

## دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الإدارية (دراسة تطبيقية بمنشآت الخدمات التعليمي)

الدكتور باسل أسعد

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

### الملخص

تناولت الدراسة استخدام مدخل تحليل ربحية الزبائن من منظور تكاليفي يساعد إدارة الشركة على ترشيد قراراتها الإدارية. وهدفت إلى تقييم مقدرة مدخل تحليل ربحية الزبائن على توفير معلومات تكاليفية إضافية للمنشآت التي تستخدم هذا المدخل بالمقارنة باستخدام المداخل التقليدية للتكاليف. والتحقق من إسهام ذلك في ترشيد القرارات الإدارية.

أجريت دراسة تطبيقية في شركات الخدمات التعليمية في سورية، حيث يستحوذ الزبون على أهمية عظمى، وحيث ترتفع المنافسة بين الشركات العاملة في مجال الخدمات التعليمية، وتزداد أهمية القرارات الإدارية التي تمكن من اكتساب الزبائن والحفاظ على أكثرهم ربحية. وتوصلت الدراسة إلى تأكيد جدوى اتباع هذا المدخل في المنشآت العاملة في قطاع الخدمات التعليمية، وبيان مدى إسهامه في ترشيد القرارات الإدارية المرتبطة بالزبائن الذين يشكلون مصدر ربحية تلك المنشآت على المدى الطويل.

كلمات مفتاحية: أنظمة التكاليف، ربحية الزبائن، شركات الخدمات التعليمية، القرارات الإدارية.

## المقدمة:

يشكل تحليل ربحية الزبون أحد المداخل الحديثة في دراسة التكاليف وتحليلها، كونه يساعد الشركات التي يوجه السوق نشاطها بشكل كبير، في تفعيل دورها باكتساب الزبائن والحفاظ عليهم. وتعد شركات الخدمات عموماً وشركات الخدمات التعليمية بشكل خاص، من أكثر الشركات التي تتحدد نشاطاتها بشكل أساسي لصالح الزبائن.

لم تعد منظمات الأعمال الحديثة، العاملة في بيئة شديدة المنافسة، مسؤولة عن إدارة العملية الإنتاجية فحسب، بل أصبحت مسؤولة أيضاً عن تلبية حاجتها الملحة لإدارة العلاقة مع الزبون، ما يرتبط بها كلاً من قياس وتحليل للتكاليف والإيرادات والأرباح الناجمة عنها. إذ إن أحد أهداف المنظمة الأساسية تنصب على تعظيم ثروة المالكين، فلا بد لإدارتها من تقدير وتفهم أهمية تعظيم قيمة الزبون ورضاه. وهذا يتطلب منها تبني المبادئ والإجراءات التي تمكنها من تحقيق ذلك الهدف الاستراتيجي الذي يقتضي التركيز على الزبائن من حيث اكتسابهم والحفاظ عليهم<sup>[1]</sup>، ونظراً إلى أن الزبائن يتباينون فيما بينهم من حيث إسهام كل منهم في تحقيق الأرباح للشركة خلال المدة نظراً إلى الاختلاف سلسلة القيمة لكل منهم، فإن الإدارة التي تتمكن من تحديد الإيرادات والتكاليف والأرباح على مستوى الزبون الواحد أو مجموعة محددة من الزبائن سوف تتمكن بلا شك من اتخاذ أفضل القرارات وعلى الأخص تلك المتعلقة بالأجل الطويل<sup>[2]</sup>.

إن تحقيق الربحية من الزبون مرتبط ارتباطاً مباشراً برضا الزبون، ونجاح الإدارة في تحقيق هدف استراتيجي كهذا يتمثل في تحقيق التوازن الضروري بين إرضاء الزبون على المدى الطويل، والحفاظ عليه، ومن دون تكبد تكاليف إضافية غير مبررة فنياً بهدف للحفاظ عليه. وقد وجد كابلان أن تكلفة الحصول على زبون جديد في منشآت الخدمات تعادل خمسة أضعاف تكلفة الاحتفاظ بزبون حالي للمنشأة. لذلك فالتنفيذ الناجح لتحليل ربحية الزبون يوفر الفرصة لإدارة المنشأة لتحويل الزبائن غير المربحين إلى مربحين ومن ثم الاحتفاظ بأكثرهم تحقيقاً للربح<sup>[3]</sup>.

1 RODDY, E. *Corporate Value Creation - Customer Value Report*; Business Objects an SAP company; CIMA Centre of Excellence, 2008, P. 8.

2 طالب، مهند مجيد. قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM. الجامعة العراقية، رسالة ماجستير، أكتوبر 2012، ص 11.

3 عبد اللطيف، محمد يس. تحليل ربحية الزبون باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مجلة المحاسبون، العدد 70، كانون الثاني 2012، 21-16، ص16.

تشكل إدارة علاقة المنشأة بالزبون، الحل الذي يقود للربحية من خلال الفهم والتأثير في سلوك الزبائن بهدف اكتسابهم والمحافظة عليهم ونيل رضاهم وتحسين ولائهم<sup>[1]</sup>. هذا مع الإقرار بأن الربحية لا تعبر فقط عن القيمة التي يمكن أن يحققها الزبون للشركة، لأن هذه النظرة الضيقة إلى الربحية قد تهمل منافع العلاقات الأخرى التي قد تكون مصدراً مهماً للقيمة المخفية، إذ إن خصائص عمليات الشراء من قبل الزبون وتكرار تلك العمليات يمكن أن تحقق تأثيراً إيجابياً في هامش الأرباح الإجمالية وتكاليف خدمة الزبون الإجمالية<sup>[2]</sup>.

### مشكلة البحث:

إن الطبيعة الخاصة بنشاط المنشآت الخدمية، وتعدد الخدمات التي تقدمها للزبون تستهدف خلق قيمة للزبون ونيل رضاه ومن ثم الاستحواذ على ولائه، وهذا يتطلب تخصيصاً للموارد وزيادة في التكاليف. وإن ترشيد القرارات الإدارية يستوجب ربط تلك التكاليف بالغايات التي تم تكبيدها لأجلها. ويعد الربط المباشر للتكلفة بالزبون الفرد، الذي يشكل مصدر إيرادات المنشآت، مطلباً لازماً للوصول إلى الربحية الخاصة بكل زبون. وهذا يثير التساؤل عن جدوى تبني نظام التكاليف على أساس النشاطات ABC بغرض تطبيق مدخل تحليل ربحية الزبائن، ومدى قدرته على توفير الأساس الملائم لبناء القرارات الإدارية المرتبطة بالزبائن. وعليه يمكن إبراز مشكلة البحث في تساؤلين يطلان مدى قدرة مدخل تحليل ربحية الزبائن على تزويد إدارة منشآت الخدمات التعليمية بمعلومات إضافية لا تتوافر باستخدام المداخل التقليدية للتكلفة، وجدوى المعلومات المستمدة من هذا المدخل لتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية في تلك المنشآت.

### أهمية البحث:

تشكل المنافسة المتزايدة في قطاع الأعمال دافعاً أساسياً للبحث في السبل التي تساعد الشركات في كسب الزبائن والحفاظ على أكثرهم ربحية. وتزداد هذه الأهمية في شركات الخدمات التعليمية التي يشكل الزبون مستهلكاً للخدمة التي تقدمها الشركة من ناحية، ومن ناحية أخرى يدخل الزبون في

1 PETE, S.; CARDOS, I. *Managerial And Cost Accounting Approach Of Customer Profitability Analysis*. University of Oradea, Annals of Faculty of Economics, 2010, vol. 1, issue 1, 570-576, P. 572.

2 طالب، مهند مجيد 2012، مرجع سابق، ص 11.

العملية الإدارية بوصفه أحد العوامل الأساسية في إنجاز الخدمة وتحسينها، ويعد الجانب التكاليفي الذي يتناوله البحث ركناً أساسياً لتحليل الربحية الخاصة بالزبون.

وبشكل خاص في سورية يكتسب الموضوع محل الدراسة أهمية كبيرة، فمن ناحية أولى فإن موضوع ربحية الزبائن لم يستحوذ على الاهتمام الكافي في المنشآت السورية بشكل عام، ومن ناحية ثانية يعد قطاع الخدمات التعليمية من الأعمال الحديثة نسبياً التي تشهد منافسة متعاضمة، مما يزيد من أهمية تطبيق البحث في المنشآت السورية العاملة في هذا القطاع.

### أهداف البحث:

هدف البحث إلى تقديم بديل علمي يساعد إدارة المنشأة على تحسين قراراتها، وذلك من خلال بيان إمكانية توفير معلومات إضافية، تحصل عليها إدارة المنشآت بالتحويل لاستخدام أنظمة التكاليف حديثة تمكّنها من استخدام مدخل تحليل ربحية الزبائن، والتحقق من إسهام ذلك في ترشيد القرارات الإدارية.

### دراسات سابقة:

- دراسة طالب، مهند مجيد 2012 بعنوان " قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM"<sup>[1]</sup>: هدفت الدراسة لتحديد مشكلات القياس المحاسبي والتحليل والعرض للمعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة بالزبون، بغرض الحصول على فهم أفضل لمفهوم تكاليف الزبون وربحيته وإمكانية قياسهما وتحليلهما باستخدام مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط، من خلال بناء إطار مفاهيمي نظري لموضوع الدراسة. وخلصت إلى أن ارتفاع نسبة الزبائن غير المربحين يؤدي إلى ازدياد تكاليف الخدمة وتراجع مستمر في مستوى الخدمة.

- دراسة وناس، خلود وآخرون 2012 بعنوان " استعمال مدخلي تحليل الربحية وحساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون"<sup>[2]</sup>: هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم لربحية الزبون

1 طالب، مهند مجيد. قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاط ABCM. الجامعة العراقية، رسالة ماجستير، أكتوبر 2012.

2 وناس، خلود؛ جميل، أحمد نزار؛ إبراهيم، محمد عبد الله. استعمال مدخلي تحليلي الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 23، 2012، ص 187 - 208.

يساعد إدارة الشركة على تحقيق إدارة جيدة لعلاقتها مع زبائننا، ويسهم في حصر الزبائن الذين ينبغي إقامة علاقات معهم لضمان حصة في السوق أو تعزيز حصة الشركة الحالية في السوق. وتوصلت إلى وجود اتجاه ورغبة من إدارات الشركات لحساب المنفعة أو الربحية المتأتية من الزبائن باستخدام مدخل تحليل ربحية الزبون وما يعرف بقيمة الزبون مدى الحياة لإدارة العلاقة بالزبون، وأن ذلك يتطلب إعادة النظر في نظم التكلفة التقليدية المطبقة والتحول إلى نظام تكاليف يتيح ضبط التشعب والتداخل في تصنيفات الخدمات المقدمة للزبائن.

- دراسة عبد اللطيف، محمد يس 2012 بعنوان "تحليل ربحية الزبون باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت - دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة"<sup>[1]</sup>: هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إمكانية إجراء تحليل ربحية الزبون استناداً إلى نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بغرض المساعدة على رسم استراتيجية المنشأة في التعامل مع عملائها وتحديد الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها. وتوصلت إلى أن تحليل ربحية الزبون يمكن من تحديد العملاء الذي يسهمون بأكبر معدلات ربحية؛ مما يستوجب تعميم سياسات تسويقية تحافظ على ولائهم للمنشأة. وإنّ تحليل ربحية الزبون ومسببات تلك الربحية يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التي تساعد على تحويل العملاء غير المرشحين إلى عملاء مربحين.

- دراسة الجبوري، نصيف جاسم، و خضير، بشرى 2008 بعنوان "تحليل ربحية الزبائن"<sup>[2]</sup>: هدفت الدراسة إلى استنباط أسلوب تسجيل إيرادات وتكاليف وتحليلها بغرض قياس ربحية الزبائن وتحليلها كونها تنال اهتماماً متزايداً من المحاسبين الإداريين في المنظمات الناجحة التي تركز تركيزاً كبيراً على زبائننا في عملية صنع القرار. وتوصلت إلى أن تحليل المقدرة الربحية بحسب القطاعات يساعد المديرين على الوصول إلى العوامل التي ترفع تحسن أداء المنشأة. وتعدّ الزبائن أحد الأصول المهمة غير الملموسة للمنظمة التي يمكن لقرارات الإدارة أن تضيف أو تخفض من قيمتها، ومن ثمّ يجب التغلب على العوامل المؤثرة في القياس والتحليل، سواء كانت متعلقة بالإيرادات أو التكاليف لكل زبون.

1 عبد اللطيف، محمد يس. تحليل ربحية الزبون باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت - دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مجلة المحاسبين، العدد 70، كانون الثاني 2012، ص 16 - 21.  
2 الجبوري، نصيف جاسم؛ خضير، بشرى. تحليل ربحية الزبائن، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 52، 2008، ص 305 - 319.

- دراسة JU-FANG و KUN-YUAN ، 2008 بعنوان تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاطات في تحليل ربحية الزبائن<sup>[1]</sup>: تناولت الدراسة أهمية حساب الربحية على مستوى الزبون بهدف ترشيد التكاليف. وهدفت إلى بيان دور نظام التكاليف على أساس النشاطات في حساب ربحية الزبون وتحليلها. وتوصلت الدراسة إلى اقتراح مجموعات ومحركات للتكاليف تلبي احتياجات عملية احتساب ربحية الزبون.
- دراسة RAAIJ وآخرون 2003، بعنوان تطبيق تحليل ربحية الزبائن، دراسة حالة<sup>[2]</sup>: هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تحليل ربحية الزبائن بغرض تصنيف العملاء إلى شرائح متعددة بحسب إسهام كل مجموعة زبائن في الربح في الشركات المتخصصة بصناعة مواد التنظيف الكيميائية وتوزيعها، وتوصلت إلى تأكيد أهمية استخدام تحليل ربحية الزبائن، وتحديد المنافع الممكن أن تكسبها الإدارة بنتيجة تبنيها لهذا المدخل.
- دراسة FISCHER و DECKEN ، 2001 بعنوان " مفهوم ربحية الزبون في الشركات الخدمية، وتطبيقها في شركات تأجير السيارات"<sup>[3]</sup>: هدفت الدراسة إلى تقييم ربحية الزبائن بوصفه مدخلاً جديداً للتحليل المالي في الشركات التي تشكل حركة السوق ورغبات الزبائن الموجه الأساس لقراراتها. وقد وضعت الدراسة نموذجاً لحساب ربحية الزبائن يتلاءم والشركات العاملة في خدمات تأجير السيارات بألمانيا. وتوصلت إلى أن استخدام تحليل ربحية الزبائن تمد إدارة تلك الشركات بالمعلومات التي تمكنها من بناء قراراتها الإدارية الصحيحة.
- تسعى هذه الدراسة لمتابعة موضوع البحث في القطاع الخدمي، وبخصوصية تنجم عن تناول المشكلة الدراسة ومتغيراتها في بيئة الأعمال السورية، وتطبيقها في المنشآت العاملة في مجال الخدمات التعليمية بسورية.

1 JU-FANG, C.; KUN-YUAN, Y. *Application Of Activity-Based Costing In Customer Profitability Analysis*; Business And Information Management. Volume 1, 2008, 494 – 497.

2 RAAIJ, E. M.; VERNOOIJ, M. J.; TRIEST, S. *The Implementation Of Customer Profitability Analysis, A Case Study*. Industrial Marketing Management, Vol. 32, 2003, 573– 583.

3 FISCHER, T. M.; DECKEN, T. *Kundenprofitabilitäts-Rechnung In Dienstleistungs- geschäften – Konzeption Und Umsetzung Am Beispiel Des Car Rental Business*; Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung Band 53, 3/2001, 294–323.

## فرضيات البحث:

بحسب مشكلة الدراسة ومتغيراتها يمكن صياغة فرضيتي البحث الآتيتين:

الفرضية الأولى: يوفر مدخل تحليل ربحية الزبائن معلومات تكاليفية إضافية لا تتوافر باستخدام المداخل التقليدية؟

الفرضية الثانية: تمكن المعلومات التي يوفرها هذا المدخل، إدارة شركات الخدمات التعليمية من ترشيد قراراتها الإدارية؟

## منهج البحث:

لغرض تحقيق البحث لأهدافه فإنه يتبع منهجاً وصفيّاً تحليلياً من خلال دراسة حالة وفق الخطوات المنهجية الآتية:

- تحديد مشكلة البحث وإطاره النظري، وذلك من خلال الرجوع للدراسات السابقة والأدبيات المحاسبية ذات الصلة بموضوع تحليل ربحية الزبون.
- وضع فروض البحث التي تحدد العلاقة بين تطبيق مدخل تحليل ربحية الزبون وترشيد القرارات الإدارية بوصفهما متغيري البحث الرئيسيين.
- إجراء دراسة تطبيقية تعكس مشكلة البحث وإطاره النظري من خلال دراسة حالة على شركة مساهمة سورية متخصصة بالخدمات التعليمية. باستخدام الوثائق الرسمية والبيانات وقوائم التكاليف للشركة الخاصة بالشركة محل البحث.
- تحليل البيانات بهدف الوصول إلى نتائج اختبار الفروض وتقديم إجابات البحث التي تمكن من تقديم الاستنتاجات والتوصيات.

## الإطار النظري:

### مفهوم القرارات الإدارية الرشيدة:

يعرف القرار الإداري بأنه عملية اختيار أفضل بديل بين مجموعة من البدائل المتاحة، وهو موجه نحو هدف محدد تسعى المنشأة إلى تحقيقه ضمن قيود وشروط معينة، وفي ظروف وعوامل متعددة وضغوط مختلفة. وتتصف عملية اتخاذ القرارات بأنها عملية مستمرة وتدخل في مراحل الإدارة

وظائفها كلها بدءاً بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.<sup>1</sup> ويمثل القرار الإداري محور العملية الإدارية ويتوقف نجاح أي منشأة واستمرارها على قدرة إدارتها على اتخاذ القرارات الرشيدة، وتزداد أهمية القرارات الإدارية كلما كبر حجم المنشأة وتعددت نشاطاتها.

تعدُّ عملية صنع القرارات الإدارية الرشيدة واتخاذها إحدى أهم الركائز الأساسية للإدارة في تحقيق أهدافها بفاعلية.<sup>2</sup> إذ يقصد عادة برشد القرار الإداري أن يكون فعالاً. و تمثل الفعالية أساس القرار الإداري وجوهر رشده. يقاس رشد أي قرار بمدى قدرته على تحقيق الأهداف المرسومة بأفضل جودة وبأقل تكلفة ووقت ممكنين، وعليه يعني الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية القدرة على اختيار البديل الذي يحقق أعلى عائد باستخدام ذات الموارد.

هناك مقومات رئيسية لاتخاذ القرار الفعال منها القابلية لإيجاد نوعين من الروابط السببية: الأول ربط السبب بالآثر الذي ينجم عنه، مثل الانخفاض بالمبيعات بوصفه سبباً يظهر أثره في زيادة حجم الطاقة غير المستغلة، والثاني ربط الآثر بالسبب الذي دفع لوقوعه، مثل المنتج الذي لا يحقق ربحاً بوصفه أثراً تسبب فيه عملية إعادة تصميم العملية الإنتاجية. ويجب على نظام التكاليف المتبع أن يلحظ تلك الروابط ويقدم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار الرشيد بشأنها.<sup>3</sup>

تعتمد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة اعتماداً أساسياً على المعلومات المحاسبية وبشكل خاص على تلك المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف بوصفه مصدراً مهماً للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار الإداري. ويمكن أن تنصب القرارات الإدارية المبنية على أنظمة التكاليف على مجالات عديدة من أهمها القرارات المتعلقة بالاستثمار في الأصول طويلة الأجل، وقرارات بتخصيص الموارد، وقرارات تسعير المنتجات أو الخدمات، وقرار استبعاد منتج أو إضافته، وقرار التشكيل البيعي وأخيراً قرار إغلاق المنشأة أو استمرارها.

1 شبيب، أحمد عبد الهادي، 2006، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص 119  
2 الشمري، صادق، العزاوي، باسل، 2013، أثر بعض العوامل الاستراتيجية في صنع واتخاذ القرارات الرشيدة - دراسة ميدانية في عينة من الوزارات العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 34، 67 - 86، ص 72

3 LARRY R. WHITE, *Conceptual Framework for Managerial Costing*, Institute of Management Accountants (IMA), 2004, p. 18.



## ربحية الزبون، إطار مفاهيمي:

إن أساس نشأة مفهوم ربحية الزبون (Customer Profitability) هو قصور الربح المحاسبي عن البحث في أثر العلاقة الفردية مع الزبائن، ويبرر الاهتمام بربحية الزبون أن كل ليرة من الإيراد لا تسهم بالقدر نفسه في الدخل الصافي، فبعض الليرات المستلمة من بعض الزبائن تسهم أكثر من غيرها في الدخل الصافي للشركة. ولذلك لابد من تمييز الزبائن ذوي الربحية المرتفعة عن ذوي الربحية المنخفضة أو السالبة<sup>[1]</sup>، كي تتصرف الشركة تصرفاً يؤدي إلى رفع ربحية الشركة ككل. وإن أحد تطبيقات ربحية الزبائن هي معرفة هامش الربح الذي يتحقق من الزبون بدلاً عن وحدة المنتج أو الخدمة المباعة<sup>[2]</sup>.

تعالج ربحية الزبائن في الأنظمة المحاسبية بأحد اتجاهين. ينظر الاتجاه الأول إليها بوصفها موضوعاً يتعلق بالسجلات التاريخية، وبهذا المعنى فإن ربحية الزبون يمكن أن تظهر بشكل مشابه لقوائم الإيرادات والمصاريف مع اختلاف أساسي أن ربحية الزبون تشير إلى زبون خاص ومعين، متضمنة الإيرادات المرتبطة بالمنتجات المباعة له والمصاريف المرتبطة بها كلها، وليس لمنتج معين مبيع للزبائن. وينظر الاتجاه الثاني إلى الجانب المستقبلي لتحديد ربحية الزبون باستخدام مفاهيم القيمة الحالية الذي يهتم بالقيمة الصافية الحالية للأرباح المستقبلية المتوقعة مدى طويلاً يتحدد عادة بدورة حياة الزبون. وضمن هذين الاتجاهين تبرز عدة مداخل لتطبيق ربحية الزبون أهمها:

مدخل قيمة عمر الزبون (Customer - lifetime - Value) CLV: ويعتمد على القيمة المتوقعة للعلاقة المستقبلية مع الزبون، إذ يجب تقدير عمر الزبون بالسنوات، وتوقع الإيرادات والتكاليف المرتبطة به خلال تلك السنوات، ومن ثم حساب القيمة الحالية للإيرادات أو التدفقات النقدية المتوقعة<sup>[3]</sup>. وفق هذا المدخل تفهم ربحية الزبون على أنها القيمة المستقبلية للإيرادات مطروحاً منها التكاليف (الفعلية)، وتمكن من قياس نجاح الشركة في الإفادة من تطور الزبون، بحيث يراعي تأثير الربحية في دورات

1 EPSTEIN, M. J.; FRIEDL, M.; YUTHAS, K. *Managing Customer Profitability*. Journal of Accountancy, December 2008, Vol. 206 Issue 6, 54-59, P. 56.

2 PFEIFER, P. E.; HASKINS, M. E.; CONROY, R. M. *Customer Lifetime Value, Customer Profitability, And The Treatment Of Acquisition Spending*. Journal of Managerial Issues, Vol. 17, Issue 1, 2005, 11-25.

3 EPSTEIN, M. J; FRIEDL, M.; YUTHAS, K.; *Managing Customer Value*; CMA Management, March 2009. 28- 31, P 30.

حياة الزبون (Customer – life – cycles) التي تعبر عن علاقته مع الشركة خلال مدد زمنية مختلفة، وعادة تكون ربحية الزبون منخفضة بداية مدة العلاقة ويفترض أن تكون أكثر ربحية بازدياد دورة الوقت<sup>[1]</sup>.

مدخل رأس مال الزبون (Customer Capital) CE: يتكون رأس المال هذا، من مجموع القيم المستقبلية المتوقعة التي يحققها مجموع الزبائن للمؤسسة. إذ يشكل مجموعة من الزبائن الموالين رأسمال الزبائن في المؤسسة، وكلما ازداد عددهم ازداد رأسمال الزبائن، وتوجد ثلاث محددات تكون رأسمال الزبائن وهي<sup>[2]</sup>:

- قيمة المنتج: وهي القيمة التي يدركها الزبون في المنتج والتي سيدفع مقابل الحصول عليها تكاليف قد تفوق سعر المنتج.
  - قيمة العلامة: تكسب المنتج قيمة ضمنية تفوق السعر الظاهر. ولها دور كبير في تكوين ولاء الزبائن، كما يمكن رفع قيمة العلامة في أعين الزبائن من خلال الإعلان ووسائل الاتصال الأخرى.
  - قيمة العلاقة: هي استعداد الزبون ليصبح مالياً للمؤسسة بالاعتماد على تقييمه لقيمة المنتج وارتباطه بالعلامة.
- وتختار المؤسسة من ضمن هذه المحددات الثلاث أكثر ما يناسبها بحسب القطاع الذي تنشط فيه والمهنة التي تزاولها.
- يصف مقياس الربحية وفق هذا المدخل ربحية زبون ما في المستقبل وفي وضع مثالي، إذ يشتري الزبون حصة كبيرة من المشتريات الكلية من المنتج ذاته. ويدفع الشركة لإعطاء الأولوية لكسب ولاء الزبائن وتعظيم قيمتهم التي ستشكل أساس الربحية.
- مدخل تحليل ربحية الزبون (Customer Profitability Analysis) CPA: يعتمد هذا المدخل على البيانات الفعلية المتعلقة بزبون معين أو مجموعة زبائن، للوصول إلى الربحية الخاصة بهم. ويقوم على

1 طالب، مهند مجيد 2012، مرجع، سابق ص 12.

2 نوري، منير؛ بارك، نعيمة. إدارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال المتطلبات والتوصيات. جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية " إدارة منظمات الأعمال التحديات العالمية المعاصرة"، ص 27 – 29، نيسان 2009، ص 11.

مقابلة الإيرادات بالتكاليف المباشرة المرتبطة بالزبون وتخصيص التكاليف الإجمالية عليه بوصفه هدف تلك التكاليف بحيث يقيس هذا المدخل هامش الربحية، أي إسهام الزبون بالأرباح الكلية للشركة، ولكنه لا يقدم معلومات تنبؤية عن ربحية الزبائن مستقبلاً. وجرى تناول هذا المدخل بالتفصيل في سياق البحث كونه المتبع في الدراسة التطبيقية.

يساعد هذا المقياس بمدخله المتعددة على اختيار الزبائن لأنه يقيس التكاليف الفعلية التي يسببها الزبون على أن تُمَيَّرَ وتُحدَّدَ المدد الزمنية التي يتم اختيار الزبون فيها بين قصيرة الأمد وطويلة الأمد. ففي المدد الزمنية القصيرة الأمد تكون طلبات الزبائن الآخرين ثابتة ومتفقاً عليها سلفاً، مع وجود قيود تشغيلية لا تسمح بإعادة المفاضلة بين الزبائن. في حين يمكن استبدال طلبات الزبائن غير المرغبة في المدى البعيد بطلبات لزبائن أخرى بديلة، استناداً إلى تحليل أثر هذه الطلبات في الربحية الكلية للشركة [1].

بعد تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعقدة نسبياً، ويقصد به بشكل أساسي "ما الذي يتبقى للمشروع من الإيرادات التي حصلت عليها من الزبون بعد تغطية التكاليف المتعلقة بذلك الزبون جميعها" [2].

تشمل الإيرادات المحققة للشركة من الزبون على مصادر الدخل من ذلك الزبون جميعها دورياً وعلى مدى دورة حياة علاقتها معه. وإن تباين الزبائن لدى شركة ما يتطلب تحديد التكاليف العائدة لمختلف الزبائن وتوزيعها عليهم. ويشكل تحليل ربحية الزبون منهجاً لتخصيص الإيرادات والتكاليف على زبون بمفرده أو على مجموعات الزبائن للتمكن من حساب ربحية الزبون أو المجموعة.

تشتمل التكاليف المرتبطة بزبون معين على العناصر كلها التي أسهمت في تحقيق الإيراد، ويمكن أن تتضمن تكلفة البضاعة/ أو الخدمات. وتكلفة البيع، مثل الدعاية والإعلان. وتكلفة الخدمات المتممة، مثل التجهيز والتسليم والنقل والشحن. والتكاليف العامة، مثل التكاليف الإدارية والمالية. وتكاليف استمرار العمل، مثل البحث والتطوير وتكاليف الإدارة العليا.

إن تحديد تكلفة الزبون تتطلب تحميل هذه التكاليف على زبون محدد لمقابلتها مع الإيرادات المحققة منه، وهو يتطلب اختيار الأسلوب التكاليفي الأنسب لتخصيص التكاليف التي يشترك بها مجموعة

1 طالب، مهندس محيد. 2012، مرجع سابق، ص 13.

2 RODDY, E., 2008, Op. Cit P. 2.

زبائن منفصلين. ومن ثمَّ إعداد قائمة تظهر تفاصيل ربحية الزبون التي تظهر المساهمة الكلية الزبون بالربح، والمساهمة المباشرة للزبون بالربح، وريح التشغيل للزبون.

### ربحية الزبون من المنظور التكاليفي:

توقفت نظم التكاليف التقليدية عند حدود الشركة ككل، من حيث اهتمامها بتكلفة وحدات المنتج وربحيته، وهي تعتمد المقاييس المالية التقليدية فقط مثل مقاييس الحصاة السوقية والربحية في الأجل القصير، وأهملت قياس تكاليف وربحية الزبائن التي تؤثر في مركزها التنافسي في السوق، نظراً إلى افتقارها تلك النظم لمقاييس غير مالية مصممة وفقاً لمعايير خارجية ترتبط بمتغيرات بيئة الأعمال الجديدة والمنافسة. وتعدُّ عملية تحديد عناصر التكاليف المشتركة وتوزيعها بين مجموع الزبائن، مثل تلك المتعلقة بنشاطات البيع والتسويق والتوزيع والمصاريف الإدارية، من الإجراءات المهمة للإدارة، كون الموارد الموجهة لخدمة الزبون، تختلف بين عديد الزبائن من حيث نوع تلك الموارد وحجمها، بسبب اختلاف متطلبات تقديم المنتج أو الخدمة من زبون إلى آخر.

اعتمدت نظم إدارة التكلفة الحديثة، في معرض محاولتها الاستجابة السريعة لمتغيرات بيئة الأعمال الجديدة ومتطلباتها، على مجموعة من التقنيات الإدارية والمحاسبية والفنية التي عززت عمليات القياس والتحليل، وبما يوفر المعلومات المالية وغير المالية لتحقيق قياس أكثر دقة للتكاليف والربحية، كما هو الحال في توسيع مفهوم مسببات التكلفة بحيث تمتد لتشمل قياس تكاليف النشاطات المرتبطة بالزبائن وتحليلها واللائمة للوصول إلى تكاليف كل زبون وربحيته (أو مجموعة من الزبائن) على حد<sup>5</sup>[1]. وقد ساعد نظام التكاليف على أساس النشاطات من خلال خطواته العملية ومخرجاته الإدارية على تحديد الخصائص والأسباب التي تجعل بعض الزبائن أكثر تكلفة من بعضهم الآخر، كونه يقوم على أساس فلسفة منطقية تركز على فهم دقيق للنشاطات التي تؤدي إلى استنفاد الموارد، ومن ثم تقسيم مجامع النشاطات وتحليلها وتحميلها بتكلفة الموارد المستنفدة خلالها، ومن ثم عكس تلك التكلفة على الخدمات أو المنتجات من خلال إيجاد مسببات تكلفة مرتبطة بها.

1 طالب، مهند مجيد 2012، مرجع سابق، ص 8.

تسعى المنشآت لتحديد شرائح الزبائن الذين يحققون لها مستويات متباينة من الأرباح، وفي بعض الأحيان تكون المنشأة محظوظة عند تعاملها مع عملاء بتكلفة منخفضة<sup>[1]</sup>. وقد أورد كابلان مجموعة من الخصائص التي تسبب التكلفة العالية والتكلفة المنخفضة المرتبطة بربحية الزبون يمكن إيرادها في الجدول الآتي:

جدول رقم (1): مسببات التكلفة المنخفضة والمرتفعة لربحية الزبون المنفرد.<sup>[2]</sup>

مسببات التكاليف المنخفضة	مسببات التكاليف المرتفعة
- الأوامر المتعلقة بمنتجات معيارية.	- الأوامر المتعلقة بمنتجات خاصة وفقاً لطلب الزبون
- أوامر شراء كبيرة.	- أوامر شراء بكميات محدودة
- طلبات متتالية بها	- طلبات غير قابلة للتنبؤ بها
- مواصفات معيارية للمنتج وطرائق التسليم	- مواصفات خاصة للمنتج وطرائق التسليم
- المعالجة والتشغيل الإلكتروني	- المعالجة والتشغيل اليدوي
- مبالغ صغيرة للنشاطات ما قبل البيع (طلبات وأسعار قياسية)	- مبالغ كبيرة للنشاطات ما قبل البيع (التصويق، الفوترة، موارد البيع)
- لا توجد خدمات ما بعد البيع.	- مبالغ كبيرة للنشاطات ما بعد البيع (التركيب، الصيانة، التدريب، الكفالة).
- لا تتطلب الاحتفاظ بالمخزون	- تتطلب الاحتفاظ بالمخزون.
- السداد في الوقت المحدد.	- دفعات بطيئة تؤدي إلى ظهور مبالغ متراكمة بالذمم المدينة.

ويقدم نظام التكاليف على أساس النشاطات معلومات لمساعدة المنشآت على تحديد صفات الزبائن المتعاملين معها من خلال تحديد الخدمات المطلوبة له. هذا ما يساعد الإدارة على فهم سلوك الزبائن واستيعابه وتحديد مستوى الربحية المتحقق من أي منهم. الشكل التالي يبين الفرز الذي ينتجه نظام التكاليف على أساس النشاطات للزبائن بحسب تحليل كلفة المنتج وسعره والإيراد المحقق من الزبون:

1 سويلم، فاطمة. تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس النشاطات (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين). رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2009. ص 131.

2 سويلم، فاطمة 2009؛ مرجع سابق؛ ص 130.

شكل رقم (1): نظام ABC وتصنيف الزبائن بحسب الإيراد المحقق من الزبون (سعر المنتج) وتكلفة الخدمة<sup>[1]</sup>



من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الزبائن في الربع العلوي الأيسر تكون خدمتهم ذات تكلفة منخفضة ويحققون للمنشأة هامش ربح عالياً، وعلى إدارة المنشأة أن تقدم لهم عناية خاصة وأن تقوم بمنحهم محفزات وخدمات خاصة من أجل الحفاظ على ولائهم تجاه المنشأة. أما الزبائن الذين يقعون في الربع الأسفل الأيمن فيعدون غير مربحين لأنهم يتطلبون تكلفة خدمات عالية قد تكون ناتجة عن المتطلبات الخاصة ويحققون للمنشأة هامش ربح منخفضة، ويمكن للإدارة التحفظ على استمرار التعامل معهم إلا بحالات خاصة<sup>[2]</sup>.

ونظراً إلى أن عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها في شركات الخدمات التعليمية معقدة نسبياً، وذلك لتنوع قرارات استخدام الموارد المتاحة بالجامعات، وشيوع تبادل الخدمات بين الكليات والأقسام المختلفة. فإن نظام التكاليف بحسب النشاطات يشكل أساساً ملائماً لتخصيص التكاليف

1 PETE, S., 2010, Op. Cit, P. 573.

2 سويلم، فاطمة، 2009، مرجع سابق، ص 131.

الإجمالية على وحدات الخدمة التي تسببت في خلقها.<sup>[1]</sup> وذلك عن طريق إيجاد علاقة بين التكاليف والخدمات المقدمة للطالب، وذلك بتوسيط مجموعة من النشاطات التي تمثل الأقسام الخدمية التي تستهلك موارد الجامعة لتقديم الخدمات التعليمية المختلفة<sup>[2]</sup>. وهذا ما ستعتمده الدراسة التطبيقية كما سيرد لاحقاً.

### الدراسة التطبيقية:

يجري البحث تطبيقاً لربحية الزبائن في شركة الوادي للمؤسسات التعليمية والتربوية م. م. خاصة. وهي شركة مساهمة سورية، تعمل في مجال الخدمات التعليمية تأسست عام 2004 وباشرت نشاطها في تشرين الأول 2005، من خلال الجامعة الخاصة التي تملكها. وطُبِّقَت على بيانات الشركة لعام 2012. وقد عُرِضَتْ قائمة التكاليف المعدة في الشركة، ثم عملت الدراسة على حساب ربحية مجموعة مختارة من الزبائن، ومن ثم حُلَّتْ النتائج ومناقشتها بهدف اختبار فرضيتي البحث. وقد اشتملت الدراسة التطبيقية على الخطوات الآتية:

### أولاً - تحديد عناصر التكلفة الفعلية:

عناصر التكلفة مستمدة من قائمة التكاليف المعدة لدى الشركة محل الدراسة، وهي قائمة تكاليف تقليدية تظهر عناصر التكلفة موزعة على أربعة مراكز للتكلفة، ثلاثة منها تتضمن عناصر التكلفة للمراكز الإنتاجية (الاختصاصات التعليمية التي تقدم الخدمة)، ومركز عام يتضمن عناصر التكلفة التي تعود للإدارة العامة لرئاسة الجامعة. تعدُّ تكاليف المراكز التخصصية تكلفة مباشرة على وحدة الخدمة المقدمة (طالب)، ووَزَعَ إجمالي تكاليف مركز الإدارة العامة على المراكز الثلاثة بنسبة عدد الطلاب في كل اختصاص إلى إجمالي عدد طلاب الجامعة المسجلين. وتظهر القائمة متوسط تكلفة الطالب الواحد، ومتوسط الربح المحقق من كل طالب بكل اختصاص. قائمة التكاليف التقليدية يظهرها الجدول الآتي:

1 JU-FANG, C.; KUN-YUAN, Y. , Op. Cit, P. 495.

2 حلس، سالم عبد الله. نظام تكاليف النشاطات كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 1، كانون الثاني 2007، 211 - 238، ص 226.

جدول رقم (2): قائمة التكاليف التقليدية.

المجموع	مركز رئاسة الجامعة	مركز كلية الإدارة	مركز كلية الهندسة	مركز كلية العمارة	البيان
22,315,780	-	7,605,668	7,920,214	6,789,897	رواتب الأكاديميين
6,584,051	5,135,559	431,189	452,860	564,442	رواتب الإداريين
693,534	471,603	57,935	64,615	99,381	الوفود الأجنبية
2,692,992	1,292,636	611,216	473,216	315,924	الكتب والقرطاسية
4,460,784	3,033,333	541,709	574,022	311,720	المستلزمات سلعية
3,048,800	2,682,944	138,840	147,122	79,894	مصاريف الإعلان والمعارض
1,952,900	1,718,552	89,593	93,352	51,403	إيجارات وسائل نقل
4,400,046	3,432,036	367,851	388,423	211,737	مصاريف صيانة وخدمات
2,200,744	1,716,580	183,737	194,697	105,729	مصاريف الطاقة والاتصالات
6,006,657	4,685,193	501,488	531,401	288,575	مصاريف مالية وتأمين
6,429,435	5,014,959	338,785	656,804	418,887	الاستهلاكات
458,600	357,708	38,288	40,572	22,032	مصاريف قضائية
61,244,324	29,541,105	10,906,300	11,537,297	9,259,622	<b>التكلفة المباشرة للمركز</b>
29,541,105	-	11,210,672	11,879,379	6,451,054	توزيع الرئاسة على المراكز الانتاجية
61,244,324	-	22,116,972	23,416,676	15,710,675	<b>مجموع التكلفة</b>
73,430,600	-	22,714,246	31,394,518	19,321,836	الإيراد
12,186,276	-	597,274	7,977,842	3,611,161	الربح
751	-	285	302	164	عدد الطلاب (وحدة الخدمة)
81,550	-	77,603	77,539	95,797	متوسط تكلفة الطالب الواحد
97,777	-	79,699	103,955	117,816	متوسط الإيراد من الطالب
16,227	-	2,096	26,417	22,019	ربح الطالب
16.60%	-	2.63%	25.41%	18.69%	الربحية

ثانياً - اختيار الزبائن النشطين:

إذ إنَّ الشركة موضوع الدراسة تقدم الخدمات التعليمية الجامعية، وذلك من خلال الجامعة التي تملكها وتديرها، فإنَّ الزبائن هم الطلاب المسجلون بمختلف اختصاصات الجامعة، وبمستويات متفاوتة من عدد الساعات المعتمدة التي يمكن للطلاب التسجيل عليها كل سنة. وقد اختيرت ست فئات من الطلاب يشكلون زبائن نشطين لدى الشركة، وهم يغطون الاختصاصات الثلاثة المتوافرة لدى الجامعة، وبمستويين أعلى وأدنى للطلب في كل اختصاص كما يظهره الجدول الآتي:



## جدول رقم (3): الزبائن النشطين محل حساب الربحية

اسم الزبون	الاختصاص	مستوى الطلب
الزبون ع1	طالب بكلية المعمارية	طلب مرتفع (مسجل بالحد الأعلى من الساعات المعتمدة)
الزبون ع2	طالب بكلية المعمارية	طلب منخفض (مسجل بالحد الأدنى من الساعات المعتمدة)
الزبون هـ1	طالب بكلية الهندسة	طلب مرتفع (مسجل بالحد الأعلى من الساعات المعتمدة)
الزبون هـ2	طالب بكلية الهندسة	طلب منخفض (مسجل بالحد الأدنى من الساعات المعتمدة)
الزبون أ1	طالب بكلية العلوم الإدارية	طلب مرتفع (مسجل بالحد الأعلى من الساعات المعتمدة)
الزبون أ2	طالب بكلية العلوم الإدارية	طلب منخفض (مسجل بالحد الأدنى من الساعات المعتمدة)

## ثالثاً - اختيار نموذج ربحية الزبون المعتمد في هذه الدراسة:

بحسب البيانات المتاحة من الشركة محل الدراسة، فقد اختيرت ربحية الزبون بالاستناد إلى الأرقام التاريخية، التي تتضمن الإيرادات الفعلية والتكاليف الفعلية المقابلة لها لسنة 2012.

## رابعاً - تحديد إيرادات الزبائن:

وذلك من خلال تتبع الإيراد الخاص بكل زبون، والخصم الممنوح له إن وجد. وتتجم إيرادات الزبون في الشركة محل الدراسة من الرسوم السنوية المقطوعة المترتبة على الطالب، ورسوم المقررات التي تعادل جداء مجموع النقاط المعتمدة لمقررات متطلبات التخصص ولمقررات المتطلبات العامة المسجلة من قبل الطالب في العام الدراسي بسعر النقطة المحدد لكل اختصاص. أما الخصم الممنوح فهو ناجم عن حسم تشجيعي للطلاب المتفوقين، وحسومات اجتماعية تمنح اسماً لبعض الطلاب بقرار من الإدارة. الجدول الآتي يظهر الإيرادات المتتبعة لكل من الزبائن المختارين للدراسة.

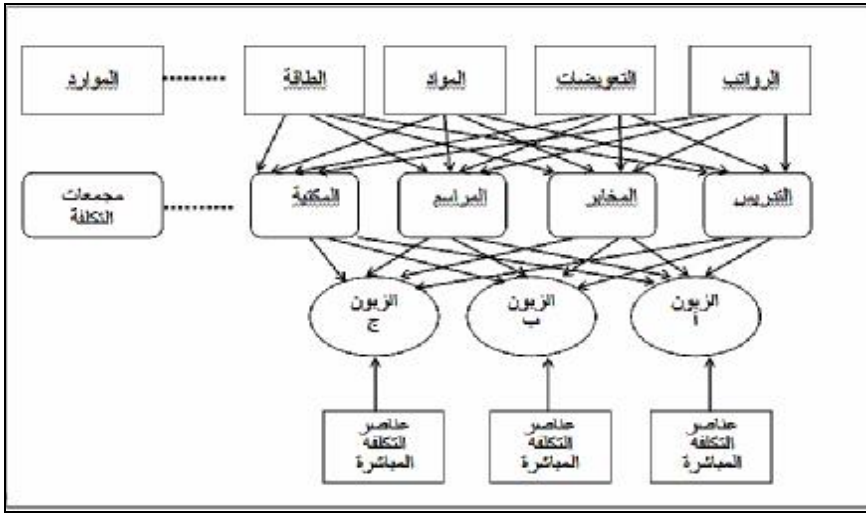
## الجدول رقم (4): تتبع إيرادات الزبائن

الزبون	رسوم السنوية	رسوم المقررات الدراسية			القيمة	الحسم		الاجمالي الإيراد
		عدد النقاط	سعر النقطة	النسبة		المبلغ		
الزبون ع1	19200	مقررت عامة	8	3200	25600	5%	9680	203120
		مقررات التخصص	60	2800				
الزبون ع2	19200	مقررت عامة	6	3200	19200	10%	7520	86880
		مقررات التخصص	20	2800				
الزبون هـ1	19200	مقررت عامة	8	3200	25600	0%	0	181600
		مقررات التخصص	57	2400				
الزبون هـ2	19200	مقررت عامة	4	3200	12800	5%	3280	81520
		مقررات التخصص	22	2400				
الزبون أ1	19200	مقررت عامة	6	3200	19200	7.5%	7920	116880
		مقررات التخصص	54	1600				
الزبون أ2	19200	مقررت عامة	2	3200	6400	10%	4320	58080
		مقررات التخصص	23	1600				

## خامساً - حساب تكلفة الزبون:

بحسب طبيعة النشاط الخدمي الذي تقدمه الشركة محل الدراسة، فإن معظم التكاليف هي عناصر تكلفة إجمالية غير مخصصة على وحدة الخدمة المقدمة للطالب. وفي ظل النظام التقليدي المتبع أصلاً في الشركة لتخصيص التكاليف الإجمالية وتوزيعها يُستخرج معدل تحميل لكل قسم تخصصي يقدم خدمة نهائية، بالاستناد إلى عدد الطلاب بكل تخصص دراسي، في حين ستتبع الدراسة نظام تكاليف النشاطات لتخصيص تلك التكاليف. ويهدف الوصول إلى التكلفة الخاصة بالزبون أتبعَت المراحل التالية الموضحة بالشكل الآتي:

الشكل رقم (2): حساب تكلفة الزبون (الطالب) باستخدام نظام التكاليف بحسب النشاطات



يتضمن تطبيق المراحل الممثلة في الشكل السابق بالشركة محل البحث كما يأتي:

1- تحديد الموارد المستخدمة في دورة النشاط بالعملية التعليمية الكاملة، وتضمنت على وجه التحديد: رواتب الأكاديميين، ورواتب الإداريين، والوفود الأجنبية، والكتب والقرطاسية والمواد، والإعلان، ووسائل النقل، والصيانة والخدمات. والطاقة والاتصالات، ومصاريف مالية والتأمين، والاهتلاكات.

2- تحديد النشاطات التي تشمل الخدمات المقدمة من الجامعة، وتجميع النشاطات المتجانسة في أوعية خاصة (مجمعات التكلفة)<sup>[1]</sup>. وقد تضمنت مجمعات التكلفة الآتية: التدريس (المحاضرات النظرية)، ومخابر الحاسب، والمراسم، والمكتبة، والقبول والتسجيل، وشؤون الطلاب، والمالية، والصيانة، والإدارة العامة.

3- تحديد محركات التكلفة (المسببات) التي تُوزَع بموجبها التكاليف على الزبون (أو مجموعة الزبائن). وقد اعتمد كل زبون من الزبائن السنة بشكل محدد ليجري تتبعه ولتحمله بالتكلفة بالاستناد إلى مسببات (محركات) التكلفة المناسبة مثل عدد الساعات المعتمدة بالمحاضرة، وساعات استخدام المخابر والمراسم بحسب الخطة الدراسية، وعدد المراجع المستخدمة من الطالب في المكتبة، وعدد مرات تقديم طلبات تسجيل المواد أو الإضافة أو الحذف للمقررات، وعدد الإيصالات أو الإشعارات المصرفية لسداد الذمم المالية، وعدد مرات مراجعة أقسام شؤون الطلاب.

4- تخصيص التكاليف الإجمالية على الزبون: تشكل بنود التكلفة الإجمالية الجزء الأكبر من التكلفة في الشركة محل الدراسة، وتُخصَّصُ على الزبون بالاستناد إلى محركات التكلفة التي حدَّدت في الخطوة السابقة، الجدول الآتي يظهر التكاليف التي خصَّصت لكل من الزبائن محل الدراسة:

جدول رقم (5) مجموع التكاليف المخصصة للزبون (الطالب) ومكوناتها

البيان	القيمة المقدَّرة	المخابر	المراسم	المكتبة	القبول والتسجيل	شؤون الطلاب	المالية	الصيانة	الإدارة العامة	المجموع
الزبون أ	107,578	5,324	50,581	1,864	3,993	2,396	1,065	1,331	2,662	176,794
الزبون ب	65,957	1,518	20,550	506	2,126	911	607	1,012	1,114	94,301
الزبون ج	91,371	27,088	-	3,812	2,809	1,505	1,104	903	1,706	130,297
الزبون د	50,627	15,536	-	1,891	3,242	3,040	2,094	1,283	1,824	79,538
الزبون هـ	71,284	4,957	-	1,884	1,388	744	545	446	843	82,091
الزبون و	38,601	4,408	-	1,029	1,763	1,653	1,139	698	992	50,282

1 AMIZAWATI, M. A.; RUHANITA, M.; AZLINA, A.; SOFIAH; M. A.; *The Implementation Of Abc, The Case Of A Public University*. Proceedings of World Business Economics and Finance Conference, Bangkok. 26-27 September 2011. P. 5

5- حساب ربحية الزبائن: تحسب ربحية الزبون من خلال تنزيل التكاليف جميعها من الإيرادات التي اكتسبت من ذلك الزبون.

تتضمن التكاليف كلاً من:

- التكلفة التي تخص الزبون، وهي في الحالة المدروسة ذات قيمة منخفضة نسبياً، وتتضمن بعض الأجرور المباشرة التي تخص طالباً بعينه مثل تعويضات المرشد الأكاديمي وتعويض الإشراف والتحكيم لمشروع التخرج الذي يخص طالباً معيناً، والكتب والأوراق وبعض المستلزمات الدراسية المقدمة للطالب بشكل مباشر.

- التكاليف الإجمالية التي خصّصت في الخطوة السابقة على كل طالب.

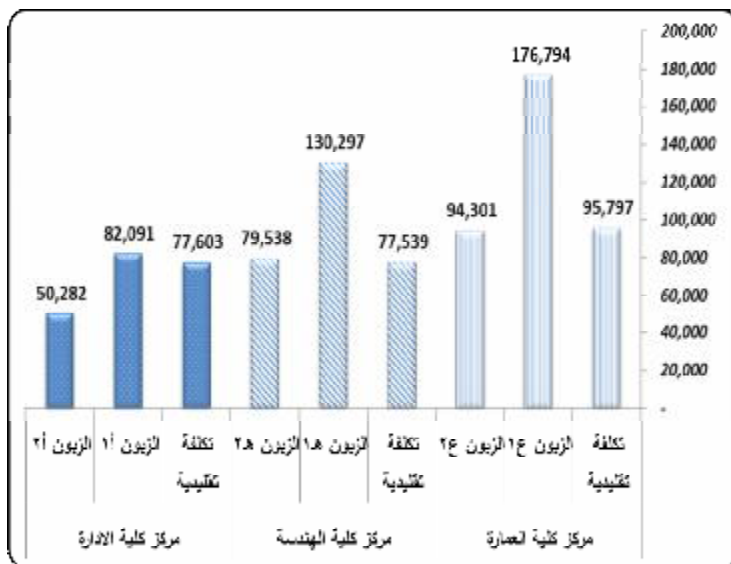
الجدول الآتي يظهر ربح الزبائن الستة المختارين في هذه الدراسة، ومعدل الربحية منسوباً إلى إيرادات كل زبون.

جدول رقم (6) ربحية الزبائن (الطالب) ومكوناتها

البيان	الزبون ع ١	الزبون ع ٢	الزبون ١٥	الزبون ٢٥	الزبون أ ١	الزبون أ ٢
الإيرادات	203,120	86,880	181,600	81,520	116,880	58,080
التكاليف المباشرة	10,921	10,921	7,493	2,997	8,129	3,387
المساهمة بالربح	192,199	75,959	174,107	78,523	108,751	54,693
التكاليف المخصصة	176,794	94,301	130,297	79,538	82,091	50,282
ربح الزبون	15,405	18,343-	43,809	1,015-	26,659	4,410
ربحية الزبون	7.58%	- 21.11%	24.12%	- 1.24%	22.81%	7.59%

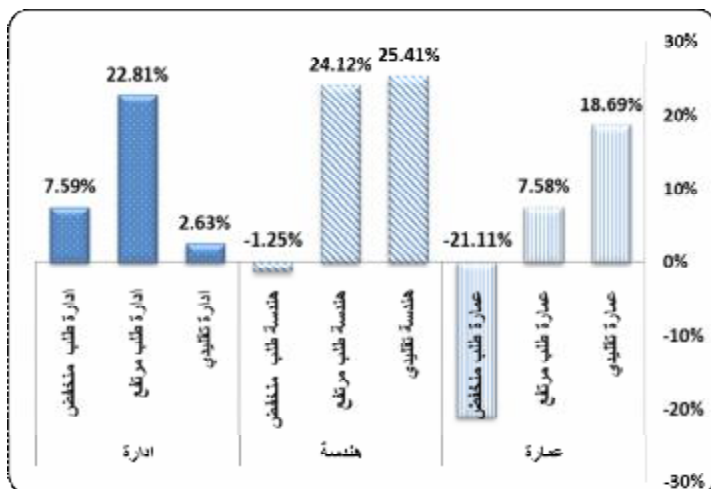
بالاستناد إلى الأرقام التي تم التوصل إليها في التطبيق على الشركة محل الدراسة، ولغرض التحليل والمقارنة، يمكن عرض تكلفة وحدة الخدمة في الاختصاصات الثلاثة المدروسة بيانياً في الشكل الآتي:

الشكل رقم (3): تكلفة وحدة الخدمة المقدمة (طالب/اختصاص).



كما يمكن عرض الربحية المحققة لكل من الزبائن الذين يشكلون وحدة الخدمة بيانياً في الشكل الآتي:

الشكل رقم (4): معدل ربحية الزبائن.



## خامساً: مناقشة نتائج التطبيق وتحليلها:

### 1. المعلومات التكاليفية التي وفرها المدخل المتبع:

كلية العمارة: بلغت تكلفة وحدة الخدمة للطالب في كلية العمارة وفقاً لطريقة القياس المعتمدة لدى الشركة مبلغ 95 797 ل.س، وبمعدل للربحية 18.69%. في حين أظهرت طريقة ربحية الزبون التي اعتمدها الدراسة التطبيقية تكلفة الطالب بالكلية ذاتها والمسجل على حد أعلى من المقررات (طلب مرتفع) مبلغ 176 794 ل.س، وبمعدل للربحية 7.58%. وتكلفة الطالب المسجل على حد أدنى من المقررات (طلب منخفض) مبلغ 94 301 ل.س. وبمعدل سالب للربحية -21.11%.

كلية الهندسة: بلغت تكلفة وحدة الخدمة للطالب في كلية الهندسة وفقاً لطريقة القياس المتبعة بالشركة مبلغ 77 539 ل.س، وبمعدل للربحية 25.41%. في حين أظهرت طريقة ربحية الزبون تكلفة الطالب بالكلية ذاتها بطلب مرتفع مبلغ 130 297 ل.س، وبمعدل للربحية 24.12%. وتكلفة الطالب المسجل بطلب منخفض مبلغ 79 538 ل.س. وبمعدل سالب للربحية -1.25%.

كلية الإدارة: بلغت تكلفة وحدة الخدمة للطالب في كلية الإدارة وفقاً لطريقة القياس المتبعة بالشركة مبلغ 77 603 ل.س، وبمعدل للربحية 2.63%. في حين أظهرت طريقة ربحية الزبون تكلفة الطالب بالكلية ذاتها بطلب مرتفع مبلغ 82 091 ل.س، وبمعدل للربحية 22.81%. وتكلفة الطالب المسجل بطلب منخفض مبلغ 50 282 ل.س. وبمعدل للربحية 7.59%.

وعليه فإن اتباع مدخل ربحية الزبائن قد أظهر اختلافاً كبيراً في تكلفة وحدة الخدمة بالمقارنة بالتكلفة المحسوبة وفق التكاليف التاريخية، فقد ارتفعت مثلاً تكلفة الزبون ع1 لتعادل ما نسبته 185%، في حين انخفضت للزبون أ2 لتعادل ما نسبته 65%. ويعود الفرق إلى طريقة تخصيص التكاليف الإجمالية بين الطريقتين، كون الدراسة اعتمدت التكلفة بحسب النشاط لتخصيص تلك التكاليف، إذ رُبطت تكلفة الوحدة بمسبباتها بدرجة كبيرة من الدقة.

إن اعتماد مدخل ربحية الزبون الذي يقوم بتتبع الإيراد لكل زبون منفرد أو مجموعة محددة من الزبائن، اختلافاً في معدل الربحية المحققة من كل زبون بالمقارنة من الربحية المحسوبة بالأسلوب التقليدي التي تعتمد متوسط الإيراد لحساب ربحية الطالب. وبالمقارنة نجد مثلاً أن معدل الربحية

لطالب العمارة تبعاً لطريقة القياس المعتمدة بالشركة قد بلغت 18.69%، في حين تحولت للزبون ع2 الطالب بالكلية ذاتها لخسارة بمعدل -21.11%.

إن اعتماد محركات التكلفة بحسب النشاط ولزبون محدد قد أظهرت أثر حجم الطلب في استغلال الطاقة الإنتاجية في تكلفة وحدات الخدمة، وأظهرت دور "أوامر الشراء الكبيرة"، المتمثلة هنا بعدد المقررات المسجل عليها، كمسببات للتكلفة المنخفضة ولاسيماً كون الخدمة المقدمة نمطية ولا تتطلب شروطاً خاصة بكل زبون.

بالاستناد إلى التحليل السابق نجد أن استخدام مدخل ربحية الزبون قد وفر معلومات إضافية ومختلفة عن تلك المستمدة من القياس التقليدي للتكلفة. وهو ما يؤكد الفرضية الأولى للدراسة التي نصت على "أن مدخل تحليل ربحية الزبائن يوفر معلومات تكاليفية إضافية لا تتوافر باستخدام المداخل التقليدية".

## 2. ترشيد القرارات الإدارية:

تشير المعلومات المتوافرة بالاستناد إلى طريقة القياس المتبعة لدى الشركة إلى أن تكلفة وحدة الخدمة متماثلة تقريباً في كل من كليتي الإدارة والهندسة وترتفع عنهما في كلية العمارة بنسبة 123%. في حين تظهر المعلومات التي وفرها مدخل ربحية الزبون اختلافاً كبيراً في تلك التكاليف إذ ارتفعت تكلفة الطالب بكلية العمارة ع1 بنسبة 215%، و تكلفة الطالب بكلية الهندسة هـ 1 بنسبة 158% بالمقارنة بتكلفة الطالب في كلية الإدارة أ1. وإن هذا الاختلاف الكبير بالتكلفة يتيح للإدارة ترشيد قرار التسعير للخدمة المقدمة بكل اختصاص يلحظ الاختلاف الكبير بين تكاليفها.

تظهر المعلومات المتوافرة بالاستناد إلى طريقة القياس التقليدية المتبعة لدى الشركة بأن كلية الهندسة هي الأكثر ربحية بمعدل 25.41% تليها كلية العمارة بمعدل 18.69% فالإدارة بمعدل 2.63%. في حين تظهر المعلومات التي وفرها مدخل ربحية الزبون أن معدل ربحية الزبون هـ 1 بكلية الهندسة هو الأكثر ربحية بعدل 24.12%، إذ يحقق الزبون أ1 بكلية الإدارة ربحية مرتفعة نسبياً بمعدل 22.81%، وتنخفض ربحية الزبون ع1 بكلية العمارة إلى معدل 7.58%. إن هذا الاختلاف يعود لطبيعة العملية التدريسية التي تلزم بأن يكون عدد الطلاب ببعض الاختصاصات أقل من غيره مع الحاجة لعدد أكبر من المدرسين الموجودين معاً كما هو الحال في المراسم ومختبرات كلية العمارة. وإن هذا التفاوت بمعدلات الربحية يتيح للإدارة، وبدوافع مالية، إعادة النظر بقرارها

عن دفع الطلاب لاختيار اختصاص بعينه أو التحول إلى الاختصاصات (التشكيل البيعي) التي تسهم إسهاماً أكبر في تحقيق الربحية.

تظهر نتائج تطبيق مدخل ربحية الزبائن أن الفئات الأكثر تعارضاً مع هدف الربحية للشركة هم الطلاب ذوو الطلب المنخفض من المقررات في الاختصاصات جميعها، وخاصة في الاختصاصات ذات العدد الأقل كما هو الحال في كلية العمارة التي انخفض فيها معدل الربحية بين الزبون هـ-1 ذي الطلب المرتفع من 7.58% إلى معدل سالب بمقدار 22.11% للزبون هـ-2 ذي الطلب المنخفض، وفي كلية الإدارة من 22.81% للطالب أ1 ذي الطلب المرتفع إلى 7.59% للطالب أ2 ذي الطلب المنخفض. ويعود هذا الانخفاض إلى عدم استغلال الطاقة بشكل جيد من خلال العدد المنخفض للطلاب في المقرر الواحد. وهذه المعلومات تتيح للإدارة اتخاذ القرار الملائم لتوجيه الطلب على الخدمة لكل من زبائنها مثل اختيار مقررات بعينها، إذ يسهم الطلب المرتفع باستغلال أفضل للطاقة من خلال إشغال العدد الأكبر من الطلاب للمقرر ذاته أو للحصة التدريسية نفسها.

مما سبق يتبين أن المعلومات المستمدة من تطبيق مدخل تحليل الزبون تمكن إدارة الشركة من اتخاذ القرارات الفعالة لتحقيق هدف تحقيق الربح. وهو ما يؤكد الفرضية الثانية للدراسة التي نصت على أن "المعلومات التي يوفرها هذا المدخل تمكن إدارة شركات الخدمات التعليمية من ترشيد قراراتها الإدارية".

### النتائج والتوصيات:

بالاستناد إلى الدراسة التي تناولت التكاليف من منظور إسهام الزبون في تحقيق الربحية، يمكن استنتاج ما يأتي:

- يشكل مدخل تحليل ربحية الزبائن أساساً يتيح للإدارة تتبع استخدام موارد المنشأة واستغلال الطاقة المتاحة، بشكل يؤثر إيجابياً في إعادة توزيع تكاليف الخدمات المقدمة للزبون ومنها تكاليف الاحتفاظ به وتكاليف الجودة، وبما يتوافق مع الهدف الأساس للمشروعات وهو تحقيق الأرباح.
- إذ إنَّ مدخل تحليل ربحية الزبائن يعني بإيرادات الزبون أو تكاليفه أو مجموعة معينة من الزبائن، فهو يقدم أساساً ملائماً لبناء قرارات التسعير وترشيدها لتشكيلة متنوعة وغير نمطية من المنتجات أو الخدمات التي تليي رغبات مختلف فئات الزبائن.



- يمكن مدخل تحليل ربحية الزبائن إدارة الشركة من تحفيز شرائح الزبائن المستهدفين بحسب المستويات المتباينة من الأرباح التي يجلبونها للشركة، وذلك بغرض الحفاظ على الزبائن الحاليين واكتساب زبائن جدد وفق معيار إسهام كل فئة منهم في تحقيق الربح.
- إن مدخل تحليل ربحية الزبائن ذو أهمية خاصة لمنشآت الخدمات التعليمية، كون الزبون هو الطالب الذي يشكل أساس النشاط وموجهه. إذ تتخذ القرارات الإدارية بما يراعي أثر تلك القرارات في الطالب أو فئة محددة من الطلاب، وبما يسهم إيجاباً في تحقيق الأرباح مع الحفاظ على جودة الخدمة المقدمة للزبون.

وبالاستناد إلى النتائج التي تم التوصل إليها، فإننا نوصي الشركات عموماً وتلك العاملة في نشاطات الخدمات التعليمية بشكل خاص، بتطبيق مدخل تحليل ربحية الزبون الذي يسهم في تحسين قراراتها الإدارية وربطها مباشرة بالزبائن، الأمر الذي يساعدها على الحفاظ على الزبائن الجيدين في ظل المنافسة المتنامية باطراد في بيئة أعمال الخدمات التعليمية في سورية.

## المراجع

### المراجع العربية

- الشمري، صادق، العزاوي، باسل، 2013، أثر بعض العوامل الاستراتيجية في صنع واتخاذ القرارات الرشيدة دراسة ميدانية في عينة من الوزارات العراقية، جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 34، ص 67 - 86.
- الجبوري، نصيف جاسم؛ خضير، بشرى. تحليل ربحية الزبائن، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 52، 2008، ص 305 - 319.
- جلس، سالم عبد الله. نظام تكاليف النشاطات كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 1، كانون الثاني 2007، ص 211 - 238.
- سويلم، فاطمة. تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس النشاطات (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين). رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2009.
- شبير، أحمد عبد الهادي. دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2006.
- طالب، مهند مجيد. قياس وتحليل تكاليف وربحية الزبون باستعمال مدخل إدارة التكاليف على أساس النشاطات ABCM. الجامعة العراقية، رسالة ماجستير، تشرين الأول 2011.
- عبد اللطيف، محمد يس. تحليل ربحية الزبون باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مجلة "المحاسبون"، العدد 70، كانون الثاني 2012.
- نوري، منير؛ بارك، نعيمة. إدارة العلاقة مع الزبائن كأداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال المتطلبات والتوصيات؛ جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية " إدارة منظمات الأعمال التحديات العالمية المعاصرة"، الأردن، نيسان 2009.

- وناس، خلود؛ جميل، أحمد نزار؛ إبراهيم، محمد عبد الله. استعمال مدخلي تحليلي الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون. جامعة بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 23، 2012، ص 187 - 208.

#### المراجع الأجنبية

- AMIZAWATI, M. A.; RUHANITA, M.; AZLINA, A.; SOFIAH; M. A.; *The Implementation Of ABC, The Case Of A Public University*. Proceedings of World Business Economics and Finance Conference, Bangkok. 26-27 September 2011. <[http://www.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/human15\(1\)2007%20pp211-238.pdf](http://www.iugaza.edu.ps/ar/periodical/articles/human15(1)2007%20pp211-238.pdf)>
- EPSTEIN, M. J.; FRIEDL, M.; YUTHAS, K. *Managing Customer Profitability*. Journal of Accountancy, December 2008, Vol. 206 Issue 6, 54-59.
- EPSTEIN, M. J.; FRIEDL, M.; YUTHAS, K.; *Managing Customer Value*; CMA Management, March 2009. 28- 31.
- FISCHER, T. M.; DECKEN, T. *Kundenprofitabilitäts-Rechnung In Dienstleistungs- geschäften - Konzeption Und Umsetzung Am Beispiel Des Car Rental Business*; Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung Band 53, 3/2001, 294-323.
- JU-FANG, C.; KUN-YUAN, Y. *Application Of Activity-Based Costing In Customer Profitability Analysis*; Business And Information Management. Volume 1, 2008, 494 - 497
- LIND, J. STROEMSTEN, T. *When Do Firms Use Different Types Of Customer Accounting*. Journal of Business Research, 59 (2006), 1257-1266.
- Pete, Stefan; Cardos, I. *A Managerial And Cost Accounting Approach Of Customer Profitability Analysis*. University of Oradea, Annals of Faculty of Economics, 2010, vol. 1, issue 1, 570-576.
- PFEIFER, P. E.; HASKINS, M. E.; CONROY, R. M. *Customer Lifetime Value, Customer Profitability, And The Treatment Of Acquisition Spending*. Journal of Managerial Issues, Vol. 17, Issue 1, 2005, 11-25.
- RAAIJ, E. M.; VERNOOIJ, M. J.; TRIEST, S. *The Implementation Of Customer Profitability Analysis, A Case Study*. Industrial Marketing Management, Vol. 32, 2003, 573- 583.
- RICHEBACHER, T. *The Art Of Customer Profitability Analysis, How To Remove The Roadblocks To Learning The True Value Of Your Customers*; CRM magazine April 2003. <<http://www.destinationcrm.com/Articles/Web- Exclusives/Viewpoints /The-Art-of-Customer-Profitability-Analysis-45096.aspx>>
- RODDY, E. *Corporate Value Creation - Customer Value Report*; Business Objects an SAP company; CIMA Centre of Excellence, 2008.
- LARRY R. WHITE, *Conceptual Framework for Managerial Costing*, Institute of Management Accountants (IMA), 2004.

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق 2014/2/17