



THE IMPACT OF MEASURING CUSTOMER PROFITABILITY ON COST MANAGEMENT - CASE STUDY IN AL NARJIS CONTRACTING AND GENERAL TRADING COMPANY

اثر قياس ربحية الزبون في ادارة التكاليف دراسة حالة في شركة النرجس للمقاولات والتجارة العامة

Imad A.S.AL-mashkoor
Alaa Safaa M. Hadi

emad.almashkor@stu.edu.iq

alaa.s.m.hadi@fqs.stu.edu.iq

Southern Technical University/ Basra
Southern Technical University/ Basra
Management Technical College
Management Technical College
Department of Accounting Techniques
Department of Accounting Techniques

Article history:	Abstract:
Received: 14 th September 2024 Accepted: 11 th October 2024	Purpose: This research aims to evaluate the usefulness of measuring customer profitability in cost management through a literature review and a case study in Al-Nargis Contracting and General Trading Company. Design/Methodology/Approach: The research is based on a case study, and this research presents the latest findings of literature review related to measuring and analysing customer profitability and a case study of Al-Nargis General Contracting and Trading Company in Basra with high operational complexity, pipeline product lines and providing wide range of transportation services to customers. Results: The literature review shows that few empirical studies have actually addressed the problem of measuring and analysing customer profitability using the traditional system. The results of the study show that measuring customer profitability provides specific and detailed information about customers and enables a more comprehensive analysis of customer profitability than the traditional model followed by the research sample company. The company also uses a low degree of complexity, as well as using revenues minus direct expenses, which does not take into account indirect expenses. Research limitations/ Implications: The single case study does not allow the results to be generalized to other organizations. Originality/Value: The research includes a comprehensive literature review and case study of Al-Nargis Pipe Manufacturing Company in Basra, and provides additional insights into measuring and analysing customer profitability.

Keywords: Customer profitability, customer profitability measurement, cost management.

المستخلص

الغرض : يهدف هذا البحث إلى تقييم مدى فائدة قياس ربحية الزبون في ادارة التكاليف من خلال مراجعة الأدبيات ودراسة حالة في شركة النرجس للمقاولات والتجارة العامة .



التصميم / المنهجية / النهج : يعتمد البحث على دراسة حالة، ويقدم هذا البحث أحدث ما توصلت إليه مراجعة الأدبيات المتعلقة بقياس وتحليل ربحية الزبائن ودراسة حالة لشركة النرجس للمقاولات والتجارة العامة في البصرة ذات التعقيد التشغيلي الكبير وخطوط منتجات الانابيب وتقديم خدمات نقل واسعة النطاق للزبائن.

النتائج : يوضح استعراض الأدبيات أن القليل من الدراسات التجريبية تناولت بالفعل مشكلة قياس وتحليل ربحية الزبون باستخدام النظام التقليدي. تظهر نتائج الدراسة أن قياس ربحية الزبون يوفر معلومات محددة ومفصلة عن الزبائن وتمكن من تحليل ربحية الزبائن بشكل أكثر شمولاً من النموذج التقليدي المتبع من قبل الشركة عينة البحث، كما تستخدم الشركة درجة منخفضة من التعقيد، فضلاً عن أنها تستخدم الإيرادات مطروحاً منها النفقات المباشرة، والتي لا تأخذ في الاعتبار النفقات غير المباشرة.

قيود البحث : الآثار المترتبة عليه، لا تسمح دراسة الحالة الفردية بتعميم النتائج على المنظمات الأخرى.

الأصالة/القيمة : تضمن البحث مراجعة شاملة للأدبيات ودراسة الحالة في شركة النرجس لتصنيع الانابيب في البصرة، وتقديم رؤى إضافية في قياس وتحليل ربحية الزبائن.

الكلمات المفتاحية : ربحية الزبون، قياس ربحية الزبون، إدارة التكاليف.

المقدمة *introduction*

إن إحدى المشاكل التي قد تواجهها الشركات، والتي قد لا تكون على دراية بها، هي أن بعض زبائننا يضررون الشركة ماليًا، أما في نموذج الأعمال السليم، تساهم المعاملات مع الزبائن المربحين في ربحية الشركة، ومع ذلك، فإن الزبائن غير المربحين لديهم التأثير المعاكس، فهم يقللون من ربحية الشركة، فإذا كان عدد وحجم الزبائن غير المربحين كبيرًا بما يكفي، تصبح المشكلة عبئًا ثقيلًا يمنع الشركة من تحقيق إمكاناتها الكاملة، أو يهدد بقاء الشركة، ولكي تكون المؤسسة التجارية مستدامة اقتصاديًا وقابلة للاستمرار، يجب أن تحقق ربحًا، وعائدًا على الاستثمار يتجاوز تكلفة رأس المال، مما يعني خدمة الزبائن الذين يساهمون في ربحية الشركة. وإدارة التكاليف التي تُعرّف بأنها "ذلك الجزء من المحاسبة الإدارية الذي يضع الميزانيات والتكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية للعمليات أو المعالجات أو الأقسام أو المنتجات وتحليل التباينات أو الربحية أو الاستخدام الاجتماعي للأموال"، لذا فإن الغرض الأساسي من إدارة التكاليف هو توفير المعلومات التي يمكن للمديرين استخدامها للتخطيط والتحكم في عمليات التصنيع واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

في نظام محاسبة التكاليف، يتم تجميع تكلفة كل منتج أثناء تدفقه عبر عملية الإنتاج، ويشار إليها باسم "تكلفة المنتج"، وتتكون تكلفة المنتج من ثلاثة عناصر أساسية، (أ) تكاليف المواد الخام (ب) تكاليف العمالة، و (ج) تكاليف النفقات العامة للتصنيع مثل استهلاك المعدات والتدفئة والإضاءة والطاقة وما إلى ذلك.

يشار إلى النوعين الأولين من التكاليف عادةً بالتكاليف المباشرة بينما تسمى النفقات العامة للتصنيع بالتكاليف غير المباشرة . إدارة التكاليف هي عملية تقدير وتخصيص والتحكم في تكاليف المشروع، وتسمح عملية إدارة التكاليف للشركة بالتنبؤ بالنفقات المستقبلية لتقليل فرص تجاوز الميزانية، ويتم حساب التكاليف المتوقعة أثناء مرحلة التخطيط للمشروع ويجب الموافقة عليها قبل بدء العمل .

يمنح قياس وتحليل ربحية الزبون (CAP) فكرة واضحة عن مقدار الإيرادات التي تحصل عليها من كل زبون، ومقدار تكلفة كل منهم، وأين ولماذا يكلفك الزبائن أكثر، لذا فإن القيام بقياس وتحليل ربحية الزبون، سيسمك الشركة ان تصبح مسلحة بمعلومات لا تقدر بثمن.

ربحية الزبائن هي الربح الذي تحققه الشركة من زبون أو شريحة من الزبائن على مدى فترة زمنية محددة، إنها توفر نظرة ثاقبة للقيمة الإجمالية للزبائن الذين تخدمهم، وتساعد الشركة على اكتشاف رؤى مهمة مثل:

- أي شرائح الزبائن هي الأكثر (والأقل) ربحية .
- أين تعطي الأولوية لموارد التسويق والمبيعات .
- مجالات التحسين .
- الاتجاهات طويلة الأجل حول عادات شراء الزبائن .
- نقاط السعر المثلى للمنتجات والخدمات .

المبحث الاول : منهجية البحث ودراسات سابقة *Research Methodology & Related Studies*

اولا : مشكلة البحث *Research problem*

يعد قياس وتحليل ربحية الزبون، CPA طريقة تحليلية تحدد مساهمة كل زبون في الأرباح في أي عمل تجاري، فهو يقيم كل من الإيرادات التي يولدها الزبون ويأخذ في الاعتبار في نفس الوقت إجمالي النفقات المرتبطة بخدمته، والتي تغطي تكاليف الاستحواذ والخدمة والبيع، ومن خلال الاستفادة من رؤى CPA، يمكن للشركات تقدير صافي الربح لقاعدة زبائنهم أو الزبائن المحددين، وتوجيه تخصيص الموارد نحو القطاعات المربحة.

إن المشكلة التي قد تواجهها أي منظمة تجارية، ولكنها قد لا تدركها، هي أن بعض زبائننا لا يحققون الربح، بعبارة أخرى، قد تتكبد المنظمة نفقات وتكاليف أكبر لخدمة أحد الزبائن مقارنة بالإيرادات التي تحصل عليها من الزبون، وبالتالي، فإن علاقة المنظمة بمثل هؤلاء الزبائن قد تكون في الواقع ضارة بالمنظمة.

لذا فإن المشكلة الأساسية الذي تتجاهلها اغلب الشركات ومنها الشركة عينة البحث هو عدم ايلاء موضوع تحديد ربحية كل زبون على حدة للتعرف بشكل ادق على الزبائن المربحين من غير المربحين وبالتالي اعادة النظر في تخصيص الموارد نحو الزبائن المربحين وهذا ما يجب الشركة من تقديم خدمات مكلفة منها تسويقية وبيعية وادارية ونقل لزبائن غير مربحين، ولغرض تأطير مشكلة البحث نطرح التساؤلات التالية :



- هل يساهم النظام التقليدي المتبع في الشركة عينة البحث في قياس ربحية الزبون بشكل دقيق.
- هل يمكن اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة الزبائن غير المربحين .
- هل تساهم المعلومات المقدمة من قبل ادارة التكاليف حول ربحية الزبون في الشركة متخذي القرارات في اعادة تخصيص الموارد نحو الزبائن المربحين .

ثانيا: اهمية البحث *Importance of research*

إن قياس وتحليل ربحية الزبائن أمرًا مهمًا لأنه يسمح للشركات بتحديد أولويات جهودها ومواردها بناءً على ربحية قطاعات الزبائن المختلفة، لذا يعد قياس وتحليل ربحية الزبائن أمرًا حيويًا لنجاح الأعمال، وذلك لأن CPA يسمح للشركة بتحديد الزبائن الذين يكسبون لها المال والذين يجعلونها تنفق مواردها دون عائد كبير، كما يشكل قياس وتحليل ربحية الزبون (CAP) فهمًا قويًا لمقدار الإيرادات التي تحصل عليها الشركات من كل زبون، ومقدار تكلفة كل منهم، وأين ولماذا يكلف بعض الزبائن أكثر من غيرهم، وإن عملية قياس ربحية الزبون وتحليلها سوف يوفر معلومات أكثر دقة وتساهم في اتخاذ القرارات لإعادة تخصيص الموارد.

ثالثا : اهداف البحث *Research objectives*

هناك مجموعة من الاهداف التي يتضمنها هذا البحث وهي :

1. التعرف على النموذج المستخدم في حساب تكلفة خدمة الزبون وتحديد الربحية في الشركة عينة الدراسة.
2. تمكين الشركة عينة البحث من تحديد مدى ربحية زبائنها من خلال طرح تكلفة الاستحواذ من الإيرادات التي يولدها كل زبون.
3. تمكين الشركة عينة الدراسة من تحسين ربحيتها من خلال تحديد الزبائن غير المربحين.
4. تمكين الشركة من تحديد تكلفة الاستحواذ على الزبائن والاحتفاظ بهم وإنشاء استراتيجيات وفقًا لذلك.

رابعا : فرضية البحث *Research hypothesis*

في ضوء المشكلة والأهداف استند البحث على فرضية رئيسية مفادها:

" قياس ربحية الزبون باستخدام نظام التكلفة التقليدي لا يساهم في توفير معلومات دقيقة عن الزبائن المربحين وغير المربحين من قبل ادارة التكاليف لمتخذي القرارات "

خامسا : حدود البحث *Research limits*

• الحدود المكانية للبحث:

تم اختيار (شركة النرجس لإنتاج الأنابيب) بوصفها عينة للدراسة، وبالتحديد معمل الأنابيب الذي تم فيه تطبيق البحث .

• الحدود الزمانية للبحث :

تم اعتماد بيانات سنة (2023) لسجلات معمل الأنابيب.

سادسا : اسلوب البحث *Research method*

اعتمد البحث على المنهج العلمي دراسة الحالة في تجميع البيانات المتعلقة بالنموذج الخاص بنظام التكلفة التقليدي في قياس ربحية الزبون .

دراسات سابقة

Literature review

• دراسات سابقة

خصص الجزء الثاني من المنهجية لعرض عدد من الدراسات والاسهامات البحثية السابقة في المجال المفاهيمي للبحث والتي حاولت الباحثة الاستفادة من معطياتها النظرية والتطبيقية في استكمال الاطار النظري والاختبارات العملية في البحث الحالي وكما يأتي :

1. دراسة (Abdul-Hussein et al :2023,)

➤ *Customer Profitability Analysis Basis On Activities And Its Role In Cost Management And Operational Performance Improvement : Applied Study In General Company For Electrical Industries / Air-Cooled*

- تحليل ربحية العملاء على أساس الأنشطة ودوره في إدارة التكاليف وتحسين الأداء التشغيلي: دراسة تطبيقية على شركة الصناعات الكهربائية العامة / تبريد الهواء.
- يهدف البحث إلى دراسة الإطار النظري لربحية الزبون وقياس أساس التكاليف على الأنشطة وربطها من خلال تحليل أساس ربحية الزبون على الأنشطة لتحديد تكاليف وإيرادات كل زبون وبالتالي تحديد ربحية كل منهم، وإظهار دور ذلك في توفير المعلومات المناسبة لإدارة التكاليف وتحسين الأداء التشغيلي.
- تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود معلومات كافية في الكيان الاقتصادي تتعلق بإيرادات وتكاليف زبائن هذه الوحدات، وبالتالي عدم إدراك ربحية كل منها، مما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات عقلانية تتعلق بالزبائن، مما يمكن أن يؤثر سلباً على إدارة التكاليف والأداء التشغيلي، ويمكن التعبير عن المشكلة من خلال التساؤل التالي: هل تحليل ربحية الزبائن على أساس الأنشطة يمكن أن يساعد الوحدات الاقتصادية في إدارة التكاليف وتحسين الأداء التشغيلي؟
- تم تطبيق البحث في الشركة العامة للصناعات الكهربائية / مصنع المحركات المبردة بالهواء لبيانات السنة المالية 2021. تم تحليل ربحية الزبون على أساس الأنشطة في عينة البحث.

➤ **وضع البحث مجموعة من الاستنتاجات** كان أهمها أن تحليل ربحية الزبون في الشركة العامة للصناعات الكهربائية يمكن أن يساعد في توفير المعلومات المناسبة التي تساعد في إدارة التكاليف وتحسين الأداء التشغيلي بشكل مناسب للتغيرات البيئية المختلفة.

2. دراسة (AlMudhafar, et al : 2022)

The Effect of Customer Profitability On Strategic Cost Choices For Iraqi Banking Institutions

- **تأثير ربحية الزبون في اختيارات التكلفة الاستراتيجية للمؤسسات المصرفية العراقية**
- **يهدف هذا البحث** إلى معرفة مدى التوافق بين الاستراتيجية المتبعة من قبل المصارف الخاصة العراقية واتجاهات زبائن هذه المصارف.
- **الإطار النظري :** على الرغم من أن الدراسة أجريت في البيئة الاقتصادية العراقية إلا أن تطبيقاتها يمكن تنفيذها في بيئات مختلفة سواء على مستوى الدول المختلفة أو القطاعات المختلفة.
- **التصميم/المنهج/المنهج:** تم جمع البيانات من خلال إنشاء نوعين من الاستبانات النوع الأول خاص بالبنوك حيث تم توزيع 100 استمارة والنوع الثاني خاص بزبائن تلك البنوك حيث تم توزيع 1000 استمارة وإجراء التحليل اللازم استخدم الباحثان برنامج التحليل الإحصائي SPSS V.24.
- **النتائج:** من خلال التحليل الإحصائي للاستبانة تبين أن هناك فرق واضح بين التوجهات الاستراتيجية للمصارف العراقية التي تركز على استراتيجية التكلفة من جهة، وتوجهات زبائن تلك المصارف الذين يفضلون استراتيجية التمايز من جهة أخرى.

3. دراسة (David , 2019)

Measuring and managing customer profitability: Implications for identifying and managing unprofitable customers

- **قياس وإدارة ربحية الزبائن: الآثار المترتبة على تحديد وإدارة الزبائن غير المربحين**
- **إن المشكلة** التي قد تواجهها أي منظمة تجارية، ولكنها قد لا تدركها، هي أن بعض زبائنها لا يحققون الربح. بعبارة أخرى، قد تتكبد المنظمة نفقات وتكاليف أكبر لخدمة أحد الزبائن مقارنة بالإيرادات التي تحصل عليها من الزبون، مما يجعل الأمر ضاراً للمنظمة .
- **بحثت هذه الدراسة** في كيفية قياس المنظمات في عالم الأعمال لربحية الزبائن الفرديين، وما هي الإجراءات التي تتخذها للتعامل مع الزبون الذي تجد أنه غير مربح.
- **أكمل المستجيبون** من 243 شركة استطلاعاً، وكانت الاستجابات من مجموعة متنوعة من الصناعات والأحجام. ومع ذلك، كانت المنظمات منحازة قليلاً نحو الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم (59% من جميع المستجيبين). فيما يتعلق بالصناعات الممثلة، كانت العينة منحازة قليلاً نحو التصنيع (31% من جميع المستجيبين) والخدمات (21%).
- **أهم النتائج** التي توصلت إليها هذه الدراسة، تستخدم أغلب الشركات درجة منخفضة من التعقيد، وتستخدم أغلبها الإيرادات مطروحاً منها النفقات المباشرة، والتي لا تأخذ في الاعتبار النفقات غير المباشرة.

المبحث الثاني : الجانب النظري ***The theoretical aspect***

دفعت المنافسة الشديدة الوحدات الاقتصادية الإنتاجية والخدمية الى التعرف الدقيق على ربحيتها الناتجة من أنشطتها المختلفة لضمان استمرارها في سوق المنافسة، وبدأت بالبحث عن الأساليب والتقنيات التي تساعد على توفير تلك المعلومات بالدقة والسرعة الملائمتين، ومن تلك الأساليب أسلوب قياس ربحية الزبون الذي يساعد على تحليل الربحية المكتسبة لكل زبون أو شريحة من الزبائن وبالتالي توجيه الموارد نحو الزبائن الأكثر ربحية وتخفيض الموارد التي يتم إنفاقها على الزبائن ذات الربحية المنخفضة لغرض الاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية، وهذا ما سينتظر له المبحث التالي.

اولا : مفهوم وتعريف قياس ربحية الزبون

تعتبر فكرة تتبع الإيرادات والتكاليف على مستوى الزبون أو القطاع ليست جديدة، حيث كانت ربحية الزبائن بالفعل موضوع اهتمام منذ نصف قرن، خلال السبعينات وأوائل الثمانينات تم تحديد مزايا قياس ربحية الزبائن من قبل (Dunne, et al, 1977: 75). وهناك العديد من وجهات النظر التي تناولت تعريف ربحية الزبون من قبل المهتمين والباحثين وان اختلفت في وجهات النظر إلا أنها اتفقت من حيث المضمون ومن هذه التعاريف:

ربحية الزبون عبارة عن الربح الذي تحققه الشركة من خدمة زبون أو مجموعة زبائن خلال فترة زمنية محددة، وتحديدًا هو عبارة عن الفرق بين الإيرادات المكتسبة والتكاليف المرتبطة بالعلاقة مع الزبون في فترة محددة" أنها توفر نظرة ثاقبة للقيمة الإجمالية للزبائن الذين تخدمهم، وتساعد على اكتشاف رؤى مهمة مثل:

- (Kelly, 2023, 2):
- أي من شرائح الزبائن هي الأكثر (والأقل) ربحية.
- أين يجب تحديد أولويات موارد التسويق والمبيعات.
- مجالات التحسين.
- الاتجاهات طويلة المدى حول عادات الشراء لدى الزبائن.
- نقاط السعر المثالية للمنتجات والخدمات.

كما يمكن تعريف ربحية الزبائن على أنها إيرادات المبيعات المتحقق من زبون معين أو مجموعة زبائن لمنتج أو خدمة للزبون أو مجموعة الزبائن مطروحاً منه جميع التكاليف الحاصلة خلال فترة زمنية محددة (Kaplan, 2001:5). كما عرف قياس ربحية الزبون على انه مقياس لمدى ربحية زبون معين، ويقارن هذا المقياس مقدار الإيرادات التي يحققها هذا الزبون مع إنفاق الوحدة الاقتصادية على اكتسابه أو الاحتفاظ به في الوقت أو الموارد أو التكاليف الأخرى، وهي واحدة من اهم الميزات التنافسية التي تسعى المنظمات الى معرفة مقدار الأرباح المتحققة والتي تفضي الى إمكانية تخفيض التكاليف لتقديم أفضل الخدمات للزبائن في ظل المنافسة الشديدة وزيادة وعي الزبون.

نستنتج مما تقدم أن منهج قياس ربحية الزبون أداة استراتيجية لان الزبائن يمثلون أصولاً غير ملموسة للوحدة الاقتصادية وهذا سوف يساعد الإدارة في تعظيم إيرادات الوحدة ، ومن خلال التعاريف آنفة الذكر يتبين أن أوجه التشابه بينها هو أن ربحية الزبون عبارة عن الفرق بين ما تحققه الوحدة الاقتصادية من إيرادات مكتسبة من الزبون مطروحاً منها مقدار ما أنفقته الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة لذلك جاءت كل التعاريف متفقة في هذا الاتجاه إلا أن موضع الاختلاف لم يكن يشكل تمايزاً كبيراً بين تلك التعاريف سوى في طريقة الوصف إلا أنها اتفقت من حيث المضمون .

1. أهمية قياس ربحية الزبون

يرتبط رضا الزبون بشكل مباشر بقياس ربحية الزبون، وأن نجاح الإدارة في تحقيق هذا الهدف الاستراتيجي يتمثل في تحقيق التوازن الضروري بين رضا الزبون وبين الحفاظ على هذه الميزة التنافسية وزيادتها على المدى الطويل.

وبعد قياس ربحية الزبائن أمراً حيوياً لنجاح الأعمال، وذلك لأن تكلفة الاكتساب تسمح بتحديد الزبائن الذين يكسبون الوحدة الاقتصادية المال والذين يجعلون من الوحدات الاقتصادية أن تنفق مواردها دون عائد كبير للزبون بعد قياس ربحية الزبائن للقطاع الذي تعتقد الوحدات الاقتصادية بانها تحقق لها أكبر قدر من الأرباح. (اشرف، 2015 : 3) ، وفي ضوء ما تقدم يمكن أن يكون لنتائج قياس ربحية الزبون ثلاثة نتائج مهمة وإيجابية (1 : Feimster, 2022).

➤ يعطي صورة واضحة عن أفضل السبل لتخصيص الموارد

في كثير من الأحيان، يتعامل فريق الإنتاج مع الطلبات فور تقديمها ، ويتم تنفيذ الطلب الأقدم أولاً أي وفقاً لقواعد الأولوية، ما يأتي أولاً يخدم أولاً، ولكن قد لا يكون هذا بالضرورة هو النهج الأفضل للوحدة الاقتصادية، لذا يجب الاهتمام أولاً بالزبون الذي يتمتع بهوامش ربح عالية وحجم كبير ودرجة نوعية جيدة، نظراً لأن هؤلاء هم الزبائن الذين يجب الاحتفاظ بهم وهم في ذات الوقت أساس نجاح الوحدة الاقتصادية المستمر، وبدلاً من ذلك، قد تختار الوحدات الاقتصادية تنفيذ مستويات خدمة مخفضة جديدة للزبائن ذوي الدرجات الأقل في محاولة لتقليل تكلفة خدمة هؤلاء الزبائن، وتحرير الموارد للزبائن ذوي الدرجات الأعلى (25 : Holm , 2012).

➤ يؤدي تقليل الموارد المخصصة للزبائن ذوي الربحية المنخفضة إلى إنشاء قدرة للزبائن الجدد

هذا لا يدعو إلى التخلي عن الزبائن من ذوي الربحية المنخفضة وذلك لأن ولاء الزبائن على المدى الطويل مهم للغاية، ومع ذلك، فإن كل وحدة اقتصادية لديها على الأقل عدد قليل من الزبائن الذين حققوا أحجاماً أقل من المتوقع على مدى فترة طويلة من الزمن، وبعد الحصول على بيانات تاريخية دقيقة ومراجعة تلك البيانات بشكل روتيني لاتخاذ قرارات صعبة بشأن هؤلاء الزبائن أمراً ضرورياً إذا كانت الوحدة تواجه قيوداً على الموارد.

➤ إن قياس ربحية الزبون يساعد الوحدة الاقتصادية في التمييز بين الزبائن المربحين والزبائن وغير المربحين.

وبالتالي اتخاذ القرار المناسب في تعزيز العلاقة مع الزبائن المربحين أو الاستغناء عن الزبائن غير المربحين.

2. أهداف قياس الربحية

يمكن تحديد اهم الأهداف التي يسعى إليها قياس ربحية الزبون وهي كالآتي: (محمد، 2021: 78) تمكين الوحدات الاقتصادية من تحديد مدى ربحية زبائنها عن طريق طرح التكلفة من الإيرادات الناتجة عن كل زبون، وبهذه الطريقة يمكن للوحدات الاقتصادية تحديد تكلفة الحصول عليهم والاحتفاظ بهم ووضع الاستراتيجيات وفقاً لذلك.

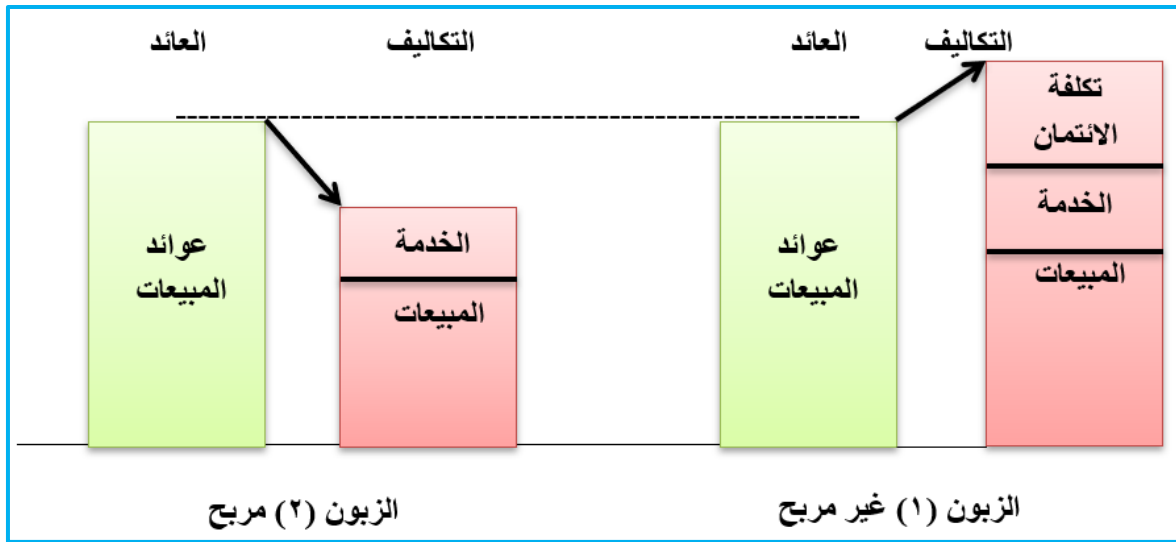
- خطوة مهمة نحو تعزيز التعامل مع الزبائن الأكثر ربحية من خلال تقديم الخدمات التي يمكن إن تحافظ الوحدات الاقتصادية على زبائنها.
- إعادة النظر بالزبائن غير المربحين والذي سوف يمكن الوحدات الاقتصادية من إعادة توجيه الموارد واتخاذ القرارات المناسبة لتلافي حالة الخسارة واكتساب ميزة تنافسية تمكنها من تخفيض حجم الخسائر وزيادة أرباحها.

- كما يهدف قياس ربحية الزبون الى تحديد الأساليبي التي تساعد على تحسين ربحية الزبون وبذلك تحقق العائد الذي تطمح الى تحقيقه الوحدة الاقتصادية.

3. الأساليب والمعالجة المحاسبية لقياس ربحية الزبون

1. حساب ربحية الزبون على مستوى الفرد

يتم قياس ربحية الزبون على مستوى الزبون الفردي على شكل أرقام وأشكال تقدم صورة واضحة عن سلوك المشتري من حيث الخدمات المطلوبة، وسلوك الشراء وغيرها، ومنها وسلوك المورد (تقديم الخدمة، سلوك الشراء، الخصومات والخدمات والتعبئة والتغليف وشحن المنتج إلى متاجر الزبائن وما إلى ذلك) ومقارنة تكاليفها بالإيرادات وهوامش ربح المبيعات التي تحققه الوحدة، والشكل (1) يوضح ذلك.



الشكل (1) يوضح قياس ربحية الزبون على المستوى الفردي

المصدر: إعداد الباحثة

يلاحظ من الشكل (1) أن تكاليف المبيعات للزبون (1) تكون مرتفعة بسبب العدد المتزايد من الترويج للمبيعات أو أن هناك طلبات صغيرة متكررة، كما أن لديه تكاليف خدمة اعلى بسبب الأوقات الحرجة للتشغيل أو الاستخدام الخاطئ للمنتجات وله أيضا تكاليف ائتمان عالية بسبب أساليب الائتمان المتساهلة أو سلوك دفع الضريبة، وبعبارة أخرى تماما نلاحظ عوائد المبيعات للزبون (2) وهو زبون مربح اعلى نسبيا من عوائد الزبون (1) وهذا ما يلاحظ من حجم التكاليف لدى الاثنين من الزبائن.

2. حساب ربحية الزبون على المستوى الإجمالي (مجموعة زبائن)

ضمن المستوى الإجمالي فإن أرقام وأشكال قياس ربحية الزبون تقدم صورة عن توزيع وتركيز الأرباح ضمن مجموعة من الزبائن، وهناك طريقتان شائعتان لقياس ربحية الزبون على المستوى الإجمالي وهما طريقة هرم ربحية الزبون التي تظهر مجموعة كبيرة من الزبائن من ذوي الإيرادات المنخفضة في قاعدة الهرم ومجموعة صغيرة من الزبائن من ذوي الإيرادات العالية جداً في قمة الهرم (Zeitmal et al 2001, 124-125)، ومنحنى (Stobachoff) الذي قدمه (Storback) عام (1998) وهذا المنحنى تحدد على محاوره مجموعتان من البيانات تكون الأولى على المحور الأفقي وتظهر الزبائن الأكثر ربحية إلى أقلهم ربحية، أما المجموعة الثانية من البيانات، فتظهر الربحية المتراكمة على المحور العمودي، فقد لاحظ (Storback) أن 60% من الزبائن هم مربحين ويمثلون نسبة 125% من الربحية الكلية أما المتبقي من الزبائن فهم غير مربحين ويشكلون نسبة 40%، ويستهلكون فائض الربحية المتولد من المجموعة الأولى البالغة نسبتها 60% بصورة تكاليف خدمات (Storback, 2000:4).

ثانياً : إدارة التكاليف *Cost management*

أدت التطورات الحديثة التي طرأت على الوحدات الاقتصادية أبرزها المنافسة الشديدة الى قيام الوحدات الاقتصادية في إعادة النظر بالمداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف والإدارية لكثرة الانتقادات التي وجهت في عملية توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث قامت الوحدات الاقتصادية بالبحث عن المداخل التي تعنى بإدارة التكلفة من منظور حديث يساعد في تحقيق الميزة التنافسية وذلك بسبب استجابتها للتطورات عن طريق إنتاج منتج أو تقديم خدمة تلبى متطلبات الزبون في ظل المنافسة الشديدة بين تلك الوحدات الاقتصادية.

1. مفهوم إدارة التكاليف *Cost management concept*

محاسبة التكاليف هي عملية محاسبية تقيس جميع التكاليف المرتبطة بالإنتاج، بما في ذلك التكاليف الثابتة والمتغيرة، والغرض من محاسبة التكاليف هو مساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار التي تعمل على تحسين العمليات بناءً على إدارة التكاليف الفعالة.

إدارة التكاليف هي عملية التخطيط والتحكم في ميزانية الشركة، بمعنى آخر إدارة التكاليف هي عملية التخطيط والتحكم في التكاليف المرتبطة بإدارة الأعمال ، وتشمل جمع معلومات التكلفة وتحليلها والإبلاغ عنها من أجل وضع الميزانية والتنبؤ ومراقبة التكاليف بشكل أكثر فاعلية، ويمكن تطبيق ممارسات إدارة التكاليف على مشاريع محددة أو على نموذج التشغيل الشامل للشركة، وتركز إدارة التكاليف عادة على توليد المدخرات وتعظيم الأرباح على المدى الطويل ، وإن وجود نظام جيد لإدارة التكاليف يجعل من السهل على المنظمة تقدير ميزانيتها وتخصيصها، كما أنها شكل من أشكال المحاسبة الإدارية والتي تساعد الشركة على تقليل فرصة تجاوز الميزانية من خلال توقعات أكثر دقة للنفقات الوشيكة، وتستخدم العديد من الشركات أساليب إدارة التكاليف لمشاريع محددة وللأعمال بشكل عام . (Lutkevich : 2023 : 2) وعند تطبيقها على المشروع، يتم حساب التكاليف المتوقعة أثناء تخطيط المشروع ويتم الموافقة عليها مسبقاً ، كما يتم تسجيل جميع نفقات المشروع ومراقبتها للتأكد من توافقها مع خطة إدارة التكاليف ، وبعد الانتهاء من المشروع ، تتم مقارنة التكاليف الإجمالية الفعلية بالتكاليف المتوقعة ويعزز هذا التحليل توقعات إدارة التكاليف المستقبلية وميزانية التكلفة.

2. فوائد إدارة التكاليف *Benefits of cost management*

تتضمن فوائد إدارة التكاليف ما يلي: (Sandeep , 2021 : 15):

- **تقليل الإنفاق الزائد:** تساعد ضوابط التكاليف مديري الشركات على إبقاء ميزانيتهم على المسار الصحيح وعدم السماح للتكاليف بالخروج عن السيطرة.
- **تشجيع التخطيط:** تساعد إدارة التكاليف في تحديد ما ينجح وما لا ينجح، كما توفر نظرة ثاقبة للموارد والعمليات التي تساعد المديرين على اتخاذ قرارات أسرع وأفضل بشأن المشروع الحالي والمشاريع المستقبلية.
- **تسهيل الصحة المالية:** تساهم المراقبة المستمرة ومراقبة التكاليف وإعداد تقارير التكاليف في الصحة المالية للشركة على المدى الطويل، وتوفر هذه الجهود البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الجيدة، كما يساعد تنفيذ هيكل إدارة التكاليف مشاريع الشركة على إبقاء ميزانيتها الإجمالية تحت السيطرة.
- **تخفيف من المخاطر:** تتضمن إدارة التكاليف عادةً تحديد بدل مخاطر للتكاليف غير المتوقعة، وهي خطوة مفيدة لمنع الإنفاق الزائد.
- **تدعم المعايير:** تساعد مراقبة التكاليف وتحليلها وإعداد تقاريرها بشكل متنسق المؤسسات على تبني معايير لتقييم بيانات التكاليف المستقبلية ومستويات الإنتاجية.
- **تحسين الرؤية:** توفر العديد من أدوات إدارة التكاليف للخدمات رؤية في الوقت الفعلي لمقاييس إدارة التكاليف، مثل المدخرات.

وهناك مجموعة أخرى من الباحثين تناولوا مفهوم إدارة التكاليف أيضاً على أن (محمد، 2021 : 5)، إدارة التكلفة هي عملية إدارة ومراقبة الموارد النقدية أثناء إدارة الأعمال، وعند تنفيذ استراتيجيات فعالة لإدارة النفقات، فإنه يضمن للشركة وجود إجراءات فعالة للتحكم في التكاليف، مما يساعدها في الحصول على ميزانية مناسبة للتعامل مع أنشطة الأعمال المختلفة.

3. أهمية إدارة التكاليف *The importance of cost management*

يرتبط النمو المستدام لأي عمل تجاري ارتباطاً وثيقاً بممارسات إدارة التكلفة الجيدة القادرة على تزويد المديرين بجميع المعلومات ذات الصلة بالأعمال التجارية، وبالتالي جميع الإعانات المالية اللازمة متاحة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية الصحيحة ، لذا تتطلب إدارة التكلفة اهتماماً خاصاً، ففي نهاية المطاف، تعد المراقبة الشاملة لجميع نفقات الشركة أمراً ضرورياً للتخطيط المالي الفعال، بما في ذلك التحكم في التدفق النقدي وتحديد الموارد المتاحة للاستثمارات الجديدة ، وعلى الرغم من أن إدارة التكلفة أمر بالغ الأهمية للنمو المستدام للشركة، إلا أن العديد من المديرين ما زالوا يهملونها، خاصة لأنهم لا يدركون تماماً فوائدها، ولذلك لابد من ادراك أهمية إدارة التكاليف وكيفية القيام بذلك بكفاءة (Lutkevich , 2023 : 23) .

ولفهم أهمية إدارة التكاليف ، من الضروري أن تفهم ما تتكون منه ، وباختصار، إدارة التكاليف هي ببساطة السيطرة الشاملة على جميع الموارد المالية المستخدمة في أداء النشاط التجاري، بما في ذلك المدخلات والمعدات والعمالة والالتزامات الضريبية ونفقات الكهرباء والنقل، وما إلى ذلك، ومن الجدير بالذكر أن معرفة ومراقبة الموارد المالية التي يتم إنفاقها في نشاط الأعمال أمر ضروري ليس فقط للتحكم في التدفق النقدي، ولكن أيضاً لتحديد معدل العائد والربحية للشركة، فضلاً عن النفقات غير الضرورية، وبالطبع الاستثمارات التي لا تحقق العائد المتوقع ، واستناداً إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال الإدارة الفعالة للتكلفة، يستطيع رواد الأعمال الحصول على رؤية واسعة لواقع الأعمال، ومن هنا يمكن تحديد أفضل الاستراتيجيات لتطوير ونمو الشركة. وفي ضوء ما تقدم فإن إدارة التكلفة تجلب العديد من الفوائد لأي عمل، خاصة من خلال توفير الدعم اللازم لاتخاذ القرارات الاستراتيجية بالطريقة الصحيحة، ولكن هناك ما هو أكثر مما هو عليه إذ تعتبر الإدارة الفعالة للتكاليف مهمة أيضاً للأسباب التالية: (Horngren , 2012 : 8) .

1. تتيح مراقبة الحالة المالية للشركة، ومن هنا، توفر معلومات لاتخاذ القرار الذي يقود الشركة إلى النمو المستدام.
2. تعمل على تحسين التخطيط المالي للشركة من خلال جعل حساب وتخطيط النفقات يتسم بالكفاءة والفاعلية.
3. تجعل من الممكن خفض التكاليف وزيادة هامش الربح، كما تسمح بتحديد النفقات غير الضرورية التي لا تدر عائداً، فضلاً عن توفير فرص استثمارية أفضل.

The practical side

1. التعريف بعينة الدراسة Definition of the study sample

• نبذة تاريخية عن شركة النرجس للمقاولات والتجارة العامة :

تعد شركة النرجس واحدة من شركات القطاع الخاص العراقي والتي تأسست بعد عام 2003 في محافظة البصرة ، شركة حديثة النشأة تضم مجموعة من الملاكات الهندسية والفنية والادارية والخدمية تمارس اعمال المقاولات والتجارة العامة وتقديم منتجات بمواصفات تتميز بالجودة العالية من خلال استخدامها للتقنيات الحديثة ، وقد صدر عقد التأسيس وفقا لقانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 (المعدل) ، وقد سجلت لدى مسجل الشركات تحت اسم (النرجس للمقاولات والتجارة العامة والتصميم وادارة المشاريع المحدودة المسؤولة) ذات الانشطة المتعددة برقم شهادة تأسيس (1709) بتاريخ 11 / 5 / 2005 برأس مال قدره (15,000,000,000) خمسة عشر مليار دينار عراقي ، وبهذا كان لها دور بارز في مجال الاعمار والتصنيع اذ تميزت بكفاءتها وتميزها مقارنة بالشركات المنافسة مما ساهم هذا التميز بزيادة رأسمالها الى (25,000,000,000) خمسة وعشرين مليار دينار عراقي فضلا عن امتلاكها البات ومعدات وبنى تحتية ولوجستية ومصانع انتاجية لمختلف المنتجات التي ساهمت بشكل كبير في توفير الوقت بدلا من الاستيراد منها المواد الانشائية والكهربائية ذات الجودة العالية في شركة النرجس لإنتاج الانابيب محدودة المسؤولية ومعامل وشركات اخرى تدرج ضمن الشركة الام وهي شركة النرجس للمقاولات والتجارة العامة.

• نظام التكاليف المتبع في الشركة

تحتوي هذه الشركة على معمل يحتوي على خمسة خطوط انتاجية ولشركة النرجس ثلاث منتجات لإنتاج أنواع وأحجام مختلفة من الأنابيب ذات المادة الأولية البلاستيكية وهي كالآتي:

1. منتج بولي بروبيلين (Poly propylene (PPR الخاص بإنتاج شبكات المياه بأقطار وأحجام مختلفة
2. منتج بولي إيثيلين عالي الكثافة (HDPE) High-Density poly Eth الخاص بإنتاج شبكات الصرف الصحي والمياه الصالحة للشرب بأقطار وأحجام مختلفة . . (عينة البحث) .
3. منتج بولي فينيل كلورايد غير الملدن (صلب) UPVC Un plasticized Poly Vinyl Chloride والخاص بإنتاج أنابيب التأسيسات (الكابلات) الكهربائية والاتصالات بأقطار وأحجام مختلفة .

تعتمد الشركة نظام (Mega Cash) الإلكتروني في نظام حساباتها ووفقا للنظام المحاسبي الموحد العراقي الذي يقسم حسابات الشركة الى أربع حسابات رئيسية وهي :

رقم الدليل	اسم الحساب
1	الأصول
2	الالتزامات وحقوق الملكية
3	المصروفات
4	الإيرادات

حيث يتم احتساب تكاليف الإنتاج بالاعتماد على تطبيق الطريقة الكلية لتحديد كلفة المنتج وبعد ذلك يضاف لها هامش الربح الذي يتم تحديده من قبل إدارة الشركة لغرض تسعير المنتج، وبهذا يتم تحديد كلفة المنتج من خلال جمع تكاليف المواد الأولية ، ويتم تحميل التكاليف الأخرى (تكاليف غير مباشرة) على المنتج وفق معادلة تعتمد على إجمالي الإنتاج الشهري كما تتبع الشركة نظامين في الإنتاج، نظام الإنتاج الواسع Mass production لتوفير خزين من المنتجات التامة الصنع لحين الطلب عليها، والنظام الثاني الإنتاج حسب الطلب Job orders والخاضعة الى مواصفات وطلب الزبون.

ان الشركة لا تركز على ربحية الزبون ولغرض معرفة ربحية الزبون وفق النظام التقليدي حيث يتم تحميل التكاليف الأخرى غير المباشرة المرتبطة بالزبون على اساس إجمالي إيراد المبيعات من خلال المعادلة التالية:

$$\text{حصة الزبون من التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{إجمالي التكاليف غير المباشرة}}{\text{إجمالي إيراد المبيعات}}$$

سيتم اعتماد منتج أنابيب بولي إيثيلين (HDPE) وذلك بسبب كثرة الزبائن لهذا المنتج والذي يزيد عن 54 زبون وزيادة في حجم الطلب لسنة 2023 بسبب تنوع استخدامات هذا المنتج.

• اختيار وتحديد الزبائن Selecting and identifying customers

يتعامل مع الشركة مجموعة كبيرة من الشركات والافراد موزعين على جميع محافظات العراق ، اذ يتعامل مع مصنع الشركة اكثر من 52 شركة (زبون) بعقد شفوي بين الطرفين ، وبالتالي قد يكون من الممكن اختيار عينة مقامها (6) زبون ممثلة بالشركات الكبيرة وبعض الافراد، وكانت تلك البيانات خاصة بعام 2023 وحسب الجدول (2) التالي :

جدول (1) اسم ورمز الزبون الخاص بالشركة لعام 2023 لأنابيب بولي إيثيلين

ت	اسم الزبون	رمز الزبون الخاص بالمصنع	رمز الزبون الخاص بالدراسة
1	شركة الزاوية الذهبية	CUST 8	A



B	CUST 20	شركة انوار الابتسامة	2
C	CUST 5	شركة ماء السماء الدولية	3
D	CUST 40	شركة هبة البصرة	4
E	CUST 28	مجموعة الفارس المتحدة	5
F	CUST 9	مدينة النرجس الصناعية	6

• تحديد صافي ايراد المبيعات لكل زبون

الاجراء الاخر هو تحديد صافي ايرادات المبيعات للزبائن ، وبما ان الشركة تمارس عملية البيع بالأجل فهي بذلك لا تمنح لزبائنها الخصم ولا يوجد مردود مبيعات للزبائن خلال السنة وبالتالي فإن اجمالي ايرادات المبيعات يمثل صافي الايراد ، ولغرض تحديده يجب التعرف على الكميات المباعة الى الزبائن من انابيب البولي اثيلين بأحجامها وقياساتها واسعارها.

جدول (3) يوضح حجم المبيعات للزبائن الشركة من منتج انابيب البولي اثيلين وبأحجام وانواع واسعار مختلفة خلال العام 2023 (بالأمتار)

المجموع الكلي	13	4	6	3	2	1	ت
	F	E	D	C	B	A	رمز الزبون الخاص
عدد الوحدات المباعة للزبون حسب حجم الانابيب لعام 2023							
54710	2352	30296	4854	280	12224	4704	110 مم سمك 6.60 مم
100					100		25 مم سمك 1.8 مم ضغط 10
4500				4500			32 مم سمك 2.9 مم
494					494		75 مم سمك 6.80 مم ضغط 16
4400					4400		75 مم سمك 4.50 ضغط 10
540	24				516		90 مم سمك 8.2 مم ضغط 16
0							90 مم سمك 5.4 مم ضغط 10
15868	1358	11200	980	252	350	1728	160 مم سمك 9.50 ضغط 10



ت	حجم المنتج	سعر بيع المنتج م	كثافة المنتج
1	110 مم سمك 6.60 مم ضغط 10 بار	5850	3930

1764	1316			224	210	14	200 مم سمك 11.90 مم ضغط
10411.18		7756	1322	31.18		1302	225 مم سمك 13.40 مم
154					154		280 مم سمك 16.60 مم
12747		4004	42	623	7812	266	250 مم سمك 14.80 مم
7433			5784	1495	154		315 مم سمك 18.7 مم
4			4				355 مم سمك 21.10 مم ضغط
9607.59			7166	1398	686	358	400 مم سمك 23.70 مم
68337		57500	3000	750	7087		50 مم سمك 3 مم ضغط 10 بار
9397			6897		2500		500 مم سمك 29.70 مم
9546.9			5927		3620		560 مم سمك 33.20 مم
4510			4375	15	120		630 مم سمك 37.40 مم
6248			6180		68		710 مم سمك 42.10 مم
2351.8			1200		132	1020	800 مم سمك 47.40 مم
755				755			1200 مم سمك 68 مم
250				250			63 مم سمك 3.8 مم
3874						3874	125 مم سمك 7.4 مم
228003.1	5050	110756	47731	10573.1	40627	13266	مجموع الوحدات المباعة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.

جدول (4) اسعار بيع وكلفة منتج البولي ايثيلين (بالدينار) للعام 2023(HDPE)



6150	8250	110 مم سمك 10.0 مم ضغط 10 بار	2
285	390	25 مم سمك 1.8 مم ضغط 10 بار	3
510	780	32 مم سمك 2.9 مم ضغط 16 بار	4
1995	2910	75 مم سمك 4.50 مم ضغط 10 بار	5
2580	4185	75 مم سمك 6.80 مم ضغط 16 بار	6
3915	6450	90 مم سمك 8.2 مم ضغط 16 بار	7
2865	4155	90 مم سمك 5.4 مم ضغط 10 بار	8
13590	17505	160 مم سمك 14.6 مم ضغط 10 بار	9
8400	12090	160 مم سمك 9.50 مم ضغط 10 بار	10
13920	18511	200 مم سمك 11.90 مم ضغط 10 بار	11
16815	23918	225 مم سمك 13.40 مم ضغط 10 بار	12
25185	43110	280 مم سمك 16.60 مم ضغط 10 بار	13
32250	45450	315 مم سمك 18.7 مم ضغط 10 بار	14
42645	60503	355 مم سمك 21.10 مم ضغط 10 بار	15
51405	72600	400 مم سمك 23.70 مم ضغط 10 بار	16
870	1290	50 مم سمك 3 مم ضغط 10 بار	17
900	1905	50 مم سمك 4.6 مم ضغط 16 بار	18
81630	127434	500 مم سمك 29.70 مم ضغط 10 بار	19
107805	139425	560 مم سمك 33.20 مم ضغط 10 بار	20
136065	157620	630 مم سمك 37.40 مم ضغط 10 بار	21
160500	257693	710 مم سمك 42.10 مم ضغط 10 بار	22
204120	311400	800 مم سمك 47.40 مم ضغط 10 بار	23
485670	759000	1200 مم سمك 68 مم ضغط 9.6 بار	24
1335	2055	63 مم سمك 3.8 مم ضغط 10 بار	25
5190	7245	125 مم سمك 7.4 مم ضغط 10 بار	26
19500	29425	250 مم سمك 14.80 مم ضغط 10 بار	27

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة

بعد توضيح حجم المبيعات لكل زبون واسعار بيع وكلفة المنتج في الخطوتين السابقتين سوف نقوم في الخطوات القادمة باستخراج صافي ايراد المبيعات لكل زبون وذلك بضرب كمية المبيعات لكل زبون في سعر البيع وفق الصيغة الرياضية الاتية :

صافي ايراد المبيعات = عدد الوحدات المباعة * سعر بيع الوحدة

وفي هذه الخطوة سوف يتم استخراج صافي ايراد المبيعات للزبون A حيث تم استخراجها من الجدول (3) و بالأحجام التي قام الزبون A بشرائها خلال السنة وان كلفة تلك الوحدات تم ايضاحها من خلال (4). ومن الجدول (5) الذي يوضح صافي ايراد المبيعات للزبائن وقد احتسبت كالاتي :

• **الزبون A = عدد الوحدات المباعة حسب نوع المنتج * سعر بيع المتر**

$$+(18,511*14) + (72,600*358) + (29,425*266) + (23,918*1302) + (12,090*1728) + (4704*5,850) =$$

$$. 459,264,884 = (7,246*3874) + (311,400*1019.8) \text{ دينار .}$$

• **الزبون B = عدد الوحدات المباعة حسب نوع المنتج * سعر بيع المتر**

$$(43,110*154) + (18,511*210) + (12,090*350) + (6,450*516) + (4,185*494) + (2,910*4400) + (390*100) + (5,850*12224) =$$

$$+ (157,620*120) + (139,425*3620) + (127,434*2500) + (1,290*7087) + (72,600*686) + (45,450*154) + (29,425*7812) +$$

$$. 1,301,165,794 = (311,400*132) + (257693*68$$
وهكذا يتم احتسابها لباقي الزبائن.

جدول (5) صافي ايراد المبيعات المتحققة من كل زبون لعام 2023
 (الكمية بالأمطار والكلفة بالدينار)

المجموع الكلي	14	13	4	3	2	1	ن	حجم 110م سمك 6.60
	F	E	D	C	B	A	الكمية المبيعات	
صافي ايراد المبيعات لكل زبون للعام 2023								
57718	3288	2352	30296	4854	12224	4704	كمية المبيعات	حجم 110م سمك 6.60
337650300	19,234,800	13,759,200	177,231,600	28,395,900	71,510,400	27,518,400	قيمة المبيعات	حجم 25م سمك 1.8
370	270				100		كمية المبيعات	حجم 75م سمك 4.50
2266500	2,227,500				39,000		قيمة المبيعات	حجم 90م سمك 8.2
4500	100				4400		كمية المبيعات	حجم 160م سمك 9.50
12882000	78,000				12,804,000		قيمة المبيعات	حجم 200م سمك 11.90
494					494		كمية المبيعات	حجم 10450
2067390					2,067,390		قيمة المبيعات	
540		24			516		كمية المبيعات	
3483000		154,800			3,328,200		قيمة المبيعات	
15616		1358	11200	980	350	1728	كمية المبيعات	
188797440		16,418,220	135,408,000	11,848,200	4,231,500	20,891,520	قيمة المبيعات	
1767	227	1316			210	14	كمية المبيعات	
32480575	3,973,635	24,360,476			3,887,310	259,154	قيمة المبيعات	
10450	70		7756	1322		1302	كمية	



							المبيعات	225 مم سمك 13.40
249115140	846,300		185,508,008	31,619,596		31,141,236	قيمة المبيعات	
168	14				154		كمية المبيعات	حجم 280 م سمك 16.60
6898094	259,154				6,638,940		قيمة المبيعات	
12124			4004	42	7812	266	كمية المبيعات	حجم 250 م سمك 14.80
356748700			117,817,700	1,235,850	229,868,100	7,827,050	قيمة المبيعات	
5938				5784	154		كمية المبيعات	حجم 315 مم سمك 18.7
269882100				262,882,800	6,999,300		قيمة المبيعات	
4				4			كمية المبيعات	حجم 355 مم سمك 21.10
242012				242,012			قيمة المبيعات	
8237.65	28			7165.65	686	358	كمية المبيعات	حجم 400 مم سمك 23.70
597293190	1,272,600			520,226,190	49,803,600	25,990,800	قيمة المبيعات	
67587			57500	3000	7087		كمية المبيعات	حجم 50 مم سمك 3
87187230			74,175,000	3,870,000	9,142,230		قيمة المبيعات	
9397				6897	2500		كمية المبيعات	حجم 500 مم سمك 29.70
1197497298				878,912,298	318,585,000		قيمة المبيعات	
10546.9	1000			5926.9	3620		كمية المبيعات	حجم 560 م سمك 33.20
1332366533	1,290,000			826,358,033	504,718,500		قيمة المبيعات	
4495				4375	120		كمية المبيعات	حجم 630 م سمك 37.40
708501900				689,587,500	18,914,400		قيمة المبيعات	
6248				6180	68		كمية المبيعات	حجم 710 م سمك 42.10
1610065864				1592542740	17,523,124		قيمة المبيعات	
2351.8				1200	132	1019.8	كمية المبيعات	حجم 800 م سمك 47.40
732350520				373,680,000	41,104,800	317,565,720	قيمة المبيعات	
3874						3874	كمية المبيعات	حجم 125 مم سمك 7.4
28071004						28,071,004	قيمة المبيعات	

223,001	5572	5050	110756	47730.55	40627	13265.8	المجموع الكلي للوحدات المباعة
7,757,028,4 15	30,363,6 14	54,692, 696	690,140, 308	5,221,40 1,119	1,301,16 5,794	459,264 ,884	صافي ايراد المبيعات لكل زبون

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (3) و(4).

• **تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون (التكاليف المباشرة)**

من خلال تحديد كمية المبيعات التفصيلية لكل زبون من الجدول (3) وضربها بكلفة البضاعة المباعة كما في الجدول (4) تأتي الخطوة التالية والتي يمكن من خلالها تحديد الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون وكما يلي :

كلفة البضاعة المباعة لكل زبون = عدد الوحدات المباعة * كلفة بيع الوحدة

وفي ما يلي استخراج كلفة البضاعة المباعة للزبون A .

➤ عدد الوحدات المباعة للزبون A كما هي في الجدول (3) وبأحجام مشتريات الزبون خلال العام 2023 ومن كلفة تلك الوحدات المباعة كما في الجدول (4) يمكن استخراج كلفة البضاعة المباعة وفق المعادلة التالية .

الزبون A = عدد الوحدات المباعة حسب نوع المنتج * سعر كلفة المتر

$$240,120 * 1019.8) + (13,930 * 14) + (52,405 * 358) + (19,500 * 266) + (160,815 * 1302) + (8,400 * 1728) + (4704 * 3,930) = (5,190 * 3874) = 306,947,556 \text{ دينار .}$$

الزبون B = عدد الوحدات المباعة حسب نوع المنتج * سعر كلفة المتر

$$+(32,250 * 154) + (13,920 * 210) + (8,400 * 350) + (3,915 * 516) + (2,580 * 494) + (1,995 * 4400) + (285 * 100) + (3,930 * 12224) = *68) + (136,065 * 120) + (107,805 * 3620) + (81,630 * 2500) + (870 * 7087) + (51,405 * 686) + (32,250 * 154) + (19,500 * 7812) = 917,127,930 \text{ دينار .}$$

وهكذا بقية الزبائن.

و الجدول (6) يوضح حساب كلفة البضاعة المباعة للزبائن.

جدول (6) الكلفة الصناعية للبضاعة المباعة لكل زبون للعام 2023
 (الكمية بالأمتار والكلفة بالدينار)

6	5	4	3	2	1	ت	
F	E	D	c	B	A	رمز الزبون الخاص بالبحث	
3288	2352	30296	4854	12224	4704	حجم 110م م سمك 6.60	كمية المبيعات
12,921,84 0	9,243,360	119,063,28 0	19,076,220	48,040,320	18,486,720	كلفة المبيعات	
270						حجم 110م م سمك 10.0	كمية المبيعات
1,660,500						كلفة المبيعات	
				100		حجم 25مم سمك 1.8	كمية المبيعات
				28,500		كلفة المبيعات	
100						حجم 32مم سمك 2.9	كمية المبيعات
51,000						كلفة المبيعات	
				4400		حجم 75مم سمك 4.50	كمية المبيعات
				8,778,000		كلفة المبيعات	
				494		حجم 75مم سمك 6.80	كمية المبيعات
				1,274,520		كلفة المبيعات	
	24			516		حجم 90مم	كمية



						المبيعات	سمك 8.2
	93,960			2,020,140		كلفة المبيعات	
227						كمية المبيعات	حجم 160م
3084930						كلفة المبيعات	سمك 14.6
70	1358	11200	980	350	1728	كمية المبيعات	حجم 160م
588,000	11,407,200	94,080,000	8,232,000	2,940,000	14,515,200	كلفة المبيعات	سمك 9.50
14	1316			210	14	كمية المبيعات	حجم 200م
194,880	18,318,720			2,923,200	194,880	كلفة المبيعات	سمك 11.90
		7756	1322		1302	كمية المبيعات	حجم 225م
		130,417,140	22,229,430		21,893,130	كلفة المبيعات	سمك 13.40
				154		كمية المبيعات	حجم 280م
				3878490		كلفة المبيعات	سمك 16.60
		4004	42	7812	266	كمية المبيعات	حجم 250م
		78,078,000	819,000	152,334,000	5,187,000	كلفة المبيعات	سمك 14.80
28			5784	154		كمية المبيعات	حجم 315م
903,000			186,534,000	4,966,500		كلفة المبيعات	سمك 18.7
			4			كمية المبيعات	حجم 355م
			170,580			كلفة المبيعات	سمك 21.10
			7165.65	686	358	كمية المبيعات	حجم 400م
			368,350,238	35,263,830	18,402,990	كلفة المبيعات	سمك 23.70
1000		57500	3000	7087		كمية المبيعات	حجم 50مم سمك 3
870,000		50,025,000	2,610,000	6,165,690		كلفة المبيعات	
			6897	2500		كمية المبيعات	حجم 500م
			563,002,110	204,075,000		كلفة المبيعات	سمك 29.70
			5926.9	3620		كمية المبيعات	حجم 560م
			638,949,455	390,254,100		كلفة المبيعات	سمك 33.20
			4375	120		كمية المبيعات	حجم 630م

						المبيعات	م
			595,284,375	16,327,800		كلفة المبيعات	سمك 37.40
			6180	68		كمية المبيعات	حجم 710م
			991,890,000	10,914,000		كلفة المبيعات	سمك 42.10
			1200	132	1019.8	كمية المبيعات	حجم 800م
			244,944,000	26,943,840	208,161,576	كلفة المبيعات	سمك 47.40
575						كمية المبيعات	حجم 63مم
767,625						كلفة المبيعات	سمك 3.8
					3874	كمية المبيعات	حجم 125م
					20,106,060	كلفة المبيعات	سمك 7.4
5572	5050	110756	47730.55	40627	13266	المجموع الكلي لعدد الوحدات المباعة	
21,041,775	39,063,240	471,663,420	3,642,091,408	917,127,930	306,947,556	اجمالي كلفة البضاعة المباعة لكل زبون	

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات الشركة.

• تحديد الربح الاجمالي لكل زبون:

في هذه الخطوة يتم استخراج اجمالي الربح لكل زبون وذلك من خلال الصيغة الرياضية الاتية التي تستخدم لتحديد ربحية الزبون :

اجمالي الربح لكل زبون = صافي الايراد لكل زبون - كلفة البضاعة المباعة لكل زبون

اجمالي الربح للزبون A = 306,947,556 - 459,264,884 = 152,317,328 دينار.

اجمالي الربح للزبون B = 917,128,030 - 1,301,165,794 = 384,037,764 دينار .

وبعد معرفة ربحية الزبون يتم استخراج نسبة اجمالي الربح لكل زبون وفق الصيغة الرياضية الاتية :

$$\text{نسبة اجمالي الربح} = \frac{\text{اجمالي الربح لكل زبون}}{\text{مجموع اجمالي الربح لكل الزبائن}} * 100\%$$

152,317,328

نسبة اجمالي الربح للزبون A = $100\% * \frac{152,317,328}{2,359,093,086} = 6.45\%$

384,037,764

نسبة اجمالي الربح للزبون B = $100\% * \frac{384,037,764}{2,359,093,086} = 16.28\%$

وهكذا يتم استخراج اجمالي الربح ونسبة اجمالي الربح لباقي الزبائن الموضح في الجدول (7) ادناه.

جدول (7) اجمالي الربح لكل زبون لعام 2023(المبالغ بالدينار)

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	صافي ايراد المبيعات	كلفة البضاعة المباعة	اجمالي الربح	نسبة اجمالي الربح لكل زبون الى مجموع الربح لكل زبون
1	A	459,264,884	306,947,556	152,317,328	%6.45
2	B	1,301,165,794	917,127,930	384,037,864	%16,28
3	C	5,221,401,119	3,642,091,408	1,579,309,711	%66.94
4	D	690,140,308	471,663,420	218,476,888	%9,26
5	E	54,692,696	39,063,240	15,629,456	%0.66
6	F	30,363,614	21,041,775	9,312,839	%0.39
	المجموع الكلي	7,757,028,415	5,397,935,329	2,359,093,086	%100

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدولين (5) و (6)

• توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة :

اجمالي التكاليف الصناعية غير المباشر
توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة = ----- * صافي ايراد كل زبون اجمالي ايراد المبيعات

❖ حصة الزبائن من التكاليف غير المباشرة

3,600,922,500

❖ حصة الزبون A = ----- * 459,264,884 = 44,213,024 دينار

37,404,753,000

3,600,922,500

❖ حصة الزبون B = ----- * 1,301,165,794 = 125,262,081 دينار

37,404,753,000

والجدول ادناه يوضح حصة كل زبون من التكاليف غير مباشرة.

جدول (8) حصة الزبون من التكاليف غير المباشرة للعام 2023

ت	رمز الزبون الخاص بالبحث	اجمالي التكاليف غير المباشرة (1)	اجمالي ايراد المبيعات (2)	صافي ايراد المبيعات لكل زبون (3)	حصة كل زبون من التكاليف غير مباشرة (4) = (1)/(2) * (3)
1	A	3,600,922,500	37,404,753,000	459,264,884	44,213,024
2	B	3,600,922,500	37,404,753,000	1,301,165,794	74,873,057

66,439,198	690,140,308	37,404,753,000	3,600,922,500	D	3
502,659,669	5,221,401,119	37,404,753,000	3,600,922,500	F	4
2,923,078	30,363,614	37,404,753,000	3,600,922,500	K	5
5,265,217	54,692,696	37,404,753,000	3,600,922,500	M	6
المجموع الكلي					

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد سجلات الشركة و الجدول (7)

وبعد توضيح طريقة توزيع التكاليف غير المباشرة في الخطوة الخامسة نقوم بعد ذلك باستخراج الربح التشغيلي لكل زبون في الخطوة الالية :

• استخراج الربح التشغيلي لكل زبون :

في هذه الخطوة يتم استخراج ربح كل زبون وفق النظام التقليدي حيث تبين هذه الخطوة ربح الزبائن من الاكثر ربحية الى الادنى ربحية وفق الصيغة الرياضية الالية:

❖ صافي الربح التشغيلي لكل زبون = اجمالي الربح (صافي ايراد المبيعات - كلفة البضاعة المباعة) - التكاليف غير المباشرة

➤ صافي الربح التشغيلي لزبون A

صافي الربح التشغيلي للزبون A = 152,317,328 - (306,947,556 - 459,264,884) = 44,213,024 = 108,104,304 دينار.

➤ صافي الربح التشغيلي للزبون B

صافي الربح التشغيلي للزبون B = 384,037,764 - (3,642,091,408 - 5,221,401,119) = 125,262,081 = 258,775,683 دينار.
والجدول (9) ادناه يوضح صافي الربحية للزبائن للعام 2023 .

جدول (9) صافي الربح التشغيلي لكل زبون للعام 2023 (المبالغ بالدينار)

K	M	D	F	B	A	التفاصيل
30,363,614	54,692,696	690,140,308	5,221,401,119	1,301,165,794	459,264,884	صافي ايراد المبيعات
21,041,775	39,063,240	471,663,420	3,642,091,408	917,128,030	306,947,556	(كلفة البضاعة المباعة)
9,321,839	15,629,456	218,476,888	1,579,309,711	384,037,764	152,317,328	اجمالي الربح لكل زبون
2,923,078	5,265,217	66,439,198	502,659,669	125,262,081	44,213,024	اجمالي التكاليف غير المباشرة)
6,398,761	10,364,239	152,037,690	1,076,650,042	258,775,683	108,104,304	صافي الربح التشغيلي (ربحية الزبون)
						نسبة الربح التشغيلي لكل زبون الى اجمالي الربح التشغيلي للزبائن

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول (7 ، 8)

ويمكن اعادة ترتيب الزبائن حسب صافي الربح التشغيلي من الاعلى ربحية الى الاقل ربحية بناء على ما حققوه من ارباح خلال العام (2023) .

وفق الصيغة الرياضية الالية وكما موضح على الجدول (9):

نسبة صافي الربح التشغيلي = $\frac{\text{صافي الربح التشغيلي لكل زبون}}{\text{اجمالي صافي الربح التشغيلي لكل الزبائن}} * 100\%$

• استخراج نسبة صافي الربح التشغيلي للزبائن:

$$\begin{aligned} \text{❖ نسبة الربح التشغيلي للزبون A} &= 100 * \frac{1,076,650,042}{2,230,780,529} = 48.26\% \\ \text{❖ نسبة الربح التشغيلي للزبون B} &= 100 * \frac{258,775,683}{2,230,780,529} = 11.60\% \\ \text{❖ نسبة الربح التشغيلي للزبون F} &= 100 * \frac{1,076,650,042}{2,230,780,529} = 48.26\% \end{aligned}$$

والجدول ادناه يوضح ترتيب الزبائن حسب نسب الربحية المتحققة منهم.

جدول (10) ترتيب الزبائن حسب صافي ربحهم للعام 2023

ن	رمز الزبون الخاص	صافي الربح التشغيلي لكل زبون (1)	اجمالي صافي الربح لكل الزبائن (2)	نسبة الربح التشغيلي (3)/(1)= (2) * 100%
1	A	1,076,650,042	2,230,780,529	
2	B	258,775,683	2,230,780,529	
3	D	152,037,690	2,230,780,529	
4	F	108,104,304	2,230,780,529	
5	M	10,364,239	2,230,780,529	
6	K	6,398,761	2,230,780,529	
	المجموع الكلي	2,230,780,529	2,230,780,529	100%

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (9).

مناقشة النتائج

يتم احتساب تكاليف الانتاج بالاعتماد على تطبيق الطريقة الكلية لتحديد كلفة المنتج وبعد ذلك يضاف لها هامش الربح الذي يتم تحديده من قبل ادارة الشركة لغرض تسعير المنتج ، وبهذا يتم تحديد كلفة المنتج من خلال جمع تكاليف المواد الاولية ، كما يتم تحميل التكاليف الاخرى (تكاليف غير مباشرة) على المنتج وفق معادلة تعتمد على اجمالي الانتاج الشهري كما تتبع الشركة نظامين في الانتاج ، نظام الانتاج الواسع Mass production لتوفير خزين من المنتجات النامية الصنع لحين الطلب عليها ، والنظام الثاني الانتاج حسب الطلب Job orders والخاصة الى مواصفات وطلب الزبون ، اذ استخدمت الشركة اجمالي التكاليف في توزيعها ، مما يعني احتساب كلفة المنتج بصورة غير صحيحة مما قد تنعكس اثاره على مركزها المالي والتنافسي. وهذا ما يجعل الشركة تعتمد على نظام التكاليف التقليدي غير الدقيق وافتقاره الى الرؤية الاستراتيجية الحديثة في ادارة التكاليف، وبالتالي فان الشركة لا تركز على ربحية الزبون ولغرض معرفة ربحية الزبون وفق النظام التقليدي حيث يتم تحميل التكاليف الاخرى غير المباشرة المرتبطة بالزبون على اساس اجمالي ايراد المبيعات ويعاب على هذه الطريقة في حساب كلفة الزبون من التكاليف غير المباشرة هو جمع كافة التكاليف المتكبدة في انتاج المنتجات الثلاثة بمختلف احجامها فقد يكون هناك تفاوت ملحوظ في حجم المبيعات للزبائن مما يعني تحميل تكاليف غير مباشرة لحجم معين من المشتريات وذلك فان مستوى الارباح المتحققة قد لا يتعدى مستوى التكاليف غير المباشرة للعمليات التسويقية والادارية والتشغيلية وبالتالي قد تفقد الشركة امكانية التركيز على الزبائن الذين تكون حجم ايراداتهم كبيرة مقارنة بالزبائن ذوي المشتريات المنخفضة ، وان حساب اجمالي التكاليف غير المباشرة وقسمتها بشكل متساوي على عدد الوحدات المنتجة وبالتالي كل المنتجات تأخذ حصة متساوية من الكلفة غير المباشرة قد يفقد الشركة امكانية التمييز بين الزبون الذي يحقق اعلى الارباح عن الزبون الذي يحقق الخسارة .



المصادر

1. AlMudhafar Mohanad Mohamed , Mohanad Hadi AlHawazi , 2022. " *The Effect Of Customer Profitability On Strategic Cost Choices For Iraqi Banking Institutions*" Intern. Journal of Profess. Bus. Review. |Miami, v. 7 | n. 5| p. 01-17 | e0733 | 2022.
2. David P. Stubing , 2019. " *Measuring and managing customer profitability: Implications for identifying and managing unprofitable customers*" . College of Business Theses and Dissertations. 8.[https://via.library.depaul.edu/ business _etd/8](https://via.library.depaul.edu/business_etd/8).
3. Abdul-Hussein Ali , Hani Al-Zameli. 2023." *Customer Profitability Analysis Basis On Activities And Its Role In Cost Management And Operational Performance Improvement : Applied Study In General Company For Electrical Industries / Air-Cooled* " World Economics & Finance Bulletin (WEFB) Available Online at: <https://www.scholarexpress.net> ISSN: 2749-3628,.
4. Pernot, E., Roodhooft , F., and Van den Abbeele, A. (2007), " *Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University*" , The Journal of Academic Librarianship, 33(5), 551–560.
5. Somapa Sirirat , Martine Cools, Wout Dullaert , 2018' *Characterizing supply chain visibility – a literature review* " published in International Journal of Logistics Management 2018
6. .Lutkevich, Ben , 2023 " *Cost Management* " <https://www.techtarget.com/whatis/definition/cost-management> .
7. Sandeep Kour Tandon , 2021. " *Strategic Cost Management*" Printed & Published on behalf of the Directorate of Distance Education, University of Jammu by the Director, DDE, University of Jammu, Jammu.