83%
2	B	4980081	-11906197	-16886278	-339.08%
3	C	1406758	-7559647	-8966405	-637.38%
4	D	13023190	7479514.5	-5543676	-42.57%
5	E	5913286	-1485917	-7399202	-125.13%
6	F	-768575	-5379641	-4611066	599.95%
7	G	20664635	15153455	-5511181	-26.67%
8	H	9926027	1535317.3	-8390710	-84.53%
9	I	4251678	3112930	-1138748	-26.78%
10	J	15781914	12225047	-3556867	-22.54%
11	K	12140285	12943484	803198.8	6.62%
12	L	3407554	-2374997	-5782551	-169.70%
13	M	10844348	3608251.3	-7236096	-66.73%
14	N	10927813	6493130.5	-4434682	-40.58%
	المجموع الكلي	119398533	32269229	-87129304	-1097.95%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (16) و(29).

مما يلاحظ من الجدول (39) ومن خلال مقارنة الربح التشغيلي وفق المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة، أن الربح التشغيلي وفق المدخل التقليدي كان أعلى من الربح التشغيلي وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بمقدار (87129304) دينار، وهذا المبلغ يمثل الفرق بين المدخلين لجميع زبائن عينة البحث، لذا إن مدخل التكاليف التقليدي يظهر أغلب الزبائن مربحين وبنسبة (92.85%)، ونسبة (7.14%) زبائن خاسرين، ولكن في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يظهر أن نسبة (57.14%) من الزبائن مربحين، ونسبة (42.85%) من الزبائن غير المربحين.

إن سبب هذا الاختلاف بين المدخل التقليدي ومدخل التكاليف على أساس الأنشطة يعود إلى الصورة المشوشة للتكاليف في ظل المدخل التقليدي والتي كانت منخفضة بمقدار (87129304) دينار، مقارنة بمدخل التكاليف على أساس الأنشطة، وإن هذا الانخفاض في التكاليف هو الذي أدى إلى زيادة الربح التشغيلي بموجب المدخل التقليدي بالمبلغ نفسه.

وهكذا فإن المدخل التقليدي لا يظهر نتائج دقيقة ولا يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، في حين أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يظهر معلومات أكثر دقة وموضوعية، ومن ثم يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الصائبة بين الزبائن ذوي الربحية المرتفعة والزبائن ذوي الربحية المنخفضة، حيث الزبون (G) يمثل ربحية مرتفعة وبنسبة (46.96%) بعكس الزبون (H). إذ يمثل ربحية منخفضة بنسبة (4.76%)، هذا فيما يخص الربحية.

وأما فيما يخص الخسارة فقد ميّز الزبون الأعلى خسارة والمتمثلة بالزبون (B) وبنسبة خسارة مرتفعة (36.90%) بعكس الزبون (e)، إذ حقق خسارة منخفضة بنسبة (4.60%)، وهذا يدل على أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يميّز بين الزبون الذي يحقق الربحية الأعلى والزبون الذي يحقق الربحية الأقل، وكذلك بين الزبون الذي يحقق خسارة أعلى، والزبون الذي يحقق خسارة أقل، لذا فإن تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة أفضل من تحليل ربحية الزبون وفق المدخل التقليدي، وذلك لعدة أسباب:

- 1- تحليل ربحية الزبون وفق المدخل التقليدي يميز بين الزبون المريح والزبون غير المريح بأقل دقة وشمولية، بينما في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يميز بين الزبون المريح والزبون غير المريح بأكثر دقة وشمولية.
- 2- يميز مدخل التكاليف على أساس الأنشطة الزبائن الأكثر ربحية من الزبائن الأقل ربحية، وكذلك الخسارة بالنسبة للزبائن.
- 3- إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يساعد المصنع في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ومراجعة السياسات الإدارية المتخذة بأكثر دقة.

4- إن تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى بناء بيانات ومعلومات للمصنع يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات صائبة.

لذا فإن تحليل ربحية الزيتون في ظل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يعطي صورة واضحة ودقيقة حول الزبائن، ومن ثم سوف يساعد المصنع في اتخاذ القرارات الصائبة وتعزيز دور إدارة علاقات الزيتون في إشباع حاجاته ورغباته، ومن ثم تحقيق رضاه، وتحقيق الميزة التنافسية للمصنع.

# الفصل الرابع البرامج

**المبحث الاول  
الاستنتاجات**

**المبحث الثاني  
التوصيات**

## المبحث الأول الاستنتاجات

### أولاً/استنتاجات الجانب النظري:

1- تحليل ربحية الزيتون من المواضيع المهمة والحديثة في بيئة الأعمال لما يحققه من أثر في نجاح الوحدة الاقتصادية، وكذلك قاعدة بيانات ومعلومات مفصلة ودقيقة عن كلّ زيتون، ويتضمن تحديد إيرادات وتكاليف وربحية كل زيتون، مما يساعد الوحدات الاقتصادية في تعزيز الثقة وتطوير العلاقات مع الزبائن ومن ثم تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

2- يمثل مدخل التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية في إدارة التكاليف غير المباشر من أجل اتخاذ القرارات الصائبة .

3- بما أن تحليل ربحية الزيتون أداة استراتيجية لأنّ الزبائن يمثلون أصولاً غير ملموسة للوحدة الاقتصادية، لذا سيساعد المدراء في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي ترفع أو تخفّض قيمة الوحدة الاقتصادية.

4- تمثّل إدارة علاقات الزيتون أداة استراتيجية لأنها حلقة وصل بين الوحدة الاقتصادية والزبائن، وتحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

5- استنزاف الكثير من الوحدات الاقتصادية مواردها خلال حملاتها التسويقية والإدارية من أجل جذب زبائن جدد والحفاظ على الزبائن الحاليين.

### ثانياً/استنتاجات الجانب العملي:

1- أظهر البحث أن تحليل ربحية الزيتون في ظل المدخل التقليدي للتكاليف يؤثر على إدارة علاقات الزيتون والميزة التنافسية بصورة سلبية كونه يولّد بيانات ومعلومات مظلمة بسبب استناده إلى بيانات مشوهة عن تخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

2- تبين من البحث أن تحليل ربحية الزيتون وفق المدخل التقليدي للتكاليف لا يميز بين الزيتون المربح والزيتون غير المربح إلا بنسبة ضئيلة، هذا سوف يؤثر على القرارات الإدارية للوحدة الاقتصادية.

3- إن مدخل التكاليف التقليدي غير قادر على تخصيص التكاليف غير المباشرة (التسويقية والإدارية) على الزبائن بصورة دقيقة كونه يعتمد على أساس واحد ، وبالتالي فلا يمكن الاعتماد عليه نظاماً في اتخاذ القرارات بخصوص إدارة علاقات الزيتون ولا يمكن من خلاله تحقيق الميزة التنافسية للمصنع.

- 4- أظهر البحث أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تخصيص التكاليف غير المباشرة (التسويقية والادارية) بشكل أكثر دقة وشمولية التي ستوفر معلومات تساعد في إدارة علاقات الزبائن بشكل كفوء وفاعل، وتحقيق الأرباح والميزة التنافسية للمصنع.
- 5- تبين من البحث أن تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة وشمولية من مدخل التكاليف التقليدي، كونه يعتمد على عدد ملائم من موجهات الكلفة والتي تعتمد على تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة من خلال موجهاتها، وبالتالي تخصيص كلف الأنشطة على الزبائن من خلال موجهاتها، لذا إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة وشمولية وفاعلية في قياس تخصيص التكاليف غير المباشرة (التسويقية والادارية) الخاصة بالزبائن وبأسلوب واقعي أكثر.
- 6- عن طريق نتائج البحث ان مدخل التكاليف على أساس الانشطة أسلوباً أو أداة استراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.
- 7- عدم قدرة الوحدة الاقتصادية في الاعتماد على الربح الإجمالي للزبون في اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة حول إدارة علاقات الزبون.
- 8- إن تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على أساس الانشطة سيميز بشكل دقيق وواضح بين الزبائن ذوي الربحية المرتفعة والزبائن ذوي الربحية المنخفضة وكذلك يميز بين الزبائن ذوي الخسارة المرتفعة والزبائن ذوي الخسارة المنخفضة، لذا من الأفضل للوحدات الاقتصادية العمل على زيادة الإيرادات وإدارة التكاليف غير المباشرة للزبائن ذوي الربحية المنخفضة والزبائن الذين يحققون خسارة من خلال إدارة علاقات الزبون ومصادر الميزة التنافسية.
- 9- من خلال تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على اساس الانشطة اظهر اي من المنتجات المفضلة للزبون واي الانشطة الضرورية التي يتم التركيز عليها في ادارة التكاليف غير المباشرة (التسويقية والادارية) والتي تساعد على اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية واستبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة الى الوحدة الاقتصادية.
- 10- اظهرت نتائج تحليل ربحية الزبون وفق مدخل التكاليف على اساس الانشطة ان عدد قليل من الزبائن يحققون ربحية الوحدة الاقتصادية.

## المبحث الثاني

### التوصيات

من خلال الاستنتاجات التي تمّ التوصل إليها يوصي البحث بمجموعة من التوصيات التي تساعد الوحدات الاقتصادية عامة والوحدة عينة البحث خاصة، من أجل إعادة النظر من الاستراتيجية التسويقية وذلك من خلال إدارة علاقات الزبون، وكما يأتي:

1- ضرورة الاهتمام بتحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف على أساس الأنشطة من أجل التمييز بين الربائين المربحين والربائين غير المربحين.

2- على الوحدات الاقتصادية عدم تطبيق تحليل ربحية الزبون وفق منهج التكاليف التقليدي كونه ينتج معلومات مضللة تؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

3- على الوحدات الاقتصادية الحفاظ على الربائين المربحين ولأطول فترة لأنهم يمثلون أصول غير ملموسة ومن ثم تعظيم ربحية الوحدة الاقتصادية وقيمتها من خلالهم.

4- يفترض من الوحدات الاقتصادية عامة والوحدة عينة البحث خاصة دراسة وفهم فلسفة تحليل ربحية الزبون ومنهج التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة علاقات الزبون من أجل تحقيق كافة أقسامها والسعي لتطبيقها.

5- عند تطبيق تحليل ربحية الزبون يجب على الوحدات الاقتصادية توفير كافة المستلزمات الخاصة بالتطبيق وتصميم المستندات والسجلات بحيث توفر معلومات تفصيلية تتمثل بالإيرادات والتكاليف على مستوى الربائين.

6- عند استخدام تحليل ربحية الزبون على إدارة الوحدة الاقتصادية القيام بإدارة التكاليف للربائين ذوي الربحية المنخفضة، وكذلك الربائين الخاسرين ومحاولة تحفيزهم لتغيير سلوكهم بحيث يؤدي في النهاية إلى تخفيض تكاليفهم وتحسين ربحيتهم.

7- ضرورة تطبيق منهج التكاليف على أساس الأنشطة في الوحدات الاقتصادية عامة، والوحدات عينة البحث خاصة، كونه يساعد في توضيح الرؤية المستقبلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك يساعد في إدارة التكاليف وزيادة الربحية، سواء كانت على مستوى المنتج أو على مستوى الخدمة، أو على مستوى الزبون أو على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل.

8- ضرورة العمل على استخدام تحليل ربحية في مدد فترات متواصلة وبصورة دورية سواء كانت على مستوى شهر أو مستوى فصل أو مستوى نصف سنة أو سنة وفرض رقابة مستمرة على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومحاولة معالجة الانحرافات الحاصلة أولاً بأول.

9- عند تطبيق تحليل ربحية الزبون على الوحدات الاقتصادية من الضروري اتباع الخطوات المتواجدة في الربائين ذوي الربحية المرتفعة وتطبيقها على الربائين ذوي الربحية المنخفضة

والزبائن المربحين، وهذا سوف يعظم من ربحية الوحدة الاقتصادية وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة لها.

10- ضرورة تطوير أنظمة التكاليف الإدارية داخل الوحدات الاقتصادية عامة، والوحدة عينة البحث خاصة من أجل توفير البيانات والمعلومات اللازمة.

11- الاهتمام بتكاليف الزبون لأنها تشكل جزءاً كبيراً من تكاليف الوحدة الاقتصادية.

12- يساعد تحليل ربحية الزبون الوحدات الاقتصادية في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية لأنه لا يقتصر على المبيعات التاريخية فقط، ولكل زبون من أجل زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية وكذلك إدارة التكاليف.

## ثبت المراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع العربية

(أ) الحسابات المالية والكفوية لمصنع الكوفة للمشروبات الغازية لسنة 2014.

ب) الكتب:

1. أبو النجا، محمد عبد العظيم (2011) إدارة التسويق مدخل استراتيجي، طبعة 1، الدار الجامعية.
2. انتريل، بينز بشر ومكلاني، إدي (2013)، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، ترجمة زهير عمرو دردر، دار المريخ، الرياض.
3. تشارلز، هورنجرن وداثار، سريكانت وفسوستر، جورج (2007)، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض.
4. تشارلز، هورنجرن وداثار، سريكانت وفسوستر، جورج (2009)، محاسبة التكاليف - مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض.
5. جاريسون، ري آتش ونورين، أريلة (2002) المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين، دار المريخ، الرياض.
6. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي (2008)، محاسبة التكاليف المتقدمة، المستقبل للطباعة والتصميم.
7. حسين، أحمد حسين علي (2000) المحاسبة الإدارية المتقدمة، كلية التجارة، الجامعة الاسكندرية.
8. صبري، نضال رشيد (2002)، المحاسبة الإدارية، الناشر جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، غزة.
9. الداعور، جبر إبراهيم (2004)، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، كلية الإدارة والاقتصاد للعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
10. راضي، محمد سامي (2003)، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
11. ربايعه، علي وذياب، قنمي (2010)، إدارة المبيعات، دار الصفاء للنشر، عمان.
12. السامرائي، منال جبّار والسامرائي مهني مجيد والزملي، علي عبد الحسين (2010)، إدارة الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة، طبعة 1، الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد.

13. اللامي، غسان قاسم داود (2013)، إدارة التسويق أفكار وتوجيهات جديدة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان.
14. الصحن، محمود فريد (2002)، قراءات في إدارة التسويق، الدار الجامعية، مصر.
15. الصميدعي، محمود جاسم ويوسف ردينة عثمان (2010)، تسويق الخدمات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمّان.
16. الصميدعي، محمود جاسم ويوسف ردينة عثمان (2011)، التسويق الاستراتيجي، طبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمّان.
17. الطائي، يوسف حجيم والعبادي، هاشم فوزي (2008)، إدارة علاقات الزبون، طبعة 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمّان.
18. عامر، سامح عبد المطلب وقنديل، علا محمد سيد والصعيدى، نيسة، محمد محمد (2011) الطبعة 1، دار الفكر، عمّان.
19. عباس، حسين وليد حسين (2014)، استراتيجية إدارة المواد البشرية- المدخل الحديث للميزة التنافسية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
20. عبد اللطيف، ناصر نور الدين، 2004، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر.
21. عبود سالم محمد وعبد الله ، فيحاء يعقوب (2014)، اتجاهات في تقنيات التكاليف، طبعة 1، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية، بغداد.
22. عبود، سالم محمد (2007)، إدارة التكاليف، الجزء 1، الطبعة 1، المكتبة الوطنية، بغداد.
23. عطية، هاشم أحمد (2000)، محاسبة التكاليف والإدارية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر.
24. العلي، عبد الستار محمد (2006)، إدارة الإنتاج والعمليات، طبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان.
25. عوض، محمد أحمد (2000)، إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل كمي، طبعة 1، دار وائل للطباعة والنشر، عمّان.
26. فخري، نوّاف والدليمي، خليل (2002)، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء 1، طبعة 1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، عمّان.
27. مبارك، صباح وعثمان، الأميرة إبراهيم ومحرم، زينان محمد محمد (2008)، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية.
28. محرم، زينان محمد والجمال، حمد رشيد وشحاته، السيد شحاته (2005)، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية.

29. مروة، حكيم وحوحو، محمد (2009)، تسويق العلاقات من خلال الزيتون مصدر لتحقيق المنافسة واكتساب الميزة التنافسية، دار المسلية للنشر، عمان.
30. المناوي، عائشة مصطفى، 1998، سلوك المستهلك، مكتبة عين شمس، القاهرة.
31. ياسين، سعد غالب (2010)، الإدارة الاستراتيجية، الطبعة 1، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
32. الزغبى، حسن علي، 2005، نظم المعلومات الاستراتيجية مدخل استراتيجي، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع-عمان.

### ج) المجلات والدوريات

1. أبو خشبة، عبد العال بن هاشم محمد (1999)، دراسة وتقويم مدخل التكلفة على أساس النشاط مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 3، العدد 1.
2. أسعد، باسل (2014)، دور مدخل تحليل ربحية الزيتون في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 2.
3. البنانوي، علاء محمد (2008)، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 31، العدد 2.
4. درغام، ماهر موسى (2006)، مدى توفير المقومات الأساسية لتطبيق نظام الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 2.
5. زكي، حسن (2000)، أنموذج رياضي مقترح لتخصيص تكاليف الطاقة والتكاليف المشتركة في المنشأة الصناعية في ضوء نظرية الوكالة، مجلة جرش، المجلد 4، العدد 2، عمان.
6. طالب، مهند مجيد طالب (2012)، قياس وتحليل تكاليف ورغبة الزيتون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC/M) - تأطير مفاهيمي، العدد 3.
7. علي، عبد الكريم عبد الرحيم (2013)، أهمية تحليل ربحية الزبائن في الشركات الصناعية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد، العدد 12.
8. الجبوري، نصيف جاسم وخضير، بشرى فاضل، 2008: تحليل ربحية الزيتون، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد، المجلد 4، العدد 52، ص 309.
9. وناس، خلودعاصم وجميل، احمد نزار وابراهيم، محمد عبد الله، 2010، استعمال مدخلي تحليلي الربحية واحتساب قيمة الزيتون مدى الحياة في ادارة علاقات الزيتون، مجاة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد 15، العدد 23.

د) الرسائل والأطاريح الجامعية

1. أغا، ندى عبد الرزاق سلمان ممدوح (2006)، مدى توفير مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العامة في قطاع غزة، دراسة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
2. سبوع، سليمان سند (2002)، استخدام ABC و ABM في قرارات المنظمة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
3. شقفة، خليل إبراهيم عبد الله، 2007، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المستتدة للنشاط في المستشفى الأوربي، مذكرة ماجستير، غزة.
4. عبد الرحمن، أحمد (2004)، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل تظلم التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية، مصر.
5. عدس، صلاح (2006) إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية - دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية ، غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
6. المسحال، أمير إبراهيم، 2005، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

## A) Books

1. Arndt, Dirk and Gerstenm 2002, Data Management In analytical customer Relationship Management Daimler Chrysler AG, Research and Technology, Datamining Solution, FT3/AD.
2. Atkinson, A. and Kaplan, R.S., Matsumura E. M. and Young S.M. 2007, Management Accounting, 5th, upper Saddle Riv, New Jersey, Prantice Hall.
3. Atkinson, Anthony A. and Kaplan, Robert S. and Matsumura Ellamae. And young, Mark S., 2012, Management, 6th, Pekrson Boston columbus Indianapolis.
4. Blocher , Edward J.& Stout, David E. & Cokins, Gary , 2010"Cost Management A Strategic Emphasis, Fifth Edition, McGraw-Hill, New York.
5. Cravens, Davie W., 2000, strategic marking, 6th, MCGraw-Hall.
6. daft,r.l ,2003, pesing and organization theory,7th,south western,ohio.
7. Davis. Mark, Aquilauo. Nicholas. Ridard, 2003, Fundaments of operations Management, 8th, Mc Grow-Hill, New York.
8. Desarb, Wayne and Sinhad. Indro, A. 2001, customer value analysis, Management journal.
9. Dess, Gregory G., Lumpkin F.T. and Eisner, Abn B.,2007, strategic Management Grating competitive Advantage, Mc Graw Hill, Irwin, New York.
10. Drury, Colin, 2005, Management Accounting for Business, 3rd.ed. Bath: U.K. Patrick Bond.
11. Drury,C, 2000, Management and cost Accounting, 5th, Business Thomson Learning.
12. Evans, James, 1997, production and operation Management, 5th, East publishing Co. New York.
13. Falldin, Daniel and Perrsson, Daniel, 2002, customer Percelived value overtime, journal of the Academy marking science.
14. Garrison, R. Noreen, E. and Brewer P., (2012), Management Accounting, 14th, MCE raw – Hill/Iwin.
15. Gray, Paul and Buch, Jangbok, 2001, customer Relationship Management Authops, Claremont Graduate school.
16. Harry, Richard Runit and Kunim, Elsa, 2003, Whatiuth world is competitive advantage, Anderson school.
17. Hill,Charles w.l&jones,gareth r.,2008,strategic management: an intwgrated approach,8th,Houghton miffin copany, New York.
18. Hilton, 2002, Management Accounting, 6th, prentice companies Inc, U.S.A.

19. HornGren, Charles, T. and Foster, George and Datay strilant, M, 2009, Cost accounting: Managerial Emphasis, 12th, Pearson Prentice Hall.
20. HornGron, charlest. And Datar, srikant Mand Rajan Madhar, 2012, Cost Accounting Amanagerial Emphasis, 14th, new Jersey.
21. Horngren, C.T., Foster. Co. Datar S. M.,1999,Cost Accounting Upper saddle River, New Jersy, Prentice-Hill.
22. Horngren, C.T., Sundem G.L., Stratton, W.O. 2005, Introduction to Management Accounting, 13th, Upper River; New Jersey, Prentice Hall.
23. Horngren, Charles T. and Sundem Garyl, and stration, William, O, 1999, Introduction to Management Accounting, 8th, Prentice – Hall.
24. Horngron, Chartest, and Datar, Srikant Manad Rajan Madhav, 2009, cost Accountity Amanagerial Emphasis, 19th, New Jersey.
25. Johnson, Gerry and scholes kevan, 2002, Exploring corporate strategy, 6th, prentice Hall, Person Educating, London.
26. Johnson, Gerry and scholes, Kevan, 1997, Extloring corporate strategy, 4th, prentice- Hall. Europe.
27. Kaplan, R. and S. Anderson, 2007, Time Dliven Activity Based Costing, Harvard Business school press.
28. Kaplan, R.S. Atkinson A., 1998, Management Accounting, 3rd, Englewood Cliffs, New Jersey, prentice Hall.
29. kaplan, Robert,s&Atkinson Anthony,1994,advanced management accounting,3ed,new jersey printice hall.
30. Kotler, Philip and Armstrong, Gary, 2005, Marketing, an Introduction, prentice Hally pearson Eduction International, upper saddle River, New Jersey.
31. Kotler, Philip and Keller, K., 2009, Marketing Management, Peason Prentice Hall, 13th, London.
32. Kotler, Philip Kevin, Koller and Bernard & Dubois, 2006, markting Management, 12th, Prentice – Hall.
33. Krajewski L., Rltman L, Malhotra M. 2001, operation Management, 3rd, Prentice – Hall.
34. Krajewski, Lee. J, and Ritzman, Larry. P., 1999, operations Management, strategy and analysis, 5th Addison – Wesley publishing. U.S.A.
35. Lovelock, ch and wright L. 2001, principal of service marketing and Management, 3rd, Prentice – Hall.
36. Lovelock, Christopher H.,2001, services Marketing, Englewood cliffs, NJi prentice-Hall.
37. Lynch, Richard, 2003, corporate strategy, 2nd, prentice-Hall.
38. Lynch, Richard, 2003, corporate strategy, 3rd, prentice-Hall, U.S.A.

39. Maher, Michael W. and Stickney, clued pan weil Roman h, 2008, managerial Accounting, 10th, Thomson learning Academic center.
40. Making Tool in, Hospilty Envionmer. Requirement of the Degree of M.B.S., Dublin Business school, Dublin city University.
41. MC Watters, chery S. K. Morse, Dale C. K. Zimmerman, Jerold L. 2001, Management Accounting, Analysis & Inter Predation, 2nd, MC Graw Hill, New York.
42. Noome, B&Griffiv, 1997, Enhancing yielol Management with costomer profitability analysis, International Journal of contemporary Hospitality Management.
43. Porter, Michael, 1996, what is strategy-Harvard Business, November, December.
44. Shager, Scoh M and Meredith, JackR, 1998, operations Management Aprocess Approach with spreadsheets, John Wiley Sons, Inc, U.S.A.
45. Slack, N, chambers, S. and Johnson, R., 2005, operations Management, (4th) prentice-Holl.
46. Slack, Nigel, Chambers, Stuart, Harland Christine, Harrison. Alan and Johnston. Robert, 1998, operations Management, 2nd pitman publishing- London.
47. Thompson, A. and strickl and, Jr, 1997, strategic Management consepts, 9th ed, Frwin, New York.
48. Velcu, Oana, 2002, Practical Aspects in the Implement tatth of an ABC Model, M, Scthesis in Accounting, Swedish school of Economics and Business, Administration.
49. Wood raff, Robert B. 1997, Customer Value: the next source for competitive Advantage Journal of the Academy Marketing Science, Spring.

**B)**

1. Erik, Mvan Raaij, 2005, The Strategic value of customer profitability analysis marketing, Intelligence and planning, vol. 23, no,4.
2. Noone,b &briffin,p,1998,development of an activity- based customer profitability system for yield management, progress in tourism and hospitality research,vol.4,n3.
3. teemu, malmi& raulas, mlka & Siegfried, gudergan & jussi,sehm, 2004, anempirical study on customer profitability accounting ,customer orientation and business unit performance,conference in praque, at the university of technology.
4. Tyagi, R., 2008, Management Introduction Journal of Management science, Vol. 6, No. 21.
- 5-wong,y.h.leung,Thomas k.p,&chowsuki w.k,2003,beyond customer relationship management information.
- 6-whitehill,martin,1997,knowledge based strategy to deliver sustainedcom petitive advantage ,vol.30,n(xxx())

- 7- Athan an assopoulos, Antreas, Piros, stathak opoolos, vtassis, 2001, Behavioural response to customer satisfaction: an empirical study, European Journal of warketivty, vo. 35, iss:5.
- 8- Breffine, Nooneg, 1996, An Investigotion into the Application og costume profitability anylasis as astrategic Decision.
- 9- Cardinaels, Eddy and Rood hooft, Filip and warbp, Luk, 2000, Benefit of customer profitability analysis reports in repeated Budget allocation decession making, Department of Applied Economics Katholieke Universities Leuven.
- 10- Epstein,m.j,friedl,m.l,208,managing customer profitability of accounting, desember,vol.206,n.6.
- 11- Fosrer, George, Customer Profitability Analysis, 1996, Articles
- 12- Mohammed, Muzahid Akbar, 2009, Impact of Quality, Trust and customer satisfaction on customer loyalibity, ABAC Journal, vol. 29, Nl.
- 13- Oliver, R.L, 1980,A cognitive model of the antecedents and consequences of satisfaction decisions, Journal of marketing research, vol. 7.
- 14- Paul Andon and other, 2002, calculating the Economic value of customer to on organization, Articales.
- 15- Searcy,d.,2004,using activity based costing to assess channel customer profitability ,management accounting quarterly montvaleg,vol.5,n.2.
- 16- sirgy,m.,joseph,1996,marketing planning guided by the quality of life (qol)concept,journal of business ethics,vol.15,n(xxx)

### C) Thesis

1. Paula, Garrid, and Petter son, 2003, Discovering a New BzB Approach, to successful customer profitability Enltan cement, The Master Thesis, school Economics and Commercial Law, Gteborg University.

### D). Article Internet

1. American Express company, 2008, Assessing customer profitability, [www.openforum.com](http://www.openforum.com)
2. Giffin, Andrew, 2002, Managing customer value for customer satisfaction, New markets and profit Enhan cement International Insurance society, Singapore, www ,ison line. Org, Singapore/ Giffin
4. <http://www.positivertag.com/autha/hasham>.
5. [httpllwww.ACS.certification program. Marke-cerny.com](http://www.ACS.certification program. Marke-cerny.com).
- 6.hoffman,werner h,2007,strategies for management aporfolio of 8. alliances.[www.bauer,bwi,unl-manhheim.de](http://www.bauer,bwi,unl-manhheim.de).
7. garman,james,1993,continuous qualiy improvement &survival strategy: the southern pacific experience, vol (xxx), n12. [www.morrisey.com](http://www.morrisey.com)
- 8- Proctor. T. 2010, strategic Marketing, <http://www.toutedg.com/> mex books.

## **Abstract**

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

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

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

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

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

**Republic of Iraq  
Ministry of Higher Education &  
Scientific Research  
University of Kerballa  
College of Administration & Economics**



**Customer Profitability Analysis under of the  
Traditional approach and approach of Activity Based  
costing-Applied study in kufa manufacture for  
carbonated drinks**

Thesis Submitted to  
the Council of the College of Administration and  
Economic University of Kerballa  
as a Partial Fulfillment of the Requirements for the M.  
Sc. Degree in Accounting

**by:**

**Abul- Hasaneen Mohsen Godah**

**Supervision**

**Assist Professor**

**Dr. Mohammed Whafi Abbas Al-Shammary**

**2016A.D**

**1437A.H**