

تحليل ربحية الزبون (CPA) باستخدام نظام التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) دراسة تطبيقية على أحد الفنادق / بغداد

م.م. صائب سالم محمد

جامعة تكريت/كلية الإدارة والاقتصاد

saebalmighan@yahoo.com

الملخص

تناولت الدراسة استخدام أسلوب TDABC في تحليل ربحية العميل كونه أحد الأساليب الإدارية الحديثة في قياس التكلفة (تكلفة الزبون) والذي تم ابتكاره لتلافي الانتقادات التي تعرض لها أسلوب ABC. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: ان أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت لا يقتصر استخدامه على المنشآت الصناعية فقط بل حتى في المنشآت الخدمية/ الفنادق وكذلك قدرة هذا الأسلوب على تحسين نظم إدارة التكلفة في المنظمات كونه يوفر معلومات دقيقة حول التكاليف والربحية. وخلصت الدراسة لتقديم مجموعة توصيات من أهمها: ضرورة تحقيق التكامل بين مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت ونظم المعلومات الأخرى المستخدمة في الشركة وكذلك توجيه انظار الإدارة نحو الطاقة غير المستغلة وتحديد الطرق اللازمة لمعالجتها من خلال استبعاد الأنشطة غير المربحة او الزبائن غير المربحين.

Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel – Baghdad

Assist Lecturer : Saeb S. Mohammed

University of Tikrit \ College of Administration & Economics

saebalmighan@yahoo.com

Abstract

The study dealt with the use of the technique of TDABC in the analysis of the profitability of the customer as one of the administrative modern methods in measuring the cost (customer cost) which was invented to avoid criticisms of the method of ABC. The study found a set of conclusions: the most important one is that the method of time driven activity- based costing not only the use of industrial facilities only, but even in the service installations/hotels, and also the ability of this approach in the development administration systems of the cost in the companies that it is providing accurate information about the costs and profitability. The study found a set of important recommendations like: the need to achieve integration between the entrance of cost system on the basis of the directed activities at the time and other information systems used in the company as well as striking the attention of management to the unexploited energy and identify

ways to address them through eliminate unprofitable activities or customers not lucrative.

المقدمة:

نتيجة التطورات التي شهدتها العالم في ظل العولمة والاسواق العالمية المفتوحة مع ظروف المنافسة الشديدة والرغبة في تعظيم الارباح وكذلك التغيير في بيئة الاعمال، ازدادت انظار الزبون نحو وظائف الانتاج والجودة، مما نتج عن ذلك تقليل دورة حياة المنتج لان المنظمات بدأت تسعى الى إضافة ميزات جديدة سواء في الانتاج او الخدمة بهدف إضافة الميزة التنافسية، نتيجة لذلك اتجهت انظار المنظمات نحو الزبون باعتباره المحور الاساسي في اداء نشاطها وبقائها، اذ اصبح تقديم الخدمة للزبون المتغير الاكثر اهمية فضلاً عن السيطرة على التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية، وبالتالي ضمان الجدوى الاقتصادية للشركة. فظهرت مفاهيم وأنظمة مثل نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) ونظام التكلفة على اساس الانشطة (ABC) والتكلفة المستهدفة (Target Costing) وجميع الأنظمة السابقة تركز على ربحية الزبون.

وسيمت التركيز على ربحية الزبون في المنشآت الخدمية ومنها الفنادق الذي يعد من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية المهمة، وتتبع اهميته من تقديم الخدمات المتنوعة للزبائن لتحقيق الرفاهية والاستقرار للمجتمع. ونتيجة للتطورات ضمن مجال تقديم الخدمة للزبائن في الفنادق وما صاحبها من ارتفاع متزايد في الطلب على الموارد الاقتصادية ولمواكبة التطورات في بيئة الاعمال الجديدة ومتطلباتها، والتغير الحاد في سلوك التكاليف نتيجة هذه التطورات، الامر الذي ادى الى عدم الدقة في قياس التكاليف غير المباشرة وفق الاسلوب التقليدي ونظام ABC، ظهرت الحاجة لاستخدام اساليب ادارية حديثة تركز على الوقت تساعد على تحسين الارباح من خلال عملية قياس وتحليل ربحية الزبون. ومن أحدث هذه الاساليب هو اسلوب التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (Time-Driven Activity-Based Costing) والذي سوف نطلق عليه اختصاراً مصطلح (TDABC) الذي يوفر منهجية مناسبة في تحليل ربحية الزبون ويساعد الادارة في اداء وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات الادارية الملائمة والاستخدام الامثل للموارد.

مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في طبيعة نشاط المنشآت الخدمية بضمنها قطاع الفنادق موضوع الدراسة وتعدد الخدمات التي تقدمها للزبائن لكسب رضائهم وولائهم، ومن ثم معرفة الايراد الذي يحققه كل زبون، ولعدم وجود اسلوب فعال ودقيق في تحليل ربحية الزبون وتزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لمتطلبات كل عميل ومقدار التكلفة التي ستحملها الادارة من اجل رضاه، تطلب هذا الى توفير اسلوب كلفوي يساعد الادارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

اهمية البحث: ان ازدياد المنافسة بين المنظمات وأصبح رضاء الزبون والاحتفاظ به غاية اساسية لمعظم المنظمات ومنها قطاع الفنادق الذي تعول عليه معظم الدول في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. حيث بين كل من Kaplan and Narayanan(2001) أن تكلفة الحصول على زبون جديد في منشآت الخدمات تعادل خمسة أضعاف تكلفة الاحتفاظ بزبون حالي للمنشأة.

هدف البحث: يهدف البحث الى استخدام نظام التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TDABC في تحليل ربحية الزبون CPA على احد الفنادق الكبرى في العراق بهدف مساعدة الادارة في التعامل مع عملائها وقدرتها على التمييز بين الزبائن المريحين والزبائن غير المريحين وكذلك مساعدة الادارة في رسم استراتيجية المنظمة في التعامل مع عملائها والاستغلال الامثل للموارد المتاحة لها.

فرضية البحث: لتحقيق هدف البحث سيتم اختبار الفرضية الرئيسة الاتية:

ان استخدام نظام التكلفة على اساس الانشطة الموجهة بالوقت TDABC في القطاع الفندقي يساعد على تحليل وزيادة ربحية الزبون.

منهجية البحث: اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي في هذه الدراسة وذلك بالاعتماد على ما هو متاح من مصادر اجنبية وعربية في الإطار النظري وعلى المشاهدات والمقابلات في الدراسة التطبيقية محاولةً تطبيق اسلوب TDABC.

المبحث الاول : تحليل ربحية الزبون

اولاً- مفهوم ربحية الزبون: - (Concept Of Customer Profitability)

نتيجة للاهتمام المتزايد بالزبون وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات ولا سيما الخدمية منها في العالم لزيادة نسبة الارباح المتحققة لها وذلك من خلال معرفة الزبون المريح من الغير مريح، اذ ان هناك العديد من المنظمات لا تعرف ربحية زبائنهما، بينما البعض الاخر يستخدم اساليب اعتباطية لاحتساب ربحية زبائنهما مما ينتج عن ذلك اتخاذ قرارات خاطئة، كل ذلك ادى الى ظهور العديد من الاساليب الادارية الحديثة التي تركز على الزبون مثل ادارة علاقات الزبون CRM وتخطيط موارد المشروع ERP التي ساهمت بتزويد ادارة المنظمة بالمعلومات اللازمة عن الزبون. ولكن وفي الواقع فأن لا يزال هناك جزء اساسي مفقود من هذه الانظمة الادارية الا وهو (الربحية). فالمنظمات في الواقع لا تعرف من هم الزبائن المريحين بالنسبة لها ومن هم الزبائن غير المريحين، ففي الواقع قد تعرف المنظمة من هو الزبون الاكثر ربحية او أكبر زبائنها لديها لكنها لا تعرف ربحية جميع الزبائن، لذا يمكن تعريف ربحية الزبون بانها: تحديد او مطابقة او تخصيص عوائد الشركة وكلفها حسب الزبائن من اجل فهم ربحية كل زبون من زبائن المنظمة(خلود،2010:199).

كما ويعرف (Pfeifer&others,2005:14) ربحية الزبون على انها الفرق بين الإيرادات المتحققة من الزبون والتكاليف المستنفدة في خدمته خلال مدة زمنية محددة. من جهة اخرى يعرف Kaplan ربحية الزبون بانها: ايراد المبيعات المتحقق من زبون معين او مجموعة زبائن مطروحاً منه جميع التكاليف التي تكبدتها المنظمة في سبيل تقديم منتج او خدمة للزبون او مجموعة زبائن (Kaplan,2001:5).

ثانياً-تحليل ربحية الزبون (Customer Profitability Analysis)

ان تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعقدة نسبياً، ويقصد به بشكل أساسي ما الذي يتبقى للمنظمة من الإيرادات التي حصلت عليها من الزبون بعد تغطية التكاليف المتعلقة بذلك الزبون (Roddy,2008:2)

ان الدافع المتزايد لتحليل ربحية الزبون (CPA) هو نو شقين (Erik, et al.,2003:573-583). الأول: ان ارتفاع التكاليف لنظام التكلفة على أساس الانشطة (ABC) ادى إلى زيادة الفهم في اختلاف المدى لتصنيع اي منتج اخر باستخدام موارد الشركة. عند استخدام نظام (ABC) فان اول ما تقوم به المنظمات هو تحديد مجتمعات التكلفة: سلسلة اداء الانشطة التي تتم داخل المنظمة (على سبيل المثال المشتريات) لجميع مجتمعات الكلفة ومحركات التكلفة المحددة: والوحدات التي تستهلك اي مورد من مجتمعات التكلفة يمكن التعبير عنها (على سبيل المثال عدد اوامر الشراء) الكلف يتم ربطها بأهداف التكلفة (على سبيل المثال المنتجات) مستندا على المدى لما تطلبه اي من هذه الاهداف من الانشطة المعينة. حيث اصبح مقبولاً انه ليس كل منتج يتطلب نفس الانواع ونفس المستويات من الانشطة، انها خطوة بسيطة لندرك ان الزبائن ايضا يختلفون في استهلاكهم للموارد.

والثاني ان تكنولوجيا المعلومات جعلت ذلك ممكن من حيث تسجيل وتحليل العديد من بيانات الزبائن من حيث النوع والكمية. كبيانات ارقام الاوامر، ارقام المبيعات، عدد مكالمات الهاتف..الخ. يتم تخزينها على مستوى الزبائن الافراد، بحيث يصبح من الممكن الحساب الفعلي لربحية الزبون. كما ان مفهوم تحليل ربحية الزبون (Customer Profitability Analysis) يعتمد على البيانات الفعلية المتعلقة بزبون معين أو مجموعة زبائن، للوصول إلى الربحية الخاصة بهم. ويقوم هذا على مقابلة الإيرادات بالتكاليف المباشرة المرتبطة بالزبون وتخصيص التكاليف الإجمالية عليه بوصفه هدف تلك التكاليف بحيث يقيس هذا المدخل هامش الربحية (باسل،2014:256).

ثالثاً: أهمية تحليل ربحية الزبون:-

يمكن بيان أهمية تحليل الربحية من خلال الاتي (الطائي والعبادي، 2009:256):

1- الاحتفاظ بالزبائن المرشحين من خلال تقديم السلع او الخدمات بأقل كلفة وبأعلى جودة ممكنة

- لغرض تحقيق الميزة التنافسية وكسب رضا الزبون.
- 2- زيادة قيمة الزبون التي يمكن ان تقاس استراتيجياً من خلال معرفة ربحية الزبون.
- 3- تحليل ربحية الزبون (CPA) يساعد على تصنيف الزبائن (مربحين وغير مربحين) والتميز بين الخدمات والاسعار التي يقدمها لهم. (Costin, et al.2008:51-54)
- 4- تحديد العلاقة بين الاسعار وكلفة الخدمة المقدمة للزبون، فيتم فرض سعر مرتفع اذا الخدمات المقدمة ذات تكلفة كبيرة والعكس صحيح (Blocher et al,2002:831).
- 5- إمكانية تحويل الزبائن غير المربحين الى زبائن مربحين من خلال التفاوض حول السعر والجودة ومزيج المنتج ووقت التسليم وغيرها (Blocher et al, 2002:831).
- ويضيف الباحث:

- 6- تحليل ربحية الزبون يساعد الادارة على ايجاد طرق جديدة لتحسين الارباح وزيادة قدرتها على المنافسة واتخاذ قرار بشأن الزبائن غير المربحين للاستغناء عنهم، كونهم يكبدون الشركة خسائر .
- رابعاً - مشاكل تحليل ربحية الزبون:-**

يمكن تلخيص مشاكل تحليل الربحية من خلال الاتي:

- 1- تجنب معظم الشركات اجراء تحليل ربحية الزبون لانه يتطلب معلومات تفصيلية عن تكاليف انشطة الشركة وكيفية تخصيصها على الزبائن.
- 2- يتطلب استهلاك وقت وجهد تكلفة اضافية في متابعة تكاليف وايرادات كل عميل. (American Express Company, 2008)
- 3- صعوبة تخصيص بعض التكاليف التي لا تتعلق بزبون معين مثل تكاليف الاعلان التي يجب ان تخصص على زبائن معينين.
- 4- عدم استخدام الشركات الوسائل المناسبة في تدوين مصادر الكلفة التي يفترض استخدامها من اجل تحديد الموارد الي يستهلكها الزبائن. (Velcu, 2002:21)
- ويضيف الباحث:
- 5- اختلاف سلوك الزبائن واحتياجاتهم المتنوعة يزيد من نطاق عملية التحليل وزيادة المصاريف الادارية مما يؤدي الى صعوبة حساب ربحية كل زبون وتكلفته.
- 6- استخدام الادارة الاسلوب غير المناسب في قياس وتحليل ربحية الزبون يزيد من مخاطر وقوع المنشأة في الخسائر.

خامساً: قيمة الزبون (Customer Value)

ان قيمة الزبون هو ما يحصل عليه الزبون مقابل السعر الذي يدفعه ،فهو تمثل اجمالي المنافع التي يحصل عليها الزبون مطروحاً منها الكلف التي يتحملها الزبون عند اتخاذ قرار الشراء.

(الطائي والعبادي، 2009:294)، وبناءا على ذلك يكون هدف الشركة هو توفير نوعية القيمة (سواء كانت تتمثل بالتكلفة الأقل أو الجودة العالية) التي يرغبها الزبون وبالتالي تمكن من تحقيق الميزة التنافسية (Falldin & pettersson: 2002:60). حيث ان الشركة ستزداد قدرتها التنافسية بكفاءة في قطاع معين من السوق على تسليم منتج يتضمن مجموعة من المنافع او المزايا التنافسية التي تحقق رغبات واحتياجات الزبون الحالية والمتوقعة، فالمنتج يستمد قيمته ومنفعته ليس من تكلفة انتاجه، لان هذه التكلفة استنفذت من أجل تحقيق هذه القيمة أو المنفعة المتمثلة في اشباع رغبات ومتطلبات الزبون، والمنفعة لوحدها عاجزة عن تفسير قيمة التبادل لأنها معيار شخصي يختلف من زبون لآخر، (Devlin, 1997:2-3)، وقد عرفت قيمة العميل بانها: تساوي الفرق بين قيمة الزبون الاجمالية وتكلفة الزبون الاجمالية النقدية وغير النقدية (Kotler & Armstrong, 1999:543).

سادساً: تكاليف وايرادات الزبون (Customer Costs & Revenues)

ان تحليل ربحية الزبون هي عملية تخصيص تكاليف وايرادات الزبائن بدلا من تخصيص تكاليف وايرادات المنتجات الفعلية التي تشكل الشركات.

ان هذا الاسلوب يلقي النظرة الشاملة حول علاقة العميل بالوحدة الاقتصادية وما قيمة هذه العلاقة عن طريق مقارنة ايرادات الزبون بتكاليفه لكي يصبح القاعدة الاساس في معرفة ربحية الزبون، ومن المعروف ان زبون معين لا يستهلك كل أنشطة الشركة وهذا يعني ان تكاليف وايرادات الزبون تختلف من شخص الى آخر (عبود، 2007:214).

حيث ان تحليل ربحية الزبون يساعد على تحديد العوامل المؤثرة على مستقبل المنظمة من خلال ان تحليل ربحية الزبون يعمل على وضع هيكل لتحديد نسبة ايرادات او تكاليف الزبون او مجموعة الزبائن الى اجمالي ايرادات زبائن الشركة، وهذا التحليل يوضح ان المنظمات تعتمد على ثلاثة انواع من الزبائن او اكثر لتوليد نصف او اكثر ايرادات المنظمة. (Geek, 2011:2)

حيث ان ليس كل منتج يحتاج الى نفس النوع من الأنشطة كذلك الزبائن ايضا يختلفون في مقدار استهلاكهم للموارد فمثلا عدد وحجم طلبات الشراء وكميات المبيعات والخدمات المتنوعة يمكن ان تكون مختلفة من زبون الى اخر وطبقا لاسلوب (ABC) فان اثنان من الزبائن الذين يشترون بالضبط نفس تشكيلة المنتجات وبنفس السعر ويمكن ان يكون له تكاليف منخفضة تقود الى مستويات مختلفة من ربحية الزبون (Raaij, 2005:573).

المبحث الثاني : نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

نتيجة للانتقادات والصعوبات التي واجهت تطبيق نظام ال ABC لقياس التكلفة وحاجته الكبيرة للوقت نتيجة تعقد الأنشطة الموجودة داخل المنشأة ولتقليل من اجراء المقابلات الشخصية للموظفين عند اضافة نشاط معين وبالتالي زيادة في التكاليف المصاحبة لذلك، مما تتطلب من الادارة توفير نظام محاسبي يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الادارية اللازمة بهدف تحديد الكلفة وتخفيضها قدر الامكان، مما دفع من المهتمين بمجال المحاسبة الى تقديم اساليب جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الانتاج بغية التوصل الى معلومات كلفوية لقياس وتحليل التكاليف والربحية بدقة والتي تساعد الادارة على اتخاذ القرارات الادارية المناسبة ، ومن هذه الاساليب هو ما قدمه كل من Kaplan & Anderson لإنشاء نظام جديد مكمل لنظام ال ABC وللتغلب على الصعوبات التي واجهت هذا النظام وذلك من خلال تبني مبدأ عامل الوقت لحساب التكلفة لكل وحدة نشاط يطلق عليه نظام التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت (Time-Driven Activity-Based Costing) ويرمز له بالأحرف (TDABC).

ان هذا النظام يعتمد على مؤشرات الوقت في حساب التكلفة على أساس الأنشطة، بحيث يمكن للنظام الجديد التعرف على عناصر التكلفة بطريقة أكثر سهولة باستخدام معادلات الوقت (Bruggeman, et, al., 2005:172-191). ان نظام (TDABC) يقوم بتعيين كلفة المواد مباشرةً على اهداف الكلفة باستخدام اطار سريع وبسيط يتطلب فقط تكلفة الوحدة من الطاقة المستغلة للمواد وتقدير المدة الزمنية للنشاط، ومن خلال استخدام معادلات الوقت Time Equations، فإن نظام (TDABC) يسمح باندماج التباين في متطلبات الوقت المقدمة من قبل الانواع المختلفة من المعاملات وبالتالي تصوير كل دمج ممكن للأنشطة التي تنفذ العملية (Lorena, et al., 2014:160-186).

وقد اثبت كل من (Hon & Chu, 2015:69-78) من خلال دراسة حالة على مصنع (Tiawan Arospace Factory) ان نظام (TDABC) يساعد على احتساب التكلفة بشكل دقيق وتحديد جميع الأنشطة في العملية والسعي في اعادة هيكلية المنشأة من اجل تخفيض التكاليف وزيادة مستوى جودة الخدمة وكذلك تحديد مناطق الهدر والاستفادة من الطاقة.

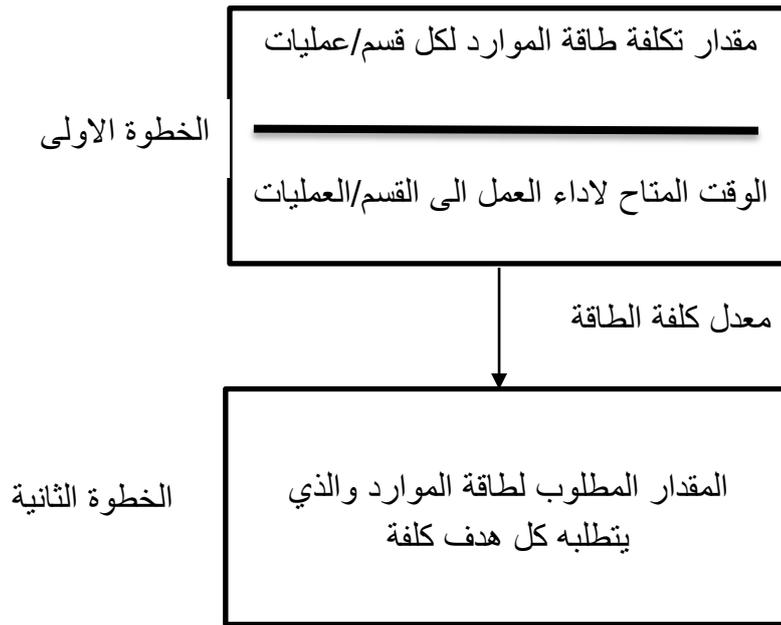
حيث يشير (الرشيدي، 2009:303-359) ان أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) هو اسلوب بديل للتكلفة الذي يعالج معظم المشاكل التي تواجه نظام (ABC) اذ أن ظهور نظام الزمن الأمثل للتكلفة المتكامل مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة أدى إلى التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لنظام تكاليف الأنشطة (ABC) ويضيف أن نظام

(TDABC) يعتبر أقل تكلفة وأكثر سرعة في التطبيق العملي، وأسهل في الاستخدام، كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد. ان نظام (TDABC) يركز على مرحلتين هما (هيثم، 2013:17):

1-المرحلة الأولى وهي تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها، كأساس لحساب التكلفة تجنباً للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة.

2-المرحلة الثانية تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط، أي أن نظام (TDABC) يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية او حدث من عمليات النشاط الواحد بناءً على الخصائص المتعددة للنشاط (مسببات الوقت)، حيث يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معدلات الوقت.

ويشير (Kaplan & Anderson, 2007:39-42) بأنه على أي وحدة قبل تطبيق النظام الجديد (TDABC) الأخذ في الاعتبار سؤالين رئيسيين، هما: ما هو مقدار تكلفة توفير طاقة الموارد لكل عملية في الوحدة؟ وما هو مقدار الوقت المطلوب لتنفيذ معاملة أو نشاط؟.



الشكل (1) مراحل نظام TDABC (Dewi.et. al., 2012)

اذ ان:

الخطوة الأولى هي لتعيين المجاميع المختلفة للموارد والتعرف على الأنشطة الرئيسية التي سوف تصبح مسؤولة عن تلك المجاميع في الأنشطة المعقدة، بعد ذلك الأنشطة الرئيسية تحتاج الى تقسيمها الى مهام فرعية والتي لاتزال تسمح بسهولة قياس وقت الأنشطة

الخطوة الثانية هي حساب التكلفة الكلية لكل مورد. هذه المعلومات تتطلب حساب معدل كلفة الوحدة للموارد ومن ثم تحديد الوقت المقدر لكل حدث على أساس خصائص هدف التكلفة ومعادلة الوقت. معادلات الوقت هي نموذج متطور لحساب المعدل الكلي للوقت.

مزايا استخدام نظام TDABC

تتمثل اهم مزايا استخدام نظام TDABC بالاتي (Bruggeman, et. al., 2005:19-20):

- 1- السهولة والسرعة في الاستخدام والتطبيق والتقدير.
- 2- تخفيض عدد الانشطة المستخدمة لان معادلات الوقت توضح الاختلاف في الاوامر وسلوك العملاء بدون اي زيادة تتسبب في تعقد نموذج الوقت.
- 3- التعديل السريع وفقا لمتغيرات العمليات ونوعية الموارد وتكاليفها.
- 4- يتميز هذا الاسلوب بالصلاحية والاستمرار.
- 5- القاء الضوء على الطاقة غير المستغلة للموارد وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتخفيض اخطاء القياس حيث يتم قياس الوقت بالدقيقة او الساعة.
- 6- سهولة في التحديث والسرعة في التطوير وبأقل التكاليف .
- 7- توفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والربحية بشكل سريع وبصورة غير مكلفة وتوفير المعلومات عن الموارد المطلوبة والتنبؤ بالطلب.
- 8- يعمل على تحويل انتباه الإدارة للاهتمام بحساب الأرباح وقيمة الأسهم أكثر من كونه نظاماً يهتم بتقنيات المحاسبة أو الإجراءات المحاسبية المتعددة والمتنوعة التي تستهلك الكثير من الوقت والجهد (الرشيدي، 2009:303-359).
- 9- سهولة تحديث نظام (TDABC) في حالة التغيرات في الظروف التشغيلية (مثل زيادة عدد النشاطات)، ومن السهل أيضاً تحديث معدلات محركات تكلفة النشاط على اعتبار أن التغيرات في معدلات محركات التكلفة تحدث بسبب عاملين (Kaplan & Anderson, 2004:131-138):
أ. التغييرات في الأنشطة للموارد المتاحة والتي تؤثر على وحدة التكلفة لطاقة الموارد العملية.
ب. التغييرات في كفاءة النشاط كنتيجة للتحسين المستمر، وإعادة هندسة العمليات، وتكنولوجيا إنتاجية جديدة، أو اتباع إجراء أفضل في تأدية النشاط.
- 10- يمكن الادارة من ان تكون لديهم رؤية واضحة للعلاقة بين التكلفة والنشاط كونه يوضح المبالغ المصروفة كتكلفة على النشاط وبالتالي على مستوى الانتاج او الخدمة، بالشكل الذي يمكن الادارة من فهم هذه العلاقة والتوجه نحو التكاليف المؤثرة على الربحية. (Max, 2007:16-28)

الانتقادات الموجهة لنظام TDABC : على الرغم من كل المزايا التي تمتع بها نظام TDABC ، إلا أن ذلك لم يمنع من ظهور بعض الانتقادات التي وجهت إليه، ومن هذه الانتقادات (Gervais 2009:1-20):

1- أن مشكلة كلفة الطاقة العاطلة التي اهتم بها نظام (TDABC) هي ليست اكتشافاً حديثاً، حيث إن هذه القضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، حيث تعد لأغراض التقارير المالية توافقاً مع المعايير الدولية وقوانين المحاسبة المالية.

2- قد يكون هناك مشاكل في قياس الوقت خصوصاً لأنشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت، بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة الأمر الذي يؤدي إلى حدوث خلل في احتساب الكلفة.

3- اعتماد النظام على دقة تقديرات الوقت وكذلك محاولة تحديد هذه التقديرات تستغرق وقتاً طويلاً ومكلفاً، حيث توجد هنالك أنشطة لا يوجهها الوقت (لا تعتمد على الوقت) ويجب ألا تدرج ضمن نظام (TDABC) كما في الشركات الكيماوية فيتم الاعتماد على كلفة المواد وليس كلفة الوقت الذي يتطلب أعداد وتنظيف النشاط (Blocher et al, 2010:154).

ولتلافي الانتقادات الموجهة لنظام (TDABC) ولتنفيذ هذا النظام بنجاح ينبغي على الإدارة أن توفر نظام شامل لتزويد البيانات والمعلومات اللازمة والمتكاملة مع النظم المسؤولة عن توفير المعلومات التشغيلية مثل نظام تخطيط موارد المشروع (Enterprise Resources Planning) ونظام إدارة علاقة الزبون (Customers Relation Management)، وكذلك برامج six sigma في الجودة والتحسين المستمر يمكن أن تؤدي إلى التقليل من الوقت والموارد اللازمة لإنجاز نفس النشاط.

خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)

هناك مجموعة من الخطوات المتبعة عند تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، وهي: (Kaplan & Anderson, 2004; Bruggeman et al., 2005).

1. تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة.

2. تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.

3. تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).

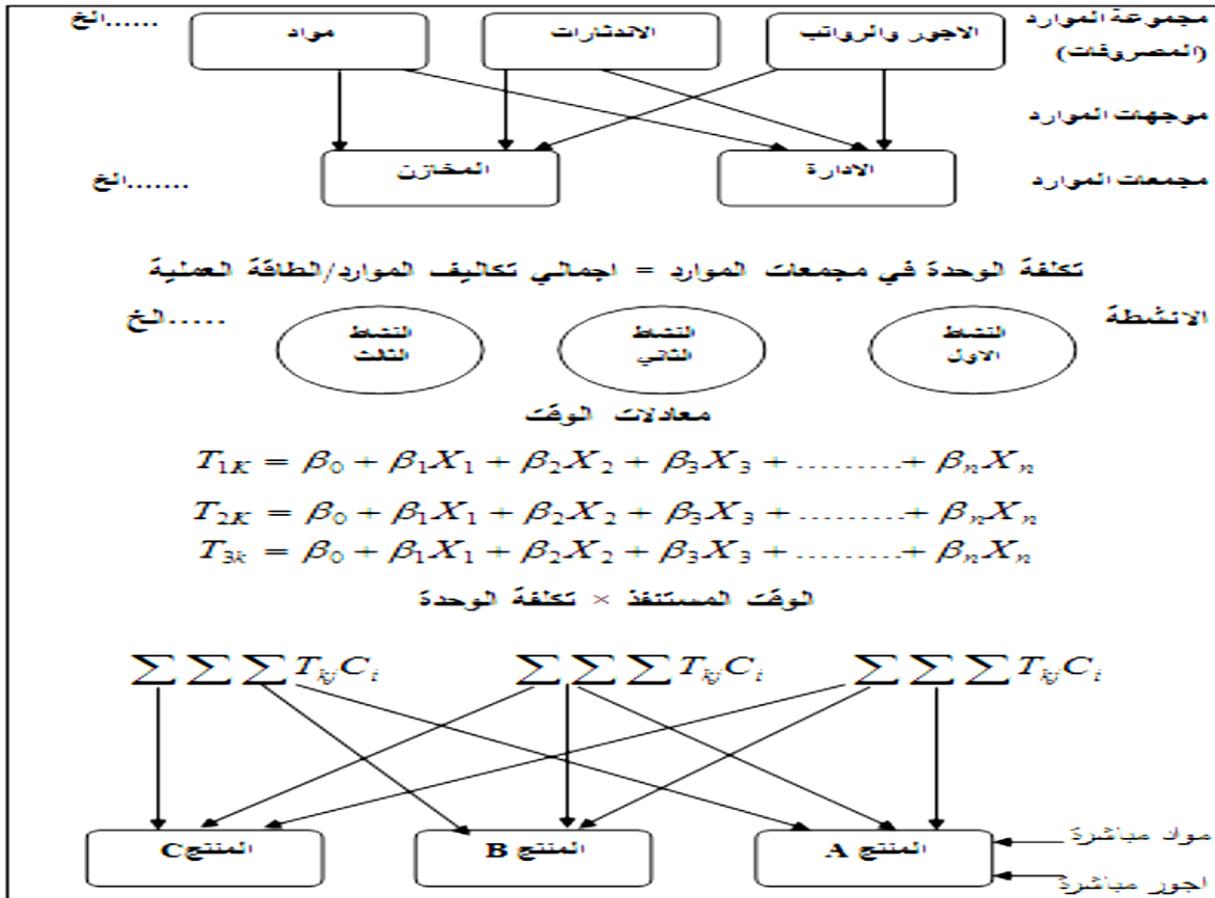
اذ بين (Kaplan & Anderson, 2003:6-7) أن تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة يتم ذلك عن طريق تقدير تكلفة الطاقة الإنتاجية، وتحديد الموارد، وتقدير الطاقة العملية للموارد المتاحة على شكل نسب (عادة تقدر بين 80-85% من الطاقة النظرية) فإذا كان العامل أو الآلة تستطيع العمل

نظرياً لمدة (40) ساعة في الأسبوع، فان الطاقة العملية الحقيقية تكون (32) ساعة في الأسبوع، مما يسمح بمعدل (20%) من الوقت للعامل لإنجاز أمور شخصية مثل: الاستراحات الوصول والمغادرة، وبالنسبة إلى الآلات يسمح بنسبة (20%) من وقت الإصلاح والصيانة ويوجد بديل بسيط لتقدير الطاقة العملية، وهو مراجعة الأنشطة المؤداة في فترة زمنية سابقة مثل تحديد عدد طلبيات الزبائن المستلمة خلال عام أو عامين سابقين، ثم تحديد العدد الشهري مع مراعاة عدم وجود تأخير مفرط، او جودة ضعيفة، او وقت إضافي أو إجهاد زائد للموظفين ويمكن أن يترك مجالاً للخطأ في تقدير الطاقة بنسبة (5-10%).

4. حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.

5. تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت.

6. حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب. والشكل (2) يوضح خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC)



Resource:- (Bruggeman et al., 2005:11)

اذ ان:

T_{ik} = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث K في النشاط الاول وهكذا لبقية الانشطة

β_0 = المقدار الثابت من وقت النشاط لخصائص الحدث k

β_1 = الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول وهكذا لبقية المسببات

X_1 = مسبب الوقت للنشاط الأول، X_2 = مسبب الوقت للنشاط الثاني، X_n = مسبب الوقت n

n = عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i = \text{التكلفة الكلية لهدف التكلفة}$$

المصطلحات المرتبطة بنظام (TDABC)

أولاً: النشاط (Activity):

هي وحدات عمل (Units of work) أو مهام (Tasks) ذات أهداف محددة ، مثل نشاط شراء المواد الأولية ، والذي قد يحدد كنشاط أساسي مستقل ليشمل عدة مهارات مختلفة كتحديد الموردين وإعداد أوامر الشراء والاستلام ومتابعة طلبات الشراء . ومن الأمثلة على الأنشطة : تهيئة وتشغيل الآلات ، فتح حساب بنكي جديد ، معاينة مريض في عيادة المستشفى (عماد،-21 2007:42). او هي عبارة عن حلقة وصل بين مجموعات الموارد واهداف الكلفة، والتي عن طريقها تحدد الانشطة المرتبطة عند تنفيذ النموذج الذي سيحدد كيفية تأثير اهداف الكلفة على استخدام الموارد.

ثانياً: موجبات ومسببات التكلفة (Cost Drivers):

محرك التكلفة هو مقياس يعكس السبب الاساسي في نشوء عنصر التكلفة داخل كل مجمع تكلفة وهو العامل المؤثر في التكلفة سواء بالزيادة او النقصان اي يمثل المعامل الذي يستعمل في قياس التكاليف او كأساس في تحميلها بشكل افضل على الانشطة او اهداف التكلفة النهائية(الجبوري،2008:297)، بينما عرّف (Horngren, et. al., 2006) مسببات التكلفة بأنها العوامل المؤثرة على التكلفة، وأي تغيير فيها سوف ينعكس على تكلفة الكمية لوحدة القياس.

ثالثاً: مجموعات التكلفة (Cost Pools):

هو مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة ليتم توزيعها على اهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد (Horngren, et. al., 2005). او هي مجموعة تكاليف عوامل الانتاج او الموارد التي يمكن تتبعها وتوضح بأنها تخص وتشكل هذا النشاط وهو جانب من العملية الإنتاجية التي ترغب الادارة في اعداد تقارير تكلفة مفصلة عنها (Cooper,2000:75).

رابعاً: مسببات الوقت (Time Drivers):

وهي عبارة عن متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، والتي تمتاز بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت، وتأخذ المتغيرات المسببة للوقت ثلاثة أشكال كما يلي (سيد، 2009: 74-3):

الشكل الأول: وهو متغير مسبب لوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.

الشكل الثاني: وهو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الأوامر، وعدد خطوط الإنتاج، وعدد شيكات الائتمان، وعدد فواتير الدفع.

الشكل الثالث: وهو متغير مسبب للوقت في شكل مؤشرات أو متغيرات وهمية تأخذ صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل (قديم، جديد)، ونوع الأمر (عادي، عاجل)، وخصائص استلام الأمر (بالبريد الإلكتروني، بالفاكس).

خامساً: معادلات الوقت (Time Equations)

وهي عبارة عن التمثيل الجبري المستخدم للتنبؤ بالوقت اللازم لمعالجة النشاط أو الحدث وفق أوامر محددة تتوافق وسمات النشاط، وتكون الصيغة العامة لمعادلة الوقت الآتية

(Kaplan et, al., 2012)

$$T_{ik} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_n X_n$$

حيث إن:

$$T_{jk} = \text{الوقت المطلوب لإنجاز الحدث } k \text{ في النشاط } j$$

$$\beta_0 = \text{المقدار الثابت من وقت النشاط } j \text{ المستقبل لخصائص الحدث } k$$

$$\beta_1 = \text{الوقت المستهلك أو المستنفذ لوحدة من مسبب الوقت الأول}$$

$$X_1 = \text{مسبب الوقت للنشاط الأول، } X_2 = \text{مسبب الوقت للنشاط الثاني، } X_n = \text{مسبب الوقت } n$$

$$n = \text{عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط } j$$

ويتم حساب تكلفة النشاط كالتالي:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{الوقت المطلوب للنشاط} \times \text{تكلفة كل وحدة وقت}$$

$$\text{الوقت المطلوب للنشاط} = \text{الوقت المطلوب لكل حدث } k \text{ من أحداث النشاط}$$

$$\text{تكلفة الحدث } k \text{ للنشاط } j = T_{jk} \times C_i$$

حيث إن:

$$T_{jk} = \text{الوقت المستنفذ للعملية } (k) \text{ في النشاط } j.$$

$$C_i = \text{وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد } (i)$$

ويتم تجميع كل تكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية لهدف التكلفة (العميل، الخدمة، المنتج)

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^i T_{kj} C_i = \text{التكلفة الكلية لهدف التكلفة}$$

حيث إن:

$$C_i = \text{وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)}$$

$$T_{jk} = \text{الوقت المستنفذ للعملية (k) في النشاط j.}$$

$$n = \text{عدد مجتمعات الموارد، } m = \text{عدد الأنشطة، } i = \text{عدد أوقات النشاط j المستهلكة}$$

مقارنة بين نظام TDABC ونظام ABC

يمكن التمييز بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجه بالوقت TDABC ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالنقاط التالية (David et, al.,2011; Karl et, al.,2013):

1- عند تنوع المهام في النشاط الواحد وخاصة في حالة تنوع الأشكال المختلفة من المعاملات التجارية، فإن نظام ال TDABC يكون أكثر دقة في احتساب التكلفة وتقليل في الوقت من نظام ABC.

2- من حيث تقديرات الوقت فإن نظام TDABC يشير مباشرة الى حساب وقت النشاط بالدقائق والثواني على العكس من نظام ABC الذي يحسب الوقت بشكل نسبة للأعمال بشكل اجمالي ويعتمدها كأساس في التقدير.

3- سهولة تطبيق وتحديث نظام TDABC بشكل أسهل وأسرع من خلال استخدامه لمعدلات الوقت يساعده في ذلك نظم تخطيط موارد المؤسسات ERP على العكس من النظام التقليدي ABC الذي يواجه صعوبة في التطبيق والتحديث.

4- نظام TDABC يبسط العديد من خطوات التنفيذ ويقلل عدد الأنشطة المستخدمة من خلال استخدامه معدلات الوقت بينما نجد في نظام ABC استخدامه لعدد كبير من الأنشطة.

5- في نظام TDABC يتم تعيين الموارد مباشرة على الكلف ومن ثم الى هدف التكلفة على العكس من نظام ABC الذي يقوم بتعيين الموارد على الأنشطة وبعدها الى هدف التكلفة.

6- يركز نظام TDABC على الوقت ويعتبره هدف التكلفة بينما يتجاهل نظام ABC عامل الوقت ويركز على الأنشطة باعتبارها هدف التكلفة.

7- من حيث المعلومات المقدمة فكل من نظام ABC و TDABC يقدمان معلومات بشكل مفصل عن كل نشاط من الأنشطة داخل القسم، حيث ان نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هو نظام مكمل لنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

8- من حيث الكلفة فان نظام TDABC يعتمد على مفهوم الطاقة العملية أي ان التكلفة المستغلة تقابل الزمن الفعلي المستغل وهي التي يتحملها المنتج او الخدمة، اما في نظام ABC فيتم الاعتماد على الطاقة الكلية.

9- ان نظام TDABC يساعد على توجيه انظار الإدارة نحو التكاليف المؤثرة ذات الربحية العالية بينما لا نجد ذلك في نظام ABC.

10- يركز نظام TDABC على القرارات التي تحتاجها الشركة والخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير والطويل، بينما يركز نظام ABC على القرارات في الأمد الطويل.

المبحث الثالث : تحليل ربحية الزبون وفق اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC)-دراسة حالة على احد الفنادق الكبرى¹ - بغداد

نظراً لتعدد فئات الزبائن التي يمكن أن تقصد الفنادق وتعدد الاحتياجات والخدمات المقدمة لهذه الفئات من الزبائن، قد يكون من المفيد اجراء تحليل الربحية لهؤلاء الزبائن باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، بما يساعد على إتخاذ قرارات إدارية فعالة.

الفندق عينة الدراسة يقع في محافظة بغداد ويعتبر من الفنادق الكبرى في بغداد، وتم الاعتماد على المقابلات الشخصية والملاحظات المباشرة للتعرف على الأنشطة التي يتم أدائها ومتوسط الزمن اللازم لأداء كل نشاط والوقت اللازم لاداء المهام الفرعية المرتبطة بأداء كل نشاط. وتم تجميع البيانات التكاليفية لعام 2014 ويقوم الفندق حالياً بتحليل ربحية الزبائن اعتماداً على نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

مجموعات زبائن الفندق:

يبدأ تحليل ربحية الزبون بالتعرف على مجموعات الزبائن التي تتراد الفندق ويمكن تقسيمها إلى المجموعات التالية :

- 1- المجموعة الأولى: وتشمل مديري الشركات المحلية والأجنبية.
- 2- المجموعة الثانية: زبائن قادمون للفندق من خلال وكالات السفر والسياحة.
- 3- المجموعة الثالثة: وتشمل موظفين في وظائف إدارية مختلفة في المؤسسات الحكومية والخاصة.
- 4- المجموعة الرابعة: تشمل زبائن قادمين للفندق بدون حجز مسبق.

¹- لعدم رغبة أصحاب الفندق في نشر اسم الفندق تجنب الباحث ذكر الاسم وأكتفى بتوصيفه فقط.

5- المجموعة الخامسة: الفرق الرياضية التي تأتي للفندق وتمكث بالفندق ليلة أو ليلتين.
الأنشطة المؤداة بالفندق:

تتكون الأنشطة التي يقدمها الفندق في ستة أنشطة رئيسية وكل منها يحتوي على أنشطة فرعية متمثلة في :

1- نشاط الاستقبال: تتمثل تكاليف هذا النشاط بالرواتب والاجور المخصصة لهذا النشاط، ويتكون في هذا النشاط المهام التالية: الحجز، المعلومات، الترحيب بالزبون، فتح حسابات الزبائن، اقبال الحسابات،
مرافقة الزبون عند الخروج.

2- نشاط خدمة الغرف: تتمثل تكاليف هذا النشاط بالرواتب والاجور المخصصة لهذا النشاط، ويتكون في هذا النشاط المهام التالية: مراقبة الغرف قبل دخول الزبون، تنظيف الغرف قبل دخول الزبون،
تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون، تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون.

3- نشاط التسويق: تتمثل تكاليف هذا النشاط بالرواتب والاجور المخصصة لهذا النشاط، ويتكون هذا النشاط من المهام التالية: يشمل إجراء مكالمات مع الزبائن بهدف ترتيب مواعيد للزيائن، القيام بحملات ترويجية، الإعلانات.

4- نشاط إعداد الأطعمة وتقديمها: يشمل استقبال الزبائن واستلام طلبه، إعداد المطبخ لوجبات الإفطار والغداء والعشاء، وقت تناول الطعام، التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام.
تحديد الطاقة العملية والكلفة وفق نظام TDABC لكل نشاط من أنشطة الفندق :-

أولاً: الاستقبال

يعمل في قسم الاستقبال (10) موظفين وتبلغ طاقة العامل الواحد 8 ساعة في اليوم أي (480) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (26) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية (1497600) دقيقة في السنة (480 دقيقة/يوم × 26 يوم في الشهر × 12 شهر في السنة × 10 عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (986760) دقيقة أي ان نسبة الطاقة المستغلة 65.8% (100× 1497600/986760) ويتم احتساب كلفة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة كلفة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (152.140) دينار لكل دقيقة (986760/150126000) . والجدول (3) يبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (3) تكلفة نشاط الاستقبال وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

التكلفة الكلية*	كافة الوحدة	الوقت الكلي*	عدد الزبائن	اجمالي وحدة الوقت	المصاحبة والخروج	غلق حساب الزبون	فتح حساب الزبون	التزجيب	المعلومات	الجزء	الخدمة الفندقية
34994938	152.140	230018	10223	22.5	4	5	3	2.5	3.5	4.5	المجموعة الأولى
27957551	152.140	183762	8964	20.5	2	3	3	4	3.5	5	المجموعة الثانية
15296460	152.140	100542	5156	19.5	3	4	1.5	2	3	6	المجموعة الثالثة
11382506	152.140	74816	4676	16	3	4	2	3	4	0	المجموعة الرابعة
10360734	152.140	68100	3405	20	3	4.5	3.5	3	4	2	المجموعة الخامسة
99992189	152.140	657238	32424	98.5	15	20.5	13	14.5	18	17.5	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث.

*يتم التوصل الى التكلفة الكلية من خلال حاصل ضرب الوقت الكلي × كافة الوحدة .

*يتم التوصل الى الوقت الكلي من خلال حاصل ضرب اجمالي وحدة الوقت × عدد الزبائن.

ثانياً: خدمة الغرف

يعمل في قسم الاستقبال (30) موظف وتبلغ طاقة العامل الواحد 7.5 ساعة في اليوم أي (450) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (26) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية(4212000) دقيقة في السنة (450 دقيقة /يوم × 26 يوم في الشهر × 12 شهر في السنة × 30 عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (3327540) أي نسبة الطاقة المستغلة 79% (3327540 / 4212000 × 100) ويتم احتساب كافة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة كافة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (208.877) دينار لكل دقيقة (695049600 / 3327540). والجدول (4) يبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (4) تكلفة نشاط خدمة الغرف وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

التكلفة الكلية	كلفة الوحدة	الوقت الكلي	عدد الزبائن	اجمالي وحدة الوقت	تنظيف الغرف بعد المغادرة	تنظيف الغرف خلال الاقامة	تنظيف الغرف قبل الدخول	مراقبة الغرف قبل الدخول	الخدمة الفندقية
50349383	208.877	241048	8312	29	13	5	8	3	المجموعة الأولى
66600013	208.877	318848	9964	32	14	5	9	4	المجموعة الثانية
47313147	208.877	226512	6864	33	17	4	10	2	المجموعة الثالثة
19174908	208.877	91800	3672	25	14	4	5	2	المجموعة الرابعة
43122239	208.877	206448	6256	33	15	6	7	5	المجموعة الخامسة
226559690	208.877	1151672	35068	152	73	24	39	16	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث.

ثالثاً: التسويق

يعمل في قسم الاستقبال (5) عامل وتبلغ طاقة العامل الواحد 7 ساعة في اليوم أي (420) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (26) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية (655200) دقيقة في السنة (420 دقيقة /يوم × 26 يوم في الشهر × 12 شهر في السنة × 5 عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (439514) أي نسبة الطاقة المستغلة 67.08% (439514 / 655200 × 100) ويتم احتساب كلفة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة كلفة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (338.625) دينار لكل دقيقة (338.625 / 148830591 / 439514). والجدول (5) يبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (5) تكلفة نشاط خدمة التسويق وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

التكلفة الكلية	كلفة الوحدة	الوقت الكلي	عدد الزبائن	الوقت اجمالي وحدة	الاعلانات	الحمولات الترويجية	ترتيب المواعيد	مع الزبائن	الخدمة الفندقية
25159160	338.625	74298	2562	29	25	2	2		المجموعة الأولى
15849343	338.625	46805	1265	37	30	3	4		المجموعة الثانية
14527013	338.625	42900	1100	39	35	2	2		المجموعة الثالثة
0	338.625	0	0	0	0	0	0		المجموعة الرابعة
13226692	338.625	39060	930	42	35	3	4		المجموعة الخامسة
68762208	338.625	203063	5857	147	125	10	12		الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث.

رابعاً: اعداد الأطعمة والمشروبات

يعمل في قسم الاستقبال (25) عامل وتبلغ طاقة العامل الواحد 8 ساعة في اليوم أي (480) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (26) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية (3744000) دقيقة في السنة (480 دقيقة / يوم × 26 يوم في الشهر × 12 شهر في السنة × 25 عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (2692800) أي نسبة الطاقة المستغلة 71.9% (2692800 / 3744000 × 100) ويتم احتساب كلفة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة كلفة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (169.941) دينار لكل دقيقة (169.941 / 2692800). والجدول (6،7،8) تبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) بالنسبة لوجبات الإفطار والغداء والعشاء وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (6) تكلفة نشاط الأظعمة والمشروبات/الافطار وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

التكلفة الكلية	كافة الوحدة	الوقت الكلي	عدد الزبائن	الوقت اجمالي وحدة	التنظيف بعد تناول الطعام	تناول الطعام	اعداد الطلبات	الترتيب واستلام الطلبات	الخدمة الفندقية
76441501	169.941	449812	10223	44	2	30	11	1	المجموعة الأولى
44662534	169.941	262812	7964	33	1	23	8	1	المجموعة الثانية
38707801	169.941	227772	6156	37	1	25	10	1	المجموعة الثالثة
28607188	169.941	168336	4676	36	2	24	9	1	المجموعة الرابعة
20831368	169.941	122580	3405	36	1	25	9	1	المجموعة الخامسة
209250392	169.941	1231312	32424	188	7	127	47	5	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث

جدول (7) تكلفة نشاط الأظعمة والمشروبات/الغداء وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

التكلفة الكلية	كافة الوحدة	الوقت الكلي	عدد الزبائن	الوقت اجمالي وحدة	التنظيف بعد تناول الطعام	تناول الطعام	اعداد الطلبات	الترتيب واستلام الطلبات	الخدمة الفندقية
54364466	169.941	319902	4323	74	3	35	30	6	المجموعة الأولى
33986161	169.941	199988	2941	68	1	32	30	5	المجموعة الثانية
48686737	169.941	286492	4276	67	2	30	28	7	المجموعة الثالثة
36878556	169.941	217008	3288	66	1	32	28	5	المجموعة الرابعة
24215913	169.941	142496	2336	61	2	28	25	6	المجموعة الخامسة
198131833	169.941	1165886	17164	336	9	157	141	29	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث

جدول (8) تكلفة نشاط الأظعمة والمشروبات/العشاء وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

التكلفة الكلية	كلفة الوحدة	الوقت الكلي	عدد الزبائن	اجمالي وحدة الوقت	التنظيف بعد تناول الطعام	تناول الطعام	اعداد الطلبيات	الترتيب واستلام	الطلبات	الخدمة الفندقية
34435314	169.941	202631	2398	84.5	2	40	35.5	7		المجموعة الأولى
30958407	169.941	182171.5	2263	80.5	2	39	34	5.5		المجموعة الثانية
19321612	169.941	113696	1672	68	3	34	26	5		المجموعة الثالثة
43020904	169.941	253152	3516	72	2	36	30	4		المجموعة الرابعة
18165673	169.941	106894	1843	58	2	30	23	3		المجموعة الخامسة
145901910	169.941	858544.5	11692	363	11	179	148.5	24.5		الاجمالي

المصدر: اعداد الباحث

جدول (9) تحليل ربحية الزبون في ضوء كل من نظام ABC و TDABC

نظام TDABC		نظام ABC		الإيرادات	مجموعات العملاء
الأرباح	التكاليف*	الأرباح	التكاليف		
672640912	275744762	340638269	607747405	948385674	المجموعة الأولى
39705591	220014009	34587349	225132251	259719600	المجموعة الثانية
37411630	183852770	2419367	218845033	221264400	المجموعة الثالثة
2442580	139064062	9898826	131607816	141506642	المجموعة الرابعة
62181781	129922619	76188086-	268292486	192104400	المجموعة الخامسة
814382494	948598222	311355725	1451624991	176298071	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث

* هذه التكاليف أتت من خلال جمع جميع التكاليف لكل مجموعة في كل نشاط. فمثلا تكاليف المجموعة الأولى تم جمع تكاليف نشاط الاستقبال ونشاط خدمة الغرف ونشاط التسويق ونشاط اعداد الأظعمة والمشروبات(الإفطار والغداء والعشاء) وهكذا بالنسبة لبقية المجموعات. ويتضح من نتائج الجدول الاتي:

هناك تكلفة طاقة غير مستغلة تتمثل في الفرق بين إجمالي تكلفة الطاقة المتوافرة في نظام ABC وتكلفة الطاقة المستغلة في ضوء نظام TDABC وقدرها 503026769 دينار (1451624991-948598222) ويمكن استغلال تلك الطاقة غير المستغلة بإعادة تخصيص الموارد المتاحة بالشكل الذي يضمن استغلالها من خلال إعادة تدريب العاملين على تقديم خدمات تجذب عملاء جدد وبالتالي استفاد الطاقة غير المستغلة .

أظهر تحليل الربحية في ضوء نظام ABC تحقيق المجموعة الخامسة لخسائر بينما عند استخدام تحليل الربحية في ضوء نظام TDABC تبين تحقيق هذه المجموعة لأرباح وكذلك ارتفاع أرباح باقي المجموعات بالمقارنة بنظام التكلفة على أساس النشاط ويرجع ذلك لتحميل مجموعات الزبائن بتكلفة الطاقة غير المستغلة والتي تنتج عن قصور إدارة الفندق في حين يتم تحميل الزبائن فقط بتكلفة الطاقة المستغلة عند استخدام نظام TDABC.

المجموعات 1 و 2 و 3 تمثل مجموعات زبائن مميزين ويساهمون بأكثر ربحية للفندق ولذلك يجب إتباع سياسات تسويقية تجاههم من شأنها زيادة القيمة لهم مثل تقديم خدمات إضافية مجانية أو تخفيض أسعار الخدمات المقدمة لهم بشأن زيادة ارتباطهم وولائهم للفندق محل الدراسة.

المجموعة 4 تمثل مجموعة مريحة ولكن أقل درجة من المجموعات السابقة ويجب على إدارة الفندق إتباع سياسات ترويجية بهدف زيادة المنافع أو تقديم خدمات إضافية ترضي توقعاتهم وطموحاتهم مما يؤدي لزيادة أرباح المنشأة.

ونود ان نبين بان نتائج الدراسة ترتبط بفندق تم إجراء الدراسة عليه ولا يمكن تعميمها على جميع الفنادق ولكنها بينت كيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بالفنادق وما يوفره ذلك النظام من معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد إدارة الفنادق على القيام بتحليل ربحية الزبون مما يساعدها في رسم استراتيجيتها في التعامل مع زبائنها وتحديد الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- 1- هناك بعض الزبائن مسؤولين عن تحقيق ارباح كبيرة ويستهلكون موارد قليلة، وزبائن آخرين يستهلكون موارد كبير قياساً بأيراداتهم القليلة.
- 2- ان اسلوب التكلفة على اساس الانشطة الموجه بالوقت يمكن استخدامه في المنشآت الخدمية ومنها الفنادق، اذ لا يقتصر على المنشآت الصناعية.

- 3-ان نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجه بالوقت يقدم خيارا عمليا للشركات لاسيما الخدمية منها لتطوير نظم ادارة التكلفة فيها، حيث يوفر هذا النظام المعلومات الدقيقة حول التكاليف والربحية التي تسهم في ترشيد القرارات الادارية.
- 4-اظهرت الدراسة على قدرة نظام التكلفة على اساس الانشطة الموجه بالوقت في التمييز بين الطاقة المستغلة وغير المستغلة وهذا ما عجز عنه نظام ABC.
- 5-امكانية استخدام الطاقة غير المستغلة في اعادة تخصيص الموارد المتاحة من خلال تقديم خدمات ذات قيمة عالية تجذب زبائن جدد وبالتالي استنفاد الطاقة غير المستغلة.

التوصيات

- 1-ضرورة توعية ادارة الشركات العراقية لاسيما الخدمية منها بأهمية تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وخصوصا نظام TDABC استجابة للمتغيرات التي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم.
- 2-ضرورة تحقيق التكامل بين مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت ونظم المعلومات الأخرى المستخدمة في الشركة مثل نظام إدارة الزبون.
- 3-تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجه بالوقت في مختلف المنشآت الخدمية لاسيما الفنادق من خلال الاعتماد على الاطار العام لهذا النظام.
- 4-توجيه انظار الإدارة نحو الطاقة غير المستغلة وتحديد الطرق اللازمة لمعالجة الطاقة الغير المستغلة من خلال استبعاد الأنشطة غير المربحة او الزبائن غير المربحين.

المصادر العربية

- 1- الجبوري، نصيف جاسم محمد، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، مراجعة الدكتورة جلييلة عيدان الذهبي، بغداد، 2008، ص.297.
- 2- الرشيدى ، طارق (2009)، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (ABC & TD)".مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، ص 303-359.
- 3- اسعد،باسل،" دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية(دراسة تطبيقية بمنشآت الخدمات التعليمية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 30 - العدد الثاني - 2014، ص256-257.
- 4- الشيخ، عماد يوسف، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة،"تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية"(دراسة ميدانية)،المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية- العلوم الإنسانية،جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007، ص21-44.

- 5- الطائي، يوسف حبيب والعبادي، هاشم فوزي "ادارة علاقات الزبون" ط 1، الوا رق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص264، ص.294
- 6- خلود عاصم واخرون، "استعمال مدخلي تحليلي الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثالث والعشرون، 2010، ص187-209.
- 7- سيد، أيمن ، "استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط (TDABC) لإدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 1، العدد 2، 2009، ص 3-74.
- 8- عبود، سالم محمد، "ادارة التكاليف" ج 1، ط 1، المكتبة الوطنية، بغداد، 2007، ص.214
- 9- عقل، هيثم محمد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين-رسالة ماجستير غير منشورة، غزة، فلسطين(2013)، ص17.
- المصادر الاجنبية

- 1-American Express Company, "Assessing Customer Profitability", Business Growth, 2008.www.Openforum.com.
- 2- Blocher, Edward J. & Chen, Kung H. & Lin, Thomas W., "Cost Management : A Strategic Emphasis" 2nd Ed., McGraw Hill Irwin, 2002, p831.
- 3-Blocher, Edward J. & David E. Stout & Gary Cokins., "Cost Management: A Strategic Emphasis" 5th Ed., McGraw Hill Irwin, 2010, p154.
- 4- Bruggeman W., Everaert, P., Anderson S. and Y. Levant, "Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company", Working paper, University of Gent, 2005, pp172-191.
- 5-Cooper, Robin, "Explicating the Logic of ABC", Management Accounting, Nov., 2000, p75.
- 6- Costin.spita & Ion Smeureanu "Customer Profitability Analysis", BULETINUL Universității Petrol – Gaze din Ploiești, Vol. LX. No. 1, 2008, p51-54.
- 7- David E. S. and Josph M . P. "Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company", Management Accounting Quarterly. Spring 2011 , Vol .12 , No . 3, p2-4.
- 8-Devlin, James, F., "Adding value to service offering: the case of u.k. financed services", European Journal of marketing Vol.32. No.11/12, 1997, p2.

- 9- Dewi, diMascio, and van Voorthuysen. "Application of Time Driven Activity Based Costing to an Industrial Service Provide". Proceedings of the Asia Pacific Industrial Engineering & Management Systems Conference 2012. www.apiems.org/conf2012.
- 10- Falledin, Daniel & Perresson, Daniel, "customer perieised value over Time", Journal of the Academy of marketing Deiene, 2002, p60.
- 11- Gervais M., Levant Y. and C. Ducrocq, " Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study", Jamar, Vol. 8. No. 2, 2010.
- 12-Geek, Wise, "What is Customer Profitability Analysis?", 2011. Available at: <http://www.wisegeek.com>
- 13- Henrik Fladkjær and Erling Jensen, "The ABC-paradox: Is Time Driven ABC Relevant for Small and Medium Sized Enterprises (SME)?", Aalborg University, Department of Business and Management, ISBN 9788791646485, December 2011.
- 14- Hon Jau-Shin and Song-Jwu Chu, "Mechanics and Application of Time-Driven Activity-Based Costing System: A Case Study of Taiwan Aerospace Factory", International Journal of Mechanical Engineering and Automation Vol. 2, No. 2, Feb. 2015, pp 69-78.
- 15- Horngren, C., Datar, S. and G. Foster, "Cost Accounting: A managerial Emphasis", 12th Ed., Prentice Hall International, New Jersey, 2006.
- 16-Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., "Introduction To Management Accounting", 13th. ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall, 2005.
- 17- Kaplan R. and S. Anderson, "The Speed Reading Organization: Revving up Finance with Time-Driven Activity-Based Costing", Business Finance, Vol. 13, No. 6, 2007, pp 39-42.
- 18- Kaplan R. and S. Anderson, "Time-Driven Activity Based Costing", Harvard Business Review, vol. 82, No. 11, 2004, pp 131-138.
- 19- Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E. and S. Young, "Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution", 6th ed, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 2012.
- 20- Kaplan, Robert, "Customer Profitability: Measurements & Management" Harvard Business School, 2001, p5.
- 21- Kaplan R. and S. Anderson, "Time-Driven Activity Based Costing", Social Science Research. November 2003, p 6-7.
- 22- Karl Schuhmacher_ and Michael Burkert. "Traditional ABC and Time-Driven ABC: An Experimental Investigation", Social Science Research. August 2013, p1-32.
- 23- Kotler, Philip, & Armstron, Gaary, " principles of marketing" 8th ed., prentice- Hall inc., 1999, p543.

- 24- Lorena S., Alexandra Van den Abbeele and Dirk C., "*Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A Case Study*", Liber Quarterly Volume 23 Issue 3 2014.p164.
- 25- Max M. "Leveraging process documentation for time-driven activity based costing", Journal of Performance Management, vol. 20, No. 3. 2007, pp 16-28.
- 26- Pfeifer P.E ,Haskins M.E., Conroy R.M. , "*Customer profitability and the treatment of acquisition spend- Customer lifetime Value*", journal of managerial Issues,2005.p14.
- 27- Raaij E.M., Maarten J.A. Vernooij and Sander van Triest, "*The implementation of customer profitability analysis: A case study*", Industrial Marketing Management 32, 2003, pp573-583.
- 28- Raaij, M., "*The strategic value of customer profitability analysis*", Marketing intelligence & planning, vol.23 No.4. 2005, p373.
- 29- Roddy, E., "*Corporate Value Creation - Customer Value Report*"; Business Objects an SAP company; CIMA Centre of Excellence, 2008,p2.
- 30- Velcu, Oana, "*Practical Aspects in The Implementation of an ABC Model*", Master Thesis in Accounting, Swedish School of Economics & Business Administration, 2002,p21.