

استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد  
(RCA) لزيادة فاعلية تحليل ربحية الزبون  
بحث تطبيقي في شركة ابناء دجلة لخدمات الامن والحماية

المدرس الدكتور امتثال رشيد بجاي  
المدرس المساعد سرمد اسماعيل خليل  
الباحث رعد رشيد بجاي



## المستخلص

تناول البحث موضوع استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد لزيادة فاعلية تحليل ربحية الزبائن من خلال الاعتماد على اسلوب استهلاك موارد الانشطة حيث تم تحديد موجبات الكلفة للوصول الى كلفة كلخدمة لغرض تحليل ربحية كل زبون وايجاد الانحرافات ومعرفة الزبائن المرشحين وغير المرشحين فضلا عن معرفة افضل الزبائن للشركة، وتمثلت مشكلة البحث بافتقار بعض الوحدات الاقتصادية الخدمية الى وجود نظام تكاليف متكامل يعتمد على مدخل محاسبة استهلاك الموارد ويربط هذا الاستهلاك للموارد بتعظيم الربحية وبحلل ربحية الزبائن للوصول الى الزبائن الجيدين وغير الجيدين وتحويل علاقات كافة الزبائن غير المربحة إلى علاقات مربحة ويقدم بدائل متعددة وتحسينات مستمرة عن كيفية جذب زبائن جدد ذو تأثير إيجابي على الربحية . وهدف البحث الى استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تعظيم الربحية وتوافق هذا المدخل مع اسلوب التحسين المستمر لزيادة فاعلية تحليل ربحية الزبائن ، ومن ابرز النتائج التي توصل اليها البحث تحليل ربحية الزبائن على اساس مدخل محاسبة استهلاك الموارد يبين الزبائن المرشحين ( الجيدين) والزبائن غير المرشحين.

## Abstract

The study dealt with the use of the resource consumption accounting approach to increase the effectiveness of analyzing the profitability of customers by relying on the method of consumption of activities. The cost guides were determined to reach the cost of each service for the purpose of analyzing the profitability of each customer, finding deviations, The problem of the research was the lack of some economic service units to the existence of an integrated cost system based on the entrance to the accounting of resource consumption and linking this consumption of resources to maximize profitability and analyzes the profitability of customers to reach good customers and non-good and transform the relationships of all unprofitable customers to profitable relationships and provides multiple alternatives and continuous improvements on how Attract new customers with a positive impact on profitability, The objective of the research is to use the resource consumption accounting approach to maximize profitability and to align this approach with the method of continuous improvement of the efficiency of customer profitability analysis. The most important results of this study are the profitability analysis of customers based on the resource consumption accounting approach, which shows profitable customers and non-profitable customers.

## المبحث الاول - منهجية البحث

## مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بافتقار بعض الوحدات الاقتصادية الخدمية الى وجود نظام تكاليف متكامل يعتمد على مدخل محاسبة استهلاك الموارد ويربط هذا الاستهلاك للموارد بتعظيم الربحية ويحلل ربحية الزبائن للوصول الى الزبائن الجيدين وغير الجيدين وتحويل علاقات كافة الزبائن غير المربحة إلى علاقات مربحة ويقدم بدائل متعددة وتحسينات مستمرة عن كيفية جذب زبائن جدد ذو تأثير إيجابي على الربحية .

## فرضية البحث

ان استعمال الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية المتمثلة بمدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر يؤديان الى زيادة فاعلية تحليل ربحية الزبائن.

## اهداف البحث:

يتمثل الهدف الاساسي من البحث في استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تعظيم الربحية ولتحقيق الهدف الاساسي للبحث فانه يجب تحقيق الاهداف الفرعية التالية

- 1- دراسة تحليلية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد (مفهوم-مبادئ-مقومات-الاسس التي يقوم عليها)
- 2- استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر في ادارة التكاليف وتخفيضها
- 3- استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر في زيادة الايرادات
- 4- استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر في تحليل ربحية الزبائن.

## اهمية البحث:

يمثل هذا البحث اتجاها حديثا في مجال المحاسبة الادارية والتكاليف حيث انها تتناول مدخل جديد الا وهو محاسبة استهلاك الموارد ودوره في تعظيم الربحية وزيادة فاعلية تحليل ربحية كل زبون ، لان مدخل محاسبة استهلاك الموارد لا يقدم فقط أسلوبا لتحليل ربحية الزبائن بل قادر على تحديد الزبائن الأكثر تأثيرا على ربحية المنظمة في إطار بسيط وذو دقة عالية ،يعتمد على الإيرادات وكمية الموارد المستهلكة لكل زبون بل يتجاوز ذلك لتقديم منهج متكامل لأثر خصائص ومواصفات طلبات الزبائن على مسببات استهلاك الموارد وهو الأمر الذي بالإضافة إلى دعمه للأهداف التقليدية لتحليل ربحية الزبائن يوفر للمدراء معلومات عن أسباب الربحية المتدنية لبعض الزبائن ويخلق مجالاً واسعاً من المقترحات التي يمكن تقديمها لتحسين ربحيتهم وتحويل علاقات كافة الزبائن غير المربحة إلى علاقات مربحة .

## الحدود المكانية والزمانية

الحدود المكانية شركة ابناء دجلة لخدمات الامن والحماية في بغداد  
الحدود الزمانية : البيانات المالية لعام 2016 لشركة ابناء دجلة

## منهج البحث

اعتمد الجانب النظري على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي في دراسة واقع الشركة عينة البحث وتصنيف الأنشطة الرئيسية والثانوية وتم تحليل البيانات لاحتساب كلفة الخدمات ولاغراض التطبيق العملي تم اختيار شركة ابناء دجلة لخدمات الامن والحماية بغداد .

## المبحث الثاني - الجانب النظري للبحث

## مقدمة

في الوقت الراهن اصبح العالم كله بمثابة سوق مفتوحة تتسابق فيه مختلف الشركات لجذب الزبون من خلال معرفة احتياجات الزبائن ومتطلبات السوق بهدف توفيرها بأعلى مستوى من الجودة وبأقل تكلفة ممكنة من اجل تحقيق الاهداف الاستراتيجية ودعم المزايا التنافسية، فقد اصبح القانون السائد هو البقاء والاستمرارية للشركات الافضل عن طريق تحقيق القدرة على زيادة الحصة السوقية (الصغير، 2010)

لقد اشار (الغروري، 2010) بان الصعود نحو التفوق التنافسي يبدأ من التوظيف الصحيح للموارد المتاحة، خاصة وان الموارد تتسم بالمحدودية والندرة مما يعني عدم كفايتها للاستخدامات المتعددة، ولهذا تتجه الشركات نحو البحث عن افضل السبل للوصول الى الاستخدام الامثل للموارد المتاحة، ومجابهة ندرة الموارد او مناطق اختناقها الى الحدود التي تسمح بالعمل على ضمان اقصى تدفق ممكن للإنتاج مما يؤدي الى زيادة الانتاجية والانجاز المحقق وبالتالي انخفاض تكلفة الانتاج وزيادة الربحية (الكومي، 2007)

فتعظيم الربحية يعتبر هو الهدف الذي تسعى الى تحقيقه منظمات الاعمال الهادفة للربح على اختلاف حجمها وشكلها القانوني، وعلى اعتبار ان الربحية هي الهدف الذي تسعى الى تحقيقه منظمات الاعمال فإنها تحتاج الى وسائل تساعد في تعظيم الربحية، والتي تتمثل في

- 1- ادارة التكاليف وتخفيضها
- 2- زيادة الإيرادات
- 3- تحليل ربحية الزبائن

## 1- تعريف مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

لقد عرف (Merwe and Keys, 2002) مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) على أنه نظام شامل ومتكامل لإدارة التكلفة، فهو إحدى أساليب المحاسبة الإدارية حيث أنه يجمع بين أفضل ما أثمرت عنه العقود القليلة الماضية من التطورات في هذا الفرع من المعرفة في أوروبا والولايات المتحدة، وذلك لأنه يقوم على نحو فعال بالمزج بين نظام إدارة التكاليف ABB مع تقدير التكاليف على أساس النشاط، هذا الاندماج بين أفضل مضامين يوفر منها متكاملاً وشاملاً للمحاسبة الإدارية.

وفقاً لـ (Webber and Clinton, 2004, White, 2009) فإن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعتبر بمثابة الجيل القادم لأنظمة إدارة التكلفة وذلك بسبب أنه يجمع بين مزايا أنظمة إدارة التكلفة المستندة إلى الفكر الألماني وبين نظام التكاليف على أساس النشاط، وذلك بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة على مستوى الموارد والتي يحتاجها متخذو القرارات في تحديد الاستراتيجيات الملائمة للمنشأة، ويعتمد بصورة أساسية على الموارد تخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة، ويرى (الصغير، 2011) بأن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يعتبر من المداخل التي تعتمد على كميات الموارد في تخصيص وتوزيع الموارد اعتماداً على تجانس التكاليف داخل مجتمعات الموارد، وهو ما لا يتوافر في الأنظمة الحالية لمحاسبة التكاليف.

## 2- مقومات مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

يعتمد مدخل محاسبة استهلاك الموارد على ثلاثة مقومات اساسية تتمثل في الموارد وطبيعة التكلفة واستخدام منهج قائم على الكمية، وفيما يلي توضيح لهذه المقومات

## أ- الموارد :

تركز محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بصورة أساسية على الموارد، وذلك من خلال استخدام ما يسمى "مجمعات الموارد" وهو مفهوم يركز على تجميع تكاليف الموارد المتجانسة في منطقة معينة من المسؤولية مثل مركز التكلفة، ولا تركز محاسبة استهلاك الموارد فقط على العلاقات بين الموارد والأنشطة، بل تمتد إلى العلاقات المتبادلة بين الموارد وبعضها البعض وذلك لأن مجمعات الموارد تحتوى على كل الموارد بما في ذلك تكاليف خدمة الموارد، بالإضافة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تعترف بوجود بعض الموارد لخدمة الموارد الأخرى وبالتالي، ينبغي تحميل تكلفتها على تلك الموارد، وينتج عن هذا الشرط من شروط محاسبة استهلاك الموارد ما يطلق عليه "تحميل الموارد بكامل تكلفتها" كما يتم تحديد المحركات لجميع العلاقات التي تجمع بين مجمع الموارد والمستهلكين (بما في ذلك كل من الأنشطة ومجمعات الموارد الأخرى كمستهلكين لهذه الموارد) حيث تسعى هذه الخطوة للوصول لعلاقة الأثر والسبب لتعكس بشكل صحيح التكاليف التشغيلية عند تحميل التكاليف (White, 2009: Ahmed and mousa,2011)

## ب- طبيعة التكاليف:-

يصنف نظام محاسبة استهلاك الموارد عناصر التكاليف الخاصة بكل مورد الى عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة وذلك حسب علاقة هذه العناصر بالمرجات على مستوى كل مورد على حدة وليس على مستوى المنشأة ككل، مع الاخذ في الاعتبار الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة عند نقطة استهلاك الموارد حيث تعالج التكاليف المتغيرة اما كتكاليف تناسبية او كتكاليف ثابتة، في حين ان الطبيعة الاولية للتكاليف الثابتة كما هي لا تتغير مع نماذج الاستهلاك (White, 2009: Keys, and Merwe, 2002). ويساعد هذا الفصل في معرفة اثر التغيرات المتوقعة في حجم المخرجات على عناصر التكاليف على مستوى كل وعاء تكلفة على حدة مما يضيف المزيد من الدقة على قدرة هذا النموذج على التوقع واتخاذ القرار وخاصة في مجال المفاضلة بين البدائل المطروحة، كما انه يستبعد تكلفة الطاقة العاطلة/الفائضة عند تحديد تكلفة الوحدة من المنتج، بعكس نظم التكاليف الاخرى حيث يتم تجميع التكاليف المتولدة داخل كل مركز تكلفة وتوزيعها على اساس مسبب التكلفة المناسب بذات المركز لإيجاد معدل تحميل واحد للتكاليف ومن ثم اذا وجدت طاقة عاطلة فان التكاليف توزع على عدد وحدات اقل مما يجعل تكلفة الوحدة متضخمة (White, 2009: Krumwiede and Suessmair, 2007)

يعتمد محاسبة استهلاك الموارد في حساب اندثارات الاصول الثابتة على اساس التكلفة الاستبدالية بدلا من التكلفة التاريخية، فالتكلفة التاريخية تقيد في اعداد التقارير الخارجية لكنها لا تقدم شيئا يساند في دعم القرار حيث يتم حساب اندثارات الآلات الجديدة بمعدلات اعلى من الآلات القديمة ومن ثم تحميل تكاليف اكبر على المنتجات التي تصنع على الآلات جديدة حتى ولو كانت متماثلة مع الات قديمة، مما يجعل مديروا التسويق الذي يبيعون

منتجات تم تصنيعها في ادارات تستخدم الات قديمة نثره بالكامل تظهر اكثر ربحية خاصة عندما تكون الحوافز مرتبطة بالربحية، وهذا من شأنه قد يؤدي الى سلوك عكسي ضد الانتاجية من قبل المديرين (White, 2009; Perkins, D. and Stovall, 2011)

كما يستخدم نظام محاسبة استهلاك الموارد مفهوم الطاقة النظرية لأغراض تحديد تكلفة المنتج مما يساعد في القاء الضوء على التكلفة غير المستغلة من تكلفة الآلات التي لا تعمل بكامل طاقتها، بينما نظم التكاليف الاخرى فإنها تستخدم مفهوم الطاقة المتاحة للتشغيل مما يخفي وراؤه التكاليف غير المستغلة والتي يتم تضخيم تكلفة الوحدة بها ومن ثم اتخاذ قرارات ادارية غير سليمة (White, 2009; Wang et al, 2009)

### ج- تخصيص التكاليف على اساس كمي

تعتمد محاسبة استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل وعدد الساعات تشغيل/كهرباء وعدد ساعات دوران الآلات ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على اساس ما استهلك كميًا من مخرجات هذه الموارد مع الاخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفدة وتكلفة الوحدات ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك وليس مقدما كما في حالة نظم التكاليف التقليدية، فمثلا في محاسبة استهلاك الموارد يتم التعبير عن الموارد المستهلكة بالصورة التالية علي سبيل المثال 5 ساعات تشغيل/ وحدة منتجة. بينما في نظم التكاليف الاخرى فانه يتم التعبير عن العلاقة بين الموارد المستنفدة ووحدات التكلفة في صورة نقدية مباشرة (500 دينار/ساعة تشغيل) وهذا لا يعطي أي توضيح عن الطبيعة التفسيرية لهذا البيان، مما يترتب عليه قرارات غير سليمة وعدم الدقة في تخصيص التكاليف وخاصة في حالة وجود طاقة عاطلة او زائدة مما يترتب عليه تضخيم في تكلفة الوحدات المنتجة (White, 2009; Keys, and Merwe, 2002)

كما تعبر محاسبة استهلاك الموارد عن العلاقات السببية بكميات على عكس القيم النقدية فإن التقويم في نموذج التكلفة يحدث فقط عندما يتم ضرب الكميات المستهلكة في معدلات تكلفة المخرجات، وباستخدام العلاقات الكمية القائمة على السببية، فإن محاسبة استهلاك الموارد تعطي نتائج اكثر دقة كنموذج تنبؤي، كما أنها تساعد في التغلب على مشكلة " اختلافات التكلفة الثابتة" التي نجمت عن اعتماد النظم التقليدية للتكلفة على القيم النقدية في شرح العلاقات، وتتنظر محاسبة استهلاك الموارد الى العلاقات القائمة على اساس السبب والأثر وتقوم بتطبيق القيم النقدية في وقت لاحقة (White, 2009; Webber and Clinton, 2004).

ومما سبق يرى الباحثون ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يتمتع بمزايا عديدة تفوق أي نظام تكاليف اخر مما دعى الباحثون الى محاولة استخدام هذا المدخل من اجل تعظيم الربحية عن طريق زيادة فعالية وسائل تعظيم الربحية، حيث ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد سوف يؤدي دورا فعالا في كل وسيلة والتي يمكن بيانها كما يلي:

### أولاً: دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تخفيض التكاليف والرقابة عليها

تُعرف التكلفة بأنها مجموعة من الموارد يتم التضحية بها لتحقيق هدف معين، ومع ذلك فإن مداخل التكلفة المعتمدة على الحجم ومدخل التكلفة على أساس النشاط لم تفسر سلوك التكلفة ربطاً بالموارد المستهلكة نظراً لعجزها عن تتبع تدفقات الموارد وفصل المستخدم منها عن المتاح، وبالتالي فقد اندفعت نحو تعريف خفض التكلفة كعملية هدفها الانتقال على الموارد وهو الأمر الذي أدى إلى تضيق فرص تخفيض التكلفة من ناحية، وجعل الخفض المحقق نوعاً من إعادة التوبيخ المحاسبي للتكلفة الغير مؤثرة على ربحية المنشأة التي تعتبر الهدف النهائي لخفض التكلفة من ناحية أخرى، ويرى (White, 2009) بأنه طالما كان استهلاك الموارد هو السبب الأساسي لحدوث التكلفة، فمن الأهمية بمكان فهم طبيعة الموارد ووضعها في نموذج بشكل يبسط عملية إدارة وخفض التكلفة. أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يتعامل على أن تكاليف الموارد التي يتم الاستفادة بها تعتبر من ضمن تكاليف المنتج، أما تكاليف الموارد العاطلة فتعتبر من المصروفات الخاصة بالفترة، وتتبع هذه التفرقة من أن هذا المدخل يستحدث ما يعرف بمجمعات الموارد وبهذا فإنه ينتقل بمستوى تحليل تكاليف الموارد من المستوى الكلي (كما في محاسبة التكاليف على أساس النشاط) إلى المستوى الجزئي على مستوى كل مورد من الموارد، وهنا تنشأ الموارد العاطلة على مستوى كل مورد من الموارد بالمقارنة ما بين إجمالي التكلفة المتواجدة لكل مورد في مجمع الموارد الخاصة به، وبين تكلفة الموارد المستهلكة والمسجلة في مجتمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة، معني ذلك انه يتم تحميل المنتج بتكاليف الموارد التي استفاد منها المنتج فقط وعدم تحميل المنتج باي تكاليف عاطلة مما يؤدي الى انخفاض تكلفة المنتج، حيث ان الشركة سوف تكون على علم بالموارد العاطلة كيفية التصرف فيها سواء باستخدامها في أي منتجات اخرى او استبعاد هذه الموارد لأنها غير ضرورية وبالتالي سوف ينخفض الوقت اللازم لتصنيع المنتج، وتؤدي هذه المعالجة المتميزة لطاقة الموارد العاطلة إلى المزايا التالية (Keys, and Merwe, 2002)

- أ- تسهيل والتبسيط في الإجراءات الخاصة بتحليل تكاليف الموارد عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام احتساب التكلفة بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل عليه دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد.
- ب- المساعدة في بلورة تكاليف الموارد المتعطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة، بالشكل الذي يجعل إدارة الشركة في وضع أفضل فيما يتعلق بكفاءة تشغيل هذه الأنشطة.

ولزيادة فعالية مدخل محاسبة استهلاك الموارد في خفض التكاليف فان الباحثون يرى ضرورة تكامل بعض ادوات

ادارة التكاليف مع هذا المدخل، ومن اهم هذه الادوات

- 1- سلسلة القيمة.
- 2- التكلفة المستهدفة.
- 3- التحسين المستمر.
- 4- ادارة الجودة الشاملة.

**التحسين المستمر:** تعد جذور التحسين المستمر أو kaizen ( وتعني التغيير نحو الافضل) الى اليابان اذ اعتمد من قبل الشركات الصناعية لغرض تحقيق التخصيص المستمر في تكاليف الانتاج وتحقيق الميزة التنافسية ، وذلك من خلال اجراء تحسينات بصورة تدريجية واصلاحات بسيطة في انشطة العمليات التي تمر بها الوحدات الانتاجية لاسيما وان الهدف الاساسي من استخدامه يقتصر على تخفيض التكاليف والمبالغ التي يتم انفاقها خلال السنة بمعدلات متفق عليها(عبدالرحمن واخرون، 2013).

#### ثانيا: دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة الإيرادات

يتوقف تعظيم الربحية كهدف نهائي لمنظمات الأعمال على قدرة هذه المنظمات على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة المرتبطة بنوعية ودقة ومستوى تفصيل المعلومات المتوفرة عن طاقات هذه الموارد، فاقتنار مدخل التكلفة على تقديم معلومات عن حجم الطاقات العاطلة وكيفية تخفيض الطاقات المنتجة وغير المنتجة الضرورية بالرغم من أهميتها تجعل الخفض الحقيقي للتكلفة المؤثر على الربحية مرهون بإمكانية التخلص الفعلي من الطاقات العاطلة التي يرى (Buchheit,2003) أنه يعتمد على نوعية المورد ووحداته المطلقة وغالبًا ما يكون من الصعوبة بمكان تحقيقه خاصة في حالة الموارد الملزمة، ويضيف (Lee,2011) بأن قيود التخلص من الطاقات العاطلة تجعل الانعكاسات الإيجابية على الربحية محدودة بتحقيق التشغيل الكامل للموارد المتاحة، ومع ذلك فإن معظم قرارات المدراء الخاصة بزيادة الإنتاج- بهدف استثمار الطاقات العاطلة- تنطوي على تغييرات في استخدام ومزيج الموارد قد يؤثر على حجم الطاقات العاطلة للموارد المختلفة، وفي حين أن هذه القرارات غالبًا ما تكون موجهة بتطلعات مستقبلية فإن المعلومات مستمدة من الأداء الحالي للموارد المتوفرة، وبالتالي فإن المدراء بحاجة إلى نماذج لعمليات التشغيل توفر محاكاة للتغيرات المرتبطة بالخيارات المختلفة لنتائج المشروعات المستقبلية الخاصة ببدائل القرارات، ويتطلب بناء هذه النماذج بدوره فهمًا عميقًا لتدفقات الموارد داخل المنظمة وكيفية تفاعل هذه التدفقات مع بعضها البعض والقيود المحتملة نتيجة هذا التفاعل، وهي متطلبات توفرها الخطوات المنهجية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال التحليل العميق للبيانات مما يولد أفكارًا خاصة بالاستفادة الكاملة من طاقات الموارد المتاحة وبالتالي تحسين الإيرادات (White,2009)

ويمكن تلخيص أبرز إسهامات مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحسين الإيرادات في مجموعة النقاط التالية.(Perkins and Stovall, 2011):

- 1- توفير معلومات فورية ودقيقة عن البدائل المختلفة لاستثمار الطاقات العاطلة وتقييم آثارها على الربحية من المنظورين التشغيلي والاستراتيجي.
- 2- الاستخدام الفعال للسياسات التسويقية المختلفة مثل الأسعار التشجيعية والخصومات خاصة في حالة وجود قيود خارجية على إنتاجية موارد المنشأة.
- 3- تحديد الموارد المقيدة التي قد تحول دون استثمار الطاقات العاطلة عند مستويات تفصيلية وتقديم الحلول الملائمة لإزالة هذه القيود.

## ثالثاً: دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحليل ربحية الزبون

يعتبر الزبون هو المصدر الأساسي لإيرادات الشركة والتي تستخدم أولاً في تغطية التكاليف وما زاد عن ذلك يمثل أرباحاً يوزع جزء منها على العاملين، ويستخدم الباقي في تنفيذ الخطط المستقبلية للشركة، ولذلك تدرك إدارة الشركات في الوقت الراهن العواقب الوخيمة التي يمكن أن تحدث في الطلب على منتجاتها وبالتالي إيراداتها إذا لم تحدث استجابة فورية وسريعة لمتطلبات وتوقعات الزبائن الأمر الذي يتطلب الاهتمام بدراسة موضوع ربحية الزبون (Dalci et al, 2009)، لهذا تعتبر تحليلات الربحية التي تقوم بها الإدارة أحد أهم الاستخدامات الإضافية لمدخل التكلفة في بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة وقصر دورة حياة المنتج والتركيز على الزبون والتسعير الإيجاري للمنتج والخدمة، حيث أكدت نتائج دراسة Dosch and Wilson, 2007 المسحية بأن (84%) من المدراء يعتقدون بأن تقديم معلومات تخدم تحليل الربحية يُعد أبرز العوامل الواجب مراعاتها عند تبني مدخل التكلفة (Abdul Rahman and , Ghafeer, 2014)، ولهذا فقد زاد اهتمام بتنظيمات الأعمال بموضوع تحليل ربحية الزبون

لذلك يعتبر من الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية نتيجة الدور الهام الذي يمكن ان يؤديه هذا الموضوع في ادارة التكاليف وتحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة، فهناك عدة استخدامات لبيانات تحليل ربحية الزبون، ولعل من أهمها ما يلي: (Van Raaij, 2005)، (البتانوني، 2007) (Abdul Rahman and , Ghafeer, 2014).

## أ- إدارة التكاليف والإيرادات

يتمثل الاستخدام الرئيسي لبيانات تحليل ربحية الزبون في إدارة كل من إيرادات الزبائن الفرديين والتكاليف التي تحقق هذه الإيرادات فبدون تخصيص لتكاليف التسويق والمبيعات وخدمة الزبون على الزبائن الفرديين فمن ناحية يكون من الصعب تبرير الاستثمارات في مجال التسويق والبيع وخدمة البيع، ومن ناحية أخرى فإن كل الإيراد المحقق من الزبائن قد يبدو إيراد جيد إذا لم يقابل إيراد كل زبون بالتكاليف المساهمة في تحقيق هذا الإيراد، كما يساعد تحليل ربحية الزبون (CPA) على تخفيض تكاليف العلاقة بالزبون (تكاليف المبيعات والتسويق وخدمة الزبون) من خلال البحث عن بدائل التكلفة الأقل لهذه التكاليف، كما يساعد تحليل ربحية الزبون (CPA) على إدارة الإيرادات من خلال مساعدات الزبائن الجيدين على النمو واتباع سياسات تسعير ملائمة لهم مثل استراتيجيات التمييز السعري والتي من خلالها يحصلون على الخدمة مجاناً.

## تحسين الوضع الاستراتيجي

يرتبط تحسين الوضع الاستراتيجي لتنظيم الأعمال باستخدام بيانات تحليل ربحية الزبون (CPA) من خلال تقسيم الزبائن وتحديد القيمة الاستراتيجية للزبون والتي تنعكس على وضع تنظيم الأعمال. فيمكن تقسيم الزبائن على أساس بيانات الربحية إلى ثلاث قطاعات، مربحين ومتعادلين وغير مربحين، ومن خلال هذا التقسيم تستطيع الإدارة خدمة الزبائن المربحين أكثر من غيرهم، وتخفيض الاستثمارات في القطاعات غير المربحة، أو تحويلهم الى عملاء مربحين.

يعتبر الزبائن المسبب الرئيسي والغاية وراء تكاليف تنظيم الأعمال، فبدون عملاء فعليين ومحتملين لا يوجد مبرر لوجود تنظيم الأعمال أو استهلاكه للموارد، ولهذا لا بد من الاهتمام بموضوع تحليل ربحية الزبون. لان الزبون الأفضل من وجهة نظر الشركة قد يكون في الحقيقة الزبون الذي يحقق لها الخسارة الأكبر، وعلى العكس فإن الزبون ذو الربح المنخفض ربما يحقق للشركة التدفقات النقدية الأكبر.

لهذا يرى الباحثين إن مدخل محاسبة استهلاك الموارد لا يقدم فقط أسلوبًا لتحليل ربحية الزبائن قادر على تحديد الزبائن الأكثر تأثيرًا على ربحية المنظمة في إطار بسيط وذو دقة عالية، يعتمد على الإيرادات وكمية الموارد المستهلكة لكل زبون بل يتجاوز ذلك لتقديم منهج متكامل لأثر خصائص ومواصفات طلبات الزبون على مسببات استهلاك الموارد وهو الأمر الذي بالإضافة إلى دعمه للأهداف التقليدية لتحليل ربحية الزبائن يوفر للمدراء معلومات عن أسباب الربحية المتدنية لبعض الزبائن ويخلق مجالاً واسعاً من المقترحات التي يمكن تقديمها لتحسين ربحيتها وتحويل علاقات كافة الزبائن غير المربحة إلى علاقات مربحة ويقدم بدائل متعددة عن كيفية جذب عملاء جدد ذو تأثير إيجابي على ربحية المنظمة

ومما سبق وبعد بيان الدور الفعال الذي يقوم به مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تعظيم الربحية عن طريق استعراض الجانب النظري من هذا المدخل، سيتم تطبيق هذا المدخل بالتكامل مع اسلوب التحسين المستمر في الواقع العملي في البيئة العراقية في المبحث الثاني

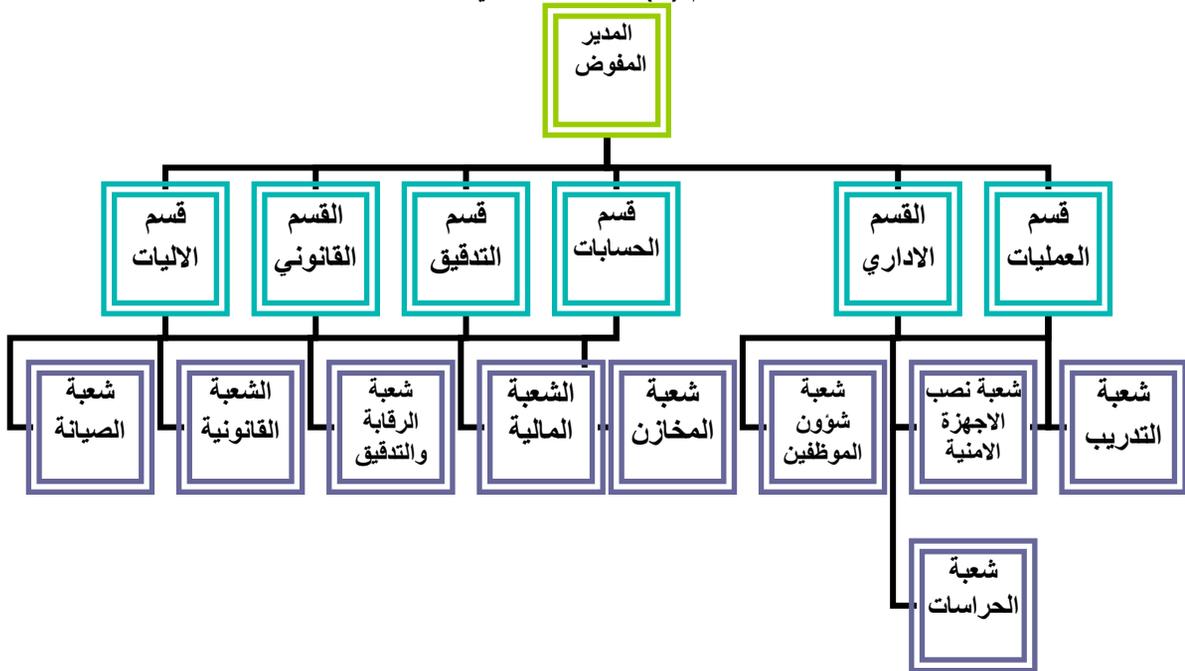
### المبحث الثالث الجانب العملي

سيتم تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لزيادة فاعلية تحليل ربحية الزبون على شركة ابناء دجلة لخدمات الامن والحماية المحدودة المسؤولية في بغداد

#### اولاً- نبذة تعريفية عن الشركة

تأسست شركة ابناء دجلة لخدمات الامن والحماية المحدودة المسؤولية في بغداد بموجب شهادة التأسيس المرقمة م/ش/ 1831 في 2004/1/3 الصادرة من دائرة تسجيل الشركات بهدف المساهمة في دعم وبناء الاقتصاد الوطني من خلال ممارسة نشاطها في اعمال تقديم خدمات الامن والحماية وتتبع الشركة النظام المحاسبي الموحد في مسك سجلاتها المحاسبية وفي ادناه شكل رقم (1) يبين الهيكل التنظيمي للشركة .

شكل رقم (1) الهيكل التنظيمي



المصدر : شركة ابناء دجلة لخدمات الامن والحماية .

### ثانيا- تحديد و تصنيف التكاليف حسب علاقتها بوحدة الكلفة

تتمثل عناصر الكلفة للشركة عينة البحث في جميع المصاريف التي انفقت خلال عام 2016 وكانت كما مبين في جدول رقم (1)

جدول رقم (1) تصنيف التكاليف

النسبة %	المبلغ (دينار)		تبويب التكاليف
	كلي	جزئي	
			التكاليف المباشرة
61%	784023250	784023250	الرواتب والاجور 31
			التكاليف غير المباشرة
		21835650	المستلزمات السلعية 32
		28340000	المستلزمات الخدمية 33
		450000000	*خدمات التشغيل 342
		2158985	الاندثار 37
		1200125	الضرائب والرسوم 38
39%	503534760		مجموع التكاليف غير المباشرة
100%	1287558010		مجموع التكاليف الكلية

الجدول اعداد الباحثان بالاعتماد على قسم الحسابات (كشف المصروفات)

\*خدمات التشغيل يشمل هذا الحساب المبالغ المدفوعة لقاء خدمات المقدمة من قبل الغير الى الوحدة الاقتصادية بما فيها الاجور والمواد وغيرها.

تبين من الجدول رقم (1) ان التكاليف المباشرة والمتمثل بالرواتب والاجور بلغت نسبة 72% ام التكاليف الغير مباشرة تمثلت مستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية وخدمات التشغيل والاندثار والضرائب والرسوم و بلغت نسبة 28%.

## ثالثاً - تحديد وتحليل ايرادات الزبائن

قدمت الشركة خدماتها في عام 2016 لثلاثة زبائن وكانت الايرادات كما في جدول رقم (2) تحديد وتحليل ايرادات الزبائن

جدول رقم (2) تحديد وتحليل ايرادات الزبائن

نسبة الايراد الى الايرادات = (5) $1 \div (2,3,4)$	زبائن الشركة			الايراد المتحقق (1)	نوع الخدمة
	شركة ZTE الصينية (4)	المصرف الاهلي العراقي (3)	مصرف الخليج التجاري (2)		
%49	491000000	300700000	319000000	1558641600	حماية نقل النقود
%19	-	-	441941600		الحراسة الامنية
%32	491000000	300700000	760941600		اجمالي الايراد

الجدول اعداد الباحثين بالاعتماد على قسم الحسابات ( كشف الايرادات)

يتبين من الجدول رقم (2) نسبة الايراد الاعلى كان عن طريق مصرف الخليج التجاري حيث بلغ نسبة %49 عن خدمات نقل النقود والحراسة الامنية ثم شركة ZTE الصينية بلغ نسبة %32 عن خدمة الحراسة الامنية ويليها ايراد المصرف الاهلي العراقي ويمثل الشكل رقم (2) ايرادات شركة ابناء دجلة لكل زبون.

شكل رقم (2) ايرادات شركة ابناء دجلة



ال

شكل اعداد الباحثين

## رابعا - تحديد موجهات الكلفة على اساس مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

## جدول رقم (3) موجهات الكلفة على اساس مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) لكل زبون

موجه الكلفة على اساس RCA	زبائن الشركة				نوع الخدمة
	شركة ZTE الصينية	المصرف الاهلي العراقي	مصرف الخليج التجاري	التكاليف	
عدد العاملين	0	0.16	0.12	التكاليف المباشرة رواتب الانشطة	خدمة نقل النقود
	0.44	0	0.28	الرئيسية /قسم العمليات	خدمة الحراسة الامنية
عدد العاملين	0	0.4	0.6	قسم الاليات	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة الامنية
تقدير الادارة العليا	0	0.15	0.15	رواتب الانشطة الثانوية	خدمة نقل النقود
	0.35	0	0.35		خدمة الحراسة الامنية
عدد العاملين	0	0.20	0.15	التكاليف غير المباشرة تجهيزات العاملين	خدمة نقل النقود
	0.30	0	0.35		خدمة الحراسة الامنية
عدد السيارات	0	0.4	0.6	وقود وزيوت	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة الامنية
كمية المواد المصرفية	0	0.45	0.55	لوازم ومهمات	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة
كمية المواد المصرفية	0	0.40	0.60	قرطاسية	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة الامنية
عدد العاملين	0	0.35	0.30	تدريب وتأهيل	خدمة نقل النقود
	0.15	0	0.20		خدمة الحراسة الامنية
الاجور المصرفية	0	0.20	0.20	خدمات التشغيل	خدمة نقل النقود
	0.30	0	0.30		خدمة الحراسة الامنية
تقدير الادارة العليا	0	0.15	0.15	مصاريف ادارية اندثار مبنى الادارة- الاتث مياه وكهرباء	خدمة نقل النقود
	0.35	0	0.35		خدمة الحراسة الامنية

الجدول اعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات قسم الحسابات والتدقيق (قوائم الرواتب ، واوليات الصرف)

## خامسا- تحديد التكاليف الفعلية لكل خدمة على اساس مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA لكل زبون

المجموع (دينار)	زبائن الشركة				
	شركة ZTE الصينية	المصرف الاهلي العراقي	مصرف الخليج التجاري	التكاليف	نوع الخدمة
336009964	0	54024080	40321196	التكاليف المباشرة رواتب الانشطة	خدمة نقل النقود
	147581900	0	94082788	الرئيسية /قسم العمليات	خدمة الحراسة الامنية
167000000	0	66800000	100200000	قسم الاليات	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة الامنية
281013286	0	42151993	42151993	رواتب الانشطة الثانوية	خدمة نقل النقود
	98354650	0	98354650		خدمة الحراسة الامنية
3275347	0	655069	491302	التكاليف غير المباشرة	خدمة نقل النقود
	982604	0	1146372	تجهيزات العاملين	خدمة الحراسة الامنية
15284955	0	6113982	9170973	وقود وزبوت	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة الامنية
655069	0	294781	360288	لوازم ومهمات	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة
1091783	0	436713	655070	قرطاسية	خدمة نقل النقود
	0	0	0		خدمة الحراسة الامنية
28340000	0	9919000	8502000	تدريب وتأهيل	خدمة نقل النقود
	4266000	0	5668000		خدمة الحراسة الامنية
450000000	0	90000000	90000000	خدمات التشغيل	خدمة نقل النقود
	135000000	0	135000000		خدمة الحراسة الامنية
4887606	0	733141	733141	مصاريف ادارية اندثار مبنى	خدمة نقل النقود
	1710662	0	1710662	الادارة-الاتات مياه وكهرباء	خدمة الحراسة الامنية
1287558010	0	271128759	292585963	اجمالي التكاليف	خدمة نقل النقود
	387880816	0	335962472		خدمة الحراسة الامنية
عدد الخدمات	0	÷104	÷ 104	خدمة نقل النقود	
	÷365	0	÷365	خدمة الحراسة الامنية	
كلفة الوحدة الواحدة	-	2607007,298	2613326,75	كلفة خدمة نقل النقود	
	1062687,167	-	920445,128	كلفة خدمة الحراسة الامنية	

الجدول اعداد الباحثين بالاعتماد على جدول رقم (3)

يلاحظ ان كلف الخدمات الفعلية على اساس مدخل محاسبة الموارد تمثلت بالتكاليف المباشرة بالرواتب والاجور لا قسام انتاج الخدمات ( قسم العمليات وقسم الاليات والاقسام الثانوية) اما التكاليف غير المباشرة ( تجهيزات العاملين ، وقود وزبوت ، لوازم ومهمات، قرطاسية، تدريب وتأهيل، خدمات التشغيل ) وزعت وفق موجبات الكلفة على اساس مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

سادسا - تحليل ربحية الزبائن لكل خدمة

جدول رقم (4) الإيرادات والتكاليف الفعلية لزبائن الشركة

نسبة مجمل الربح = (5) (2,3,4)÷1	زبائن الشركة			مجمّل الربح (1)	نوع الخدمة
	شركة ZTE الصينية (4)	المصرف الاهلي العراقي (3)	مصرف الخليج التجاري (2)		
%8	-	300700000	319000000	الإيرادات	حماية نقل النقود
%10	-	271128759	29585963	- كلفة الخدمة	
-	-	29571241	26414037	مجمّل الربح لخدمة نقل النقود	
%24	491000000	-	441941600	الإيرادات	الحراسة الامنية
-	387880816	-	335962472	-كلفة الخدمة	
%24	103119184	-	105979128	مجمّل الربح لخدمة الحراسة الامنية	

الجدول اعداد الباحثين

يتبين لنا ان الشركة حققت ارباح لكل الخدمات وكانت نسبة مجمل الربح لخدمة حماية نقل النقود لمصرف الخليج التجاري 8% وخدمة الحراسة الامنية 24% وخدمة حماية نقل النقود للمصرف الاهلي العراقي 10% وخدمة الحراسة الامنية 21% .

سابعاً- تكامل مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) مع اسلوب التحسين المستمر من خلال زيارتنا للشركة والتداول مع الادارة العليا وجدنا ان الشركة تخطط الى تخفيض تكاليفها المباشرة وغير المباشرة بنسبة 5% عبر تخفيض عدد العاملين وكمية المواد المصروفة لانجاز تلك الخدمات وبنفس الوقت تخطط الى زيادة الإيرادات بنسبة 2% وبهذا يتبين لنا ان الشركة تخطط لاستعمال اسلوب التحسين المستمر لتحسين عملياتها وزيادة ارباحها وبذلك تكون التكاليف المخططة والفعلية للشركة كالاتي.

جدول رقم (5) الإيرادات والتكاليف المخططة لزبائن الشركة

زبائن الشركة				
التفاصيل	مصرف الخليج التجاري		شركة ZTE الصينية	المصرف الاهلي العراقي
	حماية نقل النقود	الحراسة الامنية		
الإيرادات	325380000	450780432	500820000	حماية نقل النقود
-كلفة الخدمات	291854498	319164348	368486775	حماية نقل النقود
مجمّل الربح	33525502	131616084	1323332225	حماية نقل النقود
نسبة مجمل الربح	%10	%29	%26	%12
*التخفيض المخطط للكاف	731465	16798124	19394041	13556438
عدد الخدمات المخططة	156	260	260	156

## ثامنا - تحديد انحرافات تحليل ربحية الزبائن

اولا- تحليل ربحية زبائن الشركة

سيتم تحليل ربحية زبائن الشركة واستخراج مجمل الربح للموازنة الفعلية من خلال مقارنة ايرادات المبيعات الفعلية مع كلفة الخدمات الفعلية فضلا عن مجمل الربح للموازنة المخططة من خلال مقارنة ايرادات المبيعات المخطط مع كلفة الخدمات المخططة ونحدد الفروقات كما في جدول رقم (6) مجمل الربح الفعلي والمخطط للشركة

## جدول رقم (6) مجمل الربح الفعلي والمخطط للشركة

الفرق	الموازنة الفعلية	الموازنة المخططة	التفاصيل
المبلغ (دينار)	المبلغ (دينار)	المبلغ (دينار)	
17496394	1552641600	1570137994	ايرادات المبيعات
(50480068)	1287558010	1237077942	كلفة الخدمات
67976462	265083590	333060052	مجمل الربح

وايضا سنقوم بتحديد ايرادات كل زبون فعلي ومخطط وكلفة الخدمة الفعلية والمخططة كما في الجدول المدرج ادناه

## جدول رقم (7) الموازنة المخططة والفعلية لزبائن الشركة

موازنة المبيعات المخططة (التحسين المستمر) موازنة كلفة الخدمات (التحسين المستمر)

الخدمة	عدد الخدمات	السعر	قيمة المبيعات	كلفة الخدمة	قيمة الخدمات
خدمة نقل النقود لمصرف الخليج التجاري	104	3128653,846	325380000	2806293,25	291854498
خدمة نقل النقود للمصرف الاهلي العراقي	104	2818822,711	293157562	2476656,932	257572321
خدمة الحراسة الامنية لمصرف الخليج التجاري	365	1235014,882	450780432	874422,871	319164348
خدمة الحراسة الامنية لشركة ZTE الصينية	365	1372109,589	500820000	1009552,808	368486775
			1570137994=		1237077942=

## موازنة المبيعات الفعلية (RCA)

الخدمة	عدد الخدمات	السعر	قيمة المبيعات	كلفة الخدمة	قيمة الخدمات
خدمة نقل النقود لمصرف الخليج التجاري	104	3067307,69	319000000	2813326,57	292585963
خدمة نقل النقود للمصرف الاهلي العراقي	104	2891346,15	3007000000	2607007,298	271128759
خدمة الحراسة الامنية لمصرف الخليج التجاري	365	1210798,904	441941600	920445,128	335962472
خدمة الحراسة الامنية لشركة ZTE الصينية	365	1345205,479	491000000	1062687,167	387880816
			1552641600=		1287558010=

ثانياً- تحديد انحرافات الاجمالية ولكل زبون من زبائن الشركة

أ- انحراف سعر المبيعات

انحراف سعر المبيعات = اجمالي قيمة المبيعات الفعلية - ( عدد الخدمات الفعلية \* سعر المبيعات المخطط)

$$1570137994 - 1552641600 = (17496394) \text{ انحراف غير مفضل ليس في صالح الشركة}$$

اما انحراف السعر لكل زبون فيكون كالآتي :

جدول رقم (8) انحراف سعر المبيعات

ترتيب الزبائن حسب الانحراف لكل خدمة	انحراف سعر المبيعات	المبيعات المخططة	المبيعات الفعلية	زبائن الشركة والخدمة المقدمة لهم
الثاني	غير مفضل (6380000)	325380000	319000000	خدمة نقل النقود لمصرف الخليج التجاري
الاول	مفضل 7542438	293157562	3007000000	خدمة نقل النقود للمصرف الاهلي العراقي
الثالث	غير مفضل (8838832)	450780432	441941600	خدمة الحراسة الامنية لمصرف الخليج التجاري
الرابع	غير مفضل (9820000)	500820000	491000000	خدمة الحراسة الامنية لشركة ZTE الصينية
	غير مفضل (17496394)			انحراف سعر المبيعات الاجمالي

يتبين من تحليل انحراف سعر المبيعات ان افضل الزبائن كان المصرف الاهلي العراقي لانه حقق انحراف مفضل وبلغ 7542438 دينار ، والسبب ان سعر البيع الفعلي اعلى من سعر البيع المخطط لخدمة نقل النقود ، اما مصرف الخليج التجاري فكان بالمرتبة الثانية لخدمة نقل النقود لانه حقق انحراف غير مفضل يبلغ 6380000 دينار ، ومصرف الخليج التجاري حقق المرتبة الثالثة لخدمة الحراسة وشركة ZTE الصينية كانت بالمرتبة الاخيرة وحقق انحراف غير مفضل لان سعر البيع الفعلي اقل من سعر البيع المخطط .

ب- انحراف عدد الخدمات للمبيعات

انحراف عدد الخدمات للمبيعات = (عدد الخدمات الفعلية \* سعر المبيعات المخطط) - اجمالي قيمة المبيعات المخططة

$$1570137994 - 1570137994 = \text{صفر لا يوجد انحراف لان عدد الخدمات الفعلية والمخططة}$$

متساوية لكل خدمة مقدمة

ج- انحراف سعر كلفة الخدمات

انحراف سعر كلفة الخدمات = اجمالي كلفة الخدمات الفعلية - ( المبيعات الفعلية \* كلفة الخدمة المخططة)

$$1287558010 - 1237077942 = 50480068 \text{ انحراف غير مفضل ليس في صالح الشركة}$$

اما انحراف السعر كلفة الخدمات لكل زبون فيكون كالآتي :

جدول رقم (9) انحراف سعر كلفة الخدمات

ترتيب الزبائن حسب الانحراف لكل خدمة	انحراف سعر كلفة الخدمات	كلفة الخدمات المخططة	كلفة الخدمات الفعلية	زبائن الشركة والخدمة المقدمة لهم
الثالث	731465	291854498	292585963	خدمة نقل النقود لمصرف الخليج التجاري
الرابع	13556438	257572321	271128759	خدمة نقل النقود للمصرف الاهلي العراقي
الثاني	16798124	319164348	335962472	خدمة الحراسة الامنية لمصرف الخليج التجاري
الاول	19394041	368486775	387880816	خدمة الحراسة الامنية لشركة ZTE الصينية
	50480068=	1237077942	1287558010=	

الجدول : اعداد الباحثين

نلاحظ من الجدول اعلاه ان الانحراف غير مفضل وذلك لان كلفة الخدمات المخططة اقل من كلفة الخدمات المخططة ويتبين ان اقل انحراف كان لخدمة الحراسة الامنية لشركة ZTE الصينية ثم خدمة الحراسة الامنية لمصرف الخليج التجاري ثم خدمة نقل النقود لمصرف الخليج التجاري ثم خدمة نقل النقود للمصرف الاهلي العراقي .  
وبذلك يكون اجمالي تحليل مجمل الربحية لكل زبون كما في الجدول رقم (10) اجمالي تحليل ربحية كل زبون

جدول رقم (10) اجمالي انحرافات تحليل ربحية كل زبون

ترتيب الزبائن حسب الانحراف لكل خدمة	الانخفاض في مجمل الربح	انحراف سعر كلفة الخدمات	انحراف سعر المبيعات	زبائن الشركة والخدمة المقدمة لهم
الثاني	(7111465)	731465	(6380000)	خدمة نقل النقود لمصرف الخليج التجاري
الاول	(6014000)	13556438	7542438	خدمة نقل النقود للمصرف الاهلي العراقي
الثالث	(25636956)	16798124	(8838832)	خدمة الحراسة الامنية لمصرف الخليج التجاري
الرابع	(29214041)	19394041	(9820000)	خدمة الحراسة الامنية لشركة ZTE الصينية
	(67976462)	50480068	(17496394)	الانحراف الاجمالي

يتبين من الجدول رقم (10) تحليل ربحية الزبائن بموجب مدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر ان افضل الزبائن المصرف الاهلي العراقي لان حقق اقل انحراف لخدمة نقل النقود ويليه مصرف الخليج التجاري لخدمة نقل النقود ثم خدمة الحراسة الامنية و ثم شركة ZTE الصينية لخدمة الحراسة الامنية وهذا يدل على انه عبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر ان الشركة تزيد ربحيتها وبالمقابل تتخفض التكاليف وذلك يتضح جليا من خلال ايراد المبيعات المخطط وكلفة الخدمات المخططة حيث زادت الايرادات وانخفضت كلفة الخدمات وهذا ادى الى انحرافات في سعر المبيعات وفي سعر كلفة الخدمات لان الايرادات

المخططة افضل من الايرادات الفعلية فضلا عن ان كلفة الخدمات المخططة اقل من كلفة الخدمات الفعلية وتأثير ذلك على كل زبون عن طريق تحليل مجمل الربح لكل زبون ، وان الانخفاض في مجمل ربحية كل زبون كان بالامكان ان يصبح ارتفاع في مجمل ربحية كل زبون لو اعتمدت الشركة على الايرادات المخططة وكلفة الخدمات المخططة والجدول رقم (11) يوضح ذلك

جدول رقم (11) تحليل مجمل الربحية لكل زبون

زبائن الشركة				
التفاصيل	مصرف الخليج التجاري		المصرف الاهلي العراقي	شركة ZTE الصينية
الخدمات	حماية نقل النقود	الحراسة الامنية	حماية نقل النقود	الحراسة الامنية
نسبة مجمل الربح الفعلية	8%	24%	10%	21%
نسبة مجمل الربح المخططة	10%	29%	12%	26%
الفرق	2%	5%	2%	5%

الجدول اعداد الباحثون

نلاحظ ان نسبة مجمل الربح المخططة اعلى من نسبة مجمل الربح الفعلي وهي افضل لو اعتمدت من قبل الشركة فضلا عن ان الشركة حققت ارباح في كلا الحالتين لكن لو اعتمدت الايرادات وكلفة الخدمات المخططة لزدت ربحيتها.

وبذلك نستطيع القول ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر يزيد من فاعلية تحليل ربحية الزبائن وبهذا نقبل فرضية البحث التي مفادها: ( ان استعمال الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية المتمثلة بمدخل محاسبة استهلاك الموارد واسلوب التحسين المستمر يؤديان الى زيادة فاعلية تحليل ربحية الزبائن ).

#### المبحث الرابع - الاستنتاجات والتوصيات اولا- الاستنتاجات

- 1- ان استعمال الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف لوضع نظام تكاليف يقدم معلومات مفيدة لإدارة التكاليف وتخفيضها ويعمل على تعظيم الإيرادات.
- 2- توافق مدخل محاسبة استهلاك الموارد مع اسلوب التحسين المستمر لادارة التكاليف وتحقيق الارباح.
- 3- تحليل ربحية الزبائن على اساس مدخل محاسبة استهلاك الموارد يبين الزبائن المرشحين ( الجيدين ) والزبائن غير المرشحين.
- 4- يعد مدخل استهلاك الموارد اهم عنصر لتحليل وتصنيف التكاليف بصورة عادلة لانه يقوم على اساس علمية تتمثل بمحركات الكلفة نتجة استهلاك تلك الموارد.
- 5- تحليل ربحية الزبائن تبين انحراف كل زبون من خلال مقارنة الايرادات والتكاليف المخططة بالاييرادات والتكاليف الفعلية فضلا عن تأثير كل زبون بذلك الانحراف ايجابا اوسلبا.

**ثانيا- التوصيات :**

- 1- ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصادية على نظام تكاليف يقوم على اساس مدخل محاسبة استهلاك الموارد لانه يوفر معلومات مفيدة ومهمة لمتخذي القرار .
- 2- تدريب العاملين في الوحدات الاقتصادية على الانظمة الحديثة للمحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف لتكوين لديهم مهارة لتطبيق هذه الانظمة بكفاءة.
- 3- العمل على تحليل ربحية الزبائن باستمرار لمعرفة الزبائن المربحين والزبائن غير المربحين ولأجل ايجاد وسيلة لتحسين العلاقات مع الزبائن وجذبهم للوحدة خدمة لمصلحة الشركة المتمثلة بزيادة الايرادات.
- 4- ضرورة وضع ايرادات وتكاليف مخططة وفق عمليات التحسين المستمر والعمل على مقارنتها مع الايرادات والتكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات والعمل على معالجتها.
- 5- توطيد العلاقات مع الزبائن المربحين والعمل على كسبهم من خلال تقديم الخدمات بكفاءة عالية لزيادة ربحية الشركة.

## قائمة المراجع

## أولاً: المراجع العربية:

- 1- الصغير، محمد السيد محمد (2011)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الأول.
- 2- الغزوري، على مجدى سعد (2010)، "محاسبة استهلاك الموارد"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول.
- 3- الكومي، أمجاد محمد (2007)، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية، ( القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول.
- 4- عبدالرحمن، مهند ، رشا عدنان احمد (2013)، " اثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة، العدد السادس والثلاثون.

## ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Abdul Rahman, Abdul Aziz, Ghafeer , Nour Aldeen M.(2014), "Using Activity-Based Costing To Measure Customer Profitability: Customer-Specific Selling And Marketing Expenses Analysis "An Application Study In An Industrial Company", Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business, 5(9), January .
2. Clinton, B.D. and Webber, S.A. (2004). "RCA at Cloday", Strategic Finance, October.
3. Keys, D.E. and Merwe, A.V.D. (2002). "Gaining Effective Organizational Control With RCA", Strategic Finance, May.
4. Krumwiede, K. and Suessmair, A. (2007). "Getting Down to Specifics on RCA", Strategic Finance, June.
5. Merwe, AV.D. and Keys, D.E. (2002). "The Case for Recourse Consumption Accounting", Strategic Finance, April.
6. Paresh J. Bhatt (2014). "Resources Consumption Accounting (RCA): An ABC Of Overheads", Midas Touch International Journal of Commerce, Management and Technology, 2(10), October.
7. Perkins, D. and Stovall, O.S. (2011). "Resource Consumption Accounting – Where Does It Fit?", The Journal of Applied Business Research, 27(5).
8. Tse, M.S.C. and Gong, M.Z. (2009). "Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models", JAMAR, 7(2).
9. Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z. and Li, J. (2009). "Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting", International Journal of Business and Management, 4(5).
10. Webber, S.A. and Clinton, B.D. (2004). "Resource Consumption Accounting Applied: The Cloday Case", Management Accounting Quarterly, 6(1).
11. White, L. (2009). "Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting", The Journal of Corporate Accounting and Finance, May/June.