

هزینه یابی بر مبنای فعالیت و سودآوری مشتری

*عیسی زارعی ** احمد محمدی

*مربی گروه اقتصاد، مدیریت و حسابداری دانشگاه پیام نور، ایران
**کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور قشم

چکیده

این مقاله به جستجوی فرصت هایی به منظور بررسی سودآوری مشتری در هزینه یابی بر مبنای فعالیت در مطالعه ای موردی برای پیاده سازی یک ABC واقعی در یک شرکت کوچک تجاری می پردازد. اگرچه ABC به طور گسترده ای در شرکت های سرتاسر جهان پیاده سازی شده است ولی اکثر گزارشات که پیاده سازی های ABC را مورد توجه قرار داده اند در مورد اینکه چگونه رویکرد ABC می تواند برای تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری مورد استفاده قرار گیرد، حرفی به میان نیاورده اند. نه تمامی مشتریان، مشتریان خوبی هستند و نه تمامی درآمدها، درآمدهایی خوب. بهترین مشتری شرکت می تواند عملاً مشتری ای باشد که بیشترین ضرر را ایجاد می کند، هنگامی که یک مشتری با شرح حال ضعیف ممکن است یک منبع قوی پول نقد (سود سهام) شرکت باشد.

مقدمه

در یک قانون مشهور شناخته شده با عنوان "قانون" ۸۰:۲۰، ویلفرد پارتو مشاهده نمود که تعداد کمی از عوامل در مقابل تعداد زیادی از نتایج پاسخگو هستند. سودآوری مشتری به طور گسترده ای در یک شرکت خاص تغییر می کند، اما در کل سود بخش ترین بیست درصد مشتریان، سود شرکت را ایجاد می کنند در حالی که هشتاد درصد باقیمانده اکثر آن را از دست می دهند. از آنجایی که ABC به حسابداران مدیریت اجازه پیگیری هزینه های منابع مورد استفاده، از فعالیت ها و فرآیندهای انجام شده تا موضوع بهای تمام شده نهایی (مثل محصولات، خدمات، مشتریان، کانال های توزیع، تأمین کنندگان و غیره) را می دهد، این روش به ابزاری برای ثبت سودآوری مشتری از طریق هزینه های سیستم های هزینه یابی سنتی غیر ممکن می باشد، تبدیل شده است. در نتیجه، اطلاعاتی که سیستم های ABC فراهم می کنند می تواند در تعیین اینکه چه محصولات و مشتریانی سودآورتر هستند، چه فعالیت هایی مشتری محور می باشند، آیا فرآیندها دارای ارزش افزوده برای مشتری هستند یا خیر و اینکه در چه مکانی تلاش ها در جهت پیشرفت های مرتبط باید انجام گردد، کمک کننده باشد توجه به اینکه شرکت ها در صنایع مختلف آموخته اند که هزینه ها و درآمد ها را از نقطه نظر مشتری، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری پیگیری و محاسبه کنند، به طور رو به افزایشی برای شرکت های تولیدی و عملاً برای شرکت های خدماتی ضروری شده است - از نظر دراکر بزرگترین اثر بالقوه ABC در صنایع خدماتی است زیرا آنها با کمبود اطلاعات هزینه روبرو هستند. بنابراین در یک محیط رقابتی تر که همراه با کاهش وفاداری مشتری است، تعداد رو به افزایشی از شرکت ها شروع به سرمایه گذاری کار، زمان، بودجه یا نحوه برخورد خاص بر روی مشتریانشان کرده اند و تمرکز خود را از روی محصولات به مشتریان به عنوان منشأ اصلی هزینه ها تغییر داده اند.

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری (CPA) نشان می دهد که چگونه مشتریان مختلف به طور انفرادی یا گروهی، برحسب اینکه چگونه منابع شرکت را مصرف می کنند، در سودآوری مشارکت دارند. از آنجایی که CPA درآمد ها و هزینه های شرکت را به مشتریان و گروه های مشتری تخصیص می دهد، اطلاعات سودآوری مشتری یک نتیجه ی فرعی و طبیعی پروژه ABC می شود که تخصیص هزینه ها روی تمام زنجیره ارزش و نهایتاً تمام هزینه های فعالیت در دو مکان که عملاً از آنجا منشأ گرفته اند، قرار می گیرد:

۱. مشتریان و دریافت کنندگان خدمت

۲. دریافت کنندگان هزینه مربوط به عوامل کسب و کار

به عبارت دیگر مشتریان و دریافت کنندگان خدمت، موضوع بهای تمام شده نهایی مثل محصولات یا خطوط هزینه که قبلاً هزینه های فعالیت را مصرف کرده اند را مورد استفاده قرار می دهند. مشتریان علت ریشه ای و هدف هزینه های یک شرکت هستند. به طور خلاصه بیان می شود که بدون مشتریان (بالقوه یا عملی) هیچگونه دلیل موجه ای بر وجود تجارت و مصرف منابع نیست. پیگیری هزینه های مشتریان شرکت در مقابل درآمد های ایجاد شده توسط هر مشتری یا طبقه مشتری بسیار مهم و حیاتی است.

به گفته ی معاون رئیس جمهور قبلی ال گر ۲ "مدیریت حدس زدن نیست بلکه دانستن است. افرادی که در موقعیت های مسئولیت و پاسخگویی هستند، بایستی دارای اطلاعات مورد نیاز برای گرفتن تصمیمات خوب باشند. مدیران خوب بر خلاف مدیران ضعیف اطلاعات درست را در اختیار دارند. اطلاعات خوب نیز از سیستم های اطلاعاتی خوب حاصل می شود." جهت مدیریت هزینه ها، حسابداران مدیریت بایستی قادر به شناسایی CPA جهت سودآوری از آنها باشند. یک مطالعه موردی از شرکتی تجاری چگونگی انجام این امر را نشان می دهد.

پروژه و شرکت

پروژه در یک شرکت مشتری محور انجام می شود که شرکت تابعه یک گروه بین المللی است که گردش مالی سالانه این گروه بیش از ۵۰۰ میلیون یورو است. یکی از مهم ترین اصول آن ایجاد شراکت های بلند مدت با مشتریان با فراهم نمودن

محصولات با کیفیت بالا و خدمت عالی برای آنها است. علی‌رغم اندازه کوچک آن با کمتر از ۳۰ کارمند، شرکت در سراسر لهستان فعالیت دارد و اسناد خدمت رسانیش شامل ارائه محصول کامل اصلی می‌گردد.

هدف و مزایای مورد انتظار پیاده سازی

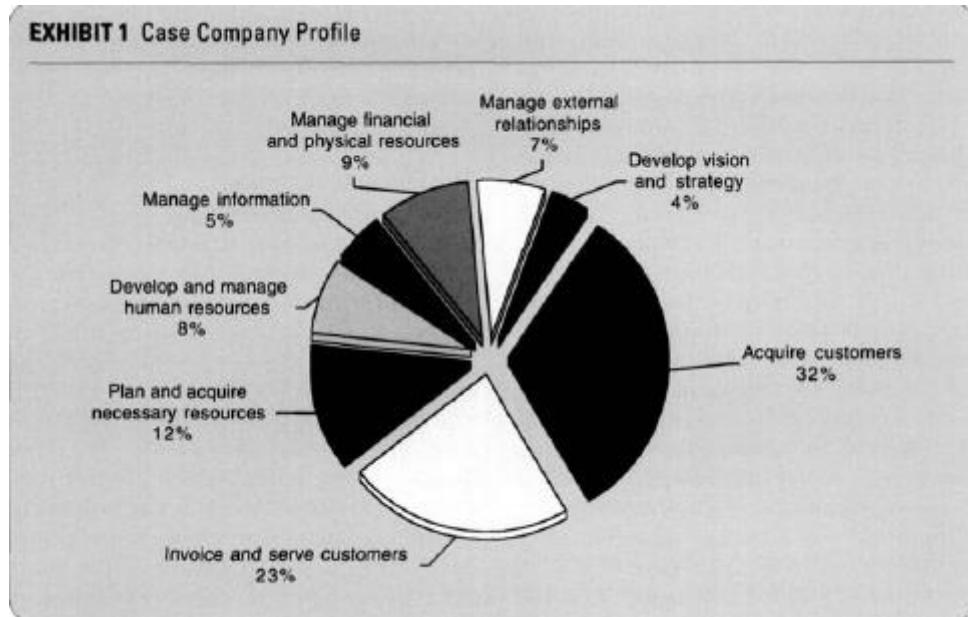
هدف اصلی پیاده سازی یک سیستم ABC در شرکت، بهبود مدیریت فرآیند و حسابداری آن بود. هنگامی که ایده ی پیاده سازی یک سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت پدیدار شد، شرکت از سیستم هزینه یابی سنتی (جذبی) استفاده می‌کرد که تنها اطلاعات را برای فراهم نمودن صورتهای مالی ایجاد می‌نمود که برای مدیران حمایت کافی را در برنامه ریزی استراتژیک و تصمیم گیری فراهم نمی‌نمود. بنابراین شناسایی فعالیت ها و فرآیند های شرکت (یکی از گام های اساسی در پیاده سازی سیستم های ABC) از تلاش های شرکت در پیاده سازی فرآیند بر مبنای استاندارد ISO9001:2000 پشتیبانی می‌کند. یک ویژگی مثبت اضافی، پیاده سازی تجربیات مطلوبی است که مدیر ارشد اجرایی با دیگر سیستم های ABC داشت. مدیر ارشد اجرایی امیدوار بود که با به کار بردن سیستم هزینه یابی جدید از طریق مدیریت شرکت اصلی، به فشار پاسخ دهد که این خود نیز باعث ارتقای عملیات حسابداری و تهیه و توزیع شرکت تابعه می‌شود. با شناخت از هزینه های اصلی، و البته به همراه پشتیبانی از اهداف استراتژیک تنظیم شده در برنامه و توسعه یافته به وسیله شرکت اصلی، مدیر ارشد اجرایی فرصتی را برای کسب مزیت رقابتی تشخیص داد.

پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت

پیاده سازی یک سیستم ABC کامل کمتر از هشت ماه به وسیله ی فرآیندی که دارای چندین گام است، طول ABC پیاده سازی یک سیستم می‌کشد. در ابتدا یک تیم پروژه، ایده را به مدیریت می‌فروشد و یک برنامه زمانبندی پیاده سازی فراهم مینماید. سپس با در نظر گرفتن امتیاز حجم کوچک شرکت، مصاحبه هایی با تمام کارکنان انجام می‌شود که هر کدام از آنها قبلاً با مفهوم ABC طی دوره آموزش آشنا شده بودند. اطلاعات از طریق مصاحبه ها و بررسی ها، شامل تعاریف فرآیند های تجاری اصلی و فعالیت های کلیدی شرکت، زمان صرف شده توسط کارکنان بر روی هر فعالیت، محصولات هر فعالیت و فاکتور های مؤثر در تغییرات هزینه های آنها، جمع آوری می‌شوند. مصاحبه ها همچنین چندین مانع کاری که می‌تواند مبنایی برای بهبود فرآیند های شرکت باشد را شناسایی نمودند. بر مبنای اطلاعات مصاحبه، تیم پروژه یک دیکشنری فعالیت را توسعه داد.

تعیین هزینه های فعالیت و فرآیند

بعد از ایجاد دیکشنری فعالیت، گام بعدی در ساختن سیستم ABC تعیین مقداری است که شرکت برای انجام هر یک از فعالیت هایش صرف می‌کند. این امر با مروری عمیق بر دفتر کل عمومی و سیستم لیست حقوق و دستمزد آغاز می‌شود. از آنجا که برای صنعتی که این شرکت در آن مشغول می‌باشد، مرسوم است، هزینه های مواد مستقیم بالا بودند (تقریباً ۷۰ درصد هزینه های کل) و از محاسبات کنار گذاشته شدند. علاوه بر آن تمامی مالیات ها و پرداخت های فدرالی (۲ درصد کل هزینه ها) نادیده گرفته شدند. ساختار هزینه های غیر مستقیم شرکت تحت تسلط هزینه های بر مبنای نیروی کار (۴۳ درصد) بود، سر بار به تهیه و توزیع مربوط بود (۱۱,۵ درصد) و نگهداری سیستم اطلاعاتی (۱۰ درصد) بود. مطالعات بر روی کارکنان در مورد هزینه های بر مبنای نیروی کار انجام و در آن از کارکنان خواسته شد مقدار زمان صرف شده ی خود بر روی هر فعالیت را تخمین بزنند. با این اطلاعات تعیین نسبت دستمزدها و حقوق، مالیات لیست حقوق و دستمزد، مزایای کارمندی و دیگر هزینه های مربوط به پرسنل که بایستی به هر فعالیت منفرّد تخصیص یابد، ممکن می‌بود. برای منابع غیر پرسنلی، تیم پروژه یک روش تخصیص هزینه اصلاح شده بر مبنای اعلام زمان صرف شده بر روی هر فعالیت را مورد استفاده قرار داد. نتایج محاسبه هزینه های واحد فعالیت ها و فرآیند ها نمودار شرکت نمونه را منعکس می‌کند (نمایش ۱ را ببینید).



فرآیندهای مسئول برای دستیابی به اهداف استراتژیک خود (یعنی "کسب مشتریان" و "نوشتن فاکتور خدمت به مشتریان" با هم با "برنامه ریزی و کسب منابع ضروری") تقریباً در قبال ۷۰ درصد کل هزینه ها پاسخگو هستند. بعد از محاسبه ی هزینه های واحد فعالیت ها و فرآیند ها، هزینه های فعالیت به موضوع بهای تمام شده (محصولات و مشتریان) تخصیص می یابند. این فاز مهم می باشد چون تعیین روابط فعالیت به موضوع بهای تمام شده، تأثیر مستقیمی بر صحت مدل دارد. با استفاده از محرک های هزینه خاص مثل تعداد فاکتور ها، تعداد ردیف های فاکتور، تعداد درخواست های فروش و تعداد ارسال ها یا خواسته های پردازش شده، هزینه های فعالیت به موضوعات بهای تمام شده و نهایتاً به مشتریان تخصیص یافته بدین منظور که سودآوری مشتری مورد مطالعه قرار گیرد. هزینه های تخصیص یافته به مشتریان عمدتاً شامل نیروی کار غیر مستقیم مرتبط با خرید، فروش، تهیه و توزیع و اطلاعات در مورد سود ناویژه (یعنی سود ناخالص منهای هزینه های مستقیم مواد) می شود که شرکت از طریق هر مشتری کسب می کند. این موارد برای انجام تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری تنظیم شده اند.

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری در طی شش ماه بر روی بیش از ۱۴۰۰ مشتری که تقاضایی برای هر کدام از فعالیت های شرکت در طول آن دوره داشتند، انجام شد. بنابر نتایج محاسبه شده با مدل ABC سودآوری مشتری به طور گسترده ای متغیر بود. سود شرکت به ازای ۳۰ درصد مشتریان در بیشترین حالت خود قرار داشت. در آن سطح، سود، ۱۵۶٫۹ درصد سود واقعی بود. مشتریان باقی مانده یا در نقطه سر به سر قرار دارند یا ضرر ایجاد نموده اند و جمعاً تقریباً ۶۰ درصد سود را از دست داده اند و شرکت را با سود واقعی آن ترک کرده اند. سود در این سطح توسط تنها ۳ درصد سودمندترین مشتریان ایجاد شده بود. اما در اینجا بایستی سوالی مطرح شود: علت اصلی چنین تفاوتی در سود های ایجاد شده توسط مشتریان مختلف چه بود؟ چرا ۲۰ درصد بالایی مشتریان ۱۵۵ درصد ایجاد می کنند در حالی که ۲۰ درصد پایینی ضرری برابر با ۳۱٫۵ درصد کل سود ها را منجر می شوند؟ محرک های سودآوری مشتری بایستی شناسایی شوند تا به این سوالات پاسخ داده شود.

تجزیه و تحلیل حجم

روش های سنتی بر مبنای این فرض که مشتریان دارای حجم خرید بالا، سودآورترین آنها هستند عمل می کنند. تعدادی از شرکت ها، خدمت رسانی به مشتری را بهبود می دهند به منظور گسترش عملیات و افزایش سهم بازار آنها، با این تفکر که این خدمات ارزش و وفاداری در بین مشتریان ایجاد می کند که بعد ها آنها سود های بالاتری برای شرکت ایجاد خواهند نمود. اما مطالعات بر روی سودآوری مشتری آشکار نموده است که مشتریان دارای حجم خرید بالا ضرورتاً سودآور نیستند. مشتریان

مختلف تقاضای مختلفی برای فعالیت های شرکت از ورود سفارش تا آماده کردن و پردازش سفارش های مشتری، فاکتور نویسی برای مشتری تا نهایتاً ارسال کالاها و فراهم نمودن پشتیبانی از مشتری ایجاد می نمایند. تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری بایستی در سرتاسر فعالیت های مرتبط با مشتری و محرک های آنها انجام گردد.

نتایج مهمی از طریق مشاهده دقیق اعداد نمایش ۲ قابل حصول است که شامل داده های کلیدی برای مشتریان ۱، مشتری شماره ۷ سودآورترین بود زیرا بیشترین درآمد را ایجاد می نمود و - انتخابی می باشد. در نمایش ۲ علی رغم سود ناخالص نسبتاً کوچک (به علت تخفیفات حجم خرید)، همچنین بیشترین سود را ایجاد می نمود. اگرچه این مطلب توصیه می کند که مشتریان بزرگ، سودآور هستند ولی بعضی از آنها نیز می توانند زبان آور باشند. دو مشتری بعدی حجم قابل مقایسه ای از درآمد و سود ناخالص را ایجاد نمودند اما به تفاوت در سود هایشان برحسب منشأ آنها دقت شود. مشتری شماره ۱۹۲ تقریباً ده برابر بیشتر فاکتور ایجاد کرده است که هزینه های خدمت رسانی به آن را بیش از ۶۰۰۰ دلار افزایش و سود شرکت را کاهش داده است. به طور مشابه مشتری شماره ۱۲۶ تقریباً دو برابر سود ناخالص مشتری شماره ۶۳۶ ایجاد و سودی تنها کمی بیشتر از مشتری شماره ۶۳۶، آن هم به علت افزایش در فعالیت فاکتور نویسی تولید نموده است. مشتری شماره ۳۰ حتی درآمد بیشتری از مشتری شماره ۱۲۶ ایجاد نموده ولی تعداد غیر معمول بالایی از سفارشات را نیز باعث شده است که همراه با تخفیفات حجمی (با نسبت کمتری از سود ناخالص/درآمد نشان داده شده است) منجر به بازگشت ناراضایت بخش ۷ درصدی شده است. یک همبستگی اساسی بین تعداد سفارشات و درآمد (سود) کسب شده توسط شرکت قابل ملاحظه است. اما این تنها یکی از محرک های ممکن سودآوری مشتری است.

محرک سودآوری دیگر می تواند به وسیله ی تجزیه و تحلیل مشتری شماره ۳۰ و بررسی تخفیفات حجمی مطلوب که پشتیبانی فروش شرکت را شامل می شود، شناسایی گردد. هر زمان که مشتری برای یک تخفیف حجم، تقاضایی صادر می کند، دپارتمان تجاری مجبور است پیشنهادی جدید ارائه نماید. تعداد پیشنهادات پردازش شده توسط دپارتمان، بر روی درآمد (سود) شرکت تأثیر می گذارد.

نمایش ۲-۲ جفت مشتریان انتخابی را با نمودارهای مشابه به جز محرک سودآوری " سفارشات پردازش شده " مقایسه می نماید. مشتریان با تعداد بیشتری پیشنهادات بررسی شده توسط دپارتمان تجاری، از منابع شرکت بیشتر استفاده و بنابراین هزینه های بیشتر تولید می نمایند (سود کمتری را ایجاد می کنند) در مقایسه با مشتریانی که سفارشات را بدون هرگونه پشتیبانی مطرح می کنند. به وضوح تعداد سفارشات بر روی سود شرکت تأثیر می گذارد همانطور که تعداد محصولات مختلف سفارش داده شده دارند.

نمایش ۲-۳ داده های کلیدی برای مشتریان انتخابی که هر کدام یک تک سفارش در طی دوره ی زمانی در نظر گرفته شده، داشته اند را نمایش می دهد. با تجزیه و تحلیل و مقایسه ی مشتری شماره ۴۷۹ با ۱۱۳۴ و مشتری شماره ۱۱۴۸ با ۳۵۲ مشخص می شود که هر چه ردیف های فاکتور در یک تک سفارش بیشتر باشد سود کمتری ایجاد می کند و علتش هم هزینه پردازش بالاتر می باشد.

مسائل مرتبط با جمع آوری حساب های دریافتی در صنعت توزیع گسترده شده است. تأثیر آنها بر سودآوری ۴ نشان داده شده است. فرآیند جمع آوری بدهی - شرکت نمونه به نظر واضح می آید همانطور که در نمایش ۲ برای مشتریان شماره های ۳۸۲ و ۹۰۸ آغاز شد و منجر به هزینه های اضافی برای شرکت گردید. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، تخصیص این هزینه ها به مشتریان را ممکن ساخت که باعث پی بردن به سود آوری واقعی مشتریان گردید که کمتر از مقدار مورد انتظار از طریق سود های ناخالص دریافتی بود.

در بعضی نقاط هزینه ی خدمت برابر با سود ناخالص می شود (نقطه سر به سر حاصل می گردد). بیان یک قانون کلی برای تعیین اینکه آیا سر و کار داشتن با یک مشتری مفروض سودآور است یا خیر، از آنجایی که رفتار مشتری بسیار متغیر است، مشکل می باشد. تیم پروژه به بررسی نقطه ی سر به سر یک فاکتور با سود ۵ نشان داده شده است، - ناخالص متوسط، به عنوان پایه ای برای تجزیه و تحلیل بیشتر همانطور که در شکل ۲ پرداخت. یک معامله ابتدایی هنگامی سودآور بود که

مقدارش حداقل ۳۵۰ دلار آمریکا باشد (مشتری شماره ۵۳۱ و ۷۸۵). با فرض این اطلاعات، تجزیه و تحلیل موقعیت های پیچیده تر به سادگی با اضافه نمودن یک هزینه ی اضافی مرتبط، بسیار واضح است. برای مثال اگر مشتری (مثل شماره ۷۴۱) پرس و جو هایی که برای بررسی توسط دپارتمان تجاری ضروری است را ارائه می نمود یا (مثل شماره ۶۳۷) سفارشی برای چندین محصول ارائه می کرد، در آن صورت این نوع از خرید ها بایستی دارای ارزشی حداقل ۵۰۰ دلار آمریکا باشد تا برای شرکت سودآور گردد. در نتیجه هر چه یک معامله پیچیده تر باشد، نقطه سر به سر بالاتری خواهد داشت. متناسباً با تجزیه و تحلیل مشتریانی که یک تک سفارش ارائه می دهند و به سمت مشتریان کمتر سودآور در حرکتند، تیم پروژه دو نقطه مهم را شناسایی نمود که در داده های نمایش ۲-۶ نشان داده شده است: سفارشات کوچک برای کمتر از ۲۰۰ دلار بیانگر ضرری معادل ۱۰۰ دلار می باشند. سفارشی برای کمتر از ۵۰ دلار منجر به بیش از ۱۵۰ دلار ضرر می گردد.

با تجزیه و تحلیل بیشتر سودآوری مشتری، تیم پروژه متوجه شد که بعضی از مشتریان پرسش هایی را مطرح می کنند که نیازمند بررسی است ولی سفارشی نمی دهند. مصاحبه ها با کارکنان فروش مشخص کرد که براساس آن پرسش ها، دپارتمان تجاری مجبور بود صورتحساب های موقت صادر کند. چندین مشتری پرسش های خود را بدون وجود ضرورتی ارائه نمودند (به منظور پر نمودن نیازمندی ها با توجه به فراخوانی عمومی برای مناقصات یا دستیابی به استاندارد ISO) اما این مطلب آشکار گردید که هیچ خریدی در این حالات انجام نشده است. این پرس و جو ها ضرری واضح برای شرکت بودند که دارای گواهینامه ISO است زیرا رسماً موظف به بررسی چنین پرسش هایی هستند. نمایش ۲-۷ اثر چنین موقعیت هایی را بر سود شرکت نشان می دهد.

هزینه ی صورتحساب موقت دقیقاً می تواند به عنوان هزینه ی نگهداری سیستم کیفیت در نظر گرفته شود. سرانجام بررسی دقیقتر مشتریانی که ضررهای بزرگی برای شرکت ایجاد نمودند، ضروری می باشد (در نمایش ۸-۲ خلاصه شده است). این گام مهم می باشد زیرا روش، اغلب آشکار می کند که بزرگترین مشتریان بیشترین ضررها را منجر می شوند دو مشتری ای که بیشترین ضررها را برای شرکت باعث شدند، مشتریان معمول بودند. با تجزیه و تحلیل ارقام آنها، تیم پروژه متوجه شد که آنها درآمد های متوسط و حجم بالایی فاکتور را ایجاد می کردند. آنها چندین بار سفارش می دادند اما سفارش های دارای ارزش پایینی بودند. از آن گذشته، مشتری شماره ۲۸۰ در مورد هر معامله به منظور کسب تخفیفات بیشتر به بحث می پرداخت. نتیجه دارای دو بخش بود، مشتری سود ناخالص بسیار پایینی (۱۶ درصد) ایجاد می کرد و منابع شرکت را به طور اضافه مصرف می نمود. به طور مشابه، مشتری شماره ۵۶۲، شش سفارش کوچک ارائه داد اما مهمترین علت کمبود سودآوری آن، حساب های عقب افتاده بود (۹۸۰,۲۶ دلار).

الزامات مدیریتی و نتایج

این واقعیت که تنها حدود ۴۰۰ مشتری از ۱۴۰۰ مشتری این شرکت نمونه سودآور بودند، برای مدیریت آن شگفت انگیز بود، مخصوصاً به خاطر اینکه تعدادی از غیر سودآورترین مشتریان، مشتریان معمول بودند. برای تغییر آن وضعیت، نتایج سودآوری مشتری بایستی دائم مورد بررسی قرار گیرد و تصمیمات عملیاتی طبق آنها گرفته شود.

محرك های سودآوری تجزیه و تحلیل شده توسط این شرکت، مستقیماً در ارتباط با محرك های هزینه مورد استفاده برای تخصیص هزینه های فعالیت به موضوعات بهای تمام شده می باشد. نتیجتاً سودآورترین مشتریان آنهایی بودند که سفارشات بزرگتری ارائه کردند، به موقع پرداخت نمودند، تخفیفات حجم متوسطی دریافت نمودند، محصولات رایجی را سفارش دادند و نیازمند شرایط ارسال استاندارد بودند.

ادبیات موضوع چندین منبع از تفاوت ها در سودآوری بین مشتریان را مشخص می کند، اما در کل آنها می توانند به چهار عامل اصلی نسبت داده شوند: تفاوت ها در درآمد ایجادی توسط مشتری، سطوح خدمات رسانی مشتری، کانال های توزیع و هزینه. به هر حال حتی یک مشتری غیر سودآور هم می تواند ارزشمند باشد زیرا معمولاً تبدیل یک مشتری غیر سودآور موجود به مشتری سودآور نسبت به یافتن یک مشتری سودآور جدید آسان تر (کم هزینه تر) می باشد. از نقطه نظر مدیریتی،

درک محرک های سودآوری مشتری منجر به تنوعی از گزینه هایی برای تبدیل روابط غیر سودآور به روابط سودآور می گردد. تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری در شرکت نمونه، منجر به درک مهمترین مسئله شرکت یعنی سفارش های کوچک گردید. همانطور که روش نشان می دهد، خوشبختانه این مسئله می تواند کوچک و کنترل شود به وسیله ی:

- گرفتن حق الزحمه خدمت رسانی اضافی برای بررسی سفارشات زیر یک اندازه حداقلی یا رد نمودن * چنین سفارشات.
- مدیریت قیمت محصول به وسیله ی ارائه تخفیفات کمی. *
- برخورد مخصوص با مشتریان کلیدی (مثلاً ارسال در هر زمان یا پاسخ فوری). *
- آموزش مشتریان در مورد هزینه سفارشات رایج و مزایای سفارشات بزرگ. *

این موارد تنها تعداد اندکی از پاسخ هایی است که می تواند برای تغییر مشتریان غیر سودآور اطراف مورد استفاده قرار گیرد. شرکت نمونه، ایجاد یک وب سایت با یک کاتالوگ اینترنتی و یک فرم سفارش (به همراه تخفیفات حجم استاندارد) در نظر گرفت تا درگیری پرسنل فروش را کاهش دهد و زمان پردازش سفارش را کمینه کند.

هر شرکت خواستار حفظ مشتریان سودآور موجود خود و تبدیل مشتریان غیرسودآور به مشتریان سودآور است در حالی که مشتریان جدید و احتمالاً سودآور را نیز جذب می کند. هنوز مشکلی در ارتباط با مشتریان غیر سودآور که رفتارشان قابل تنظیم نیست وجود دارد. آیا شرکت باید چنین مشتریانی را کامل طرد کند؟ و چگونه این مسئله باید در شرکتی که اساساً گروهی بین المللی است و اصل مبنایی آن، برقراری مشارکت های طولانی مدت با مشتریان به وسیله فراهم نمودن محصولات با کیفیت بالا و خدمت رسانی عالی است، حل گردد؟ در صورتی که بعضی از مشتریان غیر سودآور قادر به بازگشت دادن دیگر مشتریان سودآور باشند، چطور؟

هزینه یابی بر مبنای فعالیت می تواند ابزاری قدرتمند برای تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری باشد. هنوز ABC تنها ابزاری است و قادر به پاسخگویی به تمامی مشکلات شرکت نیست. در حالی که ABC اطلاعات صحیح تری را نسبت به سیستم های سنتی فراهم می کند، اینکه مدیریت شرکت از امتیازات این اطلاعات بهره خواهد برد یا نه، سوالی است که بایستی به آن در نمونه های منفرد پاسخ گفت.

EXHIBIT 2-1 Customer Profitability Analysis

Customer	Revenue [USD]	Margin [i] [USD]	Overhead [ii] [USD]	Profit or Loss [USD]	# of Invoices	Margin/Revenue [%]
7	154,565.30	39,078.90	6,882.52	32,196.38	28	25.3
743	75,249.25	25,897.70	3,151.74	22,545.96	14	34.2
192	80,817.78	26,281.56	9,529.04	16,752.52	108	2.5
636	30,718.51	11,111.48	1,182.86	9,928.62	11	36.2
126	9,731.36	20,045.38	9,679.48	10,365.90	107	3.6
30	70,344.22	20,738.01	15,660.06	5,077.95	191	29.5

- [i] i.e., margin is calculated as the difference between the selling price and cost of goods sold
[ii] i.e., overhead (costs-to-serve) is the total amount of indirect costs traced to a customer

EXHIBIT 2-2 Number of Proposals Processed

Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of Invoices	# of offer proposals processed
121	23,224.08	8,968.04	1,647.87	7,320.17	15	3
50	21,904.03	9,361.58	2,595.48	6,766.11	16	18
327	6,635.14	2,378.26	1,027.56	1,350.70	13	0
466	8,721.93	2,755.83	1,501.54	1,254.39	11	9
759	3,383.04	1,183.09	881.05	302.04	6	6
884	2,878.84	1,030.89	763.48	267.42	6	0

EXHIBIT 2-3 Invoice Lines in Orders

Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of Invoices	# of Invoice lines
479	985.14	474.96	178.81	296.15	1	1
1134	1,030.32	501.65	210	291.65	1	6
1148	643.24	352.92	176.91	178	1	1
352	846	412.09	246.1	165.99	1	12

EXHIBIT 2-4 Invoice Lines in Orders

Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of Invoices	Value of overdue accounts [USD]
310	5,215.00	2,321.68	1,340.12	981.56	18	0
382	6,585.51	3,163.52	2,346.09	817.42	17	15,917.40
908	4,730.10	2,228.94	2,027.17	201.77	19	12,768.80

EXHIBIT 2-5 Collection of Receivables

Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of Invoice lines	# of offer proposals handled
531	325.68	177.78	175.15	2.83	1	0
785	341.76	187.58	187.62	-0.03	1	0
741	475.05	221.29	249.66	-28.36	1	1
637	488.38	208.85	231.74	-22.88	10	0

EXHIBIT 2-6 The Profitability of Small Orders

\$200 revenue — \$100 loss						
Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of invoice lines	# of offer proposals handled
307	164.86	68.2	174.26	-106.05	1	0
376	207.84	86.66	186.87	-100.2	3	0
\$50 revenue — \$150 loss						
Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of invoice lines	# of offer proposals handled
1079	55.41	22.32	173.65	-151.33	1	0
724	47.3	21.01	173.6	-152.59	1	0
843	44.05	19.93	173.59	-153.66	1	0

EXHIBIT 2-7 The impact of Pro forma Offers

Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of invoices	# of offer proposals handled
1207	0	0	174.27	-174.27	0	1
1270	0	0	238.73	-238.73	0	2
1281	0	0	297.65	-297.65	0	3

EXHIBIT 2-8 The Most Unprofitable Customers

Customer	Revenue [USD]	Margin [USD]	Overhead [USD]	Profit or Loss [USD]	# of invoices	# of invoice lines	# of proposals handled	Margin/Revenue [%]
562	848.92	217.79	1,103.35	-885.56	6	15	0	36.7
280	15,176.36	2,477.42	3,433.02	-955.59	24	65	26	16.3
143	5,586.91	2,050.90	3,287.60	-1,216.70	44	60	6	25.7

منابع :

- ۱) پاک مرام، عسگر، رضایی، ندا. (۱۳۹۶). تاثیر محیط رقابتی و شاخصه های سازمانی بر شیوه های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی. حسابداری مدیریت، ۴۵-۵۵، ۱۰(۳۴).
- ۲) تاری وردی، یداله، علی محمدی، علی محمد، عباسی مهر، محمدحسین. (۱۳۹۶). اثربخشی کنترل های مدیریتی و استراتژی، با تاکید بر نقش حسابداری مدیریت. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹۴-۷۹ و ۶(۲۳)
- ۳) حجازی، ر. و فتوحی، ن. (۱۳۸۸). بررسی ارتباط همزمان بین استراتژی رقابتی سازمان، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد سازمان: رویکرد تناسب اقتضایی در صنایع شیمیایی و دارویی و وسایل نقلیه موتوری و خودرو. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱(۱)، ۱۷-۳۱.
- ۴) رضایی دولت آبادی، حسین، مهرآذین، سمیرا. (۱۳۹۲). تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمانها، در محیط های متغیر و پویا. حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه، ۱(۱)، ۸۹-۹۹. doi: 10.22051/ijar.2013.423
- ۵) سعیدی، هادی، تاتاری، نازگل، محمدی، شعبان. (۱۳۹۸). بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت با استفاده معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس. حسابداری مدیریت، ۵۱-۳۷(۴۱)، ۱۲.
- ۶) طالبی، ب. و بحری ثالث، ج. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکت های تولیدی شهرستان بناب. حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۶)، ۳۰-۱۵.

۷) کمالی دهکردی، پروانه و غلامیان، مرتضی، ۱۳۹۴، بررسی کاربرد تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های تولیدی شهرک های صنعتی.

۸) موسوی شیرینی، محمود، شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۳). استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۷ (شماره ۱ (پیاپی ۲۰))، ۹۳-۱۰۷.

1. Abugalia, M. (2011). The Influence of Business Environment on the Effectiveness of Management Accounting Practices: Evidence from Libyan Companies. (Unpublished PhD thesis), University of Huddersfield, UK. Retrired from <http://ethos.bl.uk/OrderDetails.do?did=1&uin=uk.bl.ethos.571527>
2. Affes, H., & Ayadi, F. (2014). Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. *Journal of Research in International Business and Management*, 4, 45-55.
3. Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*, Chicago. McGraw-Hill Irwin.
4. Anthony, R. and Young, D., 1999. *Management control in nonprofit organizations*, Boston, Irwin McGraw-Hill.
5. Barton Cunningham, J. (1992). Theory can be practical: How managers develop their skills. *Leadership & Organization Development Journal*, 13 (4), 20-26.
6. Bhimani, A. & Gosselin, M. (1997). Strategy and activity based costing: A cross national study, Available at: <https://pdfs.semanticscholar.org/657d/88050c880174e39fcd7248b00a829db3a009.pdf>.
7. Bouwens, J. & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221-241.
8. Brock, D., & Barry, D. (2003). What if planning was strategic? Exploring the strategy planning relationship in multinationals. *International Business Review*, 12, 543-61.
9. Chenhall, R. H. & Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*, 23(5), 485-497.
10. Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998c). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
11. Cohen J. E. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
12. Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. Eighth ed. Cengage learning EMEA, Andover. Hampshire.
13. Ferrera, A. Oty, D. (2009). The design and use of performance Management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research* 20, 263-282.
14. Frezatti, F. Braga de Aguiar, A. Guerreiro, R. & Gouvea, M.A. (2011). Does management accounting play role in planning process? *Journal of Business Research*, 64(3), 242-249.
15. Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: Integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31(4), 828-853.
16. Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99-126.

17. Greve, J, Ax, C. Bedford, D. S. Bednarek, P. Brühl, R.& Dergård, J. (2017). The impact of society on management control systems. *Scandinavian Journal of Management*, 33 (4), 253-266.
18. Haedr, A.R. Mehafdi, M. (2017). Accounting for management control in large Libyan companies. *Athens Journal of Business and Economics*, 3(3), 279-303.
19. Haldma, T. & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379-400.
20. Jermias, J. & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and