

TJAE

Tikrit Journal for
Administration & Economic Sciences
Journal Homepage: www.tu-Jaes.com



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

Assist Lecturer : Saeb S. Mohammed

University of Tikrit \ College of Administration & Economics

saebalmighan@yahoo.com

Article info.

Article history:

-Received
-Accepted
-Availableonline:
2016/9/1

Keywords:

- Customer profitability

-Cost system based on
time-oriented activities

Abstract

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

المستخلص:

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

المقدمة

نتيجة التطورات التي شهدتها العالم في ظل العولمة والاسواق العالمية المفتوحة مع ظروف المنافسة الشديدة والرغبة في تعظيم الارباح وكذلك التغير في بيئة الاعمال، ازدادت انظار الزبون نحو وظائف الانتاج والجودة، مما نتج عن ذلك تقليل دورة حياة المنتج لان المنظمات بدأت تسعى الى إضافة ميزات جديدة سواء في الانتاج او الخدمة بهدف إضافة الميزة التنافسية، نتيجة لذلك اتجهت انظار المنظمات نحو الزبون باعتباره المحور الاساسي في اداء نشاطها وبقائها، اذ اصبح تقديم الخدمة للزبون المتغير الاكثر اهمية فضلاً عن السيطرة على التكاليف لتحقيق الميزة التنافسية، وبالتالي ضمان الجدوى الاقتصادية للشركة. فظهرت مفاهيم وأنظمة مثل نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) ونظام التكلفة على اساس الأنشطة (ABC) والتكلفة المستهدفة (Target Costing) وجميع الأنظمة السابقة تركز على ربحية الزبون. وسينم التركيز على ربحية الزبون في المنشآت الخدمية ومنها الفنادق الذي يعد من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية المهمة، وتتبع اهميته من تقديم الخدمات المتنوعة للزبائن لتحقيق الرفاهية والاستقرار للمجتمع. ونتيجة للتطورات ضمن مجال تقديم الخدمة للزبائن في الفنادق وما صاحبها من ارتفاع متزايد في الطلب على الموارد الاقتصادية ولمواكبة التطورات في بيئة الاعمال الجديدة ومتطلباتها، والتغير الحاد في سلوك التكاليف نتيجة هذه التطورات، الامر الذي ادى الى عدم الدقة في قياس التكاليف غير المباشرة وفق الاسلوب التقليدي ونظام ABC، ظهرت الحاجة لاستخدام اساليب ادارية حديثة تركز على الوقت تساعد على تحسين الارباح من خلال عملية قياس وتحليل ربحية الزبون. ومن أحدث هذه الاساليب هو اسلوب التكلفة على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت (Time-Driven Activity-Based Costing) والذي سوف نطلق عليه اختصاراً مصطلح (TDABC) الذي يوفر منهجية مناسبة في تحليل ربحية الزبون ويساعد الادارة في اداء وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات الادارية الملائمة والاستخدام الامثل للموارد.

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

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

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

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

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

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

المبحث الاول : تحليل ربحية الزبون

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

نتيجة للاهتمام المتزايد بالزبون وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات ولا سيما الخدمية منها في العالم لزيادة نسبة الارباح المتحققة لها وذلك من خلال معرفة الزبون المربح من الغير مربح، اذ ان هناك العديد من المنظمات لا تعرف ربحية زبائنهم، بينما البعض الاخر يستخدم اساليب اعتباطية لاحتساب ربحية زبائنهم مما ينتج عن ذلك اتخاذ قرارات خاطئة، كل ذلك ادى الى ظهور العديد من الاساليب الادارية الحديثة التي تركز على الزبون مثل ادارة علاقات الزبون CRM وتخطيط موارد المشروع ERP التي ساهمت بتزويد ادارة المنظمة بالمعلومات اللازمة عن الزبون. ولكن وفي الواقع فأن لا يزال هناك جزء اساسي مفقود من هذه الانظمة الادارية الا وهو (الربحية). فالمنظمات في الواقع لا تعرف من هم الزبائن المربحين بالنسبة لها ومن هم الزبائن غير المربحين، ففي الواقع قد تعرف المنظمة من هو الزبون الاكثر ربحية او أكبر زبائنهم لديها لكنها لا تعرف ربحية جميع الزبائن، لذا يمكن تعريف ربحية الزبون بانها: تحديد او مطابقة او تخصيص عوائد الشركة وكلفها حسب الزبائن من اجل فهم ربحية كل زبون من زبائن المنظمة (خلود، 2010:199). كما ويعرف (Pfeifer&others, 2005:14) ربحية الزبون على انها الفرق بين الايرادات المتحققة من الزبون والتكاليف المستنفدة في خدمته خلال مدة زمنية محدده. من جهة اخرى يعرف Kaplan ربحية الزبون بانها: ايراد المبيعات المتحقق من زبون معين او مجموعة زبائن مطروحاً منه جميع التكاليف التي تكبدتها المنظمة في سبيل تقديم منتج او خدمة للزبون او مجموعة زبائن (Kaplan, 2001:5).

ثانياً- تحليل ربحية الزبون (Customer Profitability Analysis)

ان تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعقدة نسبياً، ويقصد به بشكل أساسي ما الذي يتبقى للمنظمة من الإيرادات التي حصلت عليها من الزبون بعد تغطية التكاليف المتعلقة بذلك الزبون (Roddy, 2008:2) ان الدافع المتزايد لتحليل ربحية الزبون (CPA) هو ذو شقين (Erik, 2003:573-583). الأول: ان ارتفاع التكاليف لنظام التكلفة على أساس الانشطة (ABC) ادى إلى زيادة الفهم في اختلاف المدى لتصنيع اي منتج اخر باستخدام موارد الشركة. عند استخدام نظام (ABC) فان اول ما تقوم به المنظمات هو تحديد مجتمعات التكلفة: سلسلة اداء الانشطة التي تتم داخل المنظمة (على سبيل المثال المشتريات) لجميع مجتمعات الكلفة ومحركات التكلفة المحددة: والوحدات التي تستهلك اي مورد من مجتمعات التكلفة يمكن التعبير عنها (على

سبيل المثال عدد اوامر الشراء) الكلف يتم ربطها بأهداف التكلفة (على سبيل المثال المنتجات) مستندا على المدى لما تطلبه اي من هذه الاهداف من الانشطة المعينة. حيث اصبح مقبولا انه ليس كل منتج يتطلب نفس الانواع ونفس المستويات من الانشطة، انها خطوة بسيطة لندرك ان الزبائن ايضا يختلفون في استهلاكهم للموارد.

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

ثالثاً: أهمية تحليل ربحية الزبون:-

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

- ١- الاحتفاظ بالزبائن المربحين من خلال تقديم السلع او الخدمات بأقل كلفة وبأعلى جودة ممكنة لغرض تحقيق الميزة التنافسية وكسب رضا الزبون.
- ٢- زيادة قيمة الزبون التي يمكن ان تقاس استراتيجيا من خلال معرفة ربحية الزبون.
- ٣- تحليل ربحية الزبون (CPA) يساعد على تصنيف الزبائن (مربحين وغير مربحين) والتمييز بين الخدمات والاسعار التي يقدمها لهم. (Costin, et al.2008:51-54)
- ٤- تحديد العلاقة بين الاسعار وكلفة الخدمة المقدمة للزبون، فيتم فرض سعر مرتفع اذا الخدمات المقدمة ذات تكلفة كبيرة والعكس صحيح (Blocher et al,2002:831).
- ٥- إمكانية تحويل الزبائن غير المربحين الى زبائن مربحين من خلال التفاوض حول السعر والجودة ومزيج المنتج ووقت التسليم وغيرها (Blocher et al, 2002:831).

ويضيف الباحث:

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

رابعاً – مشاكل تحليل ربحية الزبون:-

يمكن تلخيص مشاكل تحليل الربحية من خلال الاتي:

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

خامساً: قيمة الزبون (Customer Value)

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

سادساً: تكاليف وايرادات الزبون (Customer Costs & Revenues)

ان تحليل ربحية الزبون هي عميلة تخصيص تكاليف وايرادات الزبائن بدلا من تخصيص تكاليف وايرادات المنتجات الفعلية التي تشكل الشركات. ان هذا الاسلوب يلقي النظرة الشاملة حول علاقة العميل بالوحدة الاقتصادية وما قيمة هذه العلاقة عن طريق مقارنة ايرادات الزبون بتكاليفه لكي يصبح القاعدة الاساس في معرفة ربحية الزبون، ومن المعروف ان زبون معين لا يستهلك كل أنشطة الشركة وهذا يعني ان تكاليف وايرادات الزبون تختلف من شخص الى آخر (عبود، 2007:214). حيث ان تحليل ربحية الزبون يساعد على تحديد العوامل المؤثرة على مستقبل المنظمة من خلال ان تحليل ربحية الزبون يعمل على وضع هيكل لتحديد نسبة ايرادات او تكاليف الزبون او مجموعة الزبائن الى اجمالي ايرادات زبائن الشركة، وهذا التحليل يوضح ان المنظمات تعتمد على ثلاثة انواع من الزبائن او اكثر لتوليد نصف او اكثر ايرادات المنظمة. (Geek, 2011:2) حيث ان ليس كل منتج يحتاج الى نفس النوع من الأنشطة كذلك الزبائن ايضا يختلفون في مقدار استهلاكهم للموارد فمثلا عدد وحجم طلبات الشراء وكميات المبيعات والخدمات المتنوعة يمكن ان تكون مختلفة من زبون الى اخر وطبقا لاسلوب (ABC) فان اثنان من الزبائن الذين يشترون بالضبط نفس تشكيلة المنتجات وب نفس السعر ويمكن ان يكون له تكاليف منخفضة تقود الى مستويات مختلفة من ربحية الزبون (Raaij, 2005:573).

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

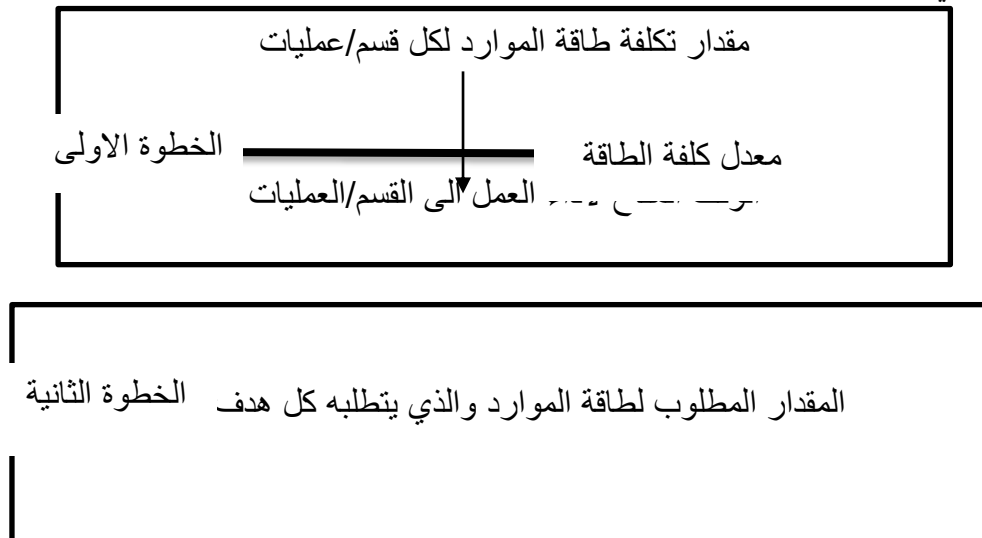
نتيجة للانتقادات والصعوبات التي واجهت تطبيق نظام ال ABC لقياس التكلفة وحاجته الكبيرة للوقت نتيجة تعقد الأنشطة الموجودة داخل المنشأة ولتقليل من اجراء المقابلات الشخصية للموظفين عند اضافة نشاط معين وبالتالي زيادة في التكاليف المصاحبة لذلك، مما تتطلب من الادارة توفير نظام محاسبي يوفر المعلومات الملائمة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

ان هذا النظام يعتمد على مؤشرات الوقت في حساب التكلفة على أساس الأنشطة، بحيث يمكن للنظام الجديد التعرف على عناصر التكلفة بطريقة أكثر سهولة باستخدام معادلات الوقت (Bruggeman, et, al., 2005:172-191). ان نظام (TDABC) يقوم بتعيين كلفة المواد مباشرةً على اهداف الكلفة باستخدام اطار سريع وبسيط يتطلب فقط تكلفة الوحدة من الطاقة المستغلة للمواد وتقدير المدة الزمنية للنشاط، ومن خلال استخدام معادلات الوقت Time Equations، فإن نظام (TDABC) يسمح باندماج التباين في متطلبات الوقت المقدمة من قبل الانواع المختلفة من المعاملات وبالتالي تصوير كل دمج ممكن للأنشطة التي تنفذ العملية (Lorena,et al.,2014:160-186). وقد اثبت كل من (Hon & Chu,2015:69-78) من خلال دراسة حالة على مصنع (Tiawan Arospace Factory) ان نظام (TDABC) يساعد على احتساب التكلفة بشكل دقيق وتحديد جميع الأنشطة في العملية والسعي في اعادة هيكلة المنشأة من اجل تخفيض التكاليف وزيادة مستوى جودة الخدمة وكذلك تحديد مناطق الهدر والاستفادة من الطاقة. حيث يشير (الرشيدي، 2009:303-359) ان أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه للوقت (TDABC) هو اسلوب بديل للتكلفة الذي يعالج معظم المشاكل التي تواجه نظام (ABC) اذ أن ظهور نظام الزمن الأمثل للتكلفة المتكامل مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة أدى إلى التغلب على العيوب والانقذات الموجهة لنظام تكاليف الأنشطة (ABC) ويضيف أن نظام (TDABC) يعتبر أقل تكلفة وأكثر سرعة في التطبيق العملي، وأسهل في الاستخدام، كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد. ان نظام (TDABC) يركز على مرحلتين هما (هيثم، ٢٠١٣: ١٧):

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

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

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



الشك

ل (١) مراحل نظام TDABC (Dewi.et. al., 2012)

اذ ان:

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

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

مزايا استخدام نظام TDABC

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

- ١- السهولة والسرعة في الاستخدام والتطبيق والتقدير.
 - ٢- تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة لان معادلات الوقت توضح الاختلاف في الاوامر وسلوك العملاء بدون اي زيادة تتسبب في تعقد نموذج الوقت.
 - ٣- التعديل السريع وفقا لمتغيرات العمليات ونوعية الموارد وتكاليفها.
 - ٤- يتميز هذا الاسلوب بالصلاحية والاستمرار.
 - ٥- القاء الضوء على الطاقة غير المستغلة للموارد وتوفير رؤية واضحة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتخفيض اخطاء القياس حيث يتم قياس الوقت بالدقيقة او الساعة.
 - ٦- سهولة في التحديث والسرعة في التطوير وبأقل التكاليف.
 - ٧- توفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والربحية بشكل سريع وبصورة غير مكلفة وتوفير المعلومات عن الموارد المطلوبة والتنبؤ بالطلب.
 - ٨- يعمل على تحويل انتباه الإدارة للاهتمام بحساب الأرباح وقيمة الأسهم أكثر من كونه نظاماً يهتم بتقنيات المحاسبة أو الإجراءات المحاسبية المتعددة والمتنوعة التي تستهلك الكثير من الوقت والجهد (الرشيدي، 2009:359-303).
 - ٩- سهولة تحديث نظام (TDABC) في حالة التغيرات في الظروف التشغيلية (مثل زيادة عدد النشاطات)، ومن السهل أيضاً تحديث معدلات محركات تكلفة النشاط على اعتبار أن التغيرات في معدلات محركات التكلفة تحدث بسبب عاملين (Kaplan & Anderson, 2004:131-138):
 - أ. التغييرات في الأنشطة للموارد المتاحة والتي تؤثر على وحدة التكلفة لطاقة الموارد العملية.
 - ب. التغييرات في كفاءة النشاط كنتيجة للتحسين المستمر، وإعادة هندسة العمليات، وتكنولوجيا إنتاجية جديدة، أو اتباع إجراء أفضل في تأدية النشاط.
 - ١٠- يمكن الادارة من ان تكون لديهم رؤية واضحة للعلاقة بين التكلفة والنشاط كونه يوضح المبالغ المصروفة كتكلفة على النشاط وبالتالي على مستوى الانتاج او الخدمة، بالشكل الذي يمكن الادارة من فهم هذه العلاقة والتوجه نحو التكاليف المؤثرة على الربحية. (Max, 2007:16-28)
- الانتقادات الموجهة لنظام TDABC :** على الرغم من كل المزايا التي تمتع بها نظام TDABC ، الا ان ذلك لم يمنع من ظهور بعض الانتقادات التي وجهت اليه، ومن هذه الانتقادات (Gervais et. al., 2009:1-20):

- ١- ان مشكلة كلفة الطاقة العاطلة التي اهتم بها نظام (TDABC) هي ليست اكتشافاً حديثاً، حيث ان هذه القضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، واليوم تكاليف الطاقة العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، حيث تعد لأغراض التقارير المالية توافقاً مع المعايير الدولية وقوانين المحاسبة المالية.
- ٢- قد يكون هناك مشاكل في قياس الوقت خصوصاً لأنشطة الخدمة في النموذج المبني على الوقت، بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة الامر الذي يؤدي الى حدوث خلل في احتساب الكلفة.

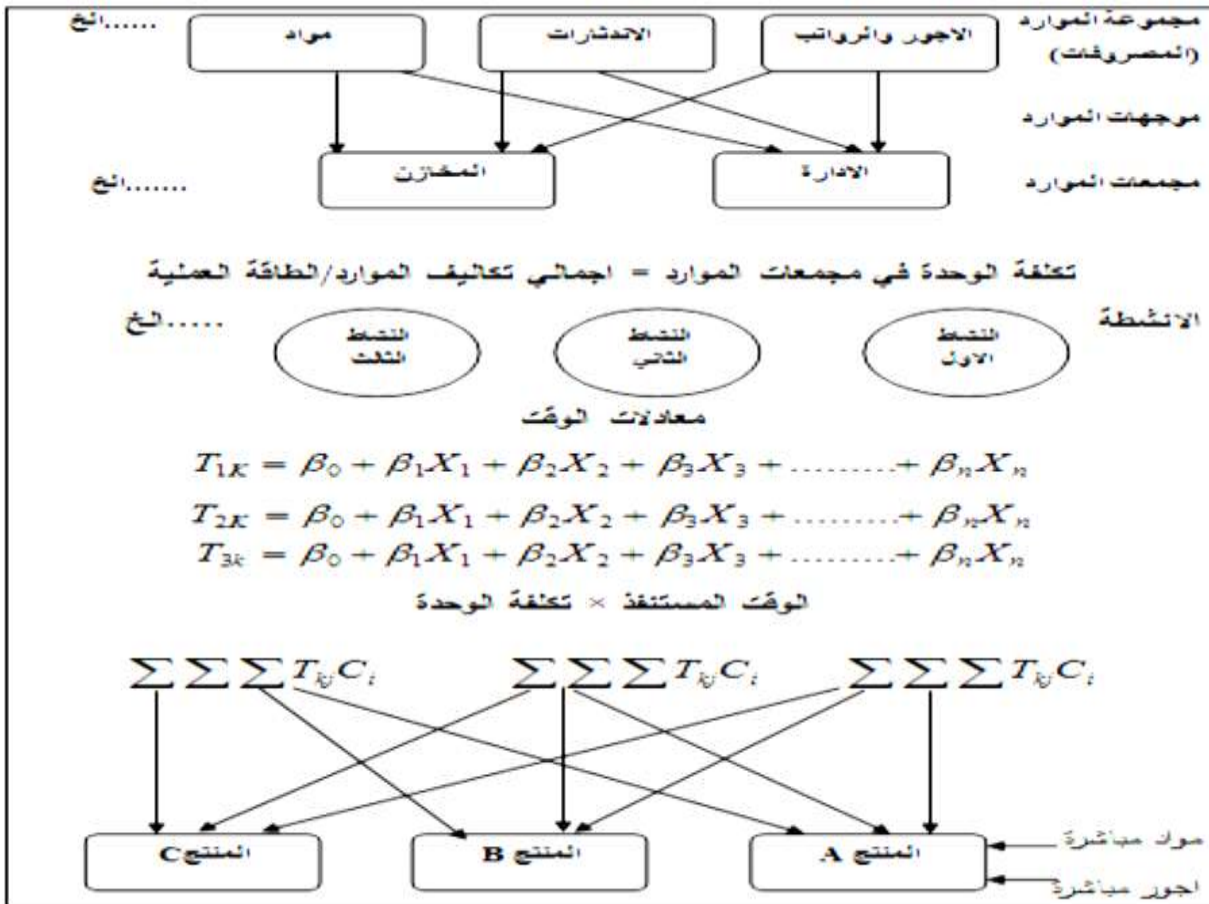
٣- اعتماد النظام على دقة تقديرات الوقت وكذلك محاولة تحديد هذه التقديرات تستغرق وقتاً طويلاً ومكلفاً، حيث توجد هنالك أنشطة لا يوجهها الوقت (لا تعتمد على الوقت) ويجب ألا تدرج ضمن نظام (TDABC) كما في الشركات الكيميائية فيتم الاعتماد على كلفة المواد وليس كلفة الوقت الذي يتطلب اعداد وتنظيف النشاط (Blocher et al, 2010:154). ولتلافي الانتقادات الموجهة لنظام (TDABC) ولتنفيذ هذا النظام بنجاح ينبغي على الإدارة ان توفر نظام شامل لتزويد البيانات والمعلومات اللازمة والمتكاملة مع النظم المسؤولة عن توفير المعلومات التشغيلية مثل نظام تخطيط موارد المشروع (Enterprise Resources Planning) ونظام ادارة علاقة الزبون (Customers Relation Management)، وكذلك برامج six sigma في الجودة والتحسين المستمر يمكن ان تؤدي الى التقليل من الوقت والموارد اللازمة لإنجاز نفس النشاط.

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

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

١. تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة.
٢. تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.
٣. تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).
اذ بين (Kaplan & Anderson, 2003:6-7) ان تقدير تكلفة وحدة الطاقة المتوفرة يتم ذلك عن طريق تقدير تكلفة الطاقة الإنتاجية، وتحديد الموارد، وتقدير الطاقة العملية للموارد المتاحة على شكل نسب (عادة تقدر بين ٨٠-٨٥%) من الطاقة النظرية) فإذا كان العامل أو الآلة تستطيع العمل نظرياً لمدة (40) ساعة في الأسبوع، فان الطاقة العملية الحقيقية تكون (32) ساعة في الأسبوع، مما يسمح بمعدل (٢٠%) من الوقت للعامل لإنجاز أمور شخصية مثل: الاستراحات الوصول والمغادرة، وبالنسبة إلى الآلات يسمح بنسبة (٢٠%) من وقت الإصلاح والصيانة ويوجد بديل بسيط لتقدير الطاقة العملية، وهو مراجعة الأنشطة المؤداة في فترة زمنية سابقة مثل تحديد عدد طلبيات الزبائن المستلمة خلال عام أو عامين سابقين، ثم تحديد العدد الشهري مع مراعاة عدم وجود تأخير مفرد، أو جودة ضعيفة، أو وقت إضافي أو إجهاد زائد للموظفين ويمكن أن يترك مجالاً للخطأ في تقدير الطاقة بنسبة (١٠-٥%).
٤. حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.
٥. تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت.
٦. حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

والشكل (٢) يوضح خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC)



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

اذ ان:

T_{1k} = الوقت المطلوب لإنجاز الحدث K في النشاط الاول وهكذا لبقية الأنشطة

β_0 = المقدار الثابت من وقت النشاط لخصائص الحدث k

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

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

n = عدد مسببات الوقت التي تحدد الوقت المطلوب لإنجاز النشاط

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

المصطلحات المرتبطة بنظام (TDABC)

اولاً: النشاط (Activity):

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

(Henrik&Erling,2011:1-25)

ثانياً: موجّهات ومسببات التكلفة (Cost Drivers):

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

ثالثاً: مجمعات التكلفة (Cost Pools):

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

رابعاً: مسببات الوقت (Time Drivers):

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

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

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

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

خامساً: معادلات الوقت (Time Equations)

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

(Kaplan et, al., 2012)

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

حيث إن:

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

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

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

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

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

ويتم حساب تكلفة النشاط كالآتي:

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

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

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

حيث إن:

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

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)
ويتم تجميع كل تكاليف الأنشطة للوصول إلى التكلفة الكلية لهدف التكلفة (العميل، الخدمة، المنتج)

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

حيث إن:

C_i = وحدة تكلفة الوقت الخاصة بمجموعة الموارد (i)

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

n = عدد مجتمعات الموارد، m = عدد الأنشطة، i = عدد أوقات النشاط j المستهلكة

مقارنة بين نظام TDABC ونظام ABC

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

المبحث الثالث : تحليل ربحية الزبون وفق اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجهة بالوقت (TDABC)-دراسة حالة على احد الفنادق الكبرى^١ - بغداد

نظراً لتعدد فئات الزبائن التي يمكن أن تقصد الفنادق وتعدد الاحتياجات والخدمات المقدمة لهذه الفئات من الزبائن، قد يكون من المفيد اجراء تحليل الربحية لهؤلاء الزبائن باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، بما يساعد على إتخاذ قرارات إدارية فعالة. الفندق عينة الدراسة يقع في محافظة بغداد ويعتبر من الفنادق الكبرى في بغداد، وتم الاعتماد على المقابلات الشخصية والملاحظات المباشرة للتعرف على الأنشطة التي يتم أدائها ومتوسط الزمن اللازم لأداء كل نشاط والوقت اللازم لأداء المهام الفرعية المرتبطة بأداء كل نشاط. وتم تجميع البيانات التكاليفية لعام ٢٠١٤ ويقوم الفندق حالياً بتحليل ربحية الزبائن اعتماداً على نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC).

مجموعات زبائن الفندق:

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

- ١- المجموعة الأولى: وتشمل مديري الشركات المحلية والأجنبية.
- ٢- المجموعة الثانية: زبائن قادمون للفندق من خلال وكالات السفر والسياحة.
- ٣- المجموعة الثالثة: وتشمل موظفين في وظائف إدارية مختلفة في المؤسسات الحكومية والخاصة.
- ٤- المجموعة الرابعة: تشمل زبائن قادمين للفندق بدون حجز مسبق.
- ٥- المجموعة الخامسة: الفرق الرياضية التي تأتي للفندق وتمكث بالفندق ليلة أو ليلتين.

الأنشطة المؤداة بالفندق:

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

- ١- نشاط الاستقبال: تتمثل تكاليف هذا النشاط بالرواتب والاجور المخصصة لهذا النشاط، ويتكون في هذا النشاط المهام التالية: الحجز، المعلومات، الترحيب بالزبون، فتح حسابات الزبائن، اقبال الحسابات، مرافقة الزبون عند الخروج.
 - ٢- نشاط خدمة الغرف: تتمثل تكاليف هذا النشاط بالرواتب والاجور المخصصة لهذا النشاط، ويتكون في هذا النشاط المهام التالية: مراقبة الغرف قبل دخول الزبون، تنظيف الغرف قبل دخول الزبون، الزبون، تنظيف الغرف خلال اقامة الزبون، تنظيف الغرف بعد مغادرة الزبون.
 - ٣- نشاط التسويق: تتمثل تكاليف هذا النشاط بالرواتب والاجور المخصصة لهذا النشاط، ويتكون هذا النشاط من المهام التالية: يشمل إجراء مكالمات مع الزبائن بهدف ترتيب مواعيد للزبائن، القيام بحملات ترويجية، الإعلانات.
 - ٤- نشاط إعداد الأطعمة وتقديمها: يشمل استقبال الزبائن واستلام طلبه، إعداد المطبخ لوجبات الإفطار والغداء والعشاء، وقت تناول الطعام، التنظيف بعد الانتهاء من تناول الطعام.
- تحديد الطاقة العملية والكلفة وفق نظام TDABC لكل نشاط من أنشطة الفندق :-
أولاً: الاستقبال

^١ -لعدم رغبة أصحاب الفندق في نشر اسم الفندق تجنب الباحث ذكر الاسم وأكتفى بتوصيفه فقط.

يعمل في قسم الاستقبال (١٠) موظفين وتبلغ طاقة العامل الواحد ٨ ساعة في اليوم أي (٤٨٠) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (٢٦) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية (١٤٩٧٦٠٠) دقيقة في السنة (٤٨٠ دقيقة/يوم × ٢٦ يوم في الشهر × ١٢ شهر في السنة × ١٠ عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (٩٨٦٧٦٠) دقيقة أي ان نسبة الطاقة المستغلة ٦٥.٨% (٩٨٦٧٦٠/١٤٩٧٦٠٠ × ١٠٠) ويتم احتساب كلفة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة كلفة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (١٥٢.١٤٠) دينار لكل دقيقة (٩٨٦٧٦٠/١٥٠١٢٦٠٠٠). والجدول (٣) يبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (٣) تكلفة نشاط الاستقبال وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

الخدمة الفندقية	الزمن	المعلومات	التزجيب	فتح حساب الزبون	غلق حساب الزبون	المصاحبة والخروج	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	الوقت الكلي*	تكلفة الوحدة	التكلفة الكلية*
المجموعة الأولى	٤.٥	٣.٥	٢.٥	٣	٥	٤	٢٢.٥	١٠.٢٢٣	٢٣٠.١٨	١٥٢.١٤٠	٣٤٩٩٤٩٣٨
المجموعة الثانية	٥	٣.٥	٤	٣	٣	٢	٢٠.٥	٨٩٦٤	١٨٣٧٦٢	١٥٢.١٤٠	٢٧٩٥٧٥٥١
المجموعة الثالثة	٦	٣	٢	١.٥	٤	٣	١٩.٥	٥١٥٦	١٠٠٥٤٢	١٥٢.١٤٠	١٥٢٩٦٤٦٠
المجموعة الرابعة	٠	٤	٣	٢	٤	٣	١٦	٤٦٧٦	٧٤٨١٦	١٥٢.١٤٠	١١٣٨٢٥٠٦
المجموعة الخامسة	٢	٤	٣	٣.٥	٤.٥	٣	٢٠	٣٤٠٥	٦٨١٠٠	١٥٢.١٤٠	١٠٣٦٠٧٣٤
الاجمالي	١٧.٥	١٨	١٤.٥	١٣	٢٠.٥	١٥	٩٨.٥	٣٢٤٢٤	٦٥٧٢٣٨	١٥٢.١٤٠	٩٩٩٩٢١٨٩

المصدر: اعداد الباحث.

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

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

ثانياً: خدمة الغرف

يعمل في قسم الاستقبال (٣٠) موظف وتبلغ طاقة العامل الواحد ٧.٥ ساعة في اليوم أي (٤٥٠) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (٢٦) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية (٤٢١٢٠٠٠) دقيقة في السنة (٤٥٠ دقيقة/يوم × ٢٦ يوم في الشهر × ١٢ شهر في السنة × ٣٠ عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (٣٣٢٧٥٤٠) أي نسبة الطاقة المستغلة ٧٩% (٣٣٢٧٥٤٠/٤٢١٢٠٠٠ × ١٠٠) ويتم احتساب كلفة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة كلفة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (٢٠٨.٨٧٧) دينار لكل دقيقة (٣٣٢٧٥٤٠/٦٩٥٠٤٩٦٠٠). والجدول (٤) يبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (٤) تكلفة نشاط خدمة الغرف وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

الخدمة الفندقية	مراقبة الغرف قبل الدخول	تنظيف الغرف قبل الدخول	تنظيف الغرفة خلال الإقامة	تنظيف الغرف بعد المغادرة	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	الوقت الكلي	تكلفة الوحدة	التكلفة الكلية
المجموعة الأولى	٣	٨	٥	١٣	٢٩	٨٣١٢	٢٤١٠٤٨	٢٠٨.٨٧٧	٥٠٣٤٩٣٨٣
المجموعة الثانية	٤	٩	٥	١٤	٣٢	٩٩٦٤	٣١٨٨٤٨	٢٠٨.٨٧٧	٦٦٦٠٠٠١٣
المجموعة الثالثة	٢	١٠	٤	١٧	٣٣	٦٨٦٤	٢٢٦٥١٢	٢٠٨.٨٧٧	٤٧٣١٣١٤٧
المجموعة الرابعة	٢	٥	٤	١٤	٢٥	٣٦٧٢	٩١٨٠٠	٢٠٨.٨٧٧	١٩١٧٤٩٠٨
المجموعة الخامسة	٥	٧	٦	١٥	٣٣	٦٢٥٦	٢٠٦٤٤٨	٢٠٨.٨٧٧	٤٣١٢٢٢٣٩
الاجمالي	١٦	٣٩	٢٤	٧٣	١٥٢	٣٥٠٦٨	١١٥١٦٧٢	٢٠٨.٨٧٧	٢٢٦٥٥٩٦٩٠

المصدر: اعداد الباحث.

ثالثاً: التسويق

يعمل في قسم الاستقبال (٥) عامل وتبلغ طاقة العامل الواحد ٧ ساعة في اليوم أي (٤٢٠) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (٢٦) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية (٦٥٥٢٠٠) دقيقة في السنة (٤٢٠ دقيقة /يوم × ٢٦ يوم في الشهر × ١٢ شهر في السنة × ٥ عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (٤٣٩٥١٤) أي نسبة الطاقة المستغلة ٦٧.٠٨ % (٤٣٩٥١٤ / ٦٥٥٢٠٠ × ١٠٠) ويتم احتساب تكلفة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة تكلفة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (٣٣٨.٦٢٥) دينار لكل دقيقة (٤٣٩٥١٤ / ١٤٨٨٣٠٥٩١). والجدول (٥) يبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (٥) تكلفة نشاط خدمة التسويق وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

الخدمة الفندقية	ترتيب المواعيد مع الزبائن	العمليات الترويجية	الاعلانات	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	الوقت الكلي	تكلفة الوحدة	التكلفة الكلية
المجموعة الأولى	٢	٢	٢٥	٢٩	٢٥٦٢	٧٤٢٩٨	٣٣٨.٦٢٥	٢٥١٥٩١٦٠
المجموعة الثانية	٤	٣	٣٠	٣٧	١٢٦٥	٤٦٨٠٥	٣٣٨.٦٢٥	١٥٨٤٩٣٤٣
المجموعة الثالثة	٢	٢	٣٥	٣٩	١١٠٠	٤٢٩٠٠	٣٣٨.٦٢٥	١٤٥٢٧٠١٣
المجموعة الرابعة	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٣٣٨.٦٢٥	٠
المجموعة الخامسة	٤	٣	٣٥	٤٢	٩٣٠	٣٩٠٦٠	٣٣٨.٦٢٥	١٣٢٢٦٦٩٢
الاجمالي	١٢	١٠	١٢٥	١٤٧	٥٨٥٧	٢٠٣٠٦٣	٣٣٨.٦٢٥	٦٨٧٦٢٢٠٨

المصدر: اعداد الباحث.

رابعاً: اعداد الأظعمة والمشروبات

يعمل في قسم الاستقبال (٢٥) عامل وتبلغ طاقة العامل الواحد ٨ ساعة في اليوم أي (٤٨٠) دقيقة في حين تبلغ أيام العمل (٢٦) يوم في الشهر وبالتالي فان الطاقة النظرية (٣٧٤٤٠٠٠) دقيقة في السنة (٤٨٠ دقيقة /يوم × ٢٦ يوم في الشهر × ١٢ شهر في السنة × ٢٥ عامل) وبمساعدة كادر الفندق تم تحديد الطاقة العملية بعد الاخذ بنظر الاعتبار كافة أوقات الاستراحة والطعام والاجازات وغيرها وكانت (٢٦٩٢٨٠٠) أي نسبة الطاقة المستغلة ٧١.٩ % (٢٦٩٢٨٠٠ / ٣٧٤٤٠٠٠ × ١٠٠)

٣٧٤٤٠٠٠ × ١٠٠) ويتم احتساب كلفة الوحدة من الطاقة المستغلة عن طريق قسمة كلفة النشاط الكلية على الطاقة المستغلة وكانت (١٦٩.٩٤١) دينار لكل دقيقة (٤٥٧٦١٨٨٠٠ / ٢٦٩٢٨٠٠). والجداول (٨، ٧، ٦) تبين الوقت اللازم لكل زبون (بالدقيقة) بالنسبة لوجبات الإفطار والغداء والعشاء وكذلك تحديد تكلفة هذا النشاط وفق نظام TDABC.

جدول (٦) تكلفة نشاط الأطعمة والمشروبات/الإفطار وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

الخدمة الفندقية	الطلبات والترتيب واستلام	اعداد الطلبات	تناول الطعام	التنظيف بعد تناول الطعام	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	الوقت الكلي	كلفة الوحدة	التكلفة الكلية
المجموعة الأولى	١	١١	٣٠	٢	٤٤	١٠٢٢٣	٤٤٩٨١٢	١٦٩.٩٤١	٧٦٤٤١٥٠.١
المجموعة الثانية	١	٨	٢٣	١	٣٣	٧٩٦٤	٢٦٢٨١٢	١٦٩.٩٤١	٤٤٦٦٢٥٣.٤
المجموعة الثالثة	١	١٠	٢٥	١	٣٧	٦١٥٦	٢٢٧٧٧٢	١٦٩.٩٤١	٣٨٧٠٧٨٠.١
المجموعة الرابعة	١	٩	٢٤	٢	٣٦	٤٦٧٦	١٦٨٣٣٦	١٦٩.٩٤١	٢٨٦٠٧١٨٨
المجموعة الخامسة	١	٩	٢٥	١	٣٦	٣٤٠٥	١٢٢٥٨٠	١٦٩.٩٤١	٢٠٨٣١٣٦٨
الاجمالي	٥	٤٧	١٢٧	٧	١٨٨	٣٢٤٢٤	١٢٣١٣١٢	١٦٩.٩٤١	٢٠٩٢٥٠٣٩٢

المصدر: اعداد الباحث

جدول (٧) تكلفة نشاط الأطعمة والمشروبات/الغداء وفق نظام TDABC (بالدقيقة)

الخدمة الفندقية	الطلبات والترتيب واستلام	اعداد الطلبات	تناول الطعام	التنظيف بعد تناول الطعام	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	الوقت الكلي	كلفة الوحدة	التكلفة الكلية
المجموعة الأولى	٦	٣٠	٣٥	٣	٧٤	٤٣٢٣	٣١٩٩٠.٢	١٦٩.٩٤١	٥٤٣٦٤٤٦٦
المجموعة الثانية	٥	٣٠	٣٢	١	٦٨	٢٩٤١	١٩٩٩٨٨	١٦٩.٩٤١	٣٣٩٨٦١٦١
المجموعة الثالثة	٧	٢٨	٣٠	٢	٦٧	٤٢٧٦	٢٨٦٤٩٢	١٦٩.٩٤١	٤٨٦٨٦٧٣٧
المجموعة الرابعة	٥	٢٨	٣٢	١	٦٦	٣٢٨٨	٢١٧٠٠٨	١٦٩.٩٤١	٣٦٨٧٨٥٥٦
المجموعة الخامسة	٦	٢٥	٢٨	٢	٦١	٢٣٣٦	١٤٢٤٩٦	١٦٩.٩٤١	٢٤٢١٥٩١٣
الاجمالي	٢٩	١٤١	١٥٧	٩	٣٣٦	١٧١٦٤	١١٦٥٨٨٦	١٦٩.٩٤١	١٩٨١٣١٨٣٣

المصدر: اعداد الباحث ٠ جدول (٨) تكلفة نشاط الأطعمة والمشروبات/العشاء وفق نظام

TDABC (بالدقيقة)

الخدمة الفندقية	الترتيب واستلام الطلبات	اعداد الطلبات	تناول الطعام	تناول الطعام بعد التنظيف	اجمالي وحدة الوقت	عدد الزبائن	الوقت الكلي	كلفة الوحدة	التكلفة الكلية
المجموعة الأولى	٧	٣٥.٥	٤٠	٢	٨٤.٥	٢٣٩٨	٢٠.٢٦٣١	١٦٩.٩٤١	٣٤٤٣٥٣١٤
المجموعة الثانية	٥.٥	٣٤	٣٩	٢	٨٠.٥	٢٢٦٣	١٨٢١٧١.٥	١٦٩.٩٤١	٣٠.٩٥٨٤٠.٧
المجموعة الثالثة	٥	٢٦	٣٤	٣	٦٨	١٦٧٢	١١٣٦٩٦	١٦٩.٩٤١	١٩٣٢١٦١٢
المجموعة الرابعة	٤	٣٠	٣٦	٢	٧٢	٣٥١٦	٢٥٣١٥٢	١٦٩.٩٤١	٤٣٠.٢٠٩٠.٤
المجموعة الخامسة	٣	٢٣	٣٠	٢	٥٨	١٨٤٣	١٠.٦٨٩٤	١٦٩.٩٤١	١٨١٦٥٦٧٣
الاجمالي	٢٤.٥	١٤٨.٥	١٧٩	١١	٣٦٣	١١٦٩٢	٨٥٨٥٤٤.٥	١٦٩.٩٤١	١٤٥٩٠.١٩١٠

المصدر: اعداد الباحث

جدول (٩) تحليل ربحية الزبون في ضوء كل من نظام ABC و TDABC

نظام TDABC		نظام ABC		الإيرادات	مجموعات العملاء
الأرباح	التكاليف*	الأرباح	التكاليف		
٦٧٢٦٤٠٩١ ٢	٢٧٥٧٤٤٧٦٢	٣٤٠٦٣٨٢٦٩	٦٠٧٧٤٧٤٠٥	٩٤٨٣٨٥٦٧٤	المجموعة الأولى
٣٩٧٠٥٥٩١	٢٢٠٠١٤٠٠٩	٣٤٥٨٧٣٤٩	٢٢٥١٣٢٢٥١	٢٥٩٧١٩٦٠٠	المجموعة الثانية
٣٧٤١١٦٣٠	١٨٣٨٥٢٧٧٠	٢٤١٩٣٦٧	٢١٨٨٤٥٠٣٣	٢٢١٢٦٤٤٠٠	المجموعة الثالثة
٢٤٤٢٥٨٠	١٣٩٠٦٤٠٦٢	٩٨٩٨٨٢٦	١٣١٦٠٧٨١٦	١٤١٥٠٦٦٤٢	المجموعة الرابعة
٦٢١٨١٧٨١	١٢٩٩٢٢٦١٩	٧٦١٨٨٠٨٦	٢٦٨٢٩٢٤٨٦	١٩٢١٠٤٤٠٠	المجموعة الخامسة
٨١٤٣٨٢٤٩ ٤	٩٤٨٥٩٨٢٢٢	٣١١٣٥٥٧٢٥	١٤٥١٦٢٤٩٩١	١٧٦٢٩٨٠٧١٦	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحث

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

هناك تكلفة طاقة غير مستغلة تتمثل في الفرق بين إجمالي تكلفة الطاقة المتوافرة في نظام ABC وتكلفة الطاقة المستغلة في ضوء نظام TDABC وقدرها ٥٠٣٠٢٦٧٦٩ دينار (٩٤٨٥٩٨٢٢٢ - ١٤٥١٦٢٤٩٩١) ويمكن استغلال تلك الطاقة غير المستغلة بإعادة تخصيص الموارد المتاحة بالشكل الذي يضمن استغلالها من خلال إعادة تدريب العاملين على تقديم خدمات تجذب عملاء جدد وبالتالي استنفاد الطاقة غير المستغلة. أظهر تحليل الربحية في ضوء نظام ABC تحقيق المجموعة الخامسة لخسائر بينما عند استخدام تحليل الربحية في ضوء نظام TDABC تبين تحقيق هذه المجموعة لأرباح وكذلك ارتفاع أرباح باقي المجموعات بالمقارنة بنظام التكلفة على أساس النشاط ويرجع ذلك لتحميل مجموعات الزبائن بتكلفة الطاقة غير المستغلة والتي تنتج عن قصور إدارة الفندق في حين يتم تحميل الزبائن فقط بتكلفة الطاقة المستغلة عند استخدام نظام TDABC. المجموعات ١ و ٢ و ٣ تمثل مجموعات زبائن مميزين ويساهمون بأكثر ربحية للفندق ولذلك يجب إتباع سياسات تسويقية تجاههم من شأنها زيادة القيمة لهم مثل تقديم خدمات إضافية مجانية أو تخفيض أسعار الخدمات المقدمة لهم بشأن زيادة ارتباطهم وولائهم للفندق محل الدراسة. المجموعة ٤ تمثل مجموعة مربحة ولكن أقل بدرجة من المجموعات السابقة ويجب على إدارة الفندق إتباع سياسات ترويجية بهدف زيادة المنافع أو تقديم خدمات إضافية ترضي توقعاتهم وطموحاتهم مما يؤدي لزيادة أرباح المنشأة. ونود ان نبين بان نتائج الدراسة ترتبط بفندق تم إجراء الدراسة عليه ولا يمكن تعميمها على جميع الفنادق ولكنها بينت كيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بالفنادق وما يوفره ذلك النظام من معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد إدارة الفنادق على القيام بتحليل ربحية الزبون مما يساعدها في رسم استراتيجيتها في التعامل مع زبائنهم وتحديد الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

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

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

التوصيات

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

المصادر العربية

- ١- الجبوري، نصيف جاسم محمد، "محاسبة التكاليف المتقدمة"، مراجعة الدكتورة جلييلة عيدان الذهبي، بغداد، ٢٠٠٨، ص ٢٩٧.
- ٢- الرشدي، طارق (٢٠٠٩)، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (ABC & TD)"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ١، ص ٣٠٣-٣٥٩.
- ٣- اسعد، باسل، " دور مدخل تحليل ربحية الزبون في ترشيد القرارات الادارية (دراسة تطبيقية بمنشآت الخدمات التعليمية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٣٠ - العدد الثاني، ٢٠١٤، ص ٢٥٦-٢٥٧.
- ٤- الشيخ، عماد يوسف، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، "تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية" (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية-العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٢١-٤٤.
- ٥- الطائي، يوسف حجيم والعبادي، هاشم فوزي "ادارة علاقات الزبون" ط ١، الواروق للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩، ص ٢٦٤، ص ٢٩٤.
- ٦- خلود عاصم واخرون، "استعمال مدخلي تحليلي الربحية واحتساب قيمة الزبون مدى الحياة في إدارة علاقات الزبون، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثالث والعشرون، ٢٠١٠، ص ١٨٧-٢٠٩.
- ٧- سيد، أيمن، "استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط (TDABC) لإدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١، العدد ٢، ٢٠٠٩، ص ٣-٧٤.
- ٨- عبود، سالم محمد، "ادارة التكاليف" ج ١، ط ١، المكتبة الوطنية، بغداد، ٢٠٠٧، ص ٢١٤.
- ٩- عقل، هيثم محمد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين-رسالة ماجستير غير منشورة، غزة، فلسطين (٢٠١٣)، ص ١٧.

المصادر الاجنبية

- 1-American Express Company, *"Assessing Customer Profitability"*, Business Growth, 2008.www.Openforum.com.
- 2- Blocher, Edward J. & Chen, Kung H. & Lin, Thomas W., *"Cost Management : A Strategic Emphasis"* 2nd Ed., McGraw Hill Irwin, 2002, p831.
- 3-Blocher, Edward J. & David E. Stout & Gary Cokins., *"Cost Management: A Strategic Emphasis"* 5th Ed., McGraw Hill Irwin, 2010, p154.
- 4- Bruggeman W., Everaert, P., Anderson S. and Y. Levant, *"Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company"*, Working paper, University of Gent, 2005, pp172-191.
- 5-Cooper, Robin, *"Explicating the Logic of ABC"*, Management Accounting, Nov., 2000, p75.
- 6- Costin.spita & Ion Smeureanu *"Customer Profitability Analysis"*, BULETINUL Universității Petrol – Gaze din Ploiești, Vol. LX. No. 1, 2008, p51-54.
- 7- David E. S. and Joseph M. P. *"Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company"*, Management Accounting Quarterly. Spring 2011 , Vol .12 , No . 3, p2-4.
- 8-Devlin, James, F., *"Adding value to service offering: the case of u.k. financed services"*, European Journal of marketing Vol.32. No.11/12, 1997, p2.
- 9- Dewi, diMascio, and van Voorthuysen. *"Application of Time Driven Activity Based Costing to an Industrial Service Provider"*. Proceedings of the Asia Pacific Industrial Engineering & Management Systems Conference 2012. www.apiems.org/conf2012.
- 10- Felledin, Daniel & Perresson, Daniel, *"customer perceived value over Time"*, Journal of the Academy of marketing Deiene, 2002, p60.
- 11- Gervais M., Levant Y. and C. Ducrocq, *"Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study"*, Jamar, Vol. 8. No. 2, 2010.
- 12-Geek, Wise, *"What is Customer Profitability Analysis?"*, 2011. Available at: <http://www.wisegeek.com>
- 13- Henrik Fladkjær and Erling Jensen, *"The ABC-paradox: Is Time Driven ABC Relevant for Small and Medium Sized Enterprises (SME)?"*, Aalborg University, Department of Business and Management, ISBN 9788791646485, December 2011.
- 14- Hon Jau-Shin and Song-Jwu Chu, *"Mechanics and Application of Time-Driven Activity-Based Costing System: A Case Study of Taiwan"*

Aerospace Factory", International Journal of Mechanical Engineering and Automation Vol. 2, No. 2, Feb. 2015, pp 69-78.

15- Horngren, C., Datar, S. and G. Foster, *"Cost Accounting: A managerial Emphasis"*, 12th Ed., Prentice Hall International, New Jersey, 2006.

16- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., *"Introduction To Management Accounting"*, 13th. ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall, 2005.

17- Kaplan R. and S. Anderson, *"The Speed Reading Organization: Revving up Finance with Time-Driven Activity-Based Costing"*, Business Finance, Vol. 13, No. 6, 2007, pp 39-42.

18- Kaplan R. and S. Anderson, *"Time-Driven Activity Based Costing"*, Harvard Business Review, vol. 82, No. 11, 2004, pp 131-138.

19- Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E. and S. Young, *"Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution"*, 6th ed, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 2012.

20- Kaplan, Robert, *"Customer Profitability: Measurements & Management"* Harvard Business School, 2001, p5.

21- Kaplan R. and S. Anderson, *"Time-Driven Activity Based Costing"*, Social Science Research. November 2003, p 6-7.

22- Karl Schuhmacher_ and Michael Burkert. *"Traditional ABC and Time-Driven ABC: An Experimental Investigation"*, Social Science Research. August 2013, p1-32.

23- Kotler, Philip, & Armstrong, Gary, *"principles of marketing"* 8th ed., prentice- Hall inc., 1999, p543.

24- Lorena S., Alexandra Van den Abbeele and Dirk C., *"Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A Case Study"*, Liber Quarterly Volume 23 Issue 3 2014. p164.

25- Max M. *"Leveraging process documentation for time-driven activity based costing"*, Journal of Performance Management, vol. 20, No. 3. 2007, pp 16-28.

26- Pfeifer P.E ,Haskins M.E., Conroy R.M. , *"Customer profitability and the treatment of acquisition spend- Customer lifetime Value"*, journal of managerial Issues, 2005. p14.

27- Raaij E.M., Maarten J.A. Vernooij and Sander van Triest, *"The implementation of customer profitability analysis: A case study"*, Industrial Marketing Management 32, 2003, pp573-583.

28- Raaij, M., *"The strategic value of customer profitability analysis"*, Marketing intelligence & planning, vol.23 No.4. 2005, p373.

29- Roddy, E., *"Corporate Value Creation - Customer Value Report"*; Business Objects an SAP company; CIMA Centre of Excellence, 2008, p2.

- 30-** Velcu, Oana, *"Practical Aspects in The Implementation of an ABC Model"*, Master Thesis in Accounting, Swedish School of Economics &