

دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

أ.م.د. حنان صحبت / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
م.م. سهير كاظم فاضل

تاريخ التقديم : 2016/9/4
تاريخ القبول : 2016/10/24

المستخلص

ان استخدام التقنيات والاساليب الحديثة مهمة جدا لاحتساب وتحليل ربحية الزبون وتعد تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) كأحد تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة التي تعمل على مساعدة الادارة في تخطيط الاداء المالي للوحدة الاقتصادية وتخفيض التكاليف . هدفت الدراسة الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) وما يحمله من مزايا للوحدة الاقتصادية والاثار المترتبة على استخدامه في تحديد التكاليف المساهمة بشكل فاعل في ترشيد القرارات التشغيلية في الشركات الانتاجية . تحديد مدى امكانية تحليل ربحية الزبون عند استخدام اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت كأحدى تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة وذلك بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الجلدية . وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات التي كان من اهمها :-
ان تقنية (TDABC) استطاعت ان تقدم لإدارة الشركة معلومة عن زبائنها وذلك من خلال تحليل ربحيتها والحصول على نسبة كل مجموعة ومن خلال هذه النسب يمكن تحديد اي السياسات يتم يمكن اتباعها وتكون مناسبة لهم .
اما اهم التوصيات فتملت :-

ضرورة المحافظة على ولاء الزبائن وذلك من خلال تقديم ما يتناسب من رغباتهم وما هو جديد وبأفضل نوعية وجودة وبأفضل الاسعار لهم . ضرورة الاهتمام بالوحدة الاقتصادية بجانب تحليل ربحية الزبون، والاهتمام بالقيمة التي يقدمها الزبون كونه يمثل مورد من الموارد المهمة للشركة .

**المصطلحات الرئيسية للبحث / الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت ، تحليل ربحية الزبون ،
القرارات التشغيلية ، تقنيات ادارة التكلفة .**



مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
العدد 98 المجلد 23
الصفحات 490-510

*البحث مستل من اطروحة الدكتوراه



مقدمة

نتيجة للتغيرات الكبيرة في البيئة الصناعية المتقدمة و التغيرات في احتياجات ورغبات الزبائن تطلبت الحاجة الى تقديم منتجات ذات جودة عالية وجديدة ومبتكرة بالتالي فان على الوحدات الاقتصادية ايجاد طرق للتحسين المستمر لجودة عملياتها ومنتجاتها وتخفيض تكاليفها وذلك من اجل الاستمرار في السوق والمحافظة على حصتها السوقية وامكانية المنافسة، ومن ثم ازدادت مع هذه التطورات مجالات المنافسة منها (الكلفة والجودة والوقت والمرونة الإنتاجية والتجديد والابتكار) فضلاً عن ذلك أصبحت عملية تحليل ربحية الزبون واحدة من أكثر الطرق فائدة للوحدات الاقتصادية حيث ان الإدارة الحديثة ينصب اهتمامها على تحقيق هذا الرضا، إذ ان الزبائن يشكلون محور نجاح كل تنظيم و ان هناك العديد من الوحدات الحكومية الهادفة الى الربح تقوم بتوجيه الاهتمام نحو الزبائن ، وتبرز أهمية عملية تحليل ربحية الزبائن باعتبار الزبائن كأحد موجودات او الاصول غير الملموسة بالنسبة للوحدة الاقتصادية والتي تستطيع ادارة الوحدة الاقتصادية للتخفيض من قيمتها ومن ثم فان المطلوب من الإدارة التغلب على العوامل التي تؤثر في القياس وتحليل سواء كانت متعلقة بالإيرادات او التكاليف لكل زبون وكيفية استخدام التقنيات والاساليب الحديثة لاحتساب وتحليل ربحية الزبون ويعد نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) أحد تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعمل على مساعدة الإدارة في تخطيط الاداء المالي للوحدة الاقتصادية وتخفيض التكاليف وضبطها . وترتكز هذه الدراسة على مدى الاستفادة من تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في عملية تحليل ربحية الزبون ومدى توفيرها للمعلومة الملائمة لمساعدة الوحدة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات .

المبحث الأول / منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

نتيجة لما يعانيه نظام المحاسبة التقليدي من قصور في توفير معلومات مفيدة للوحدة الاقتصادية ونتيجة لظروف المنافسة الكبيرة والشديدة، دفع الوحدات الاقتصادية للبحث عن أفضل الطرق المناسبة لتعزيز علاقتها مع الزبائن حيث تواجه هذه الوحدات صعوبات في قياس وتحليل ربحية الزبون وتتمثل هذه الصعوبة في تحديد اي من الزبائن يتوجب عليها انشاء علاقة معهم واي من الزبائن الذين ستعزز العلاقة معهم كذلك تحديد الإيرادات والتكاليف المرتبطة بهم، وكيف سيتم اختيار التقنية المناسبة التي ستحدد بموجبها ربحية الزبائن . ومن هنا تظهر مشكلة البحث من خلال الاسئلة الآتية:

1- كيف تستطيع تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) والذي هو أحد التقنيات المحاسبية الحديثة من مساعدة الوحدة الاقتصادية في توفير معلومات تساعد في عملية تحليل ربحية زبائنها؟ وتحديد من هم الزبائن المربحين وغير المربحين
2- هل ان استخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) سيساعد الوحدة الاقتصادية في تخصيص تكاليفها الصناعية غير المباشرة وتوزيعها بشكل عادل ما بين الموارد المستخدمة من قبلها.

ثانياً: هدف البحث

ان هدف البحث يتمثل في:

1- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) وما يحمله من مزايا للوحدة الاقتصادية والاثار المترتبة على استخدامه في تحديد التكاليف المساهمة بشكل فاعل في ترشيد القرارات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية مثل قرار المزيج الانتاجي وقبول طلبية او رفضها وامكانية اضافة او استبعاد أحد المنتجات وغيرها من القرارات التي من شأنها ان تصب في مسار تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية في البيئة الصناعية.

2- تحديد مدى امكانية تحليل ربحية الزبون عند استخدام اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت كأحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة وتطوير لمدخل الكلفة على اساس النشاط وذلك بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الجلدية.



ثالثا: فرضية البحث

تقوم فرضية البحث على فرضية اساسية هي ان استخدام تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TD ABC) يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل اكثر دقة عما يقدمه اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) وذلك فيما يتعلق بتقدير مستويات الطاقة والتكاليف وتوفير معلومات ملائمة للوحدة الاقتصادية من خلال تحليل ربحية زبائنها .

رابعا: اهمية البحث

ان اهمية الدراسة تنبع من مدى اهمية نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في مراقبة التكاليف الخاصة بكل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية من جهة، والعمل على ترشيد التكلفة من جهة اخرى وتوفير المعلومات المتعلقة بالزبانن وذلك من اجل التميز فيما بين الزبانن ومن ثم تحليل ربحيتهم، ومن ثم توفير معلومة تبني عليها القرارات الادارية المختلفة. وما يزيد من اهمية هذه الدراسة انها تعد من الدراسات التي ربطت ما بين التقنيات المحاسبية الادارية الحديثة حيث تناولت أثر تطبيق تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في تحليل ربحية الزبون ودورها في عملية اتخاذ وترشيد القرارات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية الصناعية كبيرة الحجم.

المبحث الثاني / تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة

قبل البدء باستعراض اساليب وتقنيات ادارة التكلفة يتطلب منا اولا توضيح مفهوم ادارة الكلفة ، حيث عرفها (Horngren) بانها مجموعة من الاجراءات المتخذة من قبل المدراء سعيا لتحقيق رضا الزبانن الى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة. (Horngren, 2003: 3) وعرفها (Hilton) حيث توسع أكثر حينما وصفها بأكثر من كونها قياساً وتقريراً عن كلفة المنتج أو الخدمة حين أشار بأنها فلسفة وموقف ومجموعة تقنيات، وبحسب الآتي:- (هي فلسفة للتحسين كونها تعزز فكرة إيجاد الطرق بصورة مستمرة لمساعدة المنظمات في صنع قرارات صائبة لخلق قيمة للزبون بكلفة اقل. وهي موقف كونها تمثل موقفاً يستند على أن كل كلف المنتجات والخدمات ناتج عن قرارات إدارية، لذلك يجب اتخاذ القرارات التي تهدف إلى تطوير وتحسين المنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف. وهي مجموعة تقنيات كونها تمثل عدداً من التقنيات يمكن استخدامها بصورة منفردة لدعم قرارات معينة أو سوية لدعم الإدارة الشاملة للمنظمة. (Hilton,2000: 8). واخيرا يرى (Horngren) انه قبل الدخول في انظمة تحديد الكلفة سواء كان (تقليدي او حديث) يتوجب الملاحظة والتأكد من ثلاث نقاط وهي :-

- 1- ان مدخل الكلفة والمنفعة يعد امرا اساسا في تصميم واختيار نظم المحاسبة الادارية.
 - 2- ان النظم يجب ان تصمم للمعاملات الاساسية وليس العكس، بالتالي فان اي تغير جوهري في هذه العمليات الاساسية يتطلب تغير فيما يصاحبها من نظم محاسبية.
 - 3- ان هدف نظم التكلفة هو التقرير عن التكاليف التي تظهر.
- بعد التعرف على مفهوم ادارة الكلفة يمكن الدخول والتعرف على اساليب او تقنيات ادارة التكلفة والتي يمكن استعراض أبرزها وكما يلي: -

اولا:- مدخل الكلفة على اساس النشاط (ABC).

نتيجة لقصور اساليب وطرق قياس وتخصيص التكلفة التقليدية في الاستجابة لنظم التصنيع الحديثة فقد قامت ادارة التكلفة الاستراتيجية بالاستجابة لهذه التغيرات وكان من ضمن هذه التقنيات ما يسمى بمدخل الكلفة على اساس النشاط (ABC) اذ جاء هذا المدخل في محاولة جعل نظام التكلفة اكثر ملائمة وعدالة واكثر قبولا لاغراض التسعير والتخطيط والرقابة في مختلف القرارات الادارية ومن اجل الارتقاء بمحاسبة التكاليف بالمستوى الذي ينبغي ان تقوم به في ظل تلك التطورات ومتطلبات الانتاجية والتصنيع الحديثة .



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

وان المنطق الاساس لمدخل (ABC) هو ان الانشطة هي التي تسبب الكلف وليس المنتجات ، حيث يقوم بتتبع الكلف الى مراكز الانشطه اولا ومن ثم الى المنتجات فقد عرفها (Horngren) من وجهة نظره بانه النظام الذي يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة في كل نشاط من الانشطة ثم يقوم بتخصيص هذه التكاليف على المنتجات او الخدمات او الاهداف الاخرى التي تسبب هذه الانشطة. (Horngren, 2000 : 140). وعرفها (Drury) بأنه نظام لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على اساس السبب والتأثير والقياس الدقيق للمستوى الاكبر من التكاليف غير المباشرة المستهلكة من قبل المنتج الاقل (Drury, 2000: 342). من خلال ما تقدم يتضح ان تقنية (ABC) تقوم على اساس التركيز على الانشطة باعتبارها ان النشاط هو حدث او مهمه لها غرض معين. ويتم تجميع كلف الانشطة على شكل مجتمعات كلفة. فهذه الكلفة (Cost Object) هو الشيء (المنتج النهائي او النشاط) المراد احتساب كلفته (Atkinson, 2007 : 140) وذلك عن طريق موجهات الكلفة (Cost driver) هو الحدث او النشاط الذي يسبب حدوث تكلفة والذي بناءً عليه يتم تحديد معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة (Hilton , 1994 : 210) ، والانشطة (Activities) هي الاحداث او المهام او وحدات العمل المرتبطة بعلاقة مباشرة مع هدف او موضوع التكلفة. ويعد (Cost Pool) مجمع الكلفة هو المركز الذي يتم تجميع التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على اهداف الكلفة المختلفة باستخدام مسبب كلفة واحد. (Horngren , 2005: 141). بحيث يكون هناك موجهه كلفه لكل نشاط ومن ثم تخصيص كلف الانشطة على المنتجات او الخدمات وفقا لمسببات التكلفة بالاعتماد على علاقة (السبب- الاثر) من اجل الوصول الى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يساعد الادارة في عملية اتخاذ القرارات الادارية السليمة.

وهناك جملة من الاسباب تبينها العديد من المنشآت عند التحول الى تقنية او اسلوب الكلفة على اساس

النشاط (ABC) وهي :- (Hilton, 1994 : 203)

- 1- عدم ثقة الادارة بالمعلومات المستخرجة من السجلات المحاسبية في ظل الانظمة التقليدية.
 - 2- انخفاض الارباح بالرغم من الزيادة في حجم المبيعات.
 - 3- ارتفاع كبير في التكاليف غير المباشرة.
 - 4- التنوع في خطوط الانتاج، وكلفة العمل المباشر تشكل نسبة ضئيلة من اجمالي كلفة المنتج.
- اما اهم خطوات تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) واهدافه فهي كالآتي :-

خطوات تطبيق الاسلوب (Horngren & other, 2003: 136)

1- تحديد الانشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية. مثلا نشاط تجهيز الآلات، ونشاط الرقابة على الجودة. نشاط الصيانة.

- 2- تحميل كلفة عناصر التكاليف على الانشطة المختلفة لتكوين ما يسمى مجمع كلفة لكل نشاط.
- 3- تجديد واختيار مسببات التكلفة لكل نشاط مثل عدد مرات التجهيز بالنسبة لنشاط تجهيز الآلات.
- 4- تحميل كلفة الانشطة مجتمعات التكلفة على المنتجات المستفيدة من خلال مسببات التكلفة.

اهداف النظام حدد هلتون أهداف النظام بالآتي (Hilton , 2008: 223) :-

- 1- تحديد تكلفة الانشطة من خلال قياس الموارد المستهلكة في انجاز هذه الانشطة.
- 2- التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات التي استهلكتها هذه الانشطة.
- 3- تقديم معلومات مناسبة عن الانشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لتقييم كفاءة وفاعلية الاداء.
- 4- تساعد المعلومات التدقيقية عن تكلفة المنتجات في ترشيد القرارات الادارية المختلفة.



ثانيا :- تقنية الإدارة على اساس النشاط (ABM).

نتيجة لظهور تقنية الكلفة على اساس النشاط والتي ركزت على دراسة وتحليل الانشطة فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول تطوير معلومات اسلوب ABC حول الانشطة في خدمة الادارة وادارة الكلفة مما ادى الى ظهور اسلوب الادارة على اساس الانشطة ABM. (Drury,2000:897). حيث يختلف اسلوب ABM عن اسلوب ABC على الرغم من كونهما مرتبطين ومتكاملان في أن ABC يركز الاهتمام على الأنشطة لتخصيص الكلف غير المباشرة للمنتجات والخدمات في حين أن ABM يركز الاهتمام على إدارة الأنشطة لتحسين كفاية وفعالية الأنشطة والعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة (Jiambalv,2007:176). ويرى (Horgnren) ان استعمال معلومات التكاليف حسب الانشطة في تحسين ربحية العمليات وحذف الانشطة التي لا تضيف قيمة، كذلك هو وصف للقرارات الادارية التي تستخدم معلومات التكلفة على اساس النشاط لتحقيق رضا الزبائن وتحسين الربحية ومن هذه القرارات (التسعير، المزيج الانتاجي، تخفيض التكلفة، تحسين العمليات، اعادة تصميم المنتجات او العمليات) (Horgnren 2000:364). وقد استخدم (Drury) مصطلح ABM بانه ادارة الكلفة على اساس النشاط (ABCM) وهو يستخدم لوصف تطبيقات ادارة التكلفة حيث يتم النظر الى الوحدة الاقتصادية على انها مجموعة من الانشطة التي تضيف قيمة لدى الزبائن حيث تقوم على فرضية ان الانشطة تستهلك الموارد، بالتالي فان الاداة القوية لهذه الانشطة تؤدي الى ادارة التكلفة في الاجل الطويل وبهدف تحقيق الرضا للزبائن وتخفيض التكاليف. ومن اجل تطبيق تقنية ABM في ادارة التكلفة وتحديد فرص تخفيض التكاليف يتطلب اتباع الخطوات الاتية (Drury, 2000: 897) :-

- 1- تحديد الانشطة الرئيسية التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية .
- 2- تخصيص التكاليف على الانشطة الرئيسية.
- 3- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط رئيسي.

ثالثا :- تقنية الموازنة على اساس النشاط (ABB).

يقوم اسلوب الموازنة على اساس النشاط او الانشطة Activity Based Budgeting (ABB) على ربط الموارد المستخدمة والانشطة التي تستخدم تلك الموارد اولا ومن ثم الربط ما بين تكاليف الانشطة والمنتج النهائي سواء وحدات منتجة او خدمات او عملاء بهدف تحقيق مستوى عالي من الدقة. بالتالي هو اسلوب ممتد من نظام توزيع التكاليف على اساس الانشطة (ABC) والذي يعتمد على مخرجاته الفعلية لكي يقدم تقديرا لفترات زمنية قصيرة عن الموارد والانشطة الضرورية للمشاريع المستقبلية الوحدة الاقتصادية. (Hilton, 2008 : 223). ولقد عرفت الموازنة على اساس الانشطة بانها :- اسلوب يركز على تكاليف الانشطة الضرورية لانتاج وبيع المنتجات والخدمات (Horgnren 2002 :486). هو تكتيك يسعى الى تعظيم الايرادات وتقليل التكاليف من خلال التنبؤ بالمصادر المطلوبة للمشروع بناء على التغيرات المتوقعة في الانشطة والعمليات داخل المنظمة (Kaplan&Anderson,2008 : 1). ان نظام التكلفة المبني على اساس الانشطة ليس اسلوب محاسبي فحسب؛ بل يتعلق بكافة نواحي الاعمال، حيث يساعد الادارة في معرفة المنتجات الواجب توفرها وانتاجها واي الزبائن تخدم؛ فضلا عن الدور الذي يلعبه هذا النظام في تحسين الاداء المستقبلي للشركة. والحصول على معلومات تساعد في عملية اتخاذ القرارات. (Cooper&Kaplan,1998: 22) هذا كله يجعل من نظام (ABC) حجر الاساس الذي يركز عليه اعداد الموازنة على اساس الانشطة (ABB) ومن ثم فان الخطوة الاحقة لخطوة التكاليف على اساس الانشطة هي الموازنة على اساس الانشطة اذ ان كلاهما يستند الى معرفة احتياجات الانشطة للموارد خلال فترة اعداد الموازنة. وان اسلوب التكلفة على اساس الانشطة (ABC) ينسب الموارد الى الانشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن. اما اسلوب الموازنة على اساس الانشطة (ABB) فينسب الموارد الى الانشطة حيث يبدأ بتقويم الانشطة بهدف التنبؤ بالاحتياجات من المنتجات او الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الانشطة لمدة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الانشطة (Hilton,2008 :354) .



رابعا :- تقنية تحليل سلسلة القيمة (VCA) .

إن مفهوم سلسلة القيمة من المفاهيم الجديدة في الفكر الإداري ولم تترسخ قواعد تطبيقه بشكل كافٍ في قطاع الأعمال لحد الآن على الرغم من تناوله بشكل موسع في أدبيات علم الإدارة حيث قدم (Porter) هذا المصطلح لأول مرة عام 1985 في (Harvard Business School) (Lynch,2000:266) . يعني مصطلح سلسلة القيمة مجموعة الأنشطة المترابطة مع بعضها التي يضيف كل منها قيمة إلى النشاط السابق به تعرف سلسلة القيمة كونها الهيكل التي تستعمله الوحدة الاقتصادية لفهم موقع كلفها والتعرف على أدوات متعددة تستعملها لتسهيل تنفيذ الاستراتيجية على مستوى الأعمال (Hitt,2001:220). وقد اعتبرها (Drury) بأنها عملية ربط جميع خطوات أنشطة تكوين القيمة التي تبدأ بإنتاج وتصنيع وتجهيز المواد اللازمة وانتهاء بالتوزيع والاستخدام النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للزبون . (Drury,2008:566) . وان أي وحدة اقتصادية في بيئة الأعمال الجديدة هي عبارة عن سلسلة من القيم الاقتصادية التي تتفاعل وتتكامل مع بعضها من أجل تكوين المنافع المرغوب فيها، والمتمثلة في إنجاز عوامل النجاح الأساسية (التكلفة الأقل، الجودة العالية، الوقت، المرونة) التي تلبي رغبات ومتطلبات الزبون وتكسب رضاه ، فضلا عن تحقيق قيمة مضافة للشركة تؤدي إلى تحسين قيمتها المضافة .

خامسا :- تقنية التحسين المستمر (CI)

أشار (Drury) ان بدايات ظهور تقنية التحسين المستمر تعود إلى اليابانيين ، حيث كانت تعاني اليابان من الندرة الشديدة للموارد الطبيعية كالفحم والبتروول ، ويعد الانسان من اهم الموارد التي لديها والذي كان يبحث باستمرار عن التحسينات التي من الممكن ان تجعله يصل إلى حالة التطور المستمر وتحقيق أفضل مستويات الاداء (Drury, 2002: 6)، والذي انسحب إلى الوحدات الاقتصادية. حيث وصف (Horngren) الوحدات الأكثر نجاحا هي الوحدات التي تقوم بتوفير مناخ للعاملين تشجعهم على تقديم اقتراحات من شأنها ان تعمل على احداث تحسينات في العمليات التشغيلية وتخفيض التكاليف (Horngren, 2008: 316). و تتطلب عملية التحسين المستمر الاتي :- (الذهبي،2001: 86)

- 1-تحديد هدف التحسين (تحديد الأنشطة والعمليات المطلوبة للتحسين)
- 2-تحديد طريقة التحسين (تحديد الآلية التي تنجز بها التحسينات المستهدفة)
- 3-تحديد اجراءات تنفيذ التحسين (تحديد ما الذي يجب عمله ويكون ملائما للتغيير التدريجي

سادسا :- تقنية ادارة الجودة الشاملة (TQM)

إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يعدمن المفاهيم الإدارية الحديثة التي تهدف إلى تطوير وتحسين الأداء بصفة مستمرة وذلك من خلال الاستجابة لمتطلبات الزبون . وبصدد تسليط الضوء على مفهوم ادارة الجودة الشاملة نستعرض اراء عدد من الكتاب والباحثين

- 1-تعريف (Arnold) هي مدخل لتحسين رضا الزبون وطريقة عمل الوحدة الاقتصادية . (Arnold,1998 : 416)
- 2-عرفها (Kaplan) انها عملية تغطي جميع اقسام المنظمة ابتداء من الموارد وحتى ادق التفاصيل للعمليات التشغيلية وتركز بشكل خاص على الزبائن الذين يطلبون سلع وخدمات المنظمة (Kaplan,1998: 766).
- 3- عرفها (Smith) وهي عبارة عن عمليات التحسين المستمر التي تبحث عن الفرص لزيادة رضا الزبائن من خلال تحديد وحل المشاكل التي تقيد الاداء الحالي (Smith,1990: 44) .
وتعمل فلسفة ادارة الجودة الشاملة في ظل اتجاهين هما :-
الاول :- المطابقة للمواصفات من وجهة نظر الشركة اتجاه منتجاتها في السوق.
الثاني :- الملازمة للاستخدام من وجهة نظر الزبون لمنتجات الشركة.
وتتحقق هذه الفلسفة اذا تجسدت رغبات واحتياجات الزبون بصورة جودة عالية في المنتج وكإستراتيجية تنافسية تواجه بها الوحدة الاقتصادية قوى السوق والمنافسة وتمكينها من الاحتفاظ بزبائنها الحاليين وكسب زبائن جدد من أجل زيادة الحصة السوقية وتحسين ربحيتها.



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

اما اهم أهداف إدارة الجودة الشاملة فهي :- (Horngren , 2014 : 8)

- 1- إنتاج منتجات ذات جودة عالية.
 - 2- امتلاك الوحدة الاقتصادية لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات مابعد البيع وبما يتناسب مع احتياجات الزبائن..
 - 3- أن تكون الوحدة الاقتصادية مرنة وقادرة على التكيف مع التغيرات، وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك.
 - 4- العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين الجودة والعمل على تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة في المنتجات تامة الصنع.
- اما اهم مبادئ ادارة الجودة الشاملة فهي :- (جواد وحسين، 2006: 62) .

- 1- التركيز على الزبون
- 2- التزام الادارة
- 3- التحسين المستمر
- 4- مشاركة العاملين
- 5- التدريب والتعلم
- 6- التخطيط الاستراتيجي

سابعاً :- تقنية الكلفة على اساس النشاط باستخدام الوقت الموجه (TD ABC)

لقد نجح اسلوب الكلفة على اساس النشاط على مدى طويل في مساعدة الادارة في التعرف على حقيقة الارقام والتكاليف والايرادات حيث ان ليس كل ايراد او عائد تم تحقيقه هو ايراد جيد ، وليس كل زبون يتعامل مع الوحدة الاقتصادية هو زبون مربح ، وبذلك استطاع التغلب على اوجه قصور الانظمة التكاليف التقليدية لما له من مميزات . وفي الحقيقية ان نظام او اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) قد يكون اسلوب تكاليفي ملائم ، الا انه وباختصار عانى من العديد من المشاكل والتي تمثلت في:- (Kaplan, 2007: 10)

- 1- عملية اجراء المقابلات والمسح تستغرق وقتا طويلا ومكلف جدا بالتالي تعد هدرا للوقت.
- 2- ان بيانات اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) هي غير موضوعية ويصعب التحقق من اثبات ملائمتها.

- 3- الكلفة المرتفعة في خزن واسترجاع وتشغيل والتقرير عن بيانات اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) .
- 4- ان معظم نماذج اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) المتبعة في الشركات هي جزئية ولا تقدم وجهة النظر المتكاملة حول الفرص المربحة والاحداث الشاملة للشركة.
- 5- لا يمكن تحديث اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) بسهولة لاستيعاب الظروف المتغيرة التي تطرأ على الشركة مثال ذلك (اضافة أنشطة جديدة، زيادة التنوع والتعقيد في الطلبات الخاصة للزبائن، التغير في الموارد المستخدمة.....الخ) .
- 6- يعد اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) غير صحيح من الناحية النظرية كونه تجاهل الطاقة غير المستخدمة (التأثير المحتمل لها) .

وقد عانت الكثير من الوحدات الاقتصادية التي طبقت اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) بسبب الوقت المستنفد في حصر ومعالجة بيانات التكاليف، ومن ثم التكاليف المصاحبة لذلك ، مما ادى بالتالي الى التخلي عن هذا الاسلوب تمام او اوقفت تحديثه وهذا بدوره ادى الى جعل تقديرات ذلك النظام غير دقيقة الى حد كبير بالنسبة لعملياتها، ومنتجاتها ، وتكاليف زبائنها. بالتالي دعت الحاجة الى ايجاد اسلوب جديد من اجل حل هذه المشاكل التي ظهرت عند تطبيقه اسلوب (ABC) . وظهر اسلوب (TDABC) من اجل معالجة هذه المشاكل . ويمكن توضيح فلسفة اسلوب الكلفة على اساس الموجه بالوقت وفقا لـ (Bruggeman & other) فانه يرجع المفهوم الاصلي لاسلوب او تقنية الكلفة على اساس النشاط (TDABC) التي وضعت اصلا من قبل البروفسور (Steven R. & Anderson) عندما كان يعمل في انظمة شركة (Acorn) عام 1997.



وقد تم تحسينه بالاشتراك مع البروفسور (Robert Kaplan) من مدرسة هارفارد للاعمال في الولايات المتحدة الامريكية في عام 2001. حيث تم تحسين وتوحيد مدخل الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) وذلك من خلال نشر العديد من المقالات التي كتب بها العديد من الباحثين والكتاب. ويعد (TDABC) طريقة او اسلوب مناسب للوحدات الاقتصادية التي تتميز او تحتوي على الانشطة المعقدة فضلاً عن الشركات التي تعمل بالطلبية او الاوامر. وظهر اسلوب (TDABC) نتيجة للمشاكل والصعوبات التي واجهت تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي مما ادى الى قيام كل من (Kaplan & Anderson) بعرض الاسلوب الجديد والذي تمثل بتقنية او اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) حيث يعد من الاساليب الحديثة التي تم استخدامها من قبل الادارة ، ومن اجل تجاوز نقاط الضعف في اسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي فضلاً عن التحول من اسلوب كلفوي معقد الى اسلوب يقدم معلومات مفيدة ودقيقة للإدارة وبأقل التكاليف ، ويعد هذا الاسلوب هو تحديث لأسلوب الكلفة على اساس النشاط (ABC) التقليدي الذي يعمل على تخصيص الموارد على الأنشطة . وان اسلوب الكلفة على اساس الوقت (TDABC) يعد نسخة محدثة وجديدة للأسلوب السابق (ABC) التقليدي . حيث تم استخدام معادلات (Time Equations) الوقت التي تعبر عن الوقت المطلوب في انجاز الأنشطة كوظيفة لبعض الموجهات. ونتيجة لاستخدام معادلات الوقت التي تسمح وبسهولة من تحديث وترقية اسلوب (TDABC) لمواجهة التغيرات الجديدة التي حدثت في منتجاتها او خدماتها ، ومن اجل الحصول على زبائن جدد فان الشركة تحتاج الى اسلوب كلفوي تمثل في (TDABC) والذي اصبح قادرا على التكيف وبسهولة مع هذه التغيرات بدلا من استعراض كل نظام التكاليف . والفرق الاساسي او الرئيسي ما بين اسلوب (TDABC) واسلوب (ABC) يكمن في ان الاول يعد اكثر حداثة، حيث تم استعمال الوقت واعتباره المحرك الاساسي في تخصيص الموارد والتكاليف المباشرة بشكل مباشر على اهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن وغيرها .

(Kaplan & Anderson, 2007 : 23) و (Everaert & Bruggeman, 2007 : 16)

وفي ظل اسلوب (TDABC) الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت يجب الاجابة على سؤاليين قبل تطبيقه في الشركة وهي ما يلي :-

- 1- ماهي تكلفة الوحدة من الموارد الموجودة والمقاسة بالوقت (الزمن) ؟
 - 2- ما مقدار الوقت المطلوب لكل عملية او نشاط من خلال مجموعة هذه الموارد؟
- هذا ويتطلب استعمال تكنولوجيا المعلومات (IT) عند تطبيق وتحديد اهداف النموذج (TDABC) فضلاً عن ضرورة وجود التكامل مع الانظمة الاخرى داخل الوحدة الاقتصادية مثل نظام تخطيط الموارد للوحدة الاقتصادية (ERP) وادارة علاقات الزبائن (CRM) ، وتواجه الوحدات الاقتصادية العديد من المشاكل في حالة عدم وجود هذا التكامل مابين الانظمة . يعد تحديد الفرص المتاحة لتحسين العمليات وتخفيض التكاليف هو الهدف الاساسي من تطبيق وتطوير هذا الاسلوب . (Kaplan & Anderson, 2007 : 63) . ومن اجل تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت فانه يتطلب مجموعة من الخطوات الواجب اتباعها ، حيث يرى كل من (Everaert & other , 2008 : 172) و (Kaplan & Anderson, 2007:163) ان هناك ستة خطوات من اجل تنفيذ او تطبيق اسلوب (TDABC) وهي :-
- 1- تحديد مجموعة الموارد المختلفة التي تستخدم الموارد.
 - 2- تقدير تكلفة مجموعة الموارد التي تؤدي النشاط او الانشطة .
 - 3- تقدير وتحديد الطاقة العملية لمجموعة الموارد (كساعات العمل المتاحة مثلا) وليس الطاقة النظرية .
 - 4- احتساب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد على اساس الوقت وذلك من خلال قسمة التكاليف الكلية للموارد على الطاقة العملية.
 - 5- تحديد الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط وفقا لمسببات الوقت المختلفة على اساس معادلة الوقت لكل نشاط .
 - 6- ضرب كلفة الوحدة لكل مجموعة موارد في الوقت المطلوب لكل حدث في النشاط لغرض احتساب الكلفة الكلية للمنتج او الخدمة .



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عند تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

وان معادلة الوقت هي عبارة عن تعبير رياضي عن الوقت اللازم لاداء الانشطة كوظيفة من عدة موجّهات او مسببات وقت النشاط. (Hoozee et al; 2009 : 47). وتفرض المعادلة ضمنا ان مدة النشاط ليست ثابتة، ولكنها وظيفة من الوقت التي يستهلكها (K) من الاحداث الممكنة من النشاط وخصائصها المحددة (موجّهات الوقت) ويمكن تمثيلها على النحو التالي :- (Kaplan & Anderson , 2007a)
 $T = \text{sum of individual activity time}$

$T =$ مجموع وقت النشاط الفردي.
والمعادلة هي :-

$$B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3x_3 \dots\dots\dots B_i X_i + \dots\dots\dots B_kX_k$$

حيث ان :-

$T =$ الوقت اللازم لانجاز او تنفيذ النشاط للحدث (K) .

$B_0 =$ الوقت الاساسي لانجاز او تنفيذ النشاط (مستقل عن خصائص النشاط).

$B_i =$ توقيت الوقت للنشاط المتزايد (i) مع (1.....k) .

$K =$ اخذ عدد من موجّهات او مسببات الوقت بعين الاعتبار.

وتعد مسببات الوقت او موجّهات الوقت هي الجزء الاساسي في معادلات الوقت حيث تعد هي الخصائص التي تحدد الوقت اللازم لانجاز او تنفيذ النشاط . ويمكن ان تحتوي معادلات الوقت على ثلاث انواع من المتغيرات هي :- (1- المستمرة 2- المنفصلة 3- المتغيرة او الوهمية) .

(Everaert & other, 2007 : 40) .

ان هناك العديد من الاختلافات ما بين الاسلوبين والتي يمكن اظهارها كما في الجدول الاتي :-

جدول (1) مقارنة بين اسلوب (ABC) واسلوب (TDABC)

ت	وجه المقارنة	اسلوب (ABC)	اسلوب (TDABC)
1	طابع العوامل / لتعيين التكلفة	*موجّهات التكلفة * تعمل مع عدد من العوامل الحاصلة مثل عدد مرات اعداد الآلات	*موجّهات الوقت *يعمل مع وقت فترة التشغيل ، التي هي ناتجة من العوامل التي لها تأثير مثل الوقت اللازم لإعداد الآلات
2	عدد العوامل / لتعيين التكلفة	يمكن استخدام عامل واحد فقط لكل نشاط	استخدام عدد غير محدد من العوامل / مع وجود علاقة متينة بين هذه العوامل
3	دقة الاسلوب	لا يتمكن الاسلوب من السيطرة على النشاط الذي يؤثر على التكلفة بالتحديد	يكون اكثر دقة / لأنه يتمكن من السيطرة التأثير وتحديد تخصيص التكاليف بطريقة مناسبة
4	اتساع (شمولية) الاسلوب في تخصيص التكلفة	يحتاج الى تطبيق نشاط جديد ومنفصل عند الاختلاف في انجاز النشاط	تحتاج الى تطبيق معادلة الوقت والتي (تحتوي او تسيطر) على كل تحديرات واختلافات النشاط
5	الوقت المستهلك (المستنفذ) لتحديد الاسلوب	معدلات التكلفة تحتاج الى توسع كبير في الاسلوب بدرجة كبير من اجل تحقيقها	تحدد معدلات التكلفة على اساس وحدة الوقت وبالمقارنة مع اسلوب (ABC) فهي اقل توسع
6	القدرة على تحديد الطاقة غير مستغلة	لا يملك الاسلوب القدرة	نعم يملك القدرة على التحديد

Source: (Macurová, 2003, METHOD TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING,LITERATURE REVIEW, Journal of Applied Economic Sciences, 2011)



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

- ويمكن تحديد اهم المزايا والفوائد عند تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت كما يلي :-
- 1- تخفيض عدد الانشطة وذلك لان معدلات الوقت توضح الاختلاف في الاوامر، وسلوك الزبائن بدون اي زيادة تسبب في تعقيد نموذج الوقت.
 - 2- سرعة التعديل وفقا لمتغيرات العمليات ونوعية الموارد وتكاليفها .
 - 3- اسلوب يمتاز بالاستمرارية والصلاحية.
 - 4- تسليط الضوء على الطاقة غير المستغلة للموارد .
- اهم الانتقادات الموجه الى اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت:- على الرغم من المزايا التي قدمها اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت الا انه وجهت اليه بعض الانتقادات والتي تضمنت الاتي :-
- 1- اخطاء القياس:- احتمال عدم التقييم الدقيق لقياس الوقت المطلوب لكل نشاط كون عملية القياس للوقت تخضع للحكم الشخصي والتقدير.
 - 2- البيانات:- يرى كل من (Varila & Other, 2007: 184) من الضروري التأكيد على ضرورة وجود كمية كبيرة من البيانات من اجل ان يكون التقدير بصورة مرضية لمعادلات الوقت، وتشير الكثير من الدراسات الى ان جمع البيانات لـ اسلوب (TDABC) يبدو انها تكون معقدة ويجب ان تدار بعناية حيث ان نوعية النتائج تعتمد على نوعية البيانات المتاحة.
 - 3- مخصص لأنشطة متجانسة ومتكررة :- حيث يذكر (Sherratt, 2005 : 144) ان اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يقتصر على اجراءات وانشطة محددة سلفا، او لحساب كل حاله على حدة ، حيث يعتبر اسلوب (TDABC) بسيط وسهل التطبيق في قسم يحتوي على نشاط واحد بسبب انه يمكن تقسيم مجموع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الموارد المتاحة اي امكانية استخراج معدل التكلفة للقسم بكل سهوله عند تطبيقه .
 - 4- الطاقة العاطلة (غير مستغلة) تعد مشكلة تكلفة الطاقة الغير مستغلة التي تم التأكيد عليها ضمن اسلوب (TDABC) ليست اكتشاف جيد او حديث ، حيث تم مناقشتها في الدراسات والادبيات منذ بداية القرن العشرين، ومن اجل التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية وقوانين المحاسبة المالية تم استبعادها من تكاليف الانتاج الاغراض التقارير المالية .

المبحث الثالث / انعكاس تقنيات المحاسبة الادارية (TD- ABC) في تحليل ربحية

الزبون و ترشيد القرارات التشغيلية

تمهيد

ان عملية توفير معلومة واسعه ودقيقة عن الزبون تحتاج الى عملية تحليل ربحية الزبون والتي اصبحت من اهم الطرق فائدة للوحدة الاقتصادية حيث تتضمن تحديد الاليرادات ، والكلف والارباح التي تتحقق من الزبائن. وان اغلب الشركات اليوم تتوجه نحو بناء علاقات طويلة الامل ومربحة نحو الزبون، فضلاً عن الحصول قيمة حياة الزبون والنظر الى الزبائن على انهم موجودات يجب ان تدار وان يتم تعظيمها بشكل جيد.

اولاً :- مفهوم ربحية الزبون

وان مفهوم ربحية الزبون يعد من الامور المهمة الواجب التعرف عليها حيث عرفها (Kaplan) فقد عرفها بأنها ايراد المبيعات المتحقق من زبون معين او مجموعة زبائن مطروح منها جميع التكاليف الحاصلة في سبيل تقديم منتج او خدمة للزبون او مجموعة الزبائن (Kaplan, 2001: 581). وعرفها (Pfeifer & others) بانها الفرق ما بين الاليرادات المتحققة من الزبائن والتكاليف المستنفدة في خدمته خلال مدة زمنية محددة (Pfeifer & others, 2005: 14). يعد الزبائن او المستهلكين الهدف النهائي للوحدة الاقتصادية، لذا تهتم بهم وتحاول وضع استراتيجيتها وفقاً لاحتياجاتهم ورغباتهم ، ومن المشاكل التي تواجهها الوحدة الاقتصادية عند مراجعة واعادة النظر بزبائنها فيما لو اذا تم استبعاد بعض الزبائن او اضافة زبائن جدد .



وتعتمد في ذلك على مدى توفير المعلومات المتعلقة بمقدار مساهمة كل زبون في الايرادات ومقدار ما يضيفه الى التكاليف وهو ما يمثل ربحية الزبون (الجبري وخضير، 2008:4). وفي الواقع ان الوحدات الاقتصادية لاتعرف من هم الزبائن المربحين بالنسبة لها ومن هم الزبائن غير المربحين، او بمعنى اخر قد تعرف الوحدة الاقتصادية من هو الزبون الاكثر ربحية او اكبر زبائنها لكنها لا تعرف ربحية جميع الزبائن . وان من اهداف ادارة الكلفة هو الزبون اذا انه اصبح هدفا استراتيجيا ، اذ تسعى الى تخفيض التكاليف وتحسين ربحيته من خلال اشباع رغباته واحتياجاته في الوقت المحدد والجودة المطلوبة وباقل التكاليف الممكنة وتحقق مستوى عالي من الرضا والولاء للشركة ينعكس اثره على زيادة حصته السوقية وتحسين الربحية ويعني ذلك ان مفاهيم المرتبطة بالزبون (الاحتفاظ بالزبون، اكتساب زبون جديد، رضا الزبون ولاء الزبون، ربحية الزبون) . من اجل الوصول الى ربحية الزبون / الزبائن فلا بد من توفر تحليل الايرادات والتكاليف الخاصة بالزبون/ الزبائن والتي تعد المتطلبات الاساسية في عملية تحليل ربحية الزبون (CPV) حيث استخدمت العديد من الشركات نظام (ABC) في تحديد ربحية زبائنها، وترجع اهمية تحديد ربحية الزبائن الى انه ليس كل دينار من الايرادات يتم الحصول عليه من الزبون يؤدي الى زيادة صافي الدخل للشركة بنفس المقدر، مما يعني ان الهدف من عملية تحليل الربحية للزبون هو من اجل تحديد مساهمة كل دينار يتم الحصول عليه من الزبون في صافي الدخل، ان عملية فهم الشركة لربحية زبائنها واسباب هذه الربحية تساعد تلك الوحدة الاقتصادية على اتخاذ اجراءات وتصرفات صحيحة تهدف الى تحويل الزبائن غير المربحين الى زبائن مربحين، كذلك زيادة ولاء الزبائن المربحين اتجاه الشركة التي يتعاملون معها بالتالي تعود بالنفع على كل من الزبائن بزيادة رضاهم وعلى الشركة بتعظيم ارباحها . (Kaplan & Narayana, 2001: 8) يرجع السبب الرئيس وراء اختلاف ايرادات المبيعات ما بين الزبائن او من زبون الى اخر الى ثلاث متغيرات اساسية هي:- (Horngern, 2000 :582)

أ- عدد الوحدات المباعة او المشتراة من منتجات الشركة اذا كلما ارتفعت الكمية المشتراة كلما ارتفع مقدر الخصم الممنوح للمشتري ومن ثم فانها تؤثر على ربحية الزبائن.
ب- مقدار الخصم الممنوح او المكتسب للزبون ان تتبع الخصم من الزبون ورجل المبيعات سيوفر معلومات مفيدة حول الاساليب التي من شأنها تحسين ربحية الزبون ، وربما قد تطلب الوحدة الاقتصادية من مسؤولي المبيعات استحصل الموافقة قبل منح الخصم للزبائن غير المؤهلين بالنسبة لها او ربما انها يمكن تتبع المبيعات المستقبلية لزبائنها وتتوقع مدى تأثير الخصم الممنوح على ربحيتها.
ت- شروط الائتمان تعد فقرة مهمة في عملية تحليل الايرادات فبعض الزبائن قد يمنح خصم نقدي عند السداد ضمن مدة معينة، وقد يحدث عدم السداد او تأجيل السداد ومن ثم سيؤثر ذلك على ايراد الزبون اي بمعنى تعطيل جزء من راس المال .

ان عملية تحديد واحتساب وتحليل تكاليف ربحية الزبون لا تختلف كثيرا عن عملية تحديد تكاليف المنتج على اساس النشاط (ABC) حيث اتفق كل من (Horngren & Garrison) على سبع خطوات من اجل احتساب تكاليف اهداف التكلفة النهائي وهي :- (السامرائي واخرون ، 2012 : 154) .

- 1- تحديد اهداف التكلفة النهائي (المنتج، الخدمة، الزبون).
- 2- تحديد التكاليف المباشرة المرتبطة بأهداف التكلفة النهائي.
- 3- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، ومجمعات تكاليف النشاط ومقاييس (موجهات) النشاط (مثل نشاط التصميم ، ونشاط التهيئة ، ونشاط تشغيل المكان ونشاط الشحن ونشاط التوزيع ، ونشاط الادارة).
- 4- احتساب معدلات تكاليف النشاط (معدل تكلفة موجه النشاط) من خلال قسمة اجمالي تكاليف مجمع تكلفة النشاط (طلبات الزبون، تصميم المنتج، حجم الطلب) على كمية موجه التكلفة (مثل عدد طلبات الشراء، عدد مرات الفحص، عدد ساعات المكان، عدد الزبائن) باستثناء نشاط لتسهيلات المصنع لا تنطبق عليها اجراءات (ABC) بل يستخرج معدل موجه هذا النشاط وفقا للمدخل التقليدي باستخدام اساس الحجم.
- 5- تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة الى اهداف التكلفة باستخدام معدلات النشاط المستهلكة ومقاييس تكاليف النشاط (معدل موجه التكلفة).
- 6- احتساب التكاليف الكلية لأهداف التكلفة النهائي بإضافة التكاليف المباشرة الى التكاليف الغير مباشرة المحلية على اهداف التكلفة.



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

- 7- تحضير تقارير الادارة.
مزاي عملية تحليل ربحية الزبون :- تظهر لنا عملية تحليل ربحية الزبون مجموعة من المزايا يمكن اجمالها فيما يلي :-
- 1- توفير الخدمات الافضل للزبانن ذوي الربحية المرتفعة.
 - 2- الاحتفاظ بالزبانن ذوي الربحية المرتفعة وضمان عدم كسبهم من قبل المنافسين.
 - 3- وضع الاسعار بالاعتماد على كلفة الخدمة ، اذ يتم فرض اسعار مرتفعة للخدمات ذات المصاريف المرتفعة.
 - 4- التفاوض مع الزبانن من اجل التوصل الى نفس المستوى من المنافع المتبادلة معهم.
 - 5- تحويل الزبانن غير المربحين الى زبانن مربحين من خلال المفاوضات على السعر والجودة، ومزيج المنتج، ومعالجة الطلبية، ومدة التسليم، وترتيب الدفع.
 - 6- وتحديد الزبانن الذين من الممكن التضحية بهم في حال توجيههم نحو التعامل مع المنافسين.
- ان المديرين يأخذوا بنظر الاعتبار كافة التكاليف والايرادات المرفقة او المصاحبة مع كل بديل عند الاختيار من بين البدائل المتاحة، وان من اهم المفاهيم التي يرغب المديرين بتحديدده هو العلاقة بين الوقت و الملائمة . فاذا كان المدى الزمني للقرار قصيرا، فالقليل من الايرادات والتكاليف تكون ملائمة لان مجموعة محددة من الايرادات والتكاليف تكون عرضه للتغير بحسب افعال وتصرفات الادارة قصيرة الاجل. اما على المدى البعيد فالتصرفات والافعال التي تقوم بها الادارة تكون مؤثرة بشكل حيوي في كل التكاليف . وبغض النظر اذا كان القرار قصير الاجل ام طويل الاجل فكل عمليات اتخاذ القرارات تتطلب تحليل المعلومة الملائمة (Relevant information analysis). وان اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يحدد الطاقة لكل ادارة او عملية وتخصيص تكلفة الطاقة من مجموع الموارد على موجبات التكلفة على اساس الوقت اللازم لتنفيذ النشاط إذا كان الطلب على العمل في هذه الإدارات أو انخفاض العمليات فان اسلوب (TDABC) يمكن تقدير كمية الموارد المتوفرة، والسمة التي تجسدت في الاسلوب الجديد (TD-ABC) هو استخدام معادلات الوقت الذي يستهلكها النشاط بالتالي تعد من الخصائص المختلفة لهذا الاسلوب، وان المعادلة الوقت و تكلفة النشاط تستند على موجبات الكلفة وعلى اساس خصائص كل هدف .
- مجالات تطبيق اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت
هناك مجموعة من الفرص المتاحة (opportunities) امام اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) في العديد من المجالات مثل :-

1- المحاكاة (Simulation)

ان اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يمكن استخدامه بسهولة مع نموذج المحاكاة وذلك لتحليل كيفية تحسين الموارد لان المعلومات هي تتألف تماما من القيم الحقيقية . لأنها تسمح لتنفيذ سيناريوهات مختلفة من اجل تحديد الفرص المتاحة لإدارة الموارد (McGowan, 2009: 61).
وعلاوة على ذلك ، فان نموذج المحاكاة يمكن من استخدامه في تخطيط الطاقات وتسليط الضوء على الفجوات في الموارد والطاقة الانتاجية الفائضة ، ويستطيع المدراء تحديث نموذج المحاكاة بسهولة ليعكس التغيرات في البيئة التشغيلية وقياس التحسين في الكفاءة والتكاليف . (Everaert & Other , 2008: 172)

2- المقارنة (Benchmarking)

مع اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) يمكن للشركات من مقارنة عملياتها من بين الشركات الاخرى لان معظمها شائعة عبر العديد من الصناعات ، ومن الممكن ايضا مقارنة معادلات الوقت والتكاليف في مواقع الشركة المختلفة (مخازنها). ولا يحل اسلوب (TDABC) محل منهجيات القياس التقليدية التي تعتمد على التقرير فقط عن النتائج الكلية. ويقوم اسلوب (TDABC) على كشف الاختلافات الجذرية في العمليات، كل هذا يجعل منه اسلوب يمكن استعماله في عملية المقارنة. (Kaplan & Anderson , 2007 : 5)



3-نظم المعلومات متكاملة (Complementary Information Systems)

ان عملية وضع محاسبة مؤتمته بالكامل يعد امر ليس معتاد عليه بعد، على الرغم من ذلك هناك مجموعة متنوعة من التقنيات التي تساعد على جمع البيانات من العمليات مع الحد الأدنى من الجهود اليدوية مثل التكنولوجيا (RFID) واوراق الوقت. وهذا مفيد خصوصا في بيئة الاعمال حيث هناك في الغالب عمليات متكررة، وعلاوة على ذلك فان هذه التقنيات تسمح بتحسين دقة البيانات عن طريق الحد من عدد الاخطاء البشرية (اليديوية) وانها تسمح للجمع السريع للبيانات نسبيا فأنها بذلك توفر جوابا ل اسلوب (TDABC) للقيام بمهام غير روتينية (Varila et al., 2007: 184) ومن اجل تطبيق اسلوب الوقت فانه من الضروري توفر الادوات الاحصائية مثل تحليل الانحدار المتعدد والذي يعد من الادوات المرنة لتقدير التكاليف ويساعد في تحليل النتائج. (Verlinden, 2008: 484).

4-بطاقة الأداء المتوازن (BSC) (Balanced Scorecard)

وفقا لـ (Yilmaz, 2008: 8) فانه يمكن استخدام اسلوب (TDABC) كأساس لبطاقة العلامات المتوازنة حيث تسمح بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) للمؤسسات لتنفيذ ستراتييجيتها بسرعة وبشكل فعال من خلال دمج نظام القياس مع نظام الادارة. ويسهل اسلوب الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) من ترجمة الاستراتيجية الى مقاييس الاداء كذلك يوفر مقاييس الادارة لتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة وتحليل العلاقة ما بين (BSC) واسلوب (ABC و TDABC اسلوب) على التوالي. حيث ان هناك اربع صلات قائمة هي :-

أ- الصلة التشغيلية : حيث ان مخرجات اسلوب (ABC) مثل التكاليف والجودة والوقت والابتكار هي عادة مدخلات ممتازة الى (BSC) من خلال تحديد اداء اي عملية.

ب- صلة ربحية الزبائن : يمكن من خلال اسلوب (TDABC) تحديد ربحية الزبائن وذلك بسبب قدرته على التحليل بدقة الاجمالي التكاليف الادارية والتسويقية والتوزيعية والتقنيات والخدمات في تكلفة خدمة الزبائن الافراد.

ج- الصلة المالية: بسبب ان بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) تساعد على تحديد المبادرات الاستراتيجية والاحتياجات من الموارد التي تمكن الشركات اكتساب القدرة التنافسية المستدامة على المدى الطويل .

د- عملية التحليل الهرمي: والذي يسمح لصانعي القرار في تصميم نموذج لمشكلة معقدة في بنية هرمية.

5-إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management

يعني نوعية ممتازة من المنتجات والخدمات وهدفها هو تلبية متطلبات الزبائن من خلال إشراك جميع الموظفين ويشدد على الحاجة إلى إدارة الأنشطة والعمليات في إطار التحسين المستمر. وفي حالة أنظمة التكاليف التقليدية، فإنها لا يمكن أن تتكيف مع فلسفة إدارة الجودة الشاملة لأنها موجهة إلى المنتج وليس إلى العملية ويتم استعمال تحليل (ABC) للتعامل مع هذه المشكلة لأنه يقدم معلومات عن التكاليف وأيضا معلومات عن العمليات حيث أنها تساعد المديرين في تحقيق برنامج خفض التكاليف عن طريق فرضية أن بعض التكاليف يمكن القضاء عليها، وهذا الإجراء لا تجعل جودة المنتج لوحدة أدنى، يمكن أن يتم ذلك بهدف القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. بالتالي فان (ABC) متوافق تماما مع فلسفة إدارة الجودة الشاملة. (Novicevic, 1999: 2).

واخيرا ترى الباحثة و مما تقدم ان تقنيات المحاسبة الادارية تتكامل فيما بينها وتترابط مع بعضها من اجل تحقيق وتنفيذ ستراتييجيات الوحدة الاقتصادية او الشركة او المؤسسة بالتالي تنعكس في مساعدة الادارة في عملية اتخاذ القرارات الضرورية في الوقت المناسب وذلك لمواجهة متطلبات الزبون الضرورية وتقديم المنتجات له بأفضل الاسعار مع المحافظة على الجودة العالية و باقل التكاليف.



المبحث الرابع / الجانب العملي

اولاً: تأسيس الشركة

نشأت الشركة العامة للصناعات الجلدية سنة 1976 كحصيلة لدمج الشركة العامة للجلود التي تأسست سنة 1945 مع شركة باتا العامة التي تأسست سنة 1932 وهي واحدة من المنشآت الصناعية التابعة إلى وزارة الصناعة والمعادن، وحولت إلى شركة عامة بموجب قانون الشركات . وصدر نظامها الداخلي استناداً إلى أحكام المادتين (21) و(43) من قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997. وتعد وحده انتاجية اقتصادية مموله ذاتيا و مملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق اسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ومركزها الرئيسي في محافظة بغداد. تقوم الشركة بتسويق منتجاتها من خلال معارضها المنتشرة في انحاء محافظة بغداد وكذلك من خلال وكلائها المنتشرين في المحافظات والمدن الرئيسية في انحاء العراق . كما تسوق الشركة منتجاتها الى دوائر الدولة المختلفة وتلبي طلباتها ووفق المواصفات المطلوبة من قبلهم . وللشركة قدراتها على تصدير منتجاتها عند توفر الطلبات .

ونظرا للتطورات التكنولوجية الهائلة في وسائل الاتصال وسهولة انتقال المعلومات اصبح الزبون في الوقت الحاضر اوسع معرفة واكثر وعيا بخصائص وامكانيات المنتجات المختلفة والاسواق التي تباع فيها هذه المنتجات، لذلك اختلفت وتنوعت متطلبات الزبائن من السلع والخدمات تنوعا كبيرا وكما زادت توقعاته وتطلعاته المستقبلية لما يجب ان تكون عليه هذه السلع والخدمات في المستقبل . حيث يركز الزبائن في الوقت الحاضر على الحصول على السلع والخدمات جديدة باحسن جودة ممكنة وبأقل التكاليف الممكنة فضلا عن زيادة اهتمام الزبائن في الوقت الحاضر بالخدمات التي تقوم بتقديمها الوحدة الاقتصادية بعد البيع مثل خدمات الضمان والصيانة. وان الزبون في الوقت الحاضر لا يتصف بالولاء والانتماء للسلع او الخدمات المقدمة له مثلما كان في السابق فما طلبه الزبون اليوم قد لا يطلبه غدا بمعنى اخر اصبح من الصعب التنبؤ بمتطلبات واحتياجات الزبائن في الوقت الحاضر واصبحت ادارة الوحدة الاقتصادية تعاني من مشكلة المحافظة على الزبائن الحاليين وصعوبة الحصول على زبائن جدد لذلك اصبحت من اهتمامات اولويات الوحدات الاقتصادية هي الحصول على رضا الزبون . ويتطلب من الوحدة الاقتصادية ان تتفاعل مع الزبون من خلال توفير قيمة للزبون وتتمثل هذه القيمة بالمنافع التي سيحصل عليها الزبون من المنتج او الخدمة المقدمة له والتي يجب ان تكون اكبر من تكلفة الحصول على هذه المنافع .

مما تقدم وعند دراسة الالية المتبعة من قبل الشركة عينة البحث نجد ان ادارة الشركة لم تعطي اي اهمية لقيمة الزبون بالرغم من وجود زبائن لديها سواء الزبائن الذين يقومون بشراء منتجات الشركة من معارض البيع او الزبائن المتعاقدين معها مثل وزارة الداخلية، كذلك التعاقد مع شركة القيثارة للتصدير الجلود نصف مصنعة (ويت بلو) وهي شركة متخصصة بتصدير الجلود بطاقة 1500-2000 جلد غنم وحسب الخطة الاستثمارية ، وكل ما ظهر لنا هو قيام قسم التسويق باخذ آراء الزبائن من خلال استمارة قياس قناعة الزبون وبواقع 50 استمارة وعلى ضوء هذه الاستمارة تقوم الشركة بتحديد المنتج ذو الطلب الاكثر وتقوم بانتاجه وتزويد معارض البيع بيه .

ويظهر لنا ايضا ان الشركة لم تحدد تكاليف اي من زبائنها او ايراداتها من اجل تحليل ربحية زبائنها والسعي للحفاظ بهم على المدى البعيد واكتساب زبائن جدد . اذ يتطلب منها ان تقوم باعداد تقرير عن ربحية زبائنها وفقا لاسلوب (ABC) الكلفة على اساس النشاط التقليدي ، وكما يظهر في الجدول (2) حيث تضمن بيانات عن معمل بغداد لعام 2014، وكما يلي :



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه
للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

جدول (2) بيانات عن معمل بغداد لعام 2014 الف دينار

البيانات	احذية رجالي ونسائي	بناتي وولادي	البسطال العسكري
عدد الوحدات المباعة	67047	44500	68651
سعر البيع	20	16	29
الايرادات الكلية	1,340,940	712,000	1,990,879
عدد مرات زيارات الترويج	27900 = 4650*6	23250 = 4650*5	41850 = 4650 * 9
عدد مرات الاتصال ل اعطاء المعلومات	= 50 * 750 دينار	= 50 * 750 دينار	= 50 * 750 دينار
عدد زيارات الزبائن / نشاط استقبال الزبائن	= 45 * 2105 دينار	= 15 * 2105 دينار	= 50 * 2015 دينار
نشاط ترتيب المواعيد على اساس عدد الزبائن	= 50 * 2720 دينار	= 15 * 2720 دينار	= 50 * 2720 دينار
الاعلان يحمل على اساس عدد الزبائن	= 50 * 2123 دينار	= 50 * 2123 دينار	= 50 * 2123 دينار
	106,150	106,150	106,150

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة
ويمكن اعداد تقرير ربحية الزبائن وكما يلي :-

جدول (3) تقرير ربحية الزبائن لمعمل بغداد لعام 2014 و فكال (ABC) الف دينار

البيانات / الزبائن	زبائن المجموعة الاولى / احذية رجالي ونسائي	زبائن المجموعة الثانية/ بناتي وولادي	زبائن المجموعة الثالثة / البسطال العسكري
الايرادات الكلية	1,340,940	712,000	1,990,879
كلفة البضاعة المباعة	(177,527)	0	(257,799)
= مجمل الربح	1,163,413	712,000	1,733,080
اجمالي التكاليف التشغيلية	(279875)	(237925)	(426,750)
صافي الربح	883,538	474,075	1,306,330
نسبة الايرادات	%33	%17,6	%49,4
نسبة الربحية	%66	%67	%66
نشاط ترتيب المواعيد	136000	40800	136000
نشاط اعطاء المعلومات	37500	37500	37500
نشاط استقبال الزبائن	94725	30225	105250
الاعلان	106,150	106150	106,150
الترويج	27900	23250	41850

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

ويظهر الجدول (3) ان نسبة الايراد لمنتج البسطال العسكري تمثل (51%) من اجمالي الايرادات ويظهر بالمرتبة الاولى ومن ثم ياتي منتج الحذاء الرجالي والنسائي ونسبة (33 %) وبالمرتبة الاخيرة البناتي و الولادي ونسبة (18 %) وتظهر لنا ان نسبة الربحية للبسطال العسكري والحذاء الرجالي والنسائي بلغت (66 %) وفيما يخص الحذاء البناتي وولادي بلغت نسبة ربحية (67%) وبلغت بالمرتبة الاولى. يتكون قسم التسويق من مجموعة من الانشطة (الاندثارات، الاشخاص، التصليح، الصيانة، الاعلان، الترويج) زيارات الزبائن ، الاتصال بهم والاتي مجموع تكلفة الموارد المرتبطة بقسم التسويق والتي تعد الخطوة الاولى والثانية في تطبيق (TDABC) ولعام 2014 وكما يلي :-

- 1- الرواتب (481,418,200)
 - 2- المصاريف (4,096,000)
 - 3- خطوط النقل (7,411,660)
- اجمالي التكاليف (492,925,860) دينار



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

وان كلف الاعلان تضمنت كلف الاعلان في الراديو والتلفزيون واللوحات الاعلانية عن منتجات الشركة، اما كلف الترويج فتضمنت كلف الهدايا مثل (الاقلام ، الساعات والتقويم) والمقدمة الى الزبائن حيث بلغت كلفة الهدية الواحدة حوالي (4650) دينار . وان تكاليف الدعاية والترويج تم اعتبارها تكاليف مباشرة لما لها من صلة مباشرة بالزبائن . وتم تخصيص التكاليف التسويقية غير المباشرة على اساس الطاقة العملية لموظفي قسم التسويق .

الخطوة الثالثة والرابعة في تطبيق (TDABC) وهي احتساب الطاقة العملية لموظفي قسم التسويق واحتساب كلفة الوحدة الواحدة :-

الطاقة العملية = [(6,30 ساعات - 0,30 دقيقة) * 60 دقيقة] * 365 يوم - (96 يوم عطل رسمية نهاية الاسبوع + 20 يوم اعياد ومناسبات دينية) .

الطاقة العملية بالدقائق = (6 ساعات عمل * 60 دقيقة * 249 يوم عمل) = 89640 دقيقة .

الطاقة العملية للموظفين = الطاقة العملية بالدقائق * عدد العاملين

= (89640 دقيقة * 72 موظف) = 6,454,080 دقيقة .

معدل تكلفة طاقة الموارد = اجمالي تكاليف / الطاقة العملية للموظفين

= (492,925,860 دينار) ÷ (6,454,080 دقيقة)

= 76 دينار/دقيقة .

وتم تقسيم الزبائن الى ثلاث مجاميع ، اذ احتوت المجموعة الاولى على زبائن الحذاء الرجالي والنسائي في حين تضمنت المجموعة الثانية على زبائن الحذاء الولادي والبناتي في حين تضمنت المجموعة الثالثة على زبائن البسطال العسكري . اما الانشطة فتمثلت وحدات الوقت المنفق من قبل العاملين على ترتيب المواعيد ، وحدات الوقت المنفق على اعطاء معلومات للزبائن ، وحدات الوقت المنفق على استقبال زيارات الزبائن .

ويظهر لنا الجدول (4 أ و ب) الوقت اللازم لكل مجموعة من الزبائن بالاضافة الى التكاليف الاجمالية .

جدول رقم (4 أ) الوقت اللازم لكل مجموعة زبائن

مجموعة الزبائن	نشاط ترتيب المواعيد (1)	نشاط اعطاء المعلومات (2)	نشاط استقبال الزبائن (3)	اجمالي الوقت = (3+2+1) (4)	عدد الزيارات للزبائن (5)	الوقت الكلي = (5*4) (6)	معدل التحميل (7)	كلف زيارة الزبائن غير المباشرة (8) = (7*6)
المجموعة الاولى	6	5	45	56	50	2800	76	212800
المجموعة الثانية	3	3	30	36	50	1800	76	136800
المجموعة الثالثة	6	15	60	81	50	4050	76	307800
الاجمالي	15	23	135	173	150			656600

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

جدول رقم (4 ب) الكلفة الكلية لكل مجموعة زبائن

مجموعة الزبائن	كلف زيارة الزبائن غير المباشرة المحسوبة	كلف الاعلان المتصلة بالزبون مباشرة المحسوبة	كلف الترويج المتصلة بالزبون مباشرة المحسوبة	اجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالزبون
المجموعة الاولى / زبائن الحذاء الرجالي والنسائي	212800	106140	232500	551440
المجموعة الثانية / زبائن الحذاء الولادي والبناتي	136800	31580	232500	400880
المجموعة الثالثة / زبائن البسطال العسكري	307800	143520	232500	683820
المجموع				

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزيون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

جدول (5) تقرير ربحية الزيائن بموجب (TDABC)

مجموعة الزيائن	الايرادات	الكلف المرتبطة بالزيون	الارباح	نسبة الايرادات	نسبة الربحية
المجموعة الاولى / زيائن الحذاء الرجالي والنسائي	1,340,940	551440	789,500	%33	%58.8
المجموعة الثانية / زيائن الحذاء الولادي والبناتي	712,000	400880	311,120	%17,6	%43.70
المجموعة الثالثة / زيائن البسطال العسكري	1,990,879	683820	1,307,059	%49,4	%65.65
المجموع	4,043,819		2,407,679	%100	

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة

مما تقدم ومن خلال المقارنة ما بين اسلوب (TDABC) كما في الجدول (5) مع اسلوب (ABC) كما في الجدول رقم (3) نستنتج ان زيائن المجموعة الثالثة البسطال العسكري جاء بالمرتبة الاولى وبنسبة ربحية (65.65%) في حين جاء زيائن المجموعة الاولى بالمرتبة الثانية وبنسبة (58.8%) اما زيائن المجموعة الثانية جاء بالمرتبة الثالثة وبنسبة (43.70%) .
بالتالي فاستخدام معلومات عن تحليل ربحية الزيائن وفقا ل اسلوب (TDABC) له مجموعة من المنافع للوحدة الاقتصادية ومنها :-

- 1-المساعدة في صياغة استراتيجيات الزيون ، حيث يتطلب من الوحدة الاقتصادية القيام بعملية التغير من التركيز على المنتج الى التركيز على الزيون ، وان ذلك يعطي صورة للادارة عن الايرادات والتكاليف مثل (التسويق ، والتوزيع ، وخدمات ما قبل وبعد البيع) .
- 2-ان قياس ربحية الزيون يقود الى وضع وتحقيق اهدافها الطويلة الاجل .
- 3-تفيد هذه المعلومات الوحدة الاقتصادية بتغير السياسات المتعلقة بطرق ومجالات التوزيع ، او اساليب التخزين .
- 4-مساعدة الوحدة الاقتصادية من تحويل الزيائن الغير مربحين الى مربحين وذلك من خلال قيام الوحدة بالتركيز على طرق واستراتيجيات جديدة من شأنها جعله اكثر ربحية في المستقبل.

ويمكن القول ان اسلوب (TDABC) يوفر معلومة كلفوية يمكن استخدامها للقياس السليم لتحديد ربحية الزيائن اضافة الى قدرته في التميز ما بين الطاقة المستغلة والعاطلة وهذا ما عجز عنه اسلوب (ABC).

وعند الرجوع الى الجدول (5) والذي يمثل تقرير ربحية الزيائن بموجب اسلوب (TDABC) وعند الاخذ بنسب الربحية فانه يتطلب من الوحدة الاقتصادية القيام بتعزيز علاقتها مع المجموعة الثالثة وذلك من خلال زيادة جودة المنتج المقدم لهم بالاضافة الى تقديم خدمات اخرى لهم من اجل المحافظة عليهم لانهم يشكلون النسبة الاكبر من الارباح ومن ثم السعي الى ايجاد استراتيجيات مناسبة للمحافظة على زيائن المجموعة الاولى لانهم يعدون من الزيائن المربحين بالتالي تتطلب الحاجة الى المحافظة عليهم والسعي الى ارضائهم . واخيرا يتطلب من الوحدة الاقتصادية دراسة وضع المجموعة الثالثة والخاصة بزيائن الحذاء الولادي والبناتي ، حيث قامت الشركة بايقاف هذا المنتج على الرغم من ان هذا المنتج حقق ارباح ، مما يتطلب الامر قيام الادارة باعادة دراسة هذا القرار والسعي للمحافظة على زيائن هذا المنتج وذلك من خلال ايجاد استراتيجيات مناسبة وتقديم خدمات اكثر لهم من اجل المحافظة عليهم من جهه و اكتساب زيائن جدد نتيجة لهذه الاستراتيجية.



المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

اولاً- الاستنتاجات

في ضوء ما تم دراسته من الجانب النظري والعملي فقد تم التوصل الى مجموعة من اهم الاستنتاجات وكما يأتي:

- 1- ان انشاء اي نظام تكاليف جديد يعتبر قرارا اقتصاديا يتم اتخاذه من خلال مقارنة تكاليف النظام والفوائد التي تعود منه، وان الفائدة الاساسية التي تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية من اعداد نظم ادارة التكلفة من اجلها هي توفير معلومات تسهل وتيسر وتساعد من عملية اتخاذ القرار، ويوفر اسلوب (TDABC) معلومه مفيدة عن تكاليف وربحية المنتج او المنتجات حيث يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة من (التسعير، ومزج المنتجات، وقرار قبول الطلبية، اضافة او ايقاف خط انتاجي، وتحسين العمليات، وتخفيض التكاليف الخ)
- 2- يعد اسلوب (TDABC) اقل تكلفة وذلك لانه ابسط واسرع عند التنفيذ مقارنة بالنظام التقليدي ، حيث انه يستخدم الوقت في توزيع التكاليف للموارد وبشكل مباشر على اهداف التكلفة، فضلا عن سهولة تحديثه وذلك من خلال تمكن من اضافة اي تغيرات الى معادلة الوقت دون الحاجة الى اعادة العمل .
- 3- يسلط اسلوب (TDABC) الضوء على الطاقة الغير مستغلة حيث يقوم باستبعادها او الحد منها من اي احتساب ويعتمد على الطاقة الفعلية مما يعطي بيانات عن التكاليف اكثر وضوح ودقة في التخصيص قياسا بالاساليب التقليدية.
- 4- يضيف اسلوب (TDABC) الكثير من الشفافية عن التكاليف وذلك من خلال استخدام معادلات الوقت التي تظهر الانشطة التي تتطلب وقت اكبر، والانشطة مرتفعة التكاليف ، وهذا يعني انه اسلوب يقدم رؤية تشغيلية تهتم بالانشطة وما تضيفه من قيمة للوحدة الاقتصادية .
- 5- ان نظام المحاسبي التقليدي المتبع من قبل الوحدة الاقتصادية لم يستطع ان يوفر اي معلومة عن الية احتساب ربحية الزبائن وما يتعلق بهم من تكاليف او ايرادات، ومن ثم تظهر الحاجة الى ضرورة استخدام الاساليب المحاسبية الادارية الحديثة من قبل الوحدة الاقتصادية وتصميم وتطوير النظام المحاسبي لديها .
- 6- تسهم الاساليب الادارية الحديثة من توفير معلومة عن كل زبون او مجموعة الزبائن بالتالي تساعد الادارة في عملية اتخاذ القرارات الملائمة بشأن زبائنها وتقديم افضل الخدمات بافضل نوعية و اقل التكاليف لهم من اجل المحافظة على علاقتها الجيدة معهم او كسب زبائن جدد نتيجة لهذه الخدمات وتحويل الزبائن الخاسرين الى مربحين .
- 7- نتيجة لغياب الحماية على المنتج الوطني وزيادة المعروض من السلع والبضائع الاجنبية لم تستطع الشركة من بيع منتجاتها بالاسعار المناسبة والتي يجب ان تغطي تكاليفها فضلا عن هامش ربح ، هذا يفرض على الوحدة الاقتصادية ان تراجع وتعالج تكاليفها في الفترات اللاحقة.
- 8- بالرغم من قيام الشركة باتباع خطة استثمارية من اجل تطوير وتوسيع نشاطها لا انها لا تزال تحقق خسارة وبشكل كبير جدا والذي ظهر نتيجة لزيادة عدد العاملين لديها كذلك قلة مبيعاتها ونتيجة للاحداث التي مرت على البلد مما ادى الى تراجع انتاج الشركة .
- 9- نستنتج ان تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) ووفرة معلومة لادارة فيما يخص قرارها باستبعاد منتج الحذاء الولادي والاطفال ، حيث ظهرت النتائج ان هناك طاقة عاطلة ، فضلا عن تحميل المنتجات الاخرى بمصاريف اكبر من حصتها مثل (الرواتب ، واجور النقل) .
- 10- نستنتج ان تقنية (TDABC) استطاعت ان تقدم لادارة الشركة معلومة عن زبائنها وذلك من خلال تحليل ربحيتهم والحصول على نسبة كل مجموعة بالتالي تستطع الشركة ومن خلال هذه النسب تحديد اي السياسات يمكن اتباعها وتكون مناسبة لهذه المجاميع من اجل المحافظة عليهم واتخاذ القرارات المناسبة لهم.



دور تقنية الكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومه للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون / للشركة العامة للصناعات الجلدية

ثانياً :- التوصيات

- في ضوء ما تم دراسته من الجانب النظري والعملي والاستنتاجات التي تم التوصل اليها يمكن التوصية بما يلي :-
- 1-من الضروري قيام الوحدة الاقتصادية بتطوير نظام ادارة التكلفة لديها وذلك من اجل مواكبة التطورات والاستفادة من منافع هذا النظام وما يوفره من معلومة تسهل وتيسر عملية اتخاذ القرارات التشغيلية من قبل الادارة .
 - 2-من الضروري استخدام الاساليب المحاسبية الحديثة من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل حل مشكلة تخصيص التكاليف الغير مباشرة بشكل افضل واكثر وتوزعها بشكل اكثر عدالة على الاقسام المساندة.
 - 3-ضرورة الاستفادة من الاساليب الادارية الحديثة من اجل تحديد الطاقة العاطلة والاستفادة منها في مجالات اخرى ، فضلا عن الاعتماد على الطاقة الفعلية عند تخصيص تكاليفها بشكل اكثر كفاءة وفعالية والاستفادة من الموارد المتاحة لها من اجل تحقيق اهدافها التي تسعى اليها وهي تحقيق اعلى الارباح.
 - 4-ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية من اجراء عملية تحليل ربحية زبائنها و تحديد اي الزبائن الاكثر ربحية والاحتفاظ بهم فضلا عن تحويل الزبائن الخاسرين الر زبائن مربحين عن طريق تقديم افضل المنتجات بأفضل جودة ونوعية وباقل التكاليف لهم وبما يتناسب و متطلباتهم ورغباتهم.
 - 5-المحافظة على ولاء الزبائن وذلك من خلال تقديم ما يناسب رغباتهم وما هو جديد وبأفضل نوعية وجودة وبأفضل الاسعار لهم .
 - 6-ضرورة اصدار قانون حماية المنتج الوطني من اجل مساعدة الشركات الاقطاع العام من النهوض بمنتجاتها وتقديم افضل ما لديها ، فضلا عن امكانية قيامها بالمنافسة في الاسواق .
 - 7-اعادة هيكلية الشركة العامة للصناعات الجلدية ، وذلك بداء من احالة الموظفين التي تزيد خدماتهم عن 25 عام على التقاعد ، و تعين موظفين اكفاء ذوي خبرة واختصاص واعادة ترتيب خطوطها الانتاجية ومعاملتها ومنتجاتها وتحديد اي من المنتجات هي الاكثر ربحية ، وتطوير نظامها المالي والكفوي للشركة.
 - 8-ضرورة الاستفادة من الاساليب الادارية الحديثة من قبل الشركة وذلك في مجال تخصيص تكاليفها غير المباشرة بشكل افضل . والاستفادة منها ايضا بشأن القرارات التشغيلية .
 - 9-الاهتمام بجانب تحليل ربحية الزبون ، والاهتمام ايضا بقيمة الزبون كونه يمثل مورد من الموارد المهمة للشركة .
 - 10-السعي الي تطوير منتجاتها وتقديم افضل الخدمات الي زبائنها من اجل المحافظة عليهم وكسب زبائن جدد، ووضع الاستراتيجية المناسبة لهم لزيادة ولائهم ورضاهم.

المصادر:-

- 1-الجبوري، نصيف جاسم، وخضير، بشرى فاضل "تحليل ربحية الزبون" مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني والخمسون ، لسنة 2008.
- 2-السامرائي واخرون ، منال جبار سرور، وطالب، مهند مجيد ، الزالملي ، علي عبد الحسين هاني " تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة" الطبعة الاولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، العراق - بغداد 2012.
- 3-الغبان، ثائر صبري، والذهبي ، جليلية عيدان "استهداف السعر كاساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة" المجلد الثالث عشر، العدد الثامن والاربعون، لسنة 2007.
- 4-جواد ، عباس حسين، وحسين، سحر عباس،" اثر التخطيط الاستراتيجي في رضا الزبون وفق فلسفة ادارة الجودة الشاملة/ دراسة ميدانية في الشركة العامة للصناعات الكيماوية"، مجلة اهل البيت العدد الثالث ، لسنة 2006.
- 5-Atkinson, Anthony A. & Kaplan, Robert S. & Matsumura, Ella Mae & Young S., Mark, " Management Accounting , 5th ed., Pearson Education, Ice., 2007.
- 6-Arnold , J.R " Introduction To Materials Management" , , 3th.ed , Prentice – Hall , International , Inc ,New Yeresy 1998.



- 7-Cooper, R. and R. Kaplan, "Profit Priorities from ABC Costing" , Harvard Business Review (1998) .
- 8-Drury, Colin, " Management & Cost Accounting " , 5th ed., Thomson Learning , London , 2000 .
- 9-Drury, Colin, " Management & Cost Accounting " , 9th ed., Thomson Learning , London , 2002.
- 10- Druey, Colin " Management Cost Accounting " 7th ed., South- Western Engage Learning, London , 2008.
- 11- Everaert, P., &Bruggeman, W. " Time- driven activity- based costing: exploring the underlying model." Cost Management " , 21,2007.
- 12- Everaert, P., W. Bruggeman, G. Sarens, S. R. Anderson and Y. Levant. Cost modeling in logistics using time- driven ABC: Experiences from a wholesaler. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management., 38 (2008).
- 13- Pfeifer, P. E., Haskins, M.E.W., Conroy , R. M., " Customer Lifetime Value, Customer Profitability and the treatment of acquisition spend" . Journal of managerial Issues, 2005.
- 14- Horngren, Charles T., Foster, George , &Datar, Srikant M., "Cost Accounting : AmanagerialEmphasis " 10thed ., Prentice Hill , Inc., 2000.
- 15- Horngren, Charles T., Sundengargl, StrttonWillim, " Introduction to Management Accounting " , 12thed ., Prentice -Hill , Inc., 2002.
- 16- Horngren, Charles T., Foster, George , &Datar, SrikantM., "Cost Accounting : AmanagerialEmphasis " 11thed ., Prentice Hill , Inc., 2003.
- 17- Horngren, Charles T., Sundem Stratton, et.al.." Management Accounting " , 13th ed., New Jersey: Prentice-Hall. 2005.
- 18- Horngren , Charles, T. And Datar , Srikant , M. And Foster , George And Rajan , Madhav And Ittner, Christopher "Cost Accounting Amanagerial Emphasis" 13thed , Pearson Education , Inc. , 2009.
- 19- Hilton, Ronald W, " Managemen Accounting " ,2th ed., McGraw-Hill Co,Inc., 1994.
- 20- Hilton, Ronald W, Maher Michael W. &Selto , Frank H. " Cost Managemen: Strategies for Business Decision " ,1thed.,Irwin McGraw-Hill ,USA, 2000.
- 21- Hilton, Ronald W, "Managemen Accounting" ,7th ed., McGraw-Hill Co,Inc., 2008.
- 22- Hitt, Michael A., Ireland, Duane R., Hoskisson, Robert E., "Strategic Management" , 4th ed., South – Western college publishing , USA, 2001.
- 23- Kaplan, Robert, Customer Profitability: Measurements and Management " Harvard Business School , 2001.
- 24- Kaplan, Robert S. & Anderson, R. Steven, "Time Driven Activity – Based Costing : A Simpler and More Path to Higher Profits " Harvard Business School Publishing Corporation, 2007.
- 25- Lynch, Richard , " Corporate strategy " , 2nd . Ed. , prentice Hall inc., 2000.
- 26- Macurová, 2003, Method time Driven Activity Based Costing ,literature review , Journal of Applied Economic Sciences, 2011.
- 27- Sherratt, M. "Time-Driven Activity-Based Costing", Harvard Business Review, 83(2), (2005).
- 28- Smith, M.,& Dikolli, Sh., "Customer Profitability analysis : an activity- based costing approach " , Managerial auditing Journal, Vol. 10No. 7, 1995.



**((Technology's role Time driver Activity-based costing at Provide of
information for economic units for customer profitability analysis))**

Abstract

The economic units always sought to maintain its market position and Trchinh the technology management and modern methods that will support success factors .vdila about it has become a customer and one profitability analysis of the most practical way benefit of economic units as modern management focus their attention on achieving this satisfaction, as the customers make up the axis of the success of every organization and that there are many government units aiming to profit directs attention to customers and the number of these units increased continuously. The administration used the customer profitability analysis in order to obtain information to assist in making and decision-making process. How to use modern techniques and methods to calculate and analyze customer profitability and (TD ABC) as one of modern management accounting techniques that work to help the administration in the financial performance of the company and reduce costs layout. The study aimed to release the cognitive underpinnings of technology on (TD ABC) and the magnitude of the economic advantages of unity and Alatharalamtertbh to use in determining the costs of a major contribution to the rationalization of operational decisions in the production companies. Determine the extent of the possibility of customer profitability analysis when using the method on the basis of cost-oriented time as one of modern management accounting techniques and development activity to the entrance of the cost on the basis of activity and that the application to the General Company for Leather Industries. The study came to a set of conclusions and recommendations, including- :

1 .The technique (TDABC) was able to provide for the management of the company known for its customers through a profitability analysis and get a percentage of each group and through these ratios can determine which policies are followed and could be suitable for them.

The most important recommendations were- :

1. to maintain the loyalty of customers by providing what fits their desires and what is new and the best quality and the quality and the best prices for them..attention next to the customer profitability analysis, customer interest is also worth being a resource represents an important resource for the company.

Words keys / cost on the basis of time-oriented activity, customer profitability analysis, operational decisions, cost management techniques.