

إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA

ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII

لتدعيم إدارة ربحية العملاء

مع دراسة ميدانية

**A Proposed Framework for Integrating Resource
Consumption Accounting (RCA) and Attributes-
Based- Costing (ABC II) to Support Customer
Profitability Management (CPM)
“ with a field study ”**

دكتور

على مجاهد أحمد السيد

أستاذ المحاسبة المساعد ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

ملخص البحث :

يهدف هذا البحث إلى تقديم إطار مقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABC II) لتدعيم إدارة ربحية العملاء في الوحدات الاقتصادية. يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي والاستقرائي. ولقد اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي عند دراسة وتحليل الفكر المحاسبي من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع إدارة ربحية العملاء ونظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات وذلك لتطوير الأطر المقترح واشتقاق فروض البحث، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي لإتمام الجانب الميداني من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية وذلك استمارة استقصاء على عينة عشوائية من مجموعة العاملين في منظمات الأعمال % من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها - وبعد استبعاد استمارات الاستقصاء غير المكتملة Incomplete وغير الصالحة للتحليل Invalid فقد تم الحصول % من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها على مفردات العينة .

ولقد أسفرت نتائج الدراسة عن ضرورة تحليل وإدارة ربحية العملاء من أجل الاحتفاظ بالعملاء المربحين ومحاولة تحويل العملاء غير المربحين إلى عملاء مربحين أو التخلص منهم، مع ضرورة تطبيق نظم تكاليفية توفر معلومات دقيقة عن عناصر تكاليف جذب وخدمة والاحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل. وقد خلصت الدراسة الميدانية إلى أنه لا يمكن الاعتماد على نظم محاسبة التكاليف التقليدية في توفير معلومات كافية وملائمة عن تكاليف جذب وخدمة والاحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل ، وأن الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام حساب التكاليف على أساس المواصفات يوفر معلومات مفيدة وملائمة عن التكاليف التي تدعم إدارة ربحية العملاء ، وأن تكلفة تطبيق الإطار المقترح تقل كثيراً عن منفعته ومن ثم يتمتع الإطار المقترح بالجدوى الاقتصادية من وجهة نظر عينة البحث .

الكلمات المفتاحية :

نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ، ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABC II) ، إدارة ربحية العملاء ، إطار مقترح للتكامل بين RCA و ABC II ، دراسة ميدانية على الشركات المصرية .

مقدمة :

تعمل الوحدات الاقتصادية في الوقت الراهن في ظل بيئة تكنولوجية معقدة ومتغيرة علي نحو متزايد، ولأنه من المسلم به أن الوحدات تتأثر بالبيئة التي تعمل بها، فقد استجابت المنشآت لهذه البيئة المعقدة، حيث أنه مع نمو المنشأة فإنها تبيع الكثير من المنتجات، وتستخدم المزيد من الأنشطة وبالتالي تفتتت العديد من الموارد، وتتعدد العلاقات المتبادلة بين الموارد والأنشطة مما جعل المنشآت أكثر تعقيدا بتأثير من البيئة التي تعمل بها .

كما أدى التطور التكنولوجي - سواء في مجال الإنتاج أو في مجال المعلومات - إلى ازدياد حدة المنافسة بين منظمات الأعمال . وكان من نتائج هذه المنافسة المتزايدة أن سعت المنشآت إلى الإهتمام بإرضاء العملاء وجذبهم و الإحتفاظ بهم عن طريق تقديم منتج منافس من حيث الجودة العالية والتكلفة المنخفضة والوقت المناسب سعياً إلى زيادة ربحيتها . ولذلك قد اتجهت الوحدات الاقتصادية إلى قياس وتحليل ربحية عملائها .

ولا تقتصر عملية تحليل ربحية العميل علي فحص وتحليل تكاليف المنتجات المباعة للعميل فقط، بل تمتد إلى تكاليف جميع الأنشطة المرتبطة بتسويق وبيع وتسليم المنتج للعميل وكذلك تحصيل الإيرادات من العميل وخدمات ما بعد البيع . ومما لا شك فيه أن إدارة موارد المنشأة علي نحو فعال تعد خطوة أولية علي طريق ربحية عملياتها ، فلا بد للمنشآت التي ترغب في المنافسة والبقاء والاستمرار من الاستخدام الكفء للموارد والإمكانات المتاحة في إنتاج منتجات أو خدمات تلبي احتياجات عملائها ، بما يؤدي إلى زيادة الأرباح وتحافظ علي وضعها التنافسي .

ومن العوامل التي تساعد إدارة المنشآت في إدارة ربحية العميل ملاءمة وقيمة المعلومات التي يتم استخدامها والإستفادة منها سواء كانت تلك المعلومات فعلية أو تنبؤية، وكذلك وجود نظم فعالة تعمل علي توفير المعلومات الملائمة . وبالتالي لكي تتمكن الإدارة من استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية فلا بد من أن تركز علي قاعدة معلومات إدارية متكاملة يمثل فيها نظام التكاليف أحد المكونات المهمة ، حيث من المفترض أن يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات وحجم الموارد التي استهلكت في إنتاجه ، والإفصاح عن الطاقة العاطلة وتكلفتها وتحليلها علي مستوي كل مورد ومعرفة تأثير حدوثها علي ربحية المنشأة، بما يساعد الإدارة في اتخاذ الإجراءات والأساليب المناسبة لتخفيض أو التخلص من هذه الطاقة العاطلة وبالتالي تحسين الكفاءة التشغيلية للمنشأة.

ونتيجة للانتقادات الموجهة للمدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف ، ونظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط ، ونظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت ، من حيث عدم قدرتها علي قياس التكلفة بصورة ملائمة ودقيقة ، وعدم قدرتها علي عزل تكاليف الطاقة العاطلة عن تكلفة المنتج ، فقد تناولت المحاسبة الإدارية العديد من الأساليب والمدخل الحديثة التي تلبي متطلبات وتطورات بيئة الأعمال الحديثة ومنها نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) Resource Consumption Accounting والذي يعتبر اتجاهها وأسلوبها أوسع يدمج بين مزايا أسلوب التكلفة علي أساس النشاط وأسلوب التكلفة الألمانية (GPK) GrenzPlankKostenechnung ، حيث يهدف إلى توفير معلومات تكاليفية وتشغيلية أكثر دقة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين إدارة العمليات والأنشطة وتحسين الاستغلال الكفء للموارد، كما يقدم معلومات جوهرية عن العلاقات المتداخلة بين الموارد والأنشطة وبين الموارد وبعضها البعض. كما ظهر نظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات Attributes -Based- Costing والذي يعتمد علي

المواصفات التي يطلبها العملاء في المنتجات باعتبار أن هذه المواصفات يتحدد بناء عليها الأنشطة التي تقوم بها الوحدة وهذه الأنشطة تستهلك موارد المنشأة. وبالتالي يتناول هذا البحث مدي إمكانية تكامل نظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات و نظام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم إدارة ربحية العميل .

مشكلة البحث :

تتسم بيئة الأعمال الحديثة بالتنافسية الشديدة، وفي مواجهة هذه البيئة التنافسية فإن جميع الوحدات الاقتصادية تتجه نحو الحفاظ على العملاء وخاصة المربحين منهم، وبالتالي تسعى هذه الوحدات إلي تجميع معلومات عن عملائها من حيث إيراد المنشأة من العميل وتكاليف خدمة العميل، ومن خلال هذه المعلومات تستطيع إدارة المنشأة قياس مدي ربحية هذا العميل وتحديد العملاء المربحين والعملاء غير المربحين، ويفيد هذا التحليل في التركيز علي العملاء المربحين وتقديم المقترحات والخدمات التي تمكن من الإحتفاظ بهذا العميل . وعلي الجانب الآخر تمكن الإدارة من إتخاذ القرارات الصحيحة لتحويل العملاء غير المربحين الى عملاء مربحين من خلال سياسة إعادة التسعير للمنتجات أو الخدمات المقدمة للفئات المختلفة من العملاء أو تخفيض تكلفة الخدمة المقدمة لهذه الفئة .

وحيث أن إيراد العميل يتحدد بناء علي كمية المبيعات للعميل مضروباً في سعر البيع وفي ظل التنافسية الشديدة يصعب التحكم في السعر، فإن إدارة المنشأة يجب أن تتوجه نحو الجزء الآخر في ربحية العميل وهو التكلفة. لذلك تغير الفكر المحاسبي لمفهوم (إدارة التكلفة) من مدخله التقليدي الذي يهتم بتخفيض التكاليف إلى المفهوم الحديث الذي بدأ ينظر إلى إدارة التكاليف من مداخل متنوعة مثل رضا العميل - الوقت - الإبتكار - التحسين المستمر . وعند إمعان النظر في هذه المفاهيم نلاحظ أن جميعها تركز على "ربحية العميل" بحيث أنه أصبح المتغير الأكثر أهمية .

وبالتالي تسعى الوحدات الاقتصادية إلى إيجاد ميزة تنافسية في أسواق المنتجات والخدمات من خلال تحقيق الاستغلال الأمثل للإمكانيات وجميع أنواع الموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية المتاحة. حيث تركز الشركات على ثلاث عناصر لتحقيق ميزة تنافسية هي التكلفة والجودة والأداء. وأصبح من الواضح تماماً أن المحددات التنافسية للشركات أصبحت تتمثل في تخفيض تكاليف الإنتاج والاتجاه نحو الريادة في تخفيض تكاليفها في السوق، وتستطيع الشركات إنجاز ذلك من خلال الاستخدام الكفء للموارد بهدف تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعظيم الأنشطة التي يكون لها قيمة مضافة للعملاء. ولذلك يجب أن تبحث إدارة الشركات عن أفضل الأدوات والأساليب التي تمكنها من خفض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة من خلال تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بشكل دقيق .

ولذا فإن الاتجاهات الحديثة لم تعد تقتصر علي قياس ربحية المنتجات، بل تعدتها إلي قياس وإدارة ربحية العملاء . حيث تناولت الجهود البحثية مدي نظم التكاليف الحالية لإدارة التكلفة بما يخدم قرارات الإدارة في مجال ادارة ربحية العملاء ، كما قدمت اقتراحات عديدة لتطوير أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتتلاءم مع متغيرات البيئة الحديثة، فظهر نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط Activity Based Costing (ABC)، ونظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت Time - Driven (ABC)، ونظام التكاليف المستهدفة Activity Based Costing (TDABC)، وأسلوب التكلفة المستهدفة Target Cost (TC) ، وغيرها من النظم والأساليب التكاليفية إلا أنها لم تحقق الهدف المنشود .

كما أثمرت الجهود البحثية المتواصلة إلى ظهور نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) Resource Consumption Accounting ، حيث يجمع بين مدخل محاسبة التكاليف الألمانية ونظام تحديد التكلفة على أساس النشاط، ويهدف نظام محاسبة استهلاك الموارد إلى تحقيق التخصيص الدقيق للتكاليف ، وكذلك الإفصاح عن الطاقة العاطلة، مما يؤدي إلى إدارة أفضل لهذه الطاقة وقدرة أكبر على تخطيط الموارد، بما يساعد في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة . كما ظهر نظام قياس التكاليف على أساس المواصفات الذي يستجيب لرغبات العميل وقياس التكلفة على أساس تلك المواصفات. ومن بين هذه النظم يقترح الباحث اطارا يتكامل فيه اثنين من نظم التكاليف الحديثة هما نظام حساب التكلفة على أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد. و من هنا تتبلور مشكلة هذا البحث في إختبار مدى مساهمة التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات في تدعيم إدارة ربحية العميل ؟ ولتحقيق ذلك سوف يحاول البحث الإجابة عن الأسئلة التالية :

١. هل تختلف تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء من عميل لآخر ؟
٢. هل يؤدي توفير تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل إلى تدعيم ادارة ربحية العملاء ؟
٣. هل توفر نظم محاسبة التكاليف التقليدية تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل ؟
٤. هل يوفر الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام حساب التكاليف على أساس المواصفات معلومات تكاليفية تدعم إدارة ربحية العملاء ؟

هدف البحث :

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABC II) لتدعيم إدارة ربحية العملاء في الوحدات الاقتصادية . ولتحقيق هذا الهدف الأساسي سوف يتم تناول :

- مفهوم إدارة ربحية العميل ومدى أهميته للوحدات الاقتصادية .
- إختلاف عناصر تكاليف جذب وخدمة و الإحتفاظ بالعملاء من عميل لآخر .
- مدى قدرة النظم التقليدية على توفير تكاليف جذب و خدمة و الإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل .
- طبيعة محاسبة استهلاك الموارد والأسس التي تقوم عليها ومبادئها وإطارها .
- فلسفة نظام قياس التكاليف على أساس المواصفات وأهدافه .
- التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف المواصفات ومدى مساهمة هذا التكامل في تدعيم إدارة ربحية العملاء .

أهمية البحث :

يكتسب هذا البحث أهمية علمية وعملية تتمثل في الآتى :

(أ) الأهمية العلمية :

- يتناول هذا البحث تطوير أساليب المحاسبة الإدارية وأدوات إدارة التكلفة لخدمة إدارة ربحية العملاء ، حيث أنه يتناول كلا من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس المواصفات من حيث المفهوم والخصائص والمميزات يثري البحث العلمي ويفتح الباب للباحثين لإجراء العديد من الأبحاث .

- الإطار المقترح يزيد من أهمية البحث العلمية، وذلك لأهمية وجود إطار نظري يبرز أوجه الاستفادة من التكامل بين كلا من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكلفة المواصفات .

(ب) الأهمية العملية :

- قد يسهم تطبيق الإطار المقترح في جعل منشآت الأعمال تواكب التطور في البيئة العملية الحديثة .

- تطبيق الإطار المقترح من المتوقع أن يفيد العديد من الشركات في زيادة الربحية من خلال تقديم المعلومات الملائمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة للاحتفاظ بالعملاء المرشحين وجذب عملاء جدد من خلال تحقيق رضا العملاء عن طريق إشباع رغباتهم من حيث مواصفات المنتجات .

فروض البحث :

اتساقا مع مشكلة البحث وهدف البحث والأسئلة البحثية سوف يقوم الباحث باختبار الفروض التالية :

الفرض الرئيسي للبحث :

لا يساهم التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف علي أساس المواصفات في تدعيم إدارة ربحية العملاء

ويتم اختبار الفرض الرئيسي للبحث من خلال اختبار الفروض التالية :

الفرض الأول : تختلف تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء من عميل لآخر ؟

الفرض الثاني : يؤدي توفير تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل الى تدعيم ادارة ربحية العملاء ؟

الفرض الثالث : لا توفر نظم محاسبة التكاليف التقليدية تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل .

الفرض الرابع : يوفر الاطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام حساب التكاليف على أساس المواصفات أى معلومات تكاليفية تساهم في تدعيم ادارة ربحية العملاء .

منهج البحث :

تحقيقا لهدف البحث المتمثل في وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف علي أساس المواصفات لتدعيم إدارة ربحية العملاء، وفي ضوء الأسئلة البحثية التي يحاول الباحث الإجابة عليها ، سوف يعتمد الباحث علي المنهجين الاستنباطي والاستقرائي. حيث يستخدم المنهج الاستنباطي في مرحلة استعراض ودراسة وتحليل الفكر المحاسبي من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث في مجالات إدارة ربحية العملاء ونظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات، ويستخدم المنهج الاستقرائي لإتمام الجانب الميداني من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية .

تنظيم البحث :

في إطار محاولة الباحث للإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية ، ولتحقيق هدف البحث قام الباحث بتنظيم الجزء المتبقي من البحث على النحو الآتي : الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، ثم تناول البحث مفهوم و مقومات النجاح إدارة ربحية العملاء، ثم تعرض البحث لدور نظم محاسبة التكاليف في دعم ادارة ربحية العملاء ، بالإضافة إلى الإطار المقترح للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات ودوره في تدعيم إدارة ربحية العملاء .

الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :

يتناول البحث في هذا الجزء بعض الدراسات المحاسبية التي تناولت متغيرات البحث في مجموعتين، حيث تتعرض المجموعة الأولى لموضوع ادارة ربحية العملاء بينما تتناول المجموعة الثانية لنظامي محاسبة التكاليف على أساس المواصفات و محاسبة استهلاك الموارد كما يلي :

الدراسات السابقة التي تناولت ربحية العميل :**١- دراسة (Hong & Wang 2, 2006)**

هدفت هذه الدراسة الي إستخدام تقنيات التتقيب عن البيانات بهدف تطوير وبناء نظام لإدارة ربحية العملاء (CPM) لتحقيق أهداف تسويقية من خلال توجيه العملاء إلى المسارات والأهداف المحددة مسبقا والمرغوب فيها. وقد خلصت الدراسة إلى أن النظام المقترح يركز على التفاعل المستمر بين إجراءات المراقبة النشطة والمتفاعلة لتحديد تحولات العملاء. وقد تبين أنه نهج فعال لمساعدة الشركة على معايرة أساليبها التسويقية فيما يتعلق بأنواع مختلفة من العملاء في حالات مختلفة. وتم تطبيق الآلية المقترحة على شركة اتصالات وقد توصلت الي نتائج واعدة .

٢- دراسة (البتاوني ، ٢٠٠٧)

هدفت الدراسة إلى تحقيق هدف عام وهو دراسة وتحليل دور إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحليل ربحية العميل (CPA) بغرض تحسين الربحية في بيئة الأعمال المصرية وذلك من خلال تحقيق مجموعة أهداف فرعية هي: عرض وتحليل لأهم الدراسات السابقة التي ترتبط باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحليل ربحية العميل (CPA)، عرض وتحليل لأهمية تحليل ربحية العميل في تحقيق ميزة تنافسية لتنظيمات الاعمال، عرض وتحليل لكيفية استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في تحليل ربحية العميل (CPA) بغرض تحسين الربحية، دراسة تطبيقية للتحقق من مدى إمكانية تطبيق إطار تحليل ربحية العميل في ظل استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في إحدى تنظيمات الاعمال المصرية .

ولقد خلصت الدراسة إلى أنه يمكن استخدام تحليل ربحية العميل كأداة لتقييم محفظة العملاء كما أن هذا التحليل يوفر معلومات تساعد على تدعيم القرارات الاستراتيجية المرتبطة بقاعدة العملاء داخل تنظيم الاعمال، إن تحليل ربحية العملاء باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يعتبر طريقة جيدة لتقدير ربحية العملاء بالاعتماد على مجموعة ملائمة من مسببات التكلفة، إن تحليل ربحية العميل يوفر معلومات قيمة تتناسب مع الجهد المبذول فيه سواء كان التحليل على مستوى العميل الفردي او على مستوى مجموعات العملاء ، وتستخدم الإدارة العليا هذه المعلومات في ادارة التكاليف والإيرادات، إدارة المخاطر ، تحسين الوضع الاستراتيجي لتنظيم الاعمال ، يمكن لتنظيمات الأعمال أن تحقق ميزة تنافسية تعزز وضعه الاستراتيجي باستخدام بيانات تحليل الربحية من خلال إدارة علاقته بعملائه من منظور استراتيجي .

٣- دراسة (الجبوري ، وخضير ، ٢٠٠٨)

هدفت هذه الدراسة إلى استنباط وتحليل أسلوب تسجيل الإيرادات والتكاليف بغرض قياس ربحية الزبائن وتحليلها ويرجع ذلك الى زيادة الاهتمام من قبل المنظمات الناجحة التي تركز بصورة كبيرة على زبائنهم في عملية صنع القرار. وقد خلصت الدراسة إلى أن تحليل المقدرة الربحية بحسب القطاعات يساعد المديرين على الوصول الى العوامل التي تحسن أداء المنشأة ، كما أن الزبائن تعد من أحد أهم الاصول غير

الملموسة للمنظمة التي يمكن لقرارات الإدارة ان تصيف أو تخفض من قيمتها ومن ثم يجب التغلب على العوامل التي تؤثر في القياس والتحليل .

٤- دراسة (جابر ، ٢٠١١)

تناولت الدراسة إقتراح نموذج محاسبي لقياس ربحية العملاء وذلك بهدف تعظيم قيمة العملاء. وهدفت الدراسة إلى إقتراح نموذج لقياس ربحية العملاء بغرض تعظيم قيمتهم وتطبيق النموذج المقترح على إحدى الشركات الصناعية المصرية. وقد خلصت الدراسة إلى الآتي: يمكن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العملاء، إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط ليس كافي بمفرده في توفير معلومات دقيقة عن المسببات المؤثرة في ربحية العميل وبالتالي يمكن أن يتكامل هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحقيق ذلك، يؤثر الوقت على تكلفة الخدمات المؤداة للعميل وبالتالي ربحيته ، هذا بالإضافة الى عدم وجود علاقة بين حجم المبيعات للعميل وربحيته .

٥- دراسة (يوسف ، ٢٠١٢)

تعرض هذا البحث إلى أحد المفاهيم الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة وهو مفهوم إلى تحليل الربحية على أساس النشاط من خلال إظهار كيفية التحول من محاسبة التكاليف على أساس النشاط الى تحليل الربحية على أساس النشاط. وباعتبار أن نظام ABPA امتدادا لنظام ABC في عملية البحث عن نتائج العوائد للأنشطة وتكلفتها فهو يركز أساسا على العميل باعتباره نقطة تقاطع العوائد مع التكلفة، كما أوضح البحث كيفية التحول من محركات التكلفة إلى محركات العوائد وأن الصفقات المدعمة تتضمن أنشطة مباشرة وغير مباشرة وهي تتعرض لثلاثة أنواع من التكلفة: تكاليف متغيرة على المدى القصير، تكاليف متغيرة على المدى الطويل وتكاليف الطاقة. كما تبين من البحث كيف أن نظام ABPA يربط بين كلا من صفقات العمل وتكاليف الأنشطة وربحية العميل. وعرض البحث أيضا لكيفية ربط الأنشطة بالموارد من خلال تحليل الربحية على أساس النشاط (ABPA) كما أظهر البحث أنه حتى يمكن تطبيق ABPA بغرض إدارة المؤسسة يجب أن تحلل المؤسسة إلى أجزائها الرئيسية مثل: الأنشطة والتكاليف والعملاء والعوائد، وربط الأنشطة المتعلقة بالعملاء والتكاليف التي تحدث مع العوائد . وتعرض البحث لبيان التصميم التنظيمي للمؤسسات التي تتبنى تطبيق ABPA من خل إنشاء ثلاث وحدات رئيسية وهي : وحدات النهايات الأمامية وهي التي تباع وتخدم العملاء وتطور استراتيجيات العميل ، وحدات النهايات الخلفية وهي التي تدعم الوحدات الأولى بالمنتجات والخدمات وحدة الأنظمة .

٦- دراسة (Persson, 2013)

هدفت هذه الدراسة إختبار كيفية محاولة الشركات لزيادة ربحية مجموعات محددة من العملاء الحاليين من خلال إجراء تعديلات في سلوك العملاء مما يؤدي إلى انخفاض التكاليف المرتبطة بخدمة هؤلاء العملاء وذلك باستخدام مجموعة من البنوك الأوروبية. وقد خلصت الدراسة إلى أن الاستراتيجيات التي تهدف إلى تعديل سلوك العملاء بطريقة إيجابية يمكن أن تتجح في تخفيض تكاليف التفاعل مع العملاء بينما تحافظ في نفس الوقت على زيادة الإحتفاظ بالعميل والإيرادات المتعلقة بالعميل.

٧- دراسة (عبداللطيف ، ٢٠١٣)

تناولت الدراسة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل بالتطبيق على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية . وهدفت

الدراسة إلى بناء نموذج لتحليل ربحية العميل (CPA) باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC، هذا بالإضافة إلى إختبار مدى إمكانية تطبيق النموذج وبيان مدى أفضليته عن النماذج الأكثر شيوعاً المرتبطة بتحليل ربحية العميل. وقد خلصت الدراسة إلى الآتي: يؤدي استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC إلى تحسين نتائج تحليل الربحية، ويرجع ذلك إلى توافر تخصيص تكلفة الطاقات غير المستغلة على مجموعات العملاء المختلفة، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت TDABC لأغراض تحليل الربحية قد يتيح التغلب على بعض الصعوبات المرتبطة بتطبيق نظام ABC .

٨- دراسة (أسعد ، ٢٠١٤)

تناولت الدراسة استخدام مدخل تحليل ربحية الزبائن من منظور تكاليفي يساعد إدارة الشركة في ترشيد قراراتها الإدارية. وهدفت الدراسة إلى تقديم بديل علمي يساعد إدارة المنشأة على تحسين قراراتها ، وذلك من خلال بيان إمكانية توفير معلومات إضافية تحصل عليها إدارة المنشآت من خلال الاعتماد على استخدام أنظمة التكاليف الحديثة والتي تمكنها من استخدام مدخل تحليل ربحية الزبائن والتحقق من إسهم ذلك في ترشيد القرارات الإدارية .

وقد خلصت الدراسة إلى الآتي: يمثل مدخل تحليل ربحية الزبائن أساساً يتيح للإدارة تتبع استخدام موارد المنشأة واستغلال الطاقة المتاحة بالشكل الذي يؤثر إيجابياً في إعادة توزيع تكاليف الخدمات المقدمة للزبائن وبما يتوافق مع الهدف الأساسي للمشروعات وهو تحقيق الأرباح ، إن مدخل تحليل ربحية الزبائن يقدم أساس ملائم لبناء قرارات التسعير وترشيدها لتشكيلة متنوعة وغير نمطية من المنتجات أو الخدمات التي تلبي رغبات مختلف فئات الزبائن ، يمكن مدخل تحليل ربحية الزبائن إدارة الشركة من العمل على تحفيز الزبائن المستهدفين والحفاظ على الزبائن الحاليين وفق معيار إسهم كل فئة في تحقيق الربح .

٩- دراسة (الواجد ، ٢٠١٧)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام المنشآت الصناعية لأسلوب التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) في إدارة ربحية العميل من خلال التعرف على مدى تأثير استخدام منشآت القطاع الصناعي العراقي لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة وعلى وجه الخصوص في مجال تحليل ربحية العميل .

وقد خلصت الدراسة إلى الآتي: يوفر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت للمدراء معلومات عن أسباب الربحية المتدنية لبعض العملاء ليخلق مجالاً واسعاً من المقترحات التي يمكن تقديمها لتحسين ربحيتهم ، وتحويل علاقات كافة العملاء غير المربحة إلى علاقات مربحة، وأيضاً تقديم بدائل متعددة لجذب العملاء الجدد أصحاب التأثير الإيجابي على ربحية المنشأة ، إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من الأساليب التي تهتم بتوفير معلومات مالية وكمية عن الأنشطة التي تعتمد عليها إدارة المنشأة في إنتاج المنتج النهائي، يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت من أهم الأساليب التي يتم استخدامها في إدارة التكلفة.

الدراسات السابقة التي تناولت نظم محاسبة التكاليف :

تعددت الدراسات المحاسبية التي تناولت مدخل محاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة ودورها في تعزيز قدرة المنشآت التنافسية، وكذلك التي تناولت نظام

قياس التكاليف علي أساس المواصفات. ويتناول الباحث في هذا الجزء من البحث مراجعة وتحليل الفكر المحاسبي فيما يتعلق بكلا من النظامين كمدخل حديثة لإدارة التكلفة، وفيما يلي استعراض بعض هذه الدراسات المتعلقة بمجال البحث:

١- دراسة (عطيه ، ٢٠٠٩)

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح لتحديد وقياس تكلفة المواصفات القياسية للمنتجات؛ وذلك لمعالجة أوجه القصور والانتقادات التي وجهت إلى أنظمة التكاليف التقليدية من ناحية، وبيان دور هذا المدخل في توفير معلومات تسهم في دعم استراتيجيات التنافس التي تتبناها المنشأة الصناعية. وقد تم دراسة هذا المدخل في الواقع العملي على إحدى المنشآت الصناعية الحديثة في البيئة المصرية.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن المدخل المقترح لتكلفة المواصفات القياسية للمنتجات سوف يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعددة التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها والتي تتمثل أبعادها في تقديم منتج له جودة أعلى من منتجات المنافسين وبأقل تكلفة ممكنة من خلال مواصفات المنتج المعيارية، ويساعد على تحقيق رضا العميل بما يواكب المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية.

٢- دراسة (الغروري ، ٢٠١٠)

هدفت هذه الدراسة إلي فحص محاسبة استهلاك الموارد بغرض التعرف علي الأسس والدعائم التي ترتكز عليها محاسبة استهلاك الموارد، والتعرف علي أسباب تفضيل محاسبة استهلاك الموارد عن المناهج المختلفة للمحاسبة الإدارية . وقد توصلت هذه الدراسة إلي أن محاسبة استهلاك الموارد تعتبر نظام ديناميكي متكامل شامل لإدارة التكلفة ويتفاعل مع نظم تخطيط موارد المنشأة، كما أنه يجمع بين المبادئ الألمانية لإدارة التكلفة ونظام التكلفة علي أساس النشاط مما يحقق تحسين جوهري في نظم إدارة التكلفة. كما أشارت الدراسة إلي أن دمج محاسبة استهلاك الموارد مع البيانات المتاحة من نظام تخطيط الموارد للمنشأة والنظم الأخرى بالمنشأة يوفر تكلفة منتجات واضحة يمكن الوثوق بها وتعكس علي نحو دقيق كيفية استهلاك الموارد.

٣- دراسة (Perkins & Stovall, 2011)

حاولت الدراسة فحص وعرض الخصائص المميزة لكل من محاسبة استهلاك الموارد ونظام تحديد التكاليف علي أساس النشاط ونظرية القيود مقارنة بالمدخل التقليدي للتكلفة كمقياس مرجعي، بالإضافة إلي محاولة تقديم بعض التوجهات الأساسية لكل نظام، ومتى يكون مناسباً، ومن خلال مثال افتراضي لمنشأة إنتاجية توصلت الدراسة إلي أن محاسبة استهلاك الموارد تتفوق نظرياً وعملياً؛ حيث تجمع بين تحليل النشاط المستمد من مدخل التكلفة علي أساس النشاط، والمعرفة المفصلة لطاقت الموارد، وعلاقات السبب والنتيجة التي تقوم بتحديد سلوك التكلفة عند مستوى الموارد، ومن ثم يعد هذا المدخل أكثر ملاءمة لوظيفة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما توصلت الدراسة إلي ملاءمة محاسبة استهلاك الموارد مع الأفق الزمنية المختلفة لاتخاذ القرار، حيث يقسم التكاليف إلي ثابتة وتناشبية مما يمكنه من دعم القرارات قصيرة الأجل، وبرؤيته لطاقة وقدرات الموارد يتمكن من دعم القرارات طويلة الأجل .

٤- دراسة (الصغير ، ٢٠١١)

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال التكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) . وقد توصلت نتائج الدراسة إلي: الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد الاستغلال الأمثل

للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج، تحقيق رغبات العملاء، ودعم الموقف التنافسي للمنشأة، محاسبة استهلاك الموارد توفر معلومات أكثر موضوعية ومصداقية تساعد في تحليل الإنحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن المناظرة لها، تساعد محاسبة استهلاك الموارد في دعم فلسفة التوجه بالعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة.

٥- دراسة (عبدالعظيم ، ٢٠١٢)

هدفت هذه الدراسة إلي عرض إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بهدف دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية بالتطبيق علي إحدي الوحدات الاقتصادية العاملة في مصر. وتوصلت الدراسة إلي أن الفلسفة التي يستند إليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد تتلخص في تكامل كلا من منظور إدارة وتحليل العمليات من خلال التركيز علي الأنشطة، ومنظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة من خلال التركيز علي الموارد المتاحة للوحدات الاقتصادية، كما أشارت نتائج الدراسة إلي أن محاسبة استهلاك الموارد توفر معلومات أكثر دقة والتي تؤثر علي كفاءة وفاعلية عمليات القياس، التخطيط ، التنبؤ ، والرقابة وإتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف الطاقات المتاحة.

٦- دراسة (الناطور ، ٢٠١٣)

هدفت هذه الدراسة إلي بيان أثر احتساب الموارد غير المستغلة في نموذج محاسبة استهلاك الموارد علي تطوير واستمرارية استخدام نظم إدارة التكلفة وقياس أثر ذلك علي تخفيض تكلفة المنتجات بالتطبيق علي مجموعة من الشركات الصناعية في الأردن . وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلي أن نموذج محاسبة استهلاك الموارد يناسب الشركات الصناعية التي توظف موارد غير متجانسه عديدة في عملياتها التشغيلية، وأشارت إلي أن عدم تطبيق أنظمة الجودة الشاملة يؤثر علي أسلوب العمل الذي يعتبر من مبادئ نموذج محاسبة استهلاك الموارد، إذ تركز هذه الأنظمة علي إتباع إجراءات قياسية معتمدة تؤثر علي أسلوب العمل بدلا من الاعتماد علي نتائج فحص المنتجات النهائية، كما أشارت نتائج الدراسة إلي أن استخدام محاسبة استهلاك الموارد يوفر دقة أكثر في احتساب تكاليف الإنتاج ، وأنه كلما زادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات وزادت التكلفة النسبية للنشاط نجح النموذج الجديد في تحقيق الدقة في التكاليف .

٧- دراسة (Okutmus, 2015)

هدفت هذه الدراسة إلي تناول مدخل محاسبة استهلاك الموارد كأحد المداخل الحديثة لإدارة التكلفة والتعرف علي نتائج تطبيقه في الواقع العملي من خلال دراسة حاله لشركة تصنيع الزجاج في مدينة تركية ، حيث هدفت لتحديد تكاليف إدارة التشغيل كتكاليف ثابتة ومتغيرة باستخدام محاسبة استهلاك الموارد ، وكذلك تحديد الطاقة العاطلة ، وتحديد التكلفة الفعلية للمنتجات بعد استبعاد الطاقة العاطلة . وقد توصلت نتائج الدراسة إلي أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد ظهر كنتيجة لقصور نظم محاسبة التكاليف التقليدية في تزويد المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات حيث يحقق تطبيقه دقة أكبر في تخصيص التكاليف ، وبالتالي الدقة في قياس تكلفة المنتجات . كما أشارت نتائج الدراسة إلي أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتمتع بالقدرة علي الإفصاح السليم عن تكاليف الموارد العاطلة وعدم تحميلها علي تكلفة المنتجات ، مما يساعد إدارة المنشأة علي تخطيط الموارد وتوزيعها علي نحو سليم علي المنتجات المختلفة بالمنشأة .

٨- دراسة (Tanis, 2016)

هدفت هذه الدراسة إلي تناول الفرق بين نظم التكاليف التقليدية ومحاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف ، وتوضيح كيف يتم معالجة الطاقة العاطلة في محاسبة استهلاك الموارد . واعتمدت علي دراسة حاله لأحدي المستشفيات عن تكلفة جراحات

المرارة، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد أفضل للتطبيق من نظام التكاليف التقليدي في المستشفيات التي تنتم بضخامة التكاليف العامة حيث تساعد في تخصيص الدقيق للتكاليف العامة من خلال استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة، وهو ما ظهر من خلال انخفاض تكلفة جراحات المرارة عند استخدام محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بالنظام التقليدي حيث تجعل الطاقة غير المستغلة واضحة للمديرين. كما أشارت النتائج إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى التسعير التنافسي للخدمات الصحية، حيث يؤدي فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة إلى مساعدة الإدارة في التسعير، ومن خلال مقارنة سعر تقديم الخدمة بالتكاليف المتغيرة لأداء الخدمة يمكن تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تقديم خدمة بسعر أقل من المنافسين .

٩- دراسة (Al-Qady & El-Helbawy, 2016)

هدفت هذه الدراسة إلى تناول وتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومدخل محاسبة استهلاك الموارد بغرض تحسين عمليات تقدير التكلفة المستهدفة للمنتجات. اعتمدت الدراسة علي دراسة حاله لمصنع العربي للغسالات نصف أوتوماتيك. وقد توصلت الدراسة إلي أن التطبيق الفعال لأسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب وجود نظام تكاليفي قادر علي إمداد معلومات ملائمة ودقيقة وفي التوقيت المناسب عن تكلفة المنتجات المستقبلية للشركة ، بالإضافة إلي توفير بيانات بخصوص استهلاك الموارد وسلوك التكلفة بهدف تحويل التركيز من متابعة التكلفة إلي متابعة كميات الموارد من خلال نموذج كمي ، ويعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد هو النظام الأفضل القادر علي توفير مثل هذه المعلومات من خلال العمل علي توفير هياكل التكلفة لبدائل التصميم المختلفة .

١٠- دراسة (محاريق ، ٢٠١٧)

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أثر تحقيق التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية ودعم قدرتها التنافسية، من خلال تحديد دور كل من نظام تخطيط الموارد والمعلومات الناتجة عنه مع المعلومات الخاصة بنظام محاسبة استهلاك الموارد وأنظمة المعلومات الأخرى ، لتوفير نظرة واقعية وواضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها ومدى ارتباطها بكيفية استهلاك مواردها في دعم أدائها وتحقيق الميزة المستدامة وزيادة قدرتها التنافسية، وتوصل البحث من خلال الدراسة الميدانية علي عينة من المنشآت الصناعية المصرية إلي أن تحقيق التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية ويدعم قدرتها التنافسية ، حيث إن تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة بصورة مثالية يفرض علي إدارة المنشآت الانتقال من النظم التقليدية إلي نظم متقدمة قادرة علي التكيف مع التغيرات التي تحدث في بيئة التصنيع الحديثة وهو ما يمكن تحقيقه من خلال محاسبة استهلاك الموارد .

١١- دراسة (محمود ، ٢٠١٧)

استهدفت الدراسة بيان مدى إمكانية تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات، وأثر ذلك على تكلفة المنتج ، وقد تم تصميم قائمة استقصاء تم توجيهها لبعض المنشآت الصناعية في ليبيا بهدف إختبار فروض الدراسة . ومن أهم نتائج الدراسة: أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بمرحلة التصميم، حيث تعد النقطة الأساسية التي تنطلق منها جهود خفض التكاليف إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة ، كما يعد مدخل التكلفة

على أساس المواصفات أحد أدوات معالجة القصور والانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف المتعارف عليها من خلال التخطيط للتكلفة، وذلك في ضوء المواصفات التي يتم تحديدها عن طريق تحليل السوق المنافس، واتباع سياسة التوجه للسوق، والتركيز على إنتاج ما يمكن بيعه لا يبيع ما تم إنتاجه . ويؤدي التكامل بين TC و ABCII إلى تحقيق الهدف المنشود، وهو ترشيد القرارات وتوجيهها، ويتضح ذلك من خلال: دراسة السوق ، وتحليل البيئة التنافسية ، والتخطيط والرقابة تحقيق رضا العملاء ، وخفض تكلفة المنتج .

١٢- دراسة (طولان ، ٢٠١٨)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان استخدام نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ومدخل محاسبة استهلاك الموارد في القياس والتقرير عن الطاقة غير المستغلة ، وذلك بهدف توفير معلومات تكاليفية تتسم بالموضوعية والملائمة يمكن استخدامها في إعداد التقارير المالية لخدمة جميع الأطراف مستخدمي هذه التقارير . واعتمدت الدراسة علي إجراء دراسة حاله لمصنع غسالات توشيبا العربي . وقد أشارت نتائج الدراسة إلي اعتراف كلا من نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد بوجود جزء عاطل من طاقة الموارد في ظل الظروف العادية ، كما أشارت النتائج إلي وجود تأثير جوهري لكل من نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد علي تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة ، حيث يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة علي كميات الموارد المستهلكة بدلا من كميات الموارد المتاحة ، كما يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تبسيط تحليل التكاليف حيث يتم الانتقال من التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد إلي إجراء التحليل علي أساس تكلفة كل مورد علي حدة .

١٣- دراسة (Kbelah et. al., 2019)

هدفت هذا الدراسة إلى استكشاف دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين الميزة التنافسية لشركات الغزل والنسيج العراقية من خلال دراسة حاله لأحد مصانع الغزل والنسيج الحكومية. حيث قامت الدراسة بتحليل وتقييم النظام المطبق في المصنع وهو النظام التقليدي ثم تم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ومقارنة نتائج تطبيق كلا النظامين. أشارت نتائج الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تأخذ في الاعتبار الطاقة العاطلة من خلال تقسيم التكاليف الاجمالية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وبالتالي تخصيص تكاليف أقل للمنتجات بالمقارنة بنظام التكاليف التقليدي.

وكذلك أشارت الدراسة إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات أكثر دقة وموثوقية مما يؤدي إلي تحقيق الشركة ميزة تنافسية تتعلق بالتكاليف، وبالتالي في تساعد إدارة المنشآت في تسعير المنتج بسعر أقل من المنافسين .

التعليق على الدراسات السابقة :

من خلال استقراء الفكر المحاسبي لبعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث فقد توصل الباحث إلي :

✳ يعتبر العملاء من أهم أصول المنشأة .

✳ أشارت المجموعة الأولى من الدراسات السابقة إلي ضرورة الأهتمام بالعملاء من خلال الأهتمام بمواصفات ورغبات العملاء مما ينعكس بشكل إيجابي علي ربحية المنشأة ككل .

✳ تعاني نظم التكاليف التقليدية علي أساس الحجم، ونظام التكاليف علي أساس النشاط من مجموعة من المشاكل فيما يتعلق بإدارة المواد ومن أهمها : عدم

إعطاء الموارد القدر المناسب من الاهتمام، عدم الاعتراف بالعلاقات التبادلية بين الموارد ، بالإضافة إلي عدم الاعتراف بالطاقة غير المستغلة وهو ما يعتبره الباحث أحد أهم عيوب نظم التكاليف التقليدية حيث تؤدي إلي تشويه تكلفة المنتجات وبالتالي تسعيرها مما يضعف قدرة الشركات علي المنافسة .

✳ يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد هو الجيل القادم لإدارة التكلفة ، حيث يمثل مساهمة ملموسة نحو تحسين مخرجات نظام التكاليف من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف ، وقدرته علي توفير معلومات تشغيلية واستراتيجية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات علي المدى القصير والبعيد ، بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج .

✳ نظام محاسبة استهلاك الموارد يقوم علي المزج بين نظام التكاليف الألماني لإدارة التكلفة الذي يركز علي تتبع استهلاك الموارد علي مراكز التكلفة ، مع نظام التكلفة علي أساس النشاط الذي يركز علي تخصيص تكاليف الموارد علي الأنشطة، ويؤدي ذلك إلي إيجاد طريقة لإدارة التكلفة يمكن أن تحقق مزايا جوهرية ، خاصة للمنشآت الصناعية .

✳ نظام محاسبة استهلاك الموارد يقوم علي الفصل بين الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة من خلال ما يسمى بمجمعات الموارد مما يساعد في تخصيص التكاليف بكفاءة وتخفيض تكلفة المنتجات ، وبالتالي دعم الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية .

✳ محاسبة استهلاك الموارد توفر معلومات تكاليفية ملائمة تساعد في ترشيد القرارات الإدارية في شركات الأعمال مما يساهم في عملية الرقابة واتخاذ القرار ، كما أنها توفر معلومات أكثر موضوعية ومصداقية تساعد في تحليل الانحرافات .

✳ توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات عن الطاقات العاطلة والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها ، مما يساعد إدارة المنشآت علي البحث في إجراءات وأساليب تخفيض هذه الطاقات العاطلة، وبالتالي يمكن القول بأن محاسبة استهلاك الموارد تساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للمنشآت .

✳ نظام التكاليف علي أساس المواصفات هو نظام حساب التكاليف علي المواصفات والرغبات التي يطلبها العملاء .

✳ نظام التكاليف علي أساس المواصفات يساعد في ترشيد القرارات الإدارية . ويعتبر أهم ما يميز هذا البحث أنه سوف يتطرق للأثار الإيجابية الناتجة من التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف علي أساس المواصفات لتدعيم إدارة ربحية العملاء. وهذه هي الفجوة البحثية للدراسات السابقة .

إدارة ربحية العملاء Managing Customer Profitability

في هذا الجزء من البحث سوف يتم عرض مفهوم ربحية العملاء وأهم مقاييس ربحية العملاء ومفهوم وأساليب تحليل ربحية العملاء ومفهوم القيمة الدائمة للعميل ، وإدارة علاقات العملاء ، وإدارة ربحية العملاء ، وإطار تطبيق إدارة ربحية العملاء . ولكن قبل عرض هذه المفاهيم هناك سؤال هام يجدر الإجابة عليه . هذا السؤال هو : هل تختلف ربحية العملاء بالنسبة للمنشأة في بيئة الأعمال الحديثة ؟ كيف ؟ ولماذا ؟

أدت المنافسة الشديدة بين المنظمات فى بيئة الأعمال الحديثة الى قيام هذه المنظمات بالتفنن فى ابتكار أساليب وسياسات مبتكرة فى جذب والإحتفاظ بالعملاء والاستجابة لطلباتهم و رغباتهم وتقديم الخدمات لهم قبل وأثناء وبعد بيع السلعة أو تقديم الخدمة لهم . وكان من نتيجة ذلك قيام هذه المنظمات بأنشطة واستهلاك موارد ذات تكلفة لارضاء هؤلاء العملاء . ولكن استفادت العملاء من هذه الخدمات قد لا تكون متساوية . ومن الأمثلة على هذه الخدمات والأنشطة ما يمكن عرضه على النحو الآتى :

أولاً : أنشطة جذب انتباه العملاء واعلامهم بما يمكن تقديمه لهم من قيمة فى شكل سلع و / أو خدمات عن طريق الإعلانات المرئية والمسموعة فى مختلف وسائل الإعلان وتقديم الهدايا الاعلانية لبعض العملاء الحاليين والمرقبين وغير ذلك من الأنشطة .

ثانياً : أنشطة الاستجابة لطلبات ومواصفات وشروط العملاء فى مرحلة البيع .

ثالثاً : أنشطة خدمة العملاء بعد البيع .

والجدول التالى يعرض بعض عناصر التكاليف التى تتكبدها المنشآت فى بيئة الأعمال الحديثة فى سبيل جذب وخدمة والإحتفاظ بعملائها والتى قد تختلف من عميل لآخر .

جدول (١)

بعض أنشطة وعناصر تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء فى بيئة الأعمال الحديثة

١- شروط مكان التسليم (محل البائع / محل المشتري) : حيث قد يشترط العميل على المنشأة توصيل السلعة الى محله بما يعنى تحمل المنشأة تكاليف الشحن و النقل و التأمين أثناء النقل و مخاطر الطريق و غير ذلك من تكاليف كان بإمكانها تجنبها لو كان التسليم محل البائع
٢- شروط زمان التسليم : حيث قد يطلب بعض العملاء تسليم البضاعة فى وقت معجل مما يعنى تكبد المنشأة تكاليف اضافية للاستجابة لهذا الشرط عن طريق تشغيل وريديات اضافية بمعدلات أجر أعلى و غير ذلك.
٣- طريقة السداد : قد يشترط بعض العملاء تأجيل جزء من الثمن لحين أو السداد على أقساط و غير ذلك من شروط السداد.
٤- شروط الائتمان : قد يطلب بعض العملاء الشراء على الحساب و السماح بفترة ائتمان تطول أو تقصر
٥- شروط تجريب المنتج : قد يطلب بعض العملاء شرط تجربة السلعة قبل اتمام اعتماد عملية البيع
٦- شروط تدريب العميل على استخدام المنتج: قد يطلب بعض العملاء من المنشأة تدريب بعض عماله أو موظفيه على استخدام السلعة أو الآلة
٧- إختلاف المواصفات: حيث قد يطلب بعض العملاء بعض التعديلات على السلعة
٨- إختلاف عدد مرات الطلب : قد يشترى بعض العملاء بمقادير صغيرة مرات عديدة
٩- إختلاف اللون : حيث قد يطلب بعض العملاء ألوان خاصة
١٠- إختلاف الشكل : حيث قد يطلب بعض العملاء أشكال خاصة
١١- إختلاف القدرة او السعة : حيث قد يطلب بعض العملاء آلات ذات قدرات أو طاقات خاصة
١٢- ما ينفذ من حق الاسترجاع : حيث قد يكون من حق المشتري رد السلعة اذا لم تعجبه خلال فترة محددة يستفيد من هذا الحق بعض العملاء و لا يستفيد منه بعضهم مما يتسبب فى إختلاف العملاء فى تكلفة الاستفادة من هذا الحق.
١٣- ما ينفذ من حق الاستبدال : حيث قد يكون من حق المشتري استبدال السلعة اذا لم تعجبه خلال فترة محددة و يستفيد من هذا الحق بعض العملاء و لا يستفيد منه غيرهم.
١٤- ما ينفذ من حق الضمان : حيث قد يكون من حق المشتري ضمان جودة السلعة خلال فترة محددة . يستفيد من هذا الحق بعض العملاء
١٥- ما ينفذ من حق الصيانة : حيث قد يكون من حق المشتري صيانة السلعة مجاناً خلال فترة محددة . يستفيد من هذا الحق بعض العملاء
١٦- طريقة الوصول للعميل: قد يتم الوصول لبعض العملاء بطرق خاصة مثل الاتصال ببعضهم ...
١٧- طريقة الترويج و الاعلان: قد يتم اعداد طرق ترويج و اعلان مختلفة للعملاء المختلفين مثل إرسال هدايا اعلانية لبعض العملاء ...

يعرض الجدول السابق أمثلة لبعض الأنشطة وعناصر التكاليف اللازمة لتأدية بعض الخدمات التي تقدمها المنظمات لعملائها في بيئة الأعمال الحديثة . ومن الملاحظ أن هذه الخدمات أصبحت وسيلة هامة لجذب والإحتفاظ بالعملاء . كما يلاحظ أيضا أن هذه الخدمات تتطلب مقادير كبيرة من الموارد كي تؤدي للعملاء . كما يلاحظ أيضا أن إستفادة العملاء من هذه الخدمات قد لا يكون بالتساوي ولا بالتناسب مع ما تحققه المنشآت من قيمة من عملائها . الأمر الذي يبرهن على إختلاف ربحية العملاء بشكل قد يكون جوهريا بسبب إختلاف العملاء المتساويين في جانب الإيرادات عن بعضهم البعض في جانب التكاليف الأمر الذي يستدعي قياس وتحليل وإدارة ربحية العملاء لتعظيم الإستفادة من العلاقة بين المنشأة وعملائها .

تحليل ربحية العميل (CPA) Customer Profitability Analysis

تعرف ربحية العميل بأنها الإختلاف أو الفرق بين الإيرادات أو العوائد المكتسبة من العميل والتكاليف المرتبطة بالخدمات المقدمة للعميل . فالمنطق الأساسي من الاهتمام بربحية العميل هو الإدراك بأن كل عميل لا يساهم بشكل متساو في الدخل الصافي فبعض العملاء يساهم بشكل أكثر من غيره لذا فمن المهم أن تميز الشركات بين علاقات الربح (العالية، المنخفضة، السلبية) كي تتمكن من التعامل بشكل مناسب مع العملاء لتحسين مستوي أرباحها العامة (Pfeifer, et. al., 2005) .

يمثل منهج تحليل ربحية العميل التقرير والتحليل للإيرادات المحققة من العملاء والتكاليف التي حدثت بسبب هؤلاء العملاء وإعطاء التصور عن سبب وجود فروق في الدخل التشغيلي المحقق من عملاء مختلفين ومن خلال هذه المعلومات تستطيع الإدارة التعرف علي العملاء الذين يحققون مساهمات كبيرة في أرباح المنشأة والعملاء الذين لا يحققون أرباحا . وهناك متغيرات لتفسير الفروق في الإيرادات بين العملاء منها : كمية المبيعات لكل عميل ، حجم الطلبية الواحدة للعميل ، موسمية الشراء .. الخ . ولكي يمكن القيام بعملية تحليل ربحية العملاء فإنه لابد من قياس ربحية العملاء أولا . ولذا سيتم عرض مجموعة من المقاييس المستخدمة في هذا الصدد .

مقاييس ربحية العميل :

لكي يمكن تحليل ربحية العملاء، لابد أولا من قياس ربحيتهم. وهناك ثلاث مقاييس شائعة لقياس ربحية العميل هي : (Kujamaki, 2007: 54-58)

١. **مقياس الربحية التاريخية Historical Measure** : تفهم ربحية العميل عادةً على أنها ربحية تاريخية، وتعرف بانها القيمة المستقبلية للإيرادات مطروحا منها التكاليف (الفعلية) ، والربحية التاريخية هي مقياس نجاح الشركة في استغلال امكانية العميل وضمن هذا القياس فهناك تضليل يشوب هذا المقياس فمثلا في الصناعات الدورية غير المستقرة تكون الربحية التاريخية مشوهة بسبب الدورات التي تمر بها الصناعة . لذلك فان مقارنة اثنان من العملاء خلال مرحلتين مختلفتين من دورة حياة الصناعة باستخدام الارباح التاريخية قد يكون مضلل لان الربحية تتأثر بالعوامل البيئية . بالاضافة الى ان الربحية التاريخية تتأثر بدورات حياة العميل والتي تعبر عن علاقاتهم مع الشركة في فترات زمنية مختلفة وعادة تكون ربحية العميل منخفضة خلال بداية فترة العلاقة ويفترض ان تكون اكثر ربحية بازدياد دورة الوقت ويكون مقياس ربحية العميل التاريخية جيدا اذا كانت معلومات التكلفة والإيرادات متوافرة .

وفي نطاق اتخاذ القرار والرقابة فإن معلومات الربحية التاريخية يمكن ان تستخدم لمراقبة تحديد الربحية المتوقعة وتحديد علاقات الزبون التي تحتاج إلى إعادة تقييم .

٢. **مقياس الربحية الهامشية Marginal Profitability** : يقيس مقياس هامش الربحية مساهمة العميل بالأرباح الكلية للشركة ويتطلب تعريف وتحديد الفترات الزمنية القصيرة والطويلة الأمد. ففي الفترات الزمنية قصيرة الأمد تكون طلبات العملاء الآخرين ثابتة لأن الطلبات المتفق عليها يجب ان تسلم وكذلك بسبب القيود التشغيلية فإن جدولة الانتاج مع الطلب لا يمكن ان تعدل وعلى اي حال فإن الطلبات غير المربحة في المدى البعيد يمكن أن تستبعد وتستبدل بطلبات أخرى ثانية. فعلى سبيل المثال فإن العملاء قد يشتركون من نفس المنشأة فقط مرة واحدة وبالتالي يؤثر ذلك على الربحية الكلية للشركة. وفي الأمد الطويل فإن هامش الربح لا يساوي بشكل مباشر إيرادات العميل مطروحا منها تكاليف الخدمة والانتاج كما في الأمد القصير . ويعتبر مقياس هامش الربحية جيد لاختيار العميل لأنه يقيس التكاليف الفعلية التي يسببها العميل .

٣. **مقياس الربحية المحتملة Potential Profitability** : يصف مقياس الربحية المحتملة ربحية عميل ما في المستقبل او في وضع مثالي . وفي ظل هذا الوضع يشتري العميل حصة كبيرة من المشتريات الكلية من نفس المجهز ومن ناحية أخرى فإن المجهز يشغل بشكل كفاء قدر الامكان مع العميل. والربحية المحتملة يمكن ان تفهم على انها الربحية المستقبلية للعميل .

أساليب تحليل ربحية العميل :

لقد قدم الفكر المحاسبي أساليب متعددة لتحليل ربحية العميل ومن هذه الأساليب :

أولاً : **حساب ربحية العميل على مستوى الفرد** : يجري تحليل ربحية العميل على مستوى الفرد بصورة أرقام و أشكال تقدم صورة واضحة حول كيفية سلوك المشتري (الخدمات المطلوبة ، سلوك الشراء وما شابه ذلك) وسلوك المجهز (توفير الخدمة ، الخصومات ، وجهود التسويق وما شابه ذلك) ومقارنة تكاليفها مع الإيرادات وهوامش المبيعات (Raaij. et al, 2003) .

ثانياً : **حساب ربحية العميل على المستوى الإجمالي** ضمن المستوي الإجمالي فإن أرقام وأشكال تحليل ربحية العميل تقدم رؤية واضحة عن توزيع وتركز الأرباح ضمن مجموعة من العملاء ، وهناك عدة طرق لتحليل ربحية العميل على المستوى الإجمالي منها :

١- **تحليل باريتو** : وتستخدمه العديد من المنشآت ويعبر عنه بقاعدة (٨٠/٢٠) حيث يتم تقسيم عملاء المنشأة إلى مجموعتين: الأولى تتمثل في ٢٠% من عملاء المنشأة وتولد ٨٠% من أرباحها وتمثل الفئة المفضلة من عملاء المنشأة والتي تستهدف المنشأة الحفاظ عليها وكسب ودها ، بينما الثانية تتمثل في النسبة الباقية وتقدر بـ ٨٠% من عملاء المنشأة وتساهم بنسبة ٢٠% من ربحية المنشأة . ووفقاً لهذا التحليل يفترض أن المجموعة الثانية تحتوي على نسبة كبيرة من العملاء، متماثلة في توقعاتها وإدراكها لمنتجات وخدمات المنشأة، وهذه المجموعة يجب التفكير في تقسيمها لعدد أكبر من المجموعات لتحسين مستوى مساهمتها في ربحية المنشأة (عبداللطيف ، ٢٠١٣ ، ص ٣٣٧) .

٢- **هرم ربحية العميل The customer pyramid**: والتي تظهر مجموعة كبيرة من العملاء من ذوي الإيرادات المنخفضة في قاعدة الهرم ومجموعة صغيرة من العملاء من ذوي الإيرادات العالية جدا في قمة الهرم (Zeithaml , et al ,2001).

٣- **منحنى ستوباكوف (Stobachoff)** : والذي قدمه ستوباكوف في عام ١٩٩٨ وفيه يتم تحديد نوعين من البيانات حيث يظهر العملاء من أكثرهم إلى أقلهم ربحية علي محوره الأفقي والربحية المتراكمة علي محوره الرأسي. فقد لاحظ Stobachoff أن ٦٠% من العملاء هم مربحون و يساهمون بنسبة ١٢٥% من الربحية الكلية أما باقي العملاء فهم غير مربحين ويشكلون نسبة ٤٠% ، ويستهلكون فائض الربحية المتولد من المجموعة الأولى البالغ نسبتها ٦٠% في صورة تكاليف خدمات بما يخفض الربحية الكلية للمنشأة الى نسبة ال ١٠٠% التي تظهرها القوائم المالية (Raaij. et al, 2003) .

مفهوم القيمة الدائمة للعميل (CLV) Customer lifetime value

على الرغم من أن تحليل ربحية العملاء هي نقطة الانطلاق المعتادة لتقييم علاقات العملاء ، إلا أنه يعاني من بعض أوجه القصور التي تحد من قيمته بالنسبة لعملية صنع القرار في المبيعات والتسويق ، حيث أنه في علاقات العملاء ، قد لا يكون الاعتماد علي الماضي دليل جيد للمستقبل حيث أن استخدام بيانات الماضي وحدها كمقياس يمكن أن يؤدي إلى سوء توزيع الشركات لمبيعاتها ومواردها التسويقية، ولذلك ظهر مفهوم القيمة الدائمة للعميل (Ryals, 2008) وتعرف القيمة الدائمة للعميل علي أنها القيمة الحالية لتيار الأرباح المستقبلية أو التدفق النقدي الذي يولده العميل على مدار فترة علاقته المتبقية بالشركة ، مطروحاً منه التكاليف المباشرة وتكاليف خدمته، ونصيبه من التكاليف الإضافية إن وجدت (Wang & Hong, 2006) . ويشير (Fan & Ku, 2010) الي أن القيمة الدائمة للعميل تعرف بأنها مجموع الإيرادات المحققة من عملاء الشركة طول فترة التعامل معهم بعد خصم جميع تكاليف التسويق والبيع وخدمتهم ، مع الأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود .

ويتميز مفهوم القيمة الدائمة للعميل عن مفهوم تحليل ربحية العملاء بميزتين رئيسيتين في التسويق والمبيعات. الميزة الأولى هي أنه يساعد على إدارة علاقة العميل كأصل قد يتطلب استثماراً في فترة زمنية واحدة و لن يتم دفعها إلى فترات مقبلة. والميزة الثانية هي أنه يمكن مديري المبيعات والتسويق من مراقبة تأثير إستراتيجيات إدارة العملاء على قيمة تلك الأصول الخاصة بالعميل. وهناك أربعة خطوات لتحديد القيمة الدائمة للعميل كالتالي (Ryals, 2008) :

١. التنبؤ بالعمر المتبقي للعميل في علاقته مع الشركة (بالسنوات).
٢. التنبؤ بإيرادات كل سنة على أساس الافتراضات المتعلقة بالمنتجات المستقبلية المشتراة، والسعر المدفوع.
٣. تقدير تكاليف تسليم هذه المنتجات أو الخدمات.
٤. خصم المبالغ المستقبلية ومراعاة القيمة الزمنية للنقود.

ويجدر الإشارة هنا الى أن سلوك العملاء هو نتيجة التفاعل المعقد بين عوامل عديدة بما في ذلك مستوى نشاط ادارة التسويق ، والبيئة التنافسية ، وإدراك العلامة التجارية ، وتأثير التكنولوجيا الحديثة، والإحتياجات الفردية. وبالتالي ، فإن النماذج الحالية لمفهوم القيمة الدائمة للعميل، والتي تتوقع سلوك الشراء للعميل بالإعتماد علي أنماط الإنفاق علي أساس الماضي، أو الخصائص الديموغرافية ، تعتبر نماذج معيبة ذات إستخدام محدود في التنبؤ بالسلوك المستقبلي للعميل. (Wang & Hong, 2006)

إدارة علاقات العملاء (CRM) Customer Relationship Management

إن الشركات الرائدة ، بعد أن تبنت تدريجياً فلسفات الإنتاج والمبيعات والتسويق الحديثة، أصبحت الآن تواجه تحديات التوجه الجديد والذي يُطلق عليه التركيز على العميل. وفي جوهر هذا التوجه، هناك ضرورة لبناء وإقامة علاقات طويلة الأجل مع العملاء تهدف إلى تحسين خدمة العملاء وزيادة رضائهم (Stefanou. et al, 2003). وبعد أن أصبح العميل هو المحور الأساسي الذي يتم التركيز عليه، وبناء علاقة قوية معه ظهر مفهوم إدارة علاقات العملاء .

وقد عرف Fan & Ku (2010) إدارة علاقات العملاء بأنها عبارة عن إستراتيجية الأعمال التي تدعم التكنولوجيا والتي تعمل الشركات من خلالها على زيادة المعرفة لدي العملاء لبناء علاقات مربحة معهم إستناداً إلى تحسين القيمة التي يتم تقديمها إلى عملائها وتحقيقها منهم، وتحسين العمليات في مجالات المبيعات والتسويق وخدمة العملاء والدعم. ويتم تنظيم إدارة علاقات العملاء وفقاً لدورة حياة العميل لأن علاقة العميل مع الشركة ليست دائماً علاقة دائمة. حيث أنه قد يصبح العميل غير راضي ويجد قيمة أفضل في مكان آخر، أو تتغير دورة حياتهم بطريقة تسبب لهم فقد أو عدم الحاجة للمنتج.

وإذا نظرنا الي إدارة علاقات العملاء كإستراتيجية نجد أنها تتضمن تصنيف العملاء حسب القيمة الدائمة لكل عميل التي تستفيد منها الشركة ويتم معاملتهم وفقاً لذلك. ويعتبر الغرض الأساسي لإدارة علاقات العملاء هو بناء محفظة عالية الربحية من العلاقات مع العملاء والحفاظ عليها أطول فترة ممكنة . (Johnson. et al, 2012) ولقد أشار (Ryals, 2008) إلى أنه يجب على الشركات أن تعامل عملائها كأصل من الأصول التي تمتلكها مثل الآلات والمعدات ، والمنتجات ، والعلامات التجارية ، وغيرها من الأصول ، حيث أن الأصول هي الموارد التي تستخدمها الشركة بهدف خلق قيمة، وبالتالي يجب ترشيد الإستثمار في هذه الأصول وإدارتها ، أو ما يعرف بإدارة العملاء كأصول Customer Asset Management والذي يعني إدارة علاقات العملاء كأصول حيث أنه يجب على الشركة الإعتراف بأن هذه الأصول ذات قيمة لها ، وبالتالي تحتاج الي ضخ المزيد من الاستثمار في بالمبيعات والتسويق لضمان أن تبقى هذه الأصول في أفضل حالة ممكنة .

مفهوم إدارة ربحية العملاء (Customer Profitability Management(CPM)

ينظر الى إدارة ربحية العملاء على أنها مدخل مرتبط بالاستراتيجية Strategy-linked approach لتحديد الربحية النسبية لمختلف العملاء من أجل وضع إستراتيجيات تهدف إلى إضافة قيمة إلى العملاء الأكثر ربحية ، وزيادة ربحية العملاء الأقل ربحية ، فضلاً عن وقف أو تقليل تآكل الربح الذي يتم من قبل العملاء غير المربحين ، أو خلاف ذلك ، التركيز على ربحية العملاء في الأجل الطويل لهدف الحصول على فهم شامل وإدارة فعالة لربحية العميل. (IMA, 2010). كما عرفها (Wang & Hong, 2006) على أنها عملية مستمرة لتتبع وتطوير مسار استجابة المنشأة للحصول على القيم من العملاء، فضلاً عن خلق قيم لهؤلاء العملاء، وفقاً للتغيرات في الظروف الصناعية.

وتجدر الإشارة هنا الى أن عملية تقييم ربحية العميل تعتبر جزءاً لا يتجزأ من عمل العديد من الشركات، خاصة من وجهة نظر إدارة علاقات العملاء. حيث أن فهم القيم الدائمة للعملاء بشكل منفصل يتيح للشركات تركيز جهودهم التسويقية بطريقة أكثر استهدافاً ، وبالتالي تعزيز موقف المنشأة (Seetharaman & Zhang,2017) .

وباختصار فإن الاعتماد على مقياس القيمة الدائمة للعميل لتحديد مدى نجاح الشركة في إدارة علاقات العملاء (CRM) قد يكون مضللاً لأنه يتجاهل ديناميكية سلوك الشراء لدى العملاء. ولذلك ظهرت الحاجة الي استخدام منهج أكثر عملية لإدارة ربحية العميل (CPM) بهدف مراقبة تحولات العملاء وتحديد إجراءات التسويق لتحسين رضا العملاء وربحية الشركة. وفي هذه الحالة ستكون النتيجة مربحة لكل من الشركات وعملائها. (Wang & Hong, 2006).

مراحل ومقومات إطار تطبيق مدخل إدارة ربحية العملاء :

إن المنشآت في الوقت الحالي لا تسعى لإرضاء عملائها عند أي مستوي من التكلفة ، ولكن تستهدف إدارة علاقتها بعملائها في ضوء مسببات ربحية العميل Drivers of Customer Profitability بغرض تعظيم العائد والربحية. وثبني علاقة المنشأة بعملائها علي أساس تفهم سلوك و ربحية كل عميل أو مجموعة من العملاء بغرض تعظيم ربحية المنشأة ككل في الأجل الطويل. وبالتالي فإن إدارة ربحية العملاء تعد بمثابة إستراتيجية تستهدف إختيار العملاء المربحين والدخول في شراكة مع بعض العملاء المختارين بغرض خلق القيمة للمنشأة وللعملاء أنفسهم. ونظرا لأهمية إدارة ربحية العملاء فقد اقترحت إحدى الدراسات إطارا للتنفيذ نظام إدارة ربحية العملاء وأشارت إلي أن تنفيذ هذا النظام يتم علي عدة مراحل وهي (IMA, 2010) :

١- مرحلة القرار Decision Phase

٢- أساسيات المنظمة Foundation Basics

٣- تكاليف العملاء Customers Costs

٤- بيانات العمليات Transactions Data

٥- خيارات النظام System Options

٦- خوارزميات الأعمال Business Algorithms

٧- معلومات الربحية Profitability Information

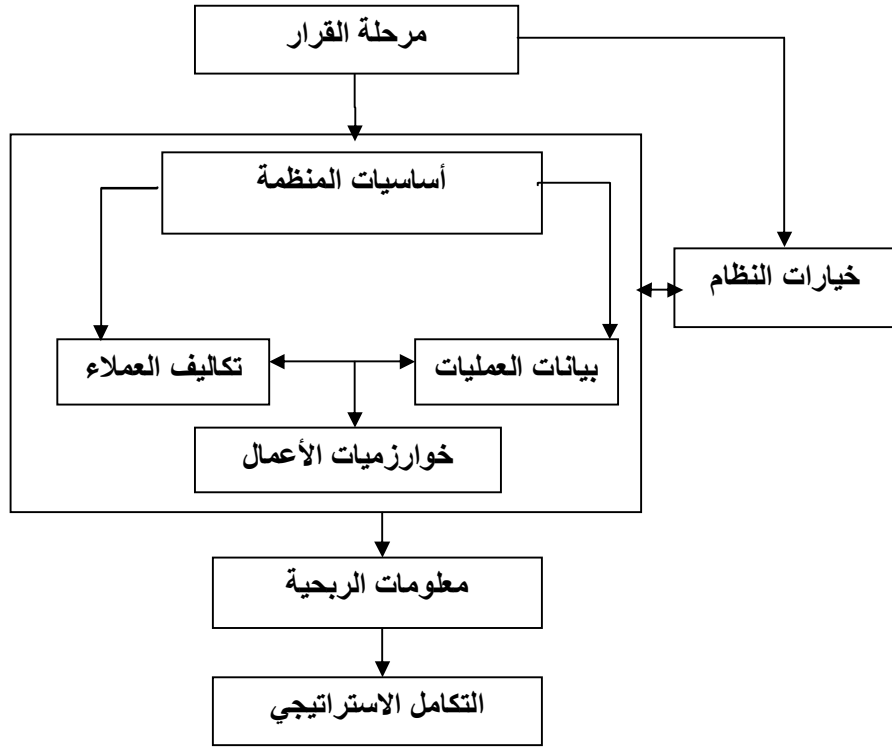
٨- التكامل الإستراتيجي Strategic Integration

ويوضح الشكل رقم (١) مراحل وخطوات تطبيق مفهوم إدارة ربحية العميل.

فيما يلي تحليل لهذه الخطوات كالتالي :

المرحلة الأولى : مرحلة القرار وهي مطلوبة لأي مبادرة إستراتيجية . حيث يتم استكشاف قيمة وأسباب متابعة نظام إدارة ربحية العملاء ، وتحليل النتائج المالية، واتخاذ قرار "الاستمرار فيه أو عدم الاستمرار". ومن العناصر الهامة الأخرى في هذه المرحلة تحديد الغرض من نظام إدارة ربحية العملاء للتوجيه نحو تطويره وتنفيذه .

وبالنسبة للمراحل الثلاث الرئيسية التالية، أساسيات المنظمة وتكاليف العملاء، وبيانات العمليات، فهي مترابطة بشكل كبير. ويؤثر اتخاذ قرار في أحد هذه المجالات تأثيراً مباشراً على القرارات المتخذة في المجالين الآخرين. وتحدد المرحلة الثانية: مرحلة أساسيات المنظمة موضوع التكلفة، وأيضاً ما سيتم قياسه. وتشمل هذه المرحلة أيضاً وضع مبادئ حساب التكاليف في النظام وكيفية حساب الربحية وكيفية معالجة المسائل المحاسبية المثيرة للجدل (مثل رسملة تكاليف التسويق). وأخيراً هذه المرحلة يتم فيها تحديد العملاء والمنتجات والقنوات .



شكل (١)

الإطار التنفيذي لإدارة ربحية العميل

المصدر : (IMA, 2010)

أما في المرحلة الثالثة : مرحلة تكاليف العملاء يتم فيها النظر في المدى الذي يمكن أن يتم تخصيص التكاليف بشكل متكرر على المنتجات أو خطوط الخدمات، ويمكن تخصيص تكاليف الخدمة بدقة للعملاء استنادا إلى السببية . وتتمثل هذه المرحلة في الاستعاضة عن مخصصات التكاليف التقليدية التي تستند إلى وحدات دفتر الأستاذ العام بالعميل كموضوع للقياس التكاليفي .

كما تفترض المرحلة الرابعة : مرحلة بيانات العمليات العديد من التحديات. فعلى الرغم من أن معظم الشركات لديها مصادر واسعة من البيانات المتباينة في مختلف نظم تكنولوجيا المعلومات، إلا أن استخدامها لخدمة نظام إدارة ربحية العملاء مكلف ويستغرق وقتا طويلا .

وبالنسبة للمرحلة الخامسة : مرحلة خيارات النظام تتضمن اختيار أنظمة تكنولوجيا المعلومات للتكلفة والربحية ، وتتوازي هذه المرحلة مع مراحل أساسيات المنظمة وتكاليف العملاء وبيانات العمليات وتتصل بها. ويجب مراعاة موارد تكنولوجيا المعلومات ومتطلبات مصادر البيانات واعتبارات التكلفة في اختيار أنظمة تكنولوجيا المعلومات المناسبة .

وبمجرد الانتهاء من المراحل الخمس الأولى ، يتم تصميم وبناء خوارزميات الأعمال (المرحلة السادسة) ، أو القواعد. ويجب أن تتكامل خوارزميات الأعمال مع أنظمة تكنولوجيا المعلومات وأن تكون متسقة مع المبادئ المنصوص عليها في أساسيات المنظمة. فإختبار خوارزميات الأعمال يعمل بالتزامن مع التصميم والبناء، تليها إختبار شامل للنظام المكتمل. وتتبع مرحلة معلومات الربحية (المرحلة السابعة) عملية الإختبار حيث يتم إنتاج وتوزيع النتائج الشهرية أو الفصلية. وهذه المرحلة هي التي يدخل فيها نظام إدارة ربحية العملاء الإنتاج ، ويحدث صيانة النظام والتحديثات ، ويضمن جودة النتائج. وأخيراً والأهم من ذلك ، هو مرحلة التكامل الاستراتيجي (المرحلة الثامنة) ، حيث يتم دمج معلومات نظام إدارة ربحية العملاء في القرارات الاستراتيجية والتكتيكية للشركة. فعلى سبيل المثال، يمكن إدراج نتائج ربحية العملاء في نظم قياس أداء المنظمة. والهدف النهائي هو استخدام المعلومات المستندة إلى العملاء لتحسين أداء الشركة والربحية .

دور نظم محاسبة التكاليف في تدعيم إدارة ربحية العملاء

من العرض السابق يظهر بجلاء أن مدخل إدارة ربحية العملاء يتكون من مجموعة من المراحل التي تلعب فيها المعلومات التكاليفية الدور الأكبر والأهم في تدعيم ونجاح هذا المدخل . الأمر الذي يدعو الى التساؤل عن مدى إختلاف العملاء فيما يسببوه من تكاليف للمنشأة ودور نظم محاسبة التكاليف في القيام بقياس تكاليف كل عميل وما يقدمه من إيرادات لتمكين ادارة المنشأة من قياس و ادارة ربحية العملاء .

حيث أثبتت الدراسات التي تعرضت لموضوع تحليل ربحية العملاء أنها تختلف من عميل لآخر وقد حدد (Kuchta&Troska,2007) أربعة أسباب لإختلاف هذه الربحية وهي : الإختلاف في الإيرادات التي يحققها كل عميل ، الإختلاف في مستوى الخدمة المقدمة لكل عميل ، الإختلاف في قنوات التوزيع الخاصة بكل عميل ، الإختلاف في التكلفة المرتبطة بكل عميل . وفي نفس السياق أشارت دراسة (Foster;Gupta&Sioblom,1996) أن من أسباب إختلاف الربحية بين العملاء هو إختلاف التكلفة بين العملاء والتي تنتج من مصادر عديدة مثل إختلافات العملاء في استخدام موارد المنشأة ، وإختلاف العملاء في حجم الإستفادة من الأنشطة المختلفة المرتبطة بكل عميل مثل التسويق والتوزيع وخدمة العملاء .

يتضح مما سبق أن نظم محاسبة التكاليف تلعب دوراً هاماً في إدارة ربحية العملاء ويتمثل هذا الدور في توفير معلومات دقيقة عن تكلفة كل عميل من حيث الخدمة والتسويق والتوزيع وغيره. وقد مرت نظم محاسبة التكاليف بمجموعة من التطورات يتم تناولها ومدى قدرتها على تدعيم إدارة ربحية العملاء بما يخدم هذا البحث كما يلي :

نظم محاسبة التكاليف التقليدية :

تعتمد النظم التقليدية للمحاسبة عن التكلفة Traditional Cost Systems على فرض أساسي يقوم على تخصيص عناصر التكاليف الإضافية Overhead Costs على المنتجات أو الخدمات المؤداة والتي تمثل موضوع القياسي التكاليفي cost object

- باستخدام أسس تحميل يعتمد على الحجم (سرور ، ٢٠٠٤) . وقد تناولت الكتابات المحاسبية العديد من الانتقادات لنظم التكاليف التقليدية يمكن للباحث إيجازها كما يلي :
- عدم ملائمة نظام التكاليف التقليدي لدرجة التعقيدات والتطور التكنولوجي في العمليات الصناعية في ظل بيئة الإنتاج المعاصرة .
 - اعتماد طرق نظام التكاليف التقليدي (الكلاسيكي) على أساس واحد لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة مثل (ساعات العمل المباشر الأجور المباشرة) .
 - عدم القدرة في الوصول إلى حقيقة تكلفة المنتج وقد ترتب عليها قرارات خاطئة للإدارة خصوصا في مجال التسعير والرقابة واتخاذ القرارات .
 - تنسّم تقارير نظم التكاليف التقليدية بأنها على درجة كبيرة من التجميع .
 - التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج ، هذا يؤدي إلى نتيجة غير دقيقة لتقييم الأقسام في تنفيذ التحسينات التشغيلية .
- ويتضح من الانتقادات السابقة لنظام التكاليف التقليدي أنه لا يقدم معلومات تفيد في تحديد تكلفة كل عميل علي حده وبالتالي فإنه لا يدعم إدارة ربحية العميل . ونتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية في التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج وتحسين الأداء ونتيجة لزيادة المنافسة الحادة والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع ظهر أسلوب تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing .

نظام التكاليف علي أساس النشاط (ABC) Activity Based Costing

في عام ١٩٨٧ وعلى ضوء الانتقادات المتزايدة والموجهة لنظم التكاليف التقليدية قدم كلا من (Copper and Kaplan, 1987, P98) طريقة جديدة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة أطلق عليها نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC)، وأشار (باروم، ٢٠٠٥) أن نظام (ABC) يستند إلى استخدام الأنشطة كمحرك للتكلفة وذلك عند حساب تكلفة وحده المنتج، واستخدام الأنشطة كمحرك للتكلفة له ما يبرره حيث أنها توضح العوامل التي تسبب التكاليف وكذلك فهي أساس في توفير معلومات عن الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا التمييز هام في تحسين عمليات المنشأة وفي عمليات التحسين المستمرة كما إن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين إن الوحدات المنتجة تستهلك هذه الأنشطة. وبالرغم من أن هذا النظام يعتبر تطور لنظم التكاليف التقليدية إلا أنه تعرض لمجموعة من الانتقادات مثل (Kaplan and Anderson, 2007):

- ✦ تجاهل تحديد الطاقة العاطلة، كما أنه يقوم على افتراض خاطئ أن الموارد تستخدم بكامل طاقتها.
- ✦ تعتمد عدد كبير من محركات التكلفة للعمليات ويتم حسابها بقسمة مصروفات النشاط على الكمية كمحرك لتكلفة العملية وهذا يعني استهلاك نفس الكمية من الموارد وهو افتراض خاطئ.
- ✦ يصعب استخدامه في المنظمات الخدمية وذلك لتداخل مخرجات الخدمات لكل عميل وصعوبة فصلها عن بعضها.
- ✦ صعوبة تطبيق نظام (ABC) على نطاق واسع وخاصة عند إضافة أنشطة جديدة أو في حالة اكتشاف عدم التجانس داخل النشاط الواحد ، مما يتطلب إضافة نشاط وإعادة تقدير التكلفة التي ينبغي إن تكون مخصصة للنشاط الجديد وتعديل تكلفة النشاط القديم .

ونتيجة لهذه الانتقادات فإن المعلومات الناتجة من نظام التكاليف على أساس النشاط لا تكون مفيدة للمنشأة لإدارة ربحية العميل. ونتيجة للتطورات المستمرة في نظم التكاليف فقد ظهر نظام التكاليف على أساس المواصفات وسوف يتم تناوله بشيء من التفصيل حيث أنه يمثل أحد متغيرات هذا البحث .

نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات Attribute –Based- Costing

على الرغم من ظهور فكرة المواصفات في العديد من كتابات علم التسويق منذ أواخر الستينيات من القرن العشرين ، حيث أشار علماء التسويق إلى ضرورة بناء الاستراتيجية التسويقية على أساس دراسات السوق التي تحدد رغبات وتفضيلات المستهلكين والمواصفات والخصائص التي يفضلونها في المنتجات، فإن فكرة تحليل المواصفات كمدخل لإدارة التكلفة يعتبر من المجالات والتوجهات الحديثة التي لم تلقَ القدر الملائم من اهتمام الباحثين في مجال محاسبة التكاليف (عبدالرحمن ، ٢٠٠٣) . وفي الجزء التالي من هذا البحث سوف يتم تناول نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات .

مفهوم وأهداف نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات

يرمز للتكلفة على أساس المواصفات ب (ABC II) ، وهو اختصار لـ Attributes Based Costing ، أما (II) فهي تعني العدد (اثنان) باللغة اللاتينية ووضعت تمييزاً لهذا المصطلح عن التكاليف على أساس النشاط (ABC) وهي اختصار لـ Activity –Based- Costing . وقد وردت العديد من التعريفات لنظام التكاليف على أساس النشاط في الفكر المحاسبي، حيث عرفه (الجبران ، ٢٠١١) بأنه نظام يستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها العميل في المنتج وتحديد تكلفة المنتج وفقاً لهذه المواصفات ومعرفة مدى إمكانية تنفيذ تلك المواصفات بمستويات الإنجاز المتوقعة وتحديد منفعة العميل من كل مواصفة من مواصفات المنتج كما عرفه (Barfield et al,2003,p140) بأنه نظام يقوم بتحليل العلاقة بين التكاليف والمنافع أو القيمة التي يحصل عليها المستهلك من المنتجات، وذلك كأساس لتحديد المواصفات التي تحقق الإشباع والقيمة للمستهلكين ، وذلك في ضوء حدود التكلفة المستهدفة، ثم استخدام هذه المواصفات كأساس لقياس تكلفة المنتج .

وعرفه (Dondero,2003) بأنه تقنية جديدة يتم من خلالها تتبع عناصر التكاليف على أساس الخصائص والمواصفات. وبالتالي يمكن القول بأن نظام تحديد التكاليف على أساس المواصفات يعتبر أسلوب لقياس التكاليف يعتمد على استخدام مواصفات المنتج من خلال الربط بين التكاليف ومواصفات المنتج بشكل مباشر .
(الجبران ، ٢٠١١ ، ص٣٧ ؛ عبدالرحمن ، ٢٠٠٢ ، ص١٢٦) :

- ١- تحقيق رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يقبله .
- ٢- إنتاج منتج ذي مواصفات وجودة تنافسية عالية ، ولكن بأقل تكلفة ، بهدف الوصول إلى الريادة في الصناعة .
- ٣- زيادة القدرة التنافسية للمنشآت لضمان استمرارها في السوق، من خلال خفض التكلفة والارتفاع المتزايد في معدلات الأداء.
- ٤- الإفصاح من خلال تقارير التكاليف عن التطورات المستمرة في كل من البيئة الإنتاجية والسوقية والكشف عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق معايير الجودة وسرعة ومرونة الاستجابة للتغيرات في أدواق العملاء.

- ٥- الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، إذ يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم استخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد على ترشيد التكلفة.
- ٦- يوفر هذا النظام معلومات ملائمة لمساعدة الإدارة في اختيار الاستراتيجية التي تتبعها وتحقيق الميزة التنافسية التي ترغبها سواء تلك المرتبطة بتميز المنتج بمواصفات خاصة أو تلك المرتبطة بريادة التكلفة من خلال التخطيط الاستراتيجي للإنتاج .
- ويتضح لدي الباحث أن نظام تحديد التكاليف على أساس المواصفات يهدف بصفة أساسية إلى القياس العادل للتكاليف من خلال البدء بتوفير معلومات عن المواصفات التي يرغبها العميل ، مما يخدم الأهداف التسويقية للمنشأة .
- مقومات نظام التكاليف على أساس المواصفات :**
- يقوم نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات على فكرة أساسية وهي أن المنتج عبارة عن مجموعة من المواصفات أو الخصائص ، وحتى يتم إلصاق هذه المواصفات والخصائص بالمنتج يجب القيام بمجموعة من الأنشطة ، وتنفيذ تلك الأنشطة يترتب عليه حدوث التكاليف ، وقد أشار (الصغير ، ٢٠١١) إلي أن نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات يحاول الربط بين التكاليف ومعلومات التشغيل والمعلومات الفنية والمالية من جهة، وخصائص ومواصفات المنتج من جهة أخرى ، حيث يتم حصر وتحديد العمليات والأنشطة لتنفيذ المواصفات، تمهيدا لحصر الموارد المستنفدة في أداء تلك الأنشطة، ثم تتبع تكاليف هذه الأنشطة للمواصفات المحققة للقيمة من منظور العملاء وليس إلي المنتج كما في غيره من المداخل ، وبالتالي يمكن الوصول إلي تكلفة كل مواصفة ثم تكلفة المنتج ككل حيث تتحدد تكلفة المنتج بمجموع تكاليف مواصفاته .
- وبالتالي لتطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات لابد من وجود بعض المقومات (عطيه ، ٢٠٠٩ ، ص٢٢٦-٢٢٧) ، (الشامي ، ١٩٩٩ ، ص٤٤٥) :
- ١- وجود مجموعة من المواصفات والخصائص الأساسية للمنتج والتي تتفق مع احتياجات ورغبات العملاء.
 - ٢- وجود عدد من مستويات الإنجاز لكل مواصفة من مواصفات المنتج، باعتبار أن تكلفة المنتج تتحدد في ضوء تكلفة كل مستوي من مستويات إنجازها.
 - ٣- إمكانية قياس التكلفة والعائد للمنتج عند كل مستوي من المستويات.
 - ٤- إمكانية تحديد المزيج الأمثل من مستويات الإنجاز في شكل مصفوفة وبما يحقق معها أفضل عائد للمنظمة مع الوفاء بمتطلبات العملاء.
 - ٥- تحليل الأنشطة وذلك من خلال حصر جميع الأنشطة المستهلكة للموارد والتي تحدث في سبيل تحقيق مواصفات المنتج ، ويهدف هذا التحليل إلي تحديد ما هي الأنشطة التي تؤدي داخل كل عملية، وما هي الموارد المطلوبة لأداء النشاط، وتقدير قيمة الأنشطة من وجهة نظر المستهلك وتصنيفها إلي أنشطة تضيف قيمة وأخرى غير مضافة للقيمة.
- مزايا استخدام نظام التكاليف على أساس المواصفات :**
- من خلال استعراض مفهوم وأهداف وخصائص نظام تحديد التكلفة على أساس المواصفات فإنه يتضح لدي الباحث أن استخدام هذا النظام يحقق مجموعة مزايا وهي :
- أ- التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج ، ثم تحديد تكلفة جميع المواصفات كتكلفة إجمالية .
 - ب- يحقق فلسفة التوجه بالسوق التي تركز على إنتاج ما يمكن بيعه وليس بيع ما يمكن إنتاجه من خلال تصنيع المنتجات التي تحقق القيمة للعميل .

- ج- يتفق مع فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد حيث يتم الإنتاج وفقا لحاجات وطلبات العملاء ، وهذا يعالج مشكلة تراكم المخزون، ومن ثم تخفيض تكلفة التخزين أو تجنبها كلياً، وهذا الذي يتناسب مع مفهوم سلسلة القيمة والذي يعتبر أن تكلفة التخزين لا تضيف قيمة للمنتج .
- د- يساعد على توفير المعلومات التي تساعد على تحديد الأهمية النسبية لكل مواصفة من مواصفات المنتج ، كما يساعد على تحقيق الرقابة الفاعلة على كل مستوى من مستويات الإنجاز .
- هـ- يساعد على تحقيق أكبر منفعة ممكنة للمنشأة، ويتحقق ذلك من خلال توفير المعلومات التي تساعد متخذي القرارات على التركيز بشكل أكبر على مستويات إنجاز مواصفات المنتج التي تحقق أكبر منافع ممكنة للمنشأة مع الوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين في ذات الوقت من خلال تحديد التوليفة المثلى لمستويات الإنجاز .
- و- يساعد هذا المدخل على زيادة حصة المنتج في السوق، ويتحقق ذلك كمرئود طبيعي لوجود عدة مستويات للإنجاز تختلف مواصفاتها وأسعارها .
- ز- إن الجمع بين تكاليف المواصفات وتوقعات الحصة السوقية يقدم مدخلا أكثر قوة في صنع قرارات تقديم المنتجات الجديدة أو تحسين المنتجات الحالية وعلى المستويين طويل الأجل وقصير الأجل (إبراهيم، ٢٠٠٤، ص ١٤؛ الشامي، ١٩٩٩، ص ٤٤٩-٤٥١) . (Walker,1991:34) .

خطوات تطبيق نظام قياس التكاليف على أساس المواصفات :

- تمر عملية تطبيق نظام التكاليف على أساس المواصفات كأساس لقياس تكاليف الإنتاج بعدة خطوات تشمل ما يلي (الصغير ، ٢٠١١ ، ص ٨٠-٨١) :
١. تحديد المواصفات الأساسية للمنتج انطلاقاً من حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين .
 ٢. تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة بهدف التركيز على المستويات التي تفي باحتياجات ورغبات العملاء والمستهلكين والتي تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظرهم، ويجب أن يكون مستوى الإنجاز مناسب للوظيفة المحددة للسلعة، وقد يتطلب الأمر إجراء تعديلات على تصميم المنتج بما يفي باحتياجات المستهلكين .
 ٣. تحديد الأنشطة والعمليات اللازمة لتنفيذ المواصفات من خلال حصر الأنشطة بهدف التعرف على مدخلات ومخرجات كل عملية ، ودراسة مقاييس الأداء المختلفة الخاصة بالعمليات ، ومدى إضافة كل عملية للقيمة ، بالشكل الذي يتيح إمكانية التفرقة بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها باعتبارها غير ضرورية أو ضرورية ونتم بشكل غير كفاء .
 ٤. تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات .
 ٥. تحديد تكاليف مستويات الإنجاز .
 ٦. تحديد تكلفة وحدة المنتج بتجميع تكاليف كل مواصفات المنتج .

من العرض السابق يبدو أن نظام قياس التكلفة على أساس المواصفات يخدم أكثر في مرحلة تصميم المنتج في الشركات الصناعية التي تتبع نظام الأوامر الانتاجية . و لكن الباحث يرى إمكانية الاستفادة من هذا النظام في كل مراحل المنتج في الشركات الصناعية و في الشركات التجارية و الخدمية في تحديد تكلفة خدمة العملاء التي تبدأ قبل انتاج المنتج أو تقديم الخدمة عن طريق دراسات السوق و جذب العملاء و الاحتفاظ بهم و تقديم خدمات ما بعد البيع لهم تنفيذاً لاستراتيجية المنافسة التي تتبعها المنشأة. و لأن هذه

الخدمات قد تختلف من عميل لآخر فإن تحديد التكلفة على أساس المواصفات قد يوفر معلومات أكثر ملاءمة لإدارة ربحية العملاء في كل أنواع المنظمات . وبالرغم من المزايا التي يوفرها نظام قياس التكلفة على أساس المواصفات إلا أنه يتعرض في قياس تكلفة الأنشطة إلى الانتقادات إلى وجهة إلى نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط ABC . ولهذا فإن الباحث سوف يعرض نظام حساب التكلفة على أساس الموارد المستهلكة الذي ظهر كتطور لنظام ABC بهدف الإستفادة من مزاياه في قياس تكلفة الموارد المستهلكة في تنفيذ الأنشطة اللازمة لتنفيذ المواصفات التي يطلبها العملاء في السلعة أو في الخدمة. و لذا فإن الباحث سيعرض نظام محاسبة استهلاك الموارد كأحد مراحل تطور نظم محاسبة التكاليف وتقييم دوره في مجال تدعيم إدارة ربحية العملاء في القسم التالي .

الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس المواصفات :

بالرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها نظام التكاليف على أساس المواصفات والتي قد تساعد المنشأة في إدارة ربحية العملاء ، إلا أنه لم يتلافى بعض عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث أنه يتجاهل تحديد الطاقة العاطلة، كما أنه يقوم على افتراض خاطئ أن الموارد تستخدم بكامل طاقتها، مما ينتج عنه عدم دقة عالية في تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء، مما لا يجعله وحده النظام الأمثل لتوفير المعلومات الملائمة لإدارة ربحية العميل. واستمرارا لتطور نظم محاسبة التكاليف، واستمرارا من الباحث في البحث عن أفضل النظم التكاليفية لتدعيم إدارة ربحية العملاء، يتناول الباحث في الجزء التالي نظام محاسبة استهلاك الموارد .

نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) Resource Consumption Accounting

مفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد :

لقد تناولت الكثير من الجهود البحثية المتواصلة نظام محاسبة استهلاك الموارد كونه يجمع بين أفضل الأساليب المستخدمة في إدارة التكلفة، واختلفت الآراء حول وضع تعريف محدد لها ، وفي محاولة لوضع تعريف لمفهوم محاسبة استهلاك الموارد عرفها (الكومي، ٢٠٠٧، ص ١٨٢) على أنها وسيلة محاسبية لإدارة التكلفة يتم من خلالها توفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة أو الفائضة مما يساعد على زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي من خلال زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج. وفي هذا الصدد يعرفها (Ahmed & Moosa ,p755,2011) على أنها نظام إداري شامل للتكلفة يركز على خلق المعلومات الملائمة لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتعزيز القدرة الإنتاجية للمنشأة بغرض تحقيق المزيد من النجاح في سوق تنافسي عالمي.

كما حاول (Clinton & Keys, 2002, p. 1) وضع تعريف لمفهوم محاسبة استهلاك الموارد، من خلال التركيز على السمات الرئيسية له من حيث الاستجابة الفورية والتكامل والشمولية ، حيث عرفها على أنها نظام ديناميكي يعكس التغيرات الحادثة في البيئة داخل نموذج التكلفة في الوقت المناسب ، ومتكامل لأنه يتكامل مع جميع أنظمة الشركة ذات الصلة، وشامل لأنه يشتمل على أكثر من نظام مثل نظام التكاليف على أساس النشاط، والإدارة على أساس النشاط ، ونظام التكاليف المتغيرة، والتكاليف الفعلية، والتكاليف المعيارية، والتكلفة الكلية، وتخطيط الموارد على أساس النشاط ، ومجموعة متكاملة من قوائم الدخل القطاعية. وفي نفس السياق عرفها (أبوشعشع ، ٢٠١٦ ، ص ٤١٩) على أنها أحد مداخل إدارة التكلفة الذي يتسم بالشمولية والديناميكية ويعتمد

علي توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية تجاه الاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة/الفائضة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية .

ومن حيث فلسفة محاسبة استهلاك الموارد عرفها (Okutmus, 2015, P. 46) على أنها نظام محاسبة إدارية يؤكد على ان السبب في التكاليف هو الموارد ويخصص التكاليف وفقا لاستهلاك الموارد ويدعم عملية صنع القرارات للمديرين. ومن حيث أبعاد محاسبة استهلاك الموارد عرفها كلا من (Zhao, 2007, P. 42; Paresh, 2014, P. 3) على أنها نظام شامل للمحاسبة الإدارية ناشئ من الدمج بين منظور الموارد - المستمد من نظام التكاليف الألماني - مع منظور الأنشطة - المستمد من نظام التكاليف على أساس النشاط - مما ينتج في النهاية معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات . وعلي جانب آخر يعرف (النافع وجمعة ، ٢٠١٧ ، ص ٢٨٦) محاسبة استهلاك الموارد بأنها أحد الأساليب المتطورة في تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي تجمع بين نظام التكاليف الألماني GPK ونظام التكاليف على أساس النشاط ABC لتقديم نظرة مستقبلية حول كيفية الاستغلال الأمثل للموارد ، ودعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وتعظيم القيمة المضافة للعملاء ، كما انه يوفر معلومات لتخفيض التكلفة وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية .

ويري الباحث أنه يمكن النظر إلي محاسبة استهلاك الموارد باعتبارها إحدى أدوات إدارة التكلفة وكذلك نظام شامل للمعلومات يساعد في تحقيق التخصيص الدقيق للتكاليف وتحميلها علي الأنشطة وفقا لمقدار استهلاك تلك الأنشطة للموارد، وكذلك يمد الإدارة بمعلومات مفيدة عن الجزء العاطل (غير المستغل) من طاقة الموارد المتاحة أو المستخدمة ، وتحديد الموارد العاطلة يساعد الإدارة في إتخاذ القرار الأفضل لاستغلال هذه الموارد، كما أنه يؤدي إلي عدم تحميل المنتجات بتكاليف موارد لم تستفد منها ، ويكون محصلة هذه المعلومات هو تسعير المنتجات بطريقة عادلة مما يساعد في زيادة القدرة التنافسية لمنتجات الشركة .

أهداف نظام محاسبة استهلاك الموارد :

يتمثل الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد في تحقق الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة بالمنشأة بما يساعد علي تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحقيق رغبات العميل، مما يعكس على دعم المركز التنافسي للمنشأة، كما أنه يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية الأخرى، حيث اتضح لدي الباحث من خلال تحليل جهود الباحثين التي تناولت نظام محاسبة استهلاك الموارد مثل (Grasso, 2005, p. 15)، الصغير، ٢٠١٢، عبدالحليم، ٢٠١٤) أن من أهداف نظام RCA ما يلي :

١. تقديم إطار متكامل عن الموارد داخل المنظمة من ناحية المتاح منها وتكلفتها والعلاقات التبادلية فيما بينها وكيفية الاستغلال الكفاء لها، كما تحدد العلاقة بين الموارد والأنشطة، مما يساعد الإدارة في فهم أفضل لأوجه استهلاك الموارد، وفهم أفضل لعلاقات السبب والنتيجة.
٢. قياس مدى التقدم نحو أهداف تخفيض تكاليف الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل .
٣. الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستخدمة لإنتاجه بواسطة أنشطة المنشأة مما يؤدي إلى التخصيص الدقيق للتكاليف ، من خلال تضمين تكلفة المنتج للقدر المستخدم

- فقط من الموارد، وهو ما يؤدي إلى الإفصاح عن تكلفة الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح مما يمكنها من اتخاذ القرار الأمثل لاستخدام هذه الموارد غير المستخدمة .
٤. تحديد اتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة من خلال التركيز على الموارد التي تحقق قيمة مضافة للعميل والمولدة للإيراد .
٥. تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة: حيث تتحقق الرقابة المانعة عن طريق الرقابة على مصادر التكلفة، وتتحقق الرقابة اللاحقة والمتزامنة عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق الموازنة بين عرض الموارد والطلب عليها مما يساعد على ترشيح تكاليف استهلاك الموارد .
٦. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالتالي توفير معلومات أكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات مما يساهم في التطبيق الفعال لمبادئ محاسبة المسؤولية لجميع وظائف المنشأة .
- وبالتالي يتضح أن محاسبة استهلاك الموارد تهدف لمعالجة القصور في النظم التكاليفية السابقة لها ، حيث تهدف إلى تحديد الطاقة العاطلة وهو ما يساعد في تحقيق هدفين: الأول يتمثل في عدم تحميل هذه الطاقة العاطلة على تكلفة المنتجات وبالتالي تخفيض تكلفة المنتجات، الثاني يتمثل في إمكانية إعادة استخدام الموارد العاطلة في مجالات تزيد من ربحية الشركة.

خطوات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد :

- يتمثل المنهج الإجرائي لمحاسبة استهلاك الموارد على النحو التالي (خطاب ، ٢٠٠٩) :
- أ- فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة.
- ب- تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد.
- ت- تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد.
- ث- التأكد من أن مجموعة الموارد بكل مجمع متجانسة
- ج- تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي (ساعات عمل مباشر ، ساعات عمل ألي،.....)
- ح- تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد بعضها البعض للتعرف على إستفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجموعات الموارد التي ستفيد موضوع قياس تكاليفي معين (أنشطة، عمليات، منتجات، عملاء.....) بصورة مباشرة.
- خ- تحديد تكلفة كل مجمع موارد.
- د- تحديد مسار تدفق تكاليف مجموعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي.

مزايا محاسبة استهلاك الموارد :

- يتصف نظام محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من نظم وأدوات إدارة التكلفة وهو ما اتضح للباحث من تحليل واستقراء الدراسات المحاسبية التي تناولت مدخل RCA ومن هذه الخصائص (الكومي ، ٢٠٠٧) ، (Krumwiede & Fisher 2015,P18) ، (Paresh,2014,P.3) ، (صاحب ، ٢٠١٦) ، (White ,2009 .p.76) ، (عبدالحليم ، ٢٠١٤) :

١. يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد على مفهوم التكاليف التناسبية للمنتج النهائي أو الخدمة وليس التكاليف الكلية المستوعبة .
 ٢. يعتمد نظام RCA على نفس منطق قياس التكاليف ذو المرحلتين المتبعة في نظام ABC بالإضافة إلى خطوة إلي وراء وهي بناء مجتمعات الموارد .
 ٣. يتصف مدخل محاسبة استهلاك الموارد بتعدد موضوعات القياس التي توجد في النظام (الموارد ، مجتمعات الموارد ، الأنشطة ، العمليات ، الوظائف ، المنتجات ، الخدمات ، العملاء) .
 ٤. من أهم ما يميز نظام محاسبة استهلاك الموارد أنه يعترف بالعلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد وبعضها البعض .
 ٥. يستخدم نظام RCA مصطلح التكلفة التناسبية بدلا من مصطلح التكلفة المتغيرة في النظام التقليدي .
 ٦. من خصائص نظام RCA قدرته على توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات، وفصل كمية الموارد المستهلكة عن القيم المناظرة لها مما يتيح تحديد الحجم الحقيقي للمسئولية واتخاذ الخطوات والإجراءات التصحيحية المناسبة.
 ٧. يسهم نظام RCA في المحاسبة عن الطاقة العاطلة أو الفائضة مما يساعد في التخصيص المناسب لها دون تحميل نشاط واحد بأعبائها أو تحميلها على كافة الأنشطة.
 ٨. يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة بهدف استغلال تلك الموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة مما يدفع المنشأة إلى زيادة إنتاجيتها.
 ٩. مما يميز نظام محاسبة استهلاك الموارد أنه يعكس الطبيعة الأولية للتكاليف حيث يتم تصنيف التكاليف في مجتمعات الموارد إلى ثابتة وتناسبية وحساب معدل تحميل مختلف للتكاليف التناسبية وآخر للتكاليف الثابتة، ويتم صياغة معدلات تخصيص التكلفة الثابتة على أساس الطاقة النظرية في حين التكاليف التناسبية على أساس مخرجات الموارد في الموازنات (الطاقة المخططة).
 ١٠. يساعد نظام RCA على التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها مما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.
 ١١. يتميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه يجمع ما بين الاهتمام بالأجلين القصير والطويل.
- مما سبق يتضح تميز نظام محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص التي تساعد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، حيث تساعد RCA في التخطيط الفعال للموارد، وتحقيق الرقابة الذاتية للموارد، وتدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة ، وتدعم فلسفة التوجه نحو العميل، كما أنها توصف بأنها نظام ديناميكي متكامل وشامل ، مما يعطي لها الأفضلية عن نظم التكاليف الأخرى .
- الانتقادات الموجهة لمحاسبة استهلاك الموارد :**
- مما سبق تناوله عن نظام محاسبة استهلاك الموارد، يمكن ملاحظة أنه يعد نقلة نوعية في تطور نظم المحاسبة على التكلفة و يتلافى عيوب نظم التكاليف السابقة من حيث قدرته على استبعاد الطاقة العاطلة أو غير المستغلة من تكلفة المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة ، بالإضافة إلي المميزات الأخرى التي تم ذكرها ، إلا أن الباحث يري أنها

تركز بشكل كبير على الموارد وتتجاهل رغبات ومواصفات العملاء والخدمات التي يحتاجها العملاء .

مما سبق عرضه لنظم التكاليف، يلاحظ الباحث أنه لا يوجد نظام يمكن استخدامه وحده لتوفير المعلومات الملائمة لإدارة ربحية العملاء، ولذلك وفي ضوء مميزات وعيوب كل نظام يقترح الباحث إحداث تكامل بين نظام التكاليف على أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد لتدعيم إدارة العملاء على النحو الذي سيتم عرضه فى القسم التالى من البحث .

التكامل بين نظام تكاليف المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد :

يتضح مما سبق عرضه في هذا البحث أن كلا من نظام قياس التكاليف على أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد يتميزان بمجموعة من الخصائص التي يري الباحث أنهما إذا تكاملا معا قدما معلومات ملائمة لإدارة ربحية العملاء. حيث يبدأ نظام تكاليف المواصفات بتحديد مواصفات المنتج التي تحقق رغبات العميل وتحديد مستويات إنجاز كل مواصفة، ثم يتم تحديد وحصر الأنشطة اللازمة لتحقيق تلك المواصفات، ثم تأتي خطوة حصر الموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة التي تحقق تلك المواصفات، وعند الوصول إلى هذه النقطة تكون إدارة المنشأة في حاجة ضرورية لأداة للتعامل مع الموارد والإمكانات المستهلكة. وهنا تظهر الحاجة إلى نظام محاسبة استهلاك الموارد باعتباره الأداة المهمة والمسيطر على الموارد. حيث أنه من خلال (RCA) يتم تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مقاس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة (الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو العملاء) مع مراعاة العلاقات التشابكية بين الموارد حيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة، وبالتالي فإن هذا النظام يتضمن تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة. و يقترح الباحث الخطوات التالية للإطار المقترح .

خطوات الإطار المقترح :

يتضمن الإطار المقترح التكامل بين نظام قياس التكاليف على أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد لتدعيم إدارة ربحية العملاء إحداث دمج لخطوات الجانب التطبيقي لكلا النظامين و انتاج معلومات تكاليفية جديدة كما يلي :

الخطوة الأولى : يتولى نظام قياس التكاليف على أساس المواصفات ما يلي :

أ- تحديد المواصفات المرغوبة من جانب العملاء والتي تحقق قدرة المنتج على الاستجابة لتوقعات ورغبات العملاء بصفة مستمرة، وتحديد نوع تلك المواصفات إذا ما كانت أساسية أم مميزة أم محفزة. ويتطلب إتمام هذه الخطوة معرفة المستفيدين من المنتج ورغباتهم، وسرعة وكفاءة التواصل معهم، وتوقع التغيرات المحتملة في قيم المواصفات من وجهة نظر العملاء. ومن الأساليب الممكن استخدامها لتحديد مواصفات المنتج أسلوب التحليل المشترك والذي يعتمد على توجيه مجموعة من الأسئلة إلى عينات من المستهلكين وإخضاعها للتحليل الإحصائي لاستنتاج أفضل توليفة من المواصفات والتي تحقق إرضاء رغبات المستهلكين .

ب- تحديد مستويات إنجاز مواصفات المنتج التي تم تحديدها في الخطوة الأولى، وذلك بهدف التركيز على المواصفات ومستويات الإنجاز التي تضيف قيمة للمنتج واستبعاد المواصفات ومستويات الإنجاز التي لا تضيف قيمة .

ج- تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق المواصفات مع تصنيف تلك الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للعميل وأنشطة لا تضيف قيمة .

د- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة، وتظهر في هذه المرحلة المشكلة التي لم يتعامل معها نظام قياس التكاليف على أساس الموصفات، حيث أنه في بيئة الأعمال الحديثة يتنوع ويتسع حجم الأعمال مما يؤدي إلي زيادة الاستحواذ على الموارد، كما أن تعقد موصفات المنتج يؤدي إلى تعقد الموارد، وهنا يبدأ استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد للتغلب على هذه المشكلة، حيث تعتبر الأداة الفعالة في إدارة الموارد

الخطوة الثانية : يتولى نظام محاسبة استهلاك الموارد ما يلي :

١- تحديد مجتمعات الموارد :

تمثل مجتمعات الموارد تجميع لعناصر الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد، ويعتبر مجمع الموارد موضوع القياس التكاليفي الأولي في نموذج التكلفة، ويعد بناء مجتمعات الموارد بمثابة حجر الزاوية للتغلب على مشكلة عدم تجانس تكلفة الأنشطة داخل مجتمعات التكلفة، ولتحديد الطاقة العاطلة على مستوى الموارد. يتم تقسيم مراكز التكلفة في المنشأة إلي مجتمعات موارد أولية أو إنتاجية ومجمعات موارد ثانوية أو خدمية. وتصنف مجتمعات الموارد الثانوية إلي مجتمعات موارد ثانوية علي مستوى المنشأة ككل حيث يستفيد من خدماتها جميع الموارد في المنشأة، ومجمعات موارد ثانوية علي مستوى المرحلة الإنتاجية حيث يستفيد منها مجتمعات الموارد لهذه المرحلة الإنتاجية فقط.

٢- تحديد وحدة قياس مخرجات مجتمعات الموارد

تعتبر احد الدعائم الأساسية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد هو استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي : Quantity based modeling بمعنى ان المحاسبة عن استهلاك الموارد تستخدم مقاييس كمية لقياس مخرجات مجتمعات الموارد، ومن أمثلة ذلك (مجمع الموارد - الأفراد) يستخدم ساعات العمل البشري كمقياس لمخرجاته بينما مسبب تكلفة الموارد الخاصة بها هي تكلفة ساعات العمل البشري، وكذلك (مجمع الموارد - الآلات) يستخدم ساعات العمل الآلي كمقياس لمخرجاته وتكلفة ساعات العمل الآلي كمسبب تكلفة الموارد الخاصة به هي، ويستخدم مسبب الموارد في تحميل تكاليف مجتمعات الموارد علي الأنشطة والعمليات. وتستخدم هذه الوحدة في تحديد المقدار المستخدم من طاقة المورد وتحديد مقدار الطاقة العاطلة ووضعها أما الإدارة بالشكل الذي يمكنها من علاج المشكلات التي تنجم عن وجود مثل هذه الطاقة العاطلة.

٣- تحديد حجم الطاقة لكل مجمع موارد :

يستلزم تحديد حجم طاقة مجمع الموارد حتمية التفرقة بين الطاقة المتاحة والطاقة المخططة بالموازنة، حيث تعبر الطاقة المتاحة عن الطاقة النظرية بعد تعديلها بأعطال التشغيل الحتمية، بينما تعبر الطاقة المخططة بالموازنة عن المستوي المتوقع لاستخدام الطاقة خلال فترة الموازنة القادمة، وفي كثير من الأحيان يكون المستوي المخطط بالموازنة أقل من الطاقة المتاحة.

٤- تحديد تكلفة مجتمعات الموارد :

يتم في هذه المرحلة تجميع عناصر التكاليف لكل مجمع موارد. ويجب التمييز بين التكاليف الأولية والثانوية، والتكاليف الثابتة والتناسبية في مجتمعات التكلفة حيث يستخدم مصطلح التكلفة التناسبية بدلا من مصطلح التكلفة المتغيرة في النظام التقليدي. ومن خلال الاطلاع علي السجلات والقوائم والفواتير والتقارير المختصة يمكن تحديد التكلفة الأولية لمجمعات الموارد، ثم تحديد العلاقات المتبادلة بينها للتعرف علي مقدار إستفادة كل مجمع من مجتمعات الموارد الأخرى منها وهو ما يطلق عليه التكلفة الثانوية لمجمعات الموارد. وتنتهي هذه الخطوة بحساب معدل تحميل مختلف للتكاليف التناسبية

وآخر للتكاليف الثابتة ، حيث يتم صياغة معدلات تخصيص التكلفة الثابتة على أساس الطاقة النظرية في حين التكاليف التناسبية على أساس مخرجات الموارد في الموازنات (الطاقة المخططة) .

٥- تحديد تكلفة مجتمعات الأنشطة :

يتم تخصيص التكاليف الموجودة داخل مجمع الموارد على الأنشطة تبعاً لمدى استهلاك هذه الأنشطة من مخرجات هذه المجتمعات، مع مراعاة أن أي نشاط لا يستهلك مورد من الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المجمع، فالتخصيص يكون على قدر الاستفادة ، ويترتب على ذلك التحديد الدقيق لتكلفة تلك الأنشطة وكذلك تحديد تكلفة الطاقة العاطلة على مستوى مجتمعات الموارد ، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات والتصرفات التي من شأنها التخلص من هذه الطاقة العاطلة .

٦- تحديد التكلفة القياسية للمنتجات :

بعد تحديد تكلفة مجتمعات الأنشطة وتحديد مسببات استهلاكها، يتم تخصيص تكلفة مجتمعات الأنشطة على المنتجات، وفقاً لاستفادة كل منتج من تكاليف الأنشطة. ومن ثم تحديد تكلفة الوحدة من كل منتج أو تكلفة الخدمة في شكلها القياسي المعد لجميع العملاء. **الخطوة الثالثة :** تحديد المواصفات و الخدمات الخاصة التي يطلبها أي عميل بشكل منفرد ومختلف عن باقي العملاء و تحديد تكلفة هذه الخدمات أو المواصفات الخاصة.

الخطوة الرابعة : تحديد التكلفة على مستوى كل عميل بعد الأخذ في الاعتبار الخدمات والمواصفات الخاصة التي يختلف فيها عن باقي العملاء.

الخطوة الخامسة : اعداد تقرير للإدارة بالتكاليف على مستوى كل واحد من العملاء مشفوعاً بما حصلت عليه المنشأة منه من موارد ليتسنى حساب و تحليل الربحية الخاصة بالعملاء تمهيداً لإدارة ربحية العملاء على أساس من قيمة العميل. فقد يتطلب الأمر زيادة السعر بالنسبة لبعض العملاء أو تقليل مستوى انجاز بعض الخدمات بالنسبة لهم لتدني مستوى ربحيتهم . على أن يتم ذلك بالتفاوض معهم حتى لا تخسر الشركة بعض عملائها بغير مبرر .

دور الإطار المقترح في تدعيم إدارة ربحية العميل :

من المتوقع أن يحقق التكامل بين كلا من نظام تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد العديد من المزايا في مختلف الجوانب، حيث يتيح إمكانية تحديد الموارد المستهلكة بشكل دقيق وبالتالي التكاليف المتوقعة لتنفيذ مواصفات المنتج عند مرحلة التصميم ، كما يساعد في إعادة توظيف موارد المنشأة في الأنشطة الأساسية التي تحقق قيمة للعملاء ، فيعد تحديد الأنشطة المحققة للمواصفات من قبل نظام تكاليف المواصفات وتصنيف هذه الأنشطة واستبعاد الأنشطة التي لا تصنف قيمة ، يتولى نظام محاسبة استهلاك الموارد تخطيط الموارد وتقليل الفاقد وبالتالي تحقيق التوافق بين تكاليف الأنشطة وتفضيلات العملاء.

كما يساعد هذا التكامل على تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تحديد التكلفة الفعلية على أساس المستهلك من الموارد لتحقيق المواصفات المطلوبة للعملاء في شكل كمي وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات التكلفة والمتمثلة في الأنشطة المحققة للمواصفات أو العمليات أو المنتجات والعملاء وقنوات التوزيع. وكذلك يساعد هذا التكامل الإدارة من الاستفادة من العلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد بعضها البعض، وإيجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض.

وبالتالي يتضح أن هذا التكامل من المتوقع أن يمد الإدارة بالمعلومات التكاليفية اللازمة لإدارة ربحية العملاء حيث يساعد هذا التكامل الإدارة في :

✳️ الاهتمام بالمنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها ، والتركيز على المنتجات المربحة مما يعمل على تعظيم الربحية من العملاء .

✳️ التميز في ثلاثة عناصر وهي : التميز التكاليفي من خلال تخفيض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوب من العملاء، والتميز بالجودة من خلال التركيز على خصائص ومواصفات المنتج في ضوء رغبات العملاء، والتميز بالتجديد من خلال التعديل المستمر في خصائص ومواصفات المنتج بما يساعد المنشأة على الإحتفاظ بالعملاء وكذلك جذب عملاء جدد من خلال تحقيق مواصفاتهم .

✳️ الفهم الجيد لهيكل التكلفة في المنشأة مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة المتعلقة بالعملاء .

وبهذا العرض تنتهي الدراسة النظرية ويبقى إختبار ما توصلت إليه الدراسة النظرية عن طريق بيانات ميدانية من البيئة المصرية في القسم التالي .

الدراسة الميدانية :

تستهدف الدراسة الميدانية إختبار فروض البحث، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة البحث بشأن أثر الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات في تدعيم إدارة ربحية العميل. وقد تم الاعتماد في تجميع البيانات الميدانية على استمارة استقصاء صممت خصيصاً لهذا الغرض، ولقد تضمنت استمارة الاستقصاء الجوانب المتعلقة بمتغيرات الدراسة بغرض تجميع البيانات تمهيداً لتحليلها إحصائياً لإختبار فروض البحث.

مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من العاملين في منظمات الأعمال المصرية (محاسبي التكاليف، مهندسي الإنتاج) ومجموعة من الأكاديميين بالجامعات المصرية. ونظراً لأنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع. ومن ثم فقد تم توزيع استمارة استقصاء على عينة عشوائية من مجموعة العاملين في منظمات الأعمال المصرية ومجموعة من الأكاديميين، حيث تم توزيع عدد ٣٦٠ استمارة استقصاء. وبعد المتابعة تم تجميع عدد ٢٤٠ استمارة استقصاء؛ ومن ثم فإن معدل الردود المبدئي يمثل ٦٦,٦% من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها. وبعد استبعاد استمارات الاستقصاء غير المكتملة Incomplete وغير الصالحة للتحليل Invalid فقد تم الحصول على عدد ٢١٠ قائمة استقصاء صالحة للتحليل والتي تمثل ٥٨,٣% من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها على مفردات العينة .

تصميم أداة الدراسة :

لتحقيق الهدف الرئيسي من هذه الدراسة فقد تم تصميم استمارة استقصاء مكونة من عدة أقسام على النحو الآتي: القسم الأول ويتكون من عدة أسئلة تتعلق بمعلومات عامة عن الأشخاص الذين قاموا بتعبئة استمارة الاستقصاء من حيث: الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة العملية للمستجوبين، المؤهلات العلمية. أما القسم الثاني من استمارة الاستقصاء فقد اشتمل على سؤال المستجوبين عن العناصر المتعلقة بإختبار فروض البحث .

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لأغراض هذه الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Version 16 Statistical Package for Social Sciences ، للقيام بعملية التحليل الإحصائي وذلك لإختبار الفروض الإحصائية لهذه الدراسة، ولقد قام الباحث بإجراء التحليل الوصفي Descriptive Analysis (مثل معدل التكرارات والنسب) للبيانات التي تم تجميعها للتعرف على الخصائص الأساسية لعينة البحث ومتغيرات الدراسة. كما تم إجراء بعض الإختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests لإختبار فروض البحث والتعرف على أثر الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف على أساس المواصفات في تدعيم إدارة ربحية العميل. كما تم استخدام مستوى معنوية $P = 0.05$ ، والذي يعد مستوى مقبولاً في العلوم الاجتماعية بصفة عامة (Sekaran 2005) . ويقابله مستوى ثقة يساوي ٩٥% لتفسير نتائج الدراسة .

وسوف يتناول البحث في الأقسام التالية التحليل الوصفي Descriptive Analysis لخصائص عينة الدراسة، ونتائج الإختبارات الإحصائية لفروض الدراسة.

إختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

تم إجراء إختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك بهدف إختبار درجة الموثوقية أو الاعتمادية Reliability لقياس مدى الثبات أو الاتساق الداخلي لأسئلة استمارة الاستقصاء. ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي ٩٥,٥%، أي أنه يمكن الاعتماد على نتائج استمارة الاستقصاء والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة .

التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة :

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من طبيعة نشاطها وحجمها وكذلك من حيث تخصص المشاركين في الاستقصاء ومؤهلاتهم وخبراتهم العملية.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية :

يمكن توضيح التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية من خلال الجدول التالي ..

جدول (٢)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة	العدد	النسبة
محاسب (تكاليف ، مالي)	٩٠	٤٢.٩%
عضو هيئة تدريس	٨٠	٣٨.١%
أخري	٤٠	١٩%
الإجمالي	٢١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول (٢) أن حوالي ٤٢,٩% من الافراد المشاركة في الاستقصاء يعملون محاسبون بينما يمثل الاكاديميين حوالي ٣٨,١% ، وتمثل الفئات الأخرى نسبة ١٩% .

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة :

يمكن توضيح التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة من خلال جدول (٣)

جدول (٣)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من خمس سنوات	٢٤	١١.٤%
من خمس سنوات وحتى عشر سنوات	١٢٩	٦١.٤%
أكثر من عشر سنوات	٥٧	٢٧.٢%
الإجمالي	٢١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول السابق أن معظم أفراد العينة من أصحاب الخبرة المتوسطة (من خمس سنوات وحتى عشر سنوات) حيث بلغت نسبتهم (٦١,٤%)، ثم يلي ذلك أصحاب الخبرة العالية (أكثر من عشر سنوات)، حيث بلغت نسبتهم (٢٧,٢%)، ثم يلي ذلك أصحاب الخبرة المنخفضة (أقل من خمس سنوات)، حيث بلغت نسبتهم (١١,٤%). وهو ما يشير إلى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة حيث يتوافر لديهم عامل الخبرة الذي يساعدهم في فهم أسئلة قوائم الاستقصاء .

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي :

يمكن توضيح التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي من خلال جدول رقم (٤)

جدول (٤)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهلات العلمية	العدد	النسبة
بكالوريوس	٥٠	٢٣.٨%
دبلوم دراسات عليا	٧٧	٣٦.٧%
ماجستير أو دكتوراه	٨٣	٣٩.٥%
الإجمالي	٢١٠	١٠٠%

يتضح من الجدول السابق أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على درجة الماجستير أو الدكتوراه، حيث بلغت نسبتهم (٣٩,٥%)، ثم يلي ذلك الحاصلين على دبلوم دراسات عليا حيث بلغت نسبتهم (٣٦,٧%)، ثم يلي ذلك الحاصلين على درجة البكالوريوس في المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (٢٣,٨%). ومن العرض السابق يتضح أن عينة البحث على درجة كبيرة من الخبرة و التنوع في مجال العمل و طبيعة نشاط الشركات التي يعملون فيها بما يجعل عينة البحث ممثلة لمجتمع الأعمال و يجعل النتائج المستخلصة منها قابلة للتعميم .

إختبار فروض الدراسة الميدانية :

في ضوء طبيعة المشكلة البحثية وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرض الرئيسي في صورته العدمية على النحو التالي: لا يساهم التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس المواصفات في تدعيم إدارة ربحية العملاء.

وسوف يتم إختبار الفرض الرئيسي للبحث من خلال إختبار الفروض الفرعية

التالية :

الفرض الأول : تختلف تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء من عميل لآخر
الفرض الثاني : يؤدي توفير تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل الى تدعيم ادارة ربحية العملاء

الفرض الثالث : لا توفر نظم محاسبة التكاليف التقليدية تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل.

الفرض الرابع : يوفر الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام حساب التكاليف على أساس الموصفات بعض أو كل التكاليف التي تدعم إدارة ربحية العملاء.

الفرض الخامس : تكلفة تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف على أساس الموصفات نقل كثيرا عن منفعته.

ويتم عرض نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات فروض الدراسة في الأجزاء التالية من البحث .

نتائج إختبارات التحليل الإحصائي للفرض الأول :

ينص الفرض الأول على : تختلف تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء من عميل لآخر، ويمكن للباحث إختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الأسئلة المتعلقة بإختبار الفرض الأول في قائمة الاستقصاء وقد تم تطبيق الإختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

جدول (٥)

التكرارات و النسب المئوية و المنوال و chi-square للفرض الأول

العبارة	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق جدا		المنوال	chi-square	
	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد		القيمة	المعنوية
X1.1	٣	١.٤	٩	٤.٢	٦	٢.٨	٩٩	٤٧.٤	٩٣	٤٤.٢	موافق	٢٣٢.٢	٠.٠٠
X1.2	٣	١.٤	٩	٤.٢	٦٢	٢٩.٥	٦١	٢٩.٢	٧٥	٣٥.٧	موافق جدا	١٠٦.١	٠.٠٠
X1.3	٣	١.٤	٧	٣.٣	٣٧	١٧.٦	٩٥	٤٥.٣	٦٨	٣٢.٤	موافق	١٤٨.٩	٠.٠٠
X1.4	-	-	٩	٤.٢	٣٠	١٤.٣	٨٩	٤٢.٤	٨٢	٣٩.١	موافق	٨٧.٦	٠.٠٠
X1.5	٦	٢.٨	٣	١.٤	٥٤	٢٥.٧	٧٠	٣٣.٤	٧٧	٣٦.٧	موافق جدا	١١٨.٣	٠.٠٠
X1.6	٦	٢.٨	٧	٣.٣	٢٦	١٢.٣	٨٥	٤٠.٦	٨٦	٤١	موافق جدا	١٥٦.٢	٠.٠٠
X1.7	٦	٢.٨	-	-	١٩	٩.١	٩٣	٤٤.٣	٩٢	٤٣.٨	موافق	١٢٣.٥	٠.٠٠
X1.8	٣	١.٤	٣	١.٤	٢٧	١٢.٩	٨٢	٣٩.١	٩٥	٤٥.٢	موافق جدا	٢٤٧.٧	٠.٠٠
X1.9	٣	١.٤	٧	٣.٣	٢٩	١٣.٨	٩٢	٤٣.٨	٧٩	٣٧.٧	موافق	١٦١.٥	٠.٠٠
X1.10	٣	١.٤	٦	٢.٨	٣١	١٤.٨	٧٦	٣٦.٢	٩٤	٤٤.٨	موافق جدا	١٦١.٨	٠.٠٠
X1.11	٣	١.٤	٦	٢.٨	٢٨	١٣.٣	١٠٠	٤٧.٧	٧٣	٣٤.٨	موافق	١٧٤.٧	٠.٠٠
X1.12	٣	١.٤	٣	١.٤	١٩	٩.١	١٠٥	٥٠	٨٠	٣٨.١	موافق	٢١٣.٩	٠.٠٠
X1.13	٩	٤.٢	-	-	٣٣	١٥.٧	٩٦	٤٥.٨	٧٢	٣٤.٣	موافق	٨٦.٥	٠.٠٠
X1.14	٣	١.٤	٦	٢.٨	٢٢	١٠.٥	٩٨	٤٦.٧	٨١	٣٨.٦	موافق	١٨٧.٤	٠.٠٠
X1.15	٣	١.٤	٣	١.٤	٣٥	١٦.٥	١١٠	٥٢.٧	٥٩	٢٨	موافق	١٩٠.٥	٠.٠٠
X1.16	٣	١.٤	٣	١.٤	٢٣	١١	٩٧	٤٦.٢	٨٤	٤٠	موافق	١٩٥	٠.٠٠
X1.17	٣	١.٤	٣	١.٤	٣٧	١٧.٦	١٠٨	٥١.٥	٥٩	٢٨.١	موافق	١٨٣.٦	٠.٠٠

chi-square		موافق	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		X1.18
			عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
٠.٠٠	١٨٣.١	موافق	٣٧.٧	٧٩	٤٧.٢	٩٩	٩.٥	٢٠	٢.٨	٦	٢.٨	٦	

يتضح من الجدول السابق موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات المتعلقة بإختبار الفرض الأول المتعلق بإختلاف تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء من عميل لأخر بسبب إختلاف نسب الإستفادة من هذه العناصر، كما أن قيمة K^2 عالية و مستوى المعنوية أقل من ٥% مما يجعل الباحث يقبل الفرض الأول بأن عناصر تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء تختلف من عميل لأخر بسبب إختلاف نسب الإستفادة من هذه العناصر .

نتائج إختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثاني :

ينص الفرض الثاني علي : يؤدي توفير تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء علي مستوى كل عميل الي تدعيم ادارة ربحية العملاء. ويمكن للباحث إختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة علي الأسئلة المتعلقة بإختبار الفرض الثاني الواردة في قائمة الاستقصاء وقد تم تطبيق الإختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

جدول (٦)

التكرارات والنسب المئوية والمنوال و chi-square للفرض الثاني

chi-square	المعنوية	القيمة	المنوال	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارة
				عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
٠.٠٠	١٥٣.٦	موافق جدا	٤١.٤	٨٧	٣٧.٦	٧٩	١٨.١	٣٨	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.1	
٠.٠٠	١٨٧.٣	موافق	٤١	٨٦	٤٤.٣	٩٣	١١.٩	٢٥	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.2	
٠.٠٠	١٧٤.٢	موافق جدا	٤٥.٧	٩٦	٣٧.٦	٧٩	١١.٩	٢٥	٣.٣	٧	١.٤	٣	X2.3	
٠.٠٠	٢٣٧.٤	موافق	٣٩	٨٢	٥١.٩	١٠٩	٦.٢	١٣	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.4	
٠.٠٠	١٥٨.٤	موافق	٣٧.٦	٧٩	٤٢.٤	٨٩	١٧.١	٣٦	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.5	
٠.٠٠	٢٠٥.١	موافق	٤٢.٤	٨٩	٤٥.٧	٩٦	٧.٦	١٦	٢.٩	٦	١.٤	٣	X2.6	
٠.٠٠	٢٦٥	موافق جدا	٥٦.٢	١١٨	٣٦.٧	٧٧	٤.٣	٩	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.7	
٠.٠٠	١٧٩.٥	موافق جدا	٥١.٤	١٠٨	٢٥.٧	٥٤	٢٠	٤٢	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.8	
٠.٠٠	١٩٥.٢	موافق	٤١.٤	٨٧	٥٥.٧	١١٧	-	-	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.9	
٠.٠٠	١٣٦.٧	موافق	٣٨.٦	٨١	٥٠.٥	١٠٦	٩.٥	٢٠	١.٤	٣	-	-	X2.10	
٠.٠٠	٣٠٣.٧	موافق	٣٢.٤	٦٨	٦١.٩	١٣٠	١.٤	٣	٢.٩	٦	١.٤	٣	X2.11	
٠.٠٠	٢٢٠.٩	موافق	٣١.٤	٦٦	٦٤.٣	١٣٥	-	-	٢.٩	٦	١.٤	٣	X2.12	
٠.٠٠	٢٩١.٦	موافق	٣٨.١	٨٠	٥٧.٦	١٢١	١.٤	٣	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.13	
٠.٠٠	١٧٧	موافق جدا	٤٤.٨	٩٤	٣٨.٦	٨١	١٣.٨	٢٩	١.٤	٣	١.٤	٣	X2.14	
٠.٠٠	٨٣.٩	موافق	٢٧.٦	٥٨	٣٩	٨٢	١٥.٢	٣٢	١٦.٧	٣٥	١.٤	٣	X2.15	

chi-square			موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
			عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
٠.٠٠	٤٦.٧	محايد	٢٦.٢	٥٥	٣١	٦٥	٣٧.١	٧٨	-	-	٥.٧	١٢	X2.16
٠.٠٠	١٦٥.١	موافق جدا	٤٨.١	١٠.١	١٣.٨	٢٩	٣٢.٤	٦٨	٤.٣	٩	١.٤	٣	X2.17
٠.٠٠	١٦٨.٤	موافق جدا	٤٨.١	١٠.١	٣٢.٤	٦٨	١٥.٢	٣٢	٢.٩	٦	١.٤	٣	X2.18

يتضح من الجدول السابق موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بأن توفير تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل يساعد في تدعيم ادارة ربحية العملاء ، كما أن قيمة K^2 عالية ومستوى المعنوية أقل من ٥% وبالتالي يتم قبول الفرض .

نتائج إختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثالث

ينص الفرض الثالث علي أنه لا توفر نظم محاسبة التكاليف التقليدية تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل. ويمكن للباحث إختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الأسئلة المتعلقة بهذا الفرض الواردة في قائمة الاستقصاء وكانت نتائج تطبيق الإختبارات الإحصائية كما يلي :

جدول (٧)

التكرارات والنسب المئوية والمنوال و chi-square للفرض الثالث

chi-square	القيمة	المعنوية	المنوال	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارة
				عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
٠.٠٠	٩٩.٢		موافق	٣٩	٨٢	٥٨.١	١٢٢	-	-	٢.٩	٦	-	-	X3.1
٠.٠٠	١٠٠.٢		موافق جدا	٤٩	١٠.٣	٣١.٩	٦٧	١٦.٢	٣٤	٢.٩	٦	-	-	X3.2
٠.٠٠	٢٧٦.٦		موافق جدا	٦٣.٣	١٣٣	٢٢.٩	٤٨	٩.٥	٢٠	١.٤	٣	٢.٩	٦	X3.3
٠.٠٠	٢٣٣.١		موافق جدا	٥٦.٢	١١٨	٣١.٤	٦٦	٨.١	١٧	١.٤	٣	٢.٩	٦	X3.4
٠.٠٠	٦٣.٦		موافق	٣٣.٣	٧٠	٣٩	٨٢	٢٤.٨	٥٢	-	-	٢.٩	٦	X3.5
٠.٠٠	٩٦.٢		موافق جدا	٤٣.٣	٩١	٣٨.٦	٨١	١٦.٧	٣٥	-	-	١.٤	٣	X3.6
٠.٠٠	١٨٦.٨		موافق جدا	٤٩.٥	١٠.٤	٤٧.٦	١٠٠	١.٤	٣	-	-	١.٤	٣	X3.7
٠.٠٠	٨٦.٦		موافق	٤٠.٥	٨٥	٥٥.٢	١١٦	-	-	-	-	٤.٣	٩	X3.8
٠.٠٠	٢٢٤		موافق جدا	٥٤.٣	١١٤	٣٣.٣	٧٠	٨.١	١٧	١.٤	٣	٢.٩	٦	X3.9
٠.٠٠	٢٢٦		موافق جدا	٥٤.٣	١١٤	٣٣.٣	٧٠	٩.٥	٢٠	١.٤	٣	١.٤	٣	X3.10
٠.٠٠	١٩٣.١		موافق	٣٢.٤	٦٨	٥١	١٠.٧	١٣.٨	٢٩	١.٤	٣	١.٤	٣	X3.11
٠.٠٠	١٣١.٥		موافق	٢٧.٦	٥٨	٥٥.٧	١١٧	١٣.٨	٢٩	٢.٩	٦	-	-	X3.12
٠.٠٠	٢٨٧.١		موافق جدا	٦٥.٢	١٣٧	١٦.٧	٣٥	١٣.٨	٢٩	٢.٩	٦	١.٤	٣	X3.13

chi-square			موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
			عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
0.00	377	موافق جدا	71	14.9	23.3	4.9	1.4	3	2.9	6	1.4	3	X3.14
0.00	164.5	موافق جدا	49	10.3	23.3	4.9	24.8	52	1.4	3	1.4	3	X3.15
0.00	167	موافق جدا	41.4	87	40.5	85	15.2	32	1.4	3	1.4	3	X3.16
0.00	146.3	موافق	32.4	68	55.7	117	9	19	-	-	2.9	6	X3.17
0.00	200.9	موافق	16.2	34	55.2	116	24.3	51	1.4	3	2.9	6	X3.18

يتضح من الجدول السابق موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بأن نظم محاسبة التكاليف التقليدية لا توفر تكاليف جذب وخدمة والإحتفاظ بالعملاء على مستوى كل عميل. كما أن قيمة K^2 عالية و مستوى المعنوية أقل من 5% وبالتالي يقبل الفرض الثالث .

نتائج إختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرابع :

ينص الفرض الرابع على أن الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام حساب التكاليف على أساس المواصفات يوفر بعض أو كل التكاليف التي تدعم إدارة ربحية العملاء . ويمكن للباحث إختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الأسئلة الخاصة بالفرض الرابع الواردة في قائمة الاستقصاء وكانت نتائج تطبيق الإختبارات الإحصائية كما يلي :

جدول (٨)

التكرارات والنسب المئوية والمنوال و chi-square للفرض الرابع

chi-square	المنوال	العبارة	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
			عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
0.00	177.4	موافق	30	63	50.5	10.6	15.2	32	2.9	6	1.4	3	X4.1
0.00	163.7	موافق	31	65	48.1	10.1	16.7	35	1.4	3	2.9	6	X4.2
0.00	123.9	موافق	27.1	57	54.8	115	15.2	32	2.9	6	-	-	X4.3
0.00	186.7	موافق جدا	49	10.3	48.1	10.1	-	-	1.4	3	1.4	3	X4.4
0.00	273.4	موافق جدا	55.7	117	38.6	81	1.4	3	2.9	6	1.4	3	X4.5
0.00	321.1	موافق جدا	77.6	163	16.7	35	-	-	1.4	3	4.3	9	X4.6
0.00	388.2	موافق جدا	71.4	150	24.3	51	1.4	3	1.4	3	1.4	3	X4.7
0.00	218.7	موافق جدا	62.4	131	34.8	73	-	-	1.4	3	1.4	3	X4.8
0.00	94.2	موافق جدا	55.7	117	41.4	87	-	-	-	-	2.9	6	X4.9
0.00	190.1	موافق	38.6	81	57.1	120	-	-	1.4	3	2.9	6	X4.10
0.00	239.5	موافق جدا	56.7	119	31.4	66	9	19	1.4	3	1.4	3	X4.11

chi-square			موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
			عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
0.00	272.1	موافق	97	46.2	104	49.5	3	1.4	3	1.4	3	1.4	X4.12
0.00	194.9	موافق	78	37.1	123	58.6	3	1.4	6	2.9	-	-	X4.13
0.00	183.6	موافق جدا	115	54.8	41	19.2	-	-	3	1.4	6	2.9	X4.14
0.00	177.4	موافق جدا	117	55.7	38.6	18.1	-	-	3	1.4	9	4.3	X4.15
0.00	203.1	موافق	103	49	37.6	17.9	3	1.4	22	10.5	3	1.4	X4.16
0.00	117.2	موافق جدا	98	46.7	40	18.4	22	10.5	6	2.9	-	-	X4.17
0.00	121.4	موافق جدا	115	54.8	25.7	12.1	35	16.7	6	2.9	-	-	X4.18

يتضح من الجدول السابق موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بأن الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام حساب التكاليف على أساس المواصفات يوفر بعض أو كل التكاليف التي تدعم لادارة ربحية العملاء. كما أن قيمة K^2 عالية و مستوى المعنوية أقل من 5% و بالتالي يمكن قبول الفرض الرابع .

نتائج إختبارات التحليل الإحصائي للفرض الخامس

ينص الفرض الخامس علي أن تكلفة تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات تقل كثيرا عن منفعتة. ويمكن إختبار هذا الفرض من خلال إجابات عينة البحث علي السؤال المتعلق بهذا الفرض الوارد في قائمة الاستقصاء وكانت نتائج التحليل الإحصائي كما يلي :

جدول (٩)

تكلفة ومنفعة تطبيق الاطار المقترح

chi-square	المنوال	القيمة	تزيد كثيرا عن منفعتة		تزيد قليلا عن منفعتة		تساوي منفعتة		تقل قليلا عن منفعتة		تقل كثيرا عن منفعتة		العبارة
			نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0.00	199.02	تقل كثيرا عن منفعتة	1.4	3	1.4	3	-	-	40	18.4	57.1	120	تكلفة تطبيق الاطار المقترح

يتضح من الجدول السابق اتفاق معظم أفراد عينة الدراسة علي أن تكلفة تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات تقل كثيرا عن منفعتة . كما أن قيمة K^2 عالية ومستوى المعنوية أقل من 5% بما يبرر قبول الفرض الخامس الذي يدل على الجدوى الاقتصادية لتطبيق الاطار المقترح .

النتائج والتوصيات ومقترحات لبحوث مستقبلية

أولاً : نتائج البحث

من خلال استعراض الإطار النظري للبحث يمكن استخلاص النتائج التالية :

١. تعمل المنشآت في ظل بيئة تتسم بالتنافس الشديد ولمواجهة هذا التنافس لابد للوحدات الاقتصادية أن تنتج نحو قياس و تحليل و ادارة ربحية العملاء من أجل الاحتفاظ بالعملاء المرشحين ومحاولة تحويل العملاء غير المرشحين إلي عملاء مربحين أو التخلص منهم .
٢. تحتاج إدارة المنشآت إلي تطبيق نظم تكاليفية توفر معلومات دقيقة عن عناصر تكاليف جذب و خدمة و الاحتفاظ بالعملاء علي مستوى كل عميل .
٣. في ظل البيئة التنافسية التي تعمل من خلالها الشركات لا يمكن الاعتماد علي نظم التكاليف التقليدية لأنها تعاني من مجموعة من المشاكل فيما يتعلق بإدارة الموارد ومن أهمها: عدم إعطاء الموارد القدر المناسب من الاهتمام، عدم الاعتراف بالعلاقات التبادلية بين الموارد، بالإضافة إلي عدم الاعتراف بالطاقة غير المستغلة، وهو ما يؤدي إلي تشويه تكلفة موضوعات التكلفة من المنتجات أو الخدمات أو العملاء وبالتالي يؤدي ذلك الي تشويه تسعيرها وقياس ربحيتها مما يضعف قدرة الشركات علي المنافسة .
٤. يعتبر نظام قياس التكاليف على أساس المواصفات هو أحد وسائل علاج أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلي نظم التكاليف التقليدية، ولكنه تعرض هو الآخر لبعض الانتقادات فيما يتعلق بالماسبة على استهلاك الموارد .
٥. يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد هو الجيل الملائم لإدارة التكلفة، حيث يمثل مساهمة ملموسة نحو تحسين مخرجات نظام التكاليف من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف، وقدرته على توفير معلومات تشغيلية واستراتيجية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات علي المدى القصير والبعيد، بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج. وبالرغم من مزايا هذا النظام إلا أنه يعجز منفرداً عن توفير المعلومات التكاليفية الملائمة لإدارة ربحية العملاء .
٦. و لأنه لا يستطيع نظام تكاليف يستخدم بمفرده توفير المعلومات الملائمة لتدعيم إدارة ربحية العملاء، اقترح الباحث التكامل بين نظام تحديد التكلفة علي أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد لتوفير هذه النوعية من المعلومات التكاليفية.
٧. الإطار المقترح للتكامل يقوم علي أساس الاستفادة من مزايا كلا النظامين لمعالجة أوجه القصور في النظام الأخر. ومن حيث الدراسة الميدانية :
٨. توصلت الدراسة الميدانية إلي اختلاف عناصر تكاليف جذب و خدمة و الاحتفاظ بالعملاء من عميل لآخر بسبب اختلاف نسب الاستفادة من هذه العناصر .
٩. توصلت نتائج الدراسة الميدانية إلي أن توفير تكاليف جذب و خدمة و الاحتفاظ بالعملاء علي مستوى كل عميل يؤدي الي تدعيم ادارة ربحية العملاء.
١٠. خلصت الدراسة الميدانية إلي أنه لا يمكن الاعتماد علي نظم محاسبة التكاليف التقليدية في توفر تكاليف جذب و خدمة و الاحتفاظ بالعملاء علي مستوى كل عميل.
١١. توصلت الدراسة الميدانية إلي أن الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA و نظام حساب التكاليف على أساس المواصفات يوفر بعض أو كل التكاليف التي تدعم ادارة ربحية العملاء.
١٢. توصلت الدراسة الميدانية إلي أن تكلفة تطبيق الإطار المقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA و نظام حساب التكاليف على أساس المواصفات لتوفير بعض

أو كل التكاليف التي تدعم إدارة ربحية العملاء تقل بكثير عن منفعته و بالتالي يتمتع الأطار المقترح بالجدوى الاقتصادية من وجهة نظر عينة البحث.

ثانياً : توصيات البحث

١. أن تتحول الشركات من استخدام النظم التقليدية في قياس التكلفة والحصول علي المعلومات الملائمة إلي النظم الحديثة التي تعتمد علي مواصفات ورغبات العملاء.
٢. زيادة وعي المديرين ومجالس إدارة الشركات بأهمية تقديم منتجات وخدمات بمواصفات تتفق مع رغبات واحتياجات العملاء مع الحفاظ علي مستويات منخفضة للتكلفة.
٣. أن تسعى الشركات إلي توفير الأدوات والوسائل التي تمكنها من تطبيق الأطار المقترح للتكامل بين نظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد ، لما يقدمه هذا التكامل من معلومات تساعد علي إدارة ربحية العملاء بشكل دقيق مما يساعد في تحقيق الاستدامة للشركة.

ثالثاً : أبحاث ودراسات مستقبلية مقترحة

١. أثر التكامل بين نظام قياس التكاليف علي أساس المواصفات ونظام محاسبة استهلاك الموارد علي تخفيض التكاليف في الشركات غير الهادفة للربح (دراسة حالة).
٢. أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم إدارة ربحية العملاء (دراسة تطبيقية).
٣. أثر استخدام نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تدعيم إدارة ربحية العملاء.
٤. دور نظم المحاسبة علي التكلفة في تدعيم إدارة أنشطة الاستدامة مع دراسة ميدانية .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

١. إبراهيم ، محمود عبدالفتاح (٢٠٠٤) ، " تطوير مدخل قياس التكاليف علي أساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة" ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة**، العدد الثاني ، المجلد (٢٨).
٢. أبوشعشع ، أحمد مختار (٢٠١٦) ، " المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة" ، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالاسماعيلية- جامعة قناة السويس**، المجلد السابع، العدد الأول، ص٤١٣-٤٤٦.
٣. أسعد ، باسل (٢٠١٤) ، " دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية دراسة تطبيقية بمنشآت الخدمات التعليمية في سورية " ، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- جامعة دمشق**، العدد الثاني، المجلد ٣٠ ص ص٢٤٧-٢٧٤.
٤. البتانوني ، علاء محمد (٢٠٠٧) ، " إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل دراسة تطبيقية " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة- جامعة المنصورة**، العدد الثاني، المجلد ٣١، ص ص٢٩١-٣٢٦.

٥. الجبران ، نادر أحمد (٢٠١١) ، " تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقاً لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة- جامعة طنطا، المجلد الأول ، العدد الأول.
٦. الجبوري ، نصيف جاسم ، وخضير ، بشرى (٢٠٠٨) ، " تحليل ربحية الزبائن "، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد ٥٢، المجلد ١٤، ص ص ٣٠٥-٣١٩ .
٧. الشامي ، مصطفى نبيل علي (١٩٩٩) ، " مدخل مقترح لقياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة-جامعة المنصورة، العدد ٢، المجلد ٢.
٨. الصغير ، محمد السيد محمد (٢٠١١) ، " إطار مقترح للتكامل بين مدخل المواصفات (ABCII) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة سوهاج، العدد الأول، المجلد (٢٥) ، ص ٦٨-١٠٩.
٩. الغروري ، علي مجدي (٢٠١٠) ، " المحاسبة عن استهلاك الموارد "، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة- جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص ٣٤٧-٣٦٦.
١٠. الكومي ، أمجاد محمد (٢٠٠٧) ، " إطار مقترح لتحقيق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ١٦٩-٢٥٥ .
١١. الناطور ، جهاد ربحي (٢٠١٣) ، " أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد RCA علي إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية: دراسة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة- جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثالث، ص ٢٧٧-٣٠٣.
١٢. النافع ، فهد بن سليمان ؛ جمعه ، مصطفى محمد (٢٠١٧) ، " زيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التكامل مع كل من تخطيط موارد المشروع ونظرية القيود"، الفكر المحاسبي- كلية التجارة - جامعة عين شمس ، المجلد (٢١)، العدد (١)، ص ٢٥٩-٣٠٦ .
١٣. الواجد ، علي فاخر كاظم (٢٠١٧) ، " تحليل ربحية العميل في ظل استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت : دراسة ميدانية فى القطاع الصناعى العراقى "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالاسماعيلية- جامعة قناة السويس، ملحق العدد الأول، المجلد الثامن، ص ص ٨١٠-٨٣٩.
١٤. بارومه ، بسام سمير محمد (٢٠٠٦) ، " تقدير سلوك دالة التكلفة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة : دراسة تطبيقية على قطاع الإنتاج، "، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ٧٧.
١٥. جابر ، خالد فتحى (٢٠١١) ، " نموذج محاسبي مقترح لقياس ربحية العملاء بغرض تعظيم قيمتهم "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة- جامعة حلوان، العدد الأول، المجلد الثالث، ص ص ١٣-٦٨.
١٦. خطاب ، محمد شحاته (٢٠٠٩) ، " إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة"،

- المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد (٢) ، ص ص ١٣٣-١٨٨ .
١٧. سرور ، محمد إبراهيم (٢٠٠٤) ، " تسعير التحويلات الداخلية في إطار نظام التكاليف على أساس النشاط: دراسة نظرية وتطبيقية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ص ص ٣٧-٦٦ .
١٨. صاحب ، دنيا جاسم (٢٠١٦) ، " استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية: دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة المنصورة .
١٩. طولان ، هند ماهر (٢٠١٨) ، " قياس الطاقة غير المستخدمة في نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد وأثر ذلك علي التقارير المالية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة طنطا .
٢٠. عبد الرحمن ، عاطف عبدالمجيد (٢٠٠٣) ، " إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، جامعة سوهاج - كلية التجارة ، المجلد (١٧) ، العدد (٢) ، ص ص ١١٩-١٥٨ .
٢١. عبدالعظيم ، أماني سمير (٢٠١٢) ، " إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة عين شمس .
٢٢. عبدالحليم ، دعاء سيد (٢٠١٤) ، " تقييم فعالية محاسبة تكلفة النشاط وتحسينها من خلال نظام مقترح لمحاسبة استهلاك الموارد" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة بني سويف .
٢٣. عبداللطيف ، محمد يس (٢٠١٢) ، " تحليل ربحية الزبون باستخدام منهج التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت - دراسة حالة علي أحد الفنادق الكبرى بالمملكة " ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مجلة المحاسبون ، العدد السابعون ، ص ص ١٦-٢٢ .
٢٤. عبداللطيف ، محمد يس (٢٠١٣) ، " استخدام نظام التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل : دراسة تطبيقية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ص ٣٢٤-٣٧١ .
٢٥. عطية ، أسامة نشأت يس (٢٠٠٩) ، " مدخل مقترح لاستخدام المواصفات القياسية في تحديد وقياس تكلفة المنتجات بهدف دعم استراتيجيات التنافس" ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة - جامعة بورسعيد ، العدد الثاني .
٢٦. محاريق ، هاني أحمد (٢٠١٧) ، " أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية: دراسة نظرية وميدانية" ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد (١) ، ص ص ٤٩٣-٥٣٤ .
٢٧. محمود ، رقية محمود إسحيل (٢٠١٧) ، " التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة TC ومدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات ABCII بهدف تخفيض التكاليف - دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، كلية التجارة - جامعة المنصورة .

٢٨. يوسف ، طه محمد أحمد (٢٠١٢) ، " تحليل الربحية على أساس النشاط كأحد المفاهيم الحديثة في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، المجلد ١٦ ، ص ص : ٢٧٩ - ٢٩٢ .

ثانيا : المراجع الأجنبية

29. Ahmed, Syed ; Moosa, Mehboob, (2011) " Application Of Resource Consumption Accounting In An Education Institute ", **Pakistan Business Review** ,Vol.(12),No.(4) ,PP.755-775.
30. Al-Qady, Mostafa and El-Helbawy, Said, (2016)," Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting", **Journal of Applied Management Accounting Research**; Clayton North, Vol.14, No.1.
31. Balakrishnan, Ramji; Labro, Eva; Sivaramakrishnan, K., (2012) "Product Costs As Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 2) " **Accounting Horizons American Accounting Association**, Vol. (26), No. (1), PP.21-41
32. Barfield .J, Bern .C, and Kinney .M, (2003), "**Cost Accounting: Traditions and Innovations**", 5th Edison, south -western, Inc
33. Clinton, B. Douglas and Keys, David E., (2002)," Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management Systems", **Focus Magazine**, Vol. 5.
34. Cooper and Kaplan," **Measure Costs Right: Make the Right Decision**", 1987, PP.98-99.
35. Dondero, Melissa, (2003), Integrating Target Costing And ABC, **Journal of Cost Management**, July_ August.
36. Fan, Y. W., & Ku, E. (2010), " Customer focus, service process fit and customer relationship management profitability: the effect of knowledge sharing", **The Service Industries Journal**,Vol(30), issue (2), PP. 203-223.
37. Fisher, Joseph& Krumwiede, Kip, (2015) " Product Costing Systems: Finding The Right Approach", **The Journal Of Corporate Accounting & Finance**, Vol. (23), No. (3), PP.13-21.
38. Foster, G.; Gupta, M. & Sioblom, I., (1996),"Customer Profitability Analysis Challenges and New Direction", **Journal of Cost Management**, Baston, VOL, 10, ISS.1, PP.5-8.
39. IMA. (2010). "Customer Profitability Management. **BUSINESS PERFORMANCE MANAGEMENT**", 1-40.
40. Johnson , D. S., Clark , B. H., & Bar, G., (2012), "Customer relationship management processes: How faithful are business-to-business firms to customer profitability?", **Industrial Marketing Management**, (41), 1094-1105.

41. Kaplan, R. & Anderson, S., (2007), "The Innovation of Time Driven- Activity Based Costing ", **Cost Management**, Vol.21, Iss. 2, PP.5-25.
42. Kuchta, D., & M., Troska, (2007), "Activity-Based Costing and Customer Profitability," **Journal of Cost Management**, Boston, Vol.21, Iss.3, PP18-26.
43. Kujamaki, I., (2007), "**Assessment of Customer Profitability in a Multinational Paper Company**", Unpublished Thesis, Helsinki University of Technology, Department of Engineering Physics and Mathematics.
44. Okutmus, Ercument, (2015), "Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in A Glass Factor", **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, January, Vol. 5, No. 1.
45. Paresh, J. Bhatt. , (2014) " Resource Consumption Accounting (RCA): An ABC of Overheads", **Midas Touch International Journal of Commerce, Management and Technology**, Vol. (2), No. (10), PP.1-12
46. Perkins, David and Stovall, Scott, (2011), "Resource Consumption Accounting - Where Does It Fit?", **Journal of Applied Business Research**, Sep/Oct, Vol. 27, No. 5.
47. Persson, A. (2013), " Profitable customer management: reducing costs by influencing customer behaviour", **European Journal of Marketing**, Vol. (47), 857-876.
48. Pfeifer, P. E.; Haskins, M.E. and Conroy. R M (2005), "Customer lifetime value, customer profitability and treatment of acquisition spending".**Journal of Management Issues**.Vol.17, No1, pp.11-25.
49. Raaij, E. M., Vernooij, M. J., & Triest, S. v. (2003). The implementation of customer profitability analysis: A case study. **Industrial Marketing Management**(32), 573 - 583.
50. Ryals, L. (2008), "**Managing Customers Profitably**", JohnWiley & Sons Ltd.
51. Stefanou, C. J., Sarmaniotis, C., & Stafyla, A. (2003), " CRM and

customer-centric knowledge management: an empirical research.

Business Process Management Journal,Vol. 9,Issue (5), PP. 617-634.

52. Tanis, V., Ozyapici, H., (2016), "Improving Health Care Costing With Resource Consumption Accounting ", **International Journal**

- Of Health Care Quality Assurance*, Vol. (29), Issue. (6), PP. 646 – 663.
53. Walker, M., (1991), "ABC using product Attributes", *Management Accounting*, Oct., pp. 34-35
54. Walker, M. (1999), "Attribute- Based- Costing For Decision Making", *Management Accounting Magazine for chartered Management Account*, vol.77 Issue 6. pp. 18-21
55. Wang , H. F., & Hong, W. K. (2006). Managing customer profitability in a competitive market by continuous data mining. *Industrial Marketing Management*(35), pp. 715-723.
56. White, Larry, (2009), "Resource Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting", *Strategic Finance*, Vol. (86), No. (3), PP.63-77.
57. Zeithaml , V. , Leonard , B . , and Parasuramam ,(2001), " The behavioral consequences of service quality " , *Journal of Marketing*, April , PP.31-46.
58. Zhang, Q., & Seetharaman, P. B. (2017), "Assessing lifetime profitability of customers with purchasing cycles", *Marketing Intelligence & Planning*.Vol.36 , No 2, pp. 276-289.