



The Impact of Activity Based Costing in the Reducing Marketing Costs A Field Study at Industrial Companies in Hodeidah City, Yemen

Faiza Mohammed Abdulhadi Al-Msni ^{1,*}, Amal Hazza'a Saeed Qassim ²

¹Department of Accounting - Faculty of Commerce and Economics - Sana'a University, Sana'a, Yemen.

²Department of Accounting - Faculty of Administrative Sciences - University of Science & Technology, Yemen.

*Corresponding author: faizaalmsni@yahoo.com

Keywords

1. Activity Based Costing(ABC)
2. Marketing Costs(MC)
3. reducing Marketing Costs

Abstract:

The study aimed to identify the impact of applying Activity Based Costing (ABC) system on reducing Marketing Costs (MC) for Yemeni industrial companies in Hodeida. (201) questionnaires were distributed to (13) major companies, included managers, employees of financial, accounting, costs, marketing, sales, and internal auditing. The (SPSS) program was used to data analysis. The result that there is a positive impact of applying ABC on reducing MC, and there is a strong link between (allocating of marketing resources to activities, identifying the causes of activities, and determining the cost pools of activities) and reducing MC, while there is a moderate link between (allocating marketing costs to products) and reducing MC. that companies in Hodeida are aware of the importance of MC, the risks of their rise, and their endeavor to reduce their costs. there is a high positive impact of allocating marketing resources in activities, followed by identifying the causes of marketing activities on reducing MC. also there is no impact of identifying the cost pools of marketing activities and allocating MC for products on reducing MC. recommended to study the reasons for the increase MC, to reduce it, evaluate cost systems, and use ABC for reducing costs

أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة

فائزة محمد عبد الهادي المسني^{1*} , أمل هزاع سعيد قاسم²

¹قسم المحاسبة، كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء، صنعاء، اليمن.

²قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية- جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن.

*المؤلف: faizaalmsni@yahoo.com

الكلمات المفتاحية

2. التكاليف التسويقية

1. نظام تكاليف الأنشطة

3. تخفيض التكاليف التسويقية

الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف التسويقية (MC) في الشركات الصناعية في الحديدة، وتم توزيع (201) استبانة على (13) شركة كبرى، ممثلة بموظفي المالية، والحسابات، والتكاليف، والتسويق، والمبيعات، والتدقيق الداخلي، واستخدم برنامج (SPSS) لتحليل البيانات. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق (ABC) في تخفيض (MC)؛ وهناك ارتباطاً قوياً بين (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف على مسببات الأنشطة، وتحديد مجموعات تكلفة الأنشطة) وتخفيض (MC)، وارتباطاً متوسطاً بين (تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات) وتخفيض (MC)، وهناك وعي لدى الشركات المبحوثة بأهمية (MC)، ومخاطر ارتفاعها، وسعيها إلى تخفيضها. ويوجد أثر إيجابي مرتفع لتخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، يلي ذلك التعرف على مسببات الأنشطة، في تخفيض (MC)، ولا يوجد أثر لتحديد مجموعات تكلفة الأنشطة، ولتخصيص (MC) على المنتجات في تخفيض (MC). وأوصت الدراسة بضرورة دراسة أسباب ارتفاع (MC)، وتخفيضها، وتقييم نظم التكاليف، واستخدام (ABC) لقياس التكاليف التسويقية وتخفيضها.

المقدمة:

أدت زيادة أهمية التسويق، والتعقيد في العمليات التسويقية، إلى زيادة نسبة تكاليفها من القيمة النهائية للمنتج في البيئة الصناعية والتسويقية المتطورة، إذ ترتب على زيادة احتياجات المستهلكين، وكبر حجم السوق زيادة في الأنشطة التسويقية المختلفة المطلوبة لتسويق المنتجات في ظل منافسة شديدة؛ لتغطية أكبر رقعة ممكنة من السوق من خلال الإعلان عن المنتجات، ونقلها إلى مسافات بعيدة؛ مما يترتب عليه ارتفاع تكاليف التسويق بدرجة كبيرة، وأصبح ما ينفق على تسويق المنتجات عبئاً كبيراً على الشركات، إذ تخصص جزءاً كبيراً من مواردها للدعاية والإعلان عن المنتجات، وتخزينها، وبيعها إلى المستهلك وغير ذلك من أوجه النشاط التسويقي (علي 2016، 82). وقد زادت تكاليف التسويق حتى وصلت إلى ما يزيد عن (50%) من إجمالي التكاليف التي تتحملها الشركة، وذلك نتيجة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال، وما استتبعها من تطورات في نشاط التسويق (Tudose & Alexa, 2017, 2). وقد أدى ارتفاعها إلى اهتمام الشركات بدراسة هذا النوع من التكاليف الذي لا يقل أهمية عن تكاليف الإنتاج؛ لمنع الإسراف، والضياع، وتخفيضها، دون الإخلال بكفاءة خدمة التسويق، ولا بُد من دراسة مواطن وجود هذا الارتفاع، ومقداره، وأسباب حدوثه، لعلاجها حسب الأولوية والأهمية، فمن خلال تخفيض التكاليف يمكن المحافظة على المكانة السوقية للشركة، وضمان استمرار بقائها (الشعباني، 2010، 9)، وقد أوضح لطفي (2010، 116) أن تخفيض تكاليف المنتج يؤدي إلى زيادة قدرة الشركة على تخفيض السعر، ومن ثمَّ زيادة القدرة التنافسية وهامش الربح للشركات. وقد اقتصرَت الدراسات ولفترة طويلة على

دراسة مشكلات التكاليف الصناعية ومعالجتها، بينما تطرقت القليل منها إلى التكاليف التسويقية وتخفيضها. وعليه فقد كان تخفيض التكاليف هدفاً لإيجاد أنظمة تساعد في تخفيضها، لتكون بديلاً عن نظم تكاليف تركز على حجم النشاط، في تخصيص التكاليف وتوزيعها، وذلك لاختلاف الظروف البيئية التي ظهرت فيها عن البيئة المعاصرة (الزويني، 2007، 70). وبين سعيد (2010، 3) قصور أنظمة التكاليف عن توفير نظام تكاليفي دقيق لقياس التكاليف التسويقية، يمكن من خلاله توفير معلومات تفصيلية ودقيقة عن العناصر الرئيسية المكونة لهذه التكاليف، تستطيع الإدارة أن تستفيد منها لتحقيق أهدافها المختلفة، ومن مشاكلها التركيز على النتائج المالية الإجمالية، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج، فأصبحت عاجزة عن تلبية متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وأصبح الاتجاه المعاصر يسعى بدوره إلى تطبيق نظم تكاليف متطورة، تتناسب وظروف المنافسة العالمية. إن كل ما سبق كان سبباً لتصميم أنظمة متطورة، كان من أهمها؛ نظام تكاليف الأنشطة الذي يقوم على فكرة تخصيص التكاليف التسويقية على الأنشطة التسويقية المتسببة في حدوثها، ثم توزيع تكاليفها على المنتجات النهائية التي استقادت منها. ولذلك تمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في تحديد أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية، وقد أوضح رزق والواعر (2017، 279) أن تطبيق (ABC) لا يقتصر على التكاليف الصناعية، وإنما على التكاليف التسويقية، وانطلاقاً من أهمية تخفيضها وأثره في تخفيض التكلفة الكلية للمنتج وانعكاسه على زيادة الربحية. ولتحقيق الهدف الرئيس للدراسة في تحديد أثر تطبيق (ABC) في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية

في الحديدة، يمكن القول أن تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة يساعد في التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج والتقليل أو التخلص منها، والتعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن تجميع تكاليف الأنشطة التسويقية في مجموعات التكلفة يُعدّ عاملاً أساسياً في تطبيق نظام (ABC) فهو حلقة الوصل بين الموارد التسويقية والمنتجات النهائية، أما تحديد مسببات التكلفة للأنشطة التسويقية فهو عامل يؤثر في التكلفة؛ مما يعني أن التغيير في المسبب يسبب التغيير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة، كما يساهم تحديد التكاليف التسويقية من خلال تخصيصها على المنتجات من توزيع التكاليف التسويقية بصورة عادلة بين المنتجات المختلفة (مهدي، 2018، 579؛).

مشكلة الدراسة: تم عمل مسح ميداني أولي لبعض الشركات الصناعية الكبرى في الحديدة، ومقابلة مديري الحسابات والتسويق، ومحاسبي التكاليف، والتركيز على مشكلة ارتفاع تكاليف التسويق وأسبابها، واتضح أنها تعاني من ارتفاعها (زيادتها)، وتختلف نسبتها باختلاف حجم الشركة ومنتجاتها، ونسبتها من (20%) إلى (30%)، وأن أهم أسباب ارتفاعها: ارتفاع تكلفة أجور النقل، وطاقم التسويق، والمشتقات النفطية، وانعدامها أحياناً، وارتفاع أسعار المحروقات والزيوت، وقطع الغيار، وتهالك السيارات الخاصة بالتوزيع، ودخول منافسين جدد للسوق، وارتفاع تكلفة الإعلانات المرئية والمسموعة، كما يلعب عدم استقرار العملة الوطنية وانهارها دوراً بارزاً في ارتفاع التكاليف بشكل عام، إضافةً إلى تكاليف التسويق. وقد اتضح أيضاً أن هناك تأثيراً سلبياً لزيادة التكاليف التسويقية وارتفاعها على ربحية الشركات، إذ أن أية زيادة فيها تؤدي إلى ارتفاع

تكلفة المنتج؛ مما ينعكس على انخفاض ربحية الشركة. وقد اتفقت الشركات بأن جميع التكاليف (إنتاجية، تسويقية أو بيعية، إدارية) تُعدّ هدفاً رئيسياً وأساسياً ينبغي متابعتها، ورقابته للوصول إلى أدنى وأقل تكلفة ممكنة، لزيادة الربحية. وعلى الرغم من وعيها، وإيمانها بأهمية التكاليف التسويقية، ومخاطر ارتفاعها، وسعيها إلى تخفيضها، إلا أنه لا تتوفر لديها قسم أو وحدة متخصصة لحساب تكاليف التسويق، كما لا يتم احتسابها وفق نظم محاسبة التكاليف، وإنما يتوفر قسم لإدارة ورقابة التسويق، وقسم لاحتساب التكاليف الصناعية والإنتاجية. ولذا استندت هذه الدراسة في دراسة المتغير التابع والمتمثل في تخفيض التكاليف التسويقية على التنبؤ الوظيفي، لدراسة أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية في الحديدة؛ لأن هذا التصنيف يوضح الأنشطة التسويقية الرئيسية للشركة؛ مما يساهم في تحديد الأنشطة التسويقية؛ والذي بدوره يُعدّ عاملاً رئيسياً وأساسياً في تطبيق (ABC) لتخفيض التكاليف التسويقية، كما يساهم في ربط بنود تكاليف التسويق بالأنشطة التسويقية الرئيسية للشركة؛ مما يساهم في إحكام الرقابة عليها، وتخفيضها، والحد من الإسراف والضياع. وتمثلت أبعاد المتغير التابع في أربعة أبعاد هي: تخفيض تكاليف الإعلان والترويج، وتخفيض تكاليف التخزين، وتخفيض تكاليف النقل، وتخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق.

أسئلة الدراسة: تتمثل بالسؤال الرئيس: ما أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة؟ والأسئلة الفرعية الآتية:

أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيس في: تحديد أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة، وتشتق الأهداف الفرعية الآتية:

تحديد أثر تخصيص الموارد التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

تحديد أثر التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

تحديد أثر تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

تحديد أثر تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع. لذا تساهم هذه الدراسة في إضافة جديدة إلى تطوير ما تم الوصول إليه في الدراسات السابقة.

الأهمية العملية: تأتي من أهمية المتغيرين اللذين تناولتهما الدراسة، إذ تمكن الشركات في الحديدة بشكل خاص، واليمن بشكل عام من الاهتمام بتخفيض تكاليف التسويق، واتباع نظم تكاليفية حديثة، وملائمة لتخفيضها بصفقتها هدفاً تسعى إلى تحقيقه؛ ولتأثيرها في المبيعات، ومن ثم في الأرباح.

منهج الدراسة: الوصفي التحليلي

هيكل الدراسة: أولاً: مفهوم التكاليف التسويقية وأهميتها وتبويبها، ثانياً: تخفيض التكاليف التسويقية وأهميتها وأساليبها، ثالثاً: نظام تكاليف الأنشطة، رابعاً: أثر

ما أثر تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة؟

ما أثر التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة؟

ما أثر تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة؟

ما أثر تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة؟

فرضيات الدراسة: تتمثل بالفرضية الرئيسية الآتية:

H: يوجد أثر إيجابي لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة. ومنها تم وضع الفرضيات الفرعية الآتية:

H1: يوجد أثر إيجابي لتخصيص الموارد التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

H2: يوجد أثر إيجابي للتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

H3: يوجد أثر إيجابي لتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

H4: يوجد أثر إيجابي لتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة.

تطبيق نظام تكاليف الأنشطة على تخفيض التكاليف التسويقية، خامساً: الدراسة الميدانية، سادساً: النتائج والتوصيات.

أولاً: مفهوم التكاليف التسويقية وأهميتها وتبويبها:

1- مفهوم وأهمية التكاليف التسويقية: تُعدُّ وظيفة التسويق من أهم الوظائف الإدارية لأي شركة، والتي تُحدد نجاحها، فقدرتها على إنتاج السلع تكون محدودة ما لم يصاحبها جهداً تسويقياً فعالً، يساعد على تحديد احتياجات المستهلك، وزيادة المبيعات والربحية التي تسعى الشركات إلى تحقيقها (الفراء، 2013، 179).

وبدأ اهتمام محاسبي التكاليف بالوظيفة التسويقية، وما تحدثه من تكاليف متأخراً، كما أن الاهتمام بتكاليفها جاء نتيجة لارتفاع نصيب هذه التكاليف من مجمل تكاليف النشاط بوجه عام؛ مما أدى إلى ضرورة إخضاعها للقياس وللرقابة، وحاول محاسبو التكاليف أن يطبقوا عليها ما خلصوا إليه من طرق وأساليب قياسية ورقابية ثبتت صلاحيتها (إبراهيم، 2016، 17)، وقد تعددت مفاهيم تكاليف التسويق. فعرفت بأنها: "تكاليف العمليات المتعاقبة والمبتدئة بعملية تهيئة المنتجات المعبأة للتجهيز والمنتھية بعملية تجديد العبوات الفارغة المعادة عندما يتيسر استخدامها ثانية" (البكري، 2002، 367). فهي تلك التكاليف التي تبدأ عند انتهاء تكاليف

التصنيع، أي عندما يتم إكمال صنع المنتجات، وتصبح في حالة قابلة للبيع، وتشمل التكاليف المتعلقة ببيع وتصريف المنتجات. وعُرفت أيضاً بأنها: التكاليف المطلوبة للحصول على طلبات العملاء، وتزويدهم بالمنتجات، وتشتمل على تكاليف الإعلانات، وعمولات المبيعات، والشحن والتعبئة، وأي تكاليف خاصة بأقسام التسويق (مصطفى، 2015، 128). ونخلص إلى أن تكاليف التسويق هي: تلك التي ترتبط بشكل مباشر أو

غير مباشر بتسويق المنتجات، سواءً قبل، أو أثناء، أو من بعد الانتهاء من إنتاج المنتج حتى وصوله إلى المستهلك النهائي، كتكاليف الترويج والإعلان، والتوزيع، وتخزين المنتجات الجاهزة للبيع، ونقلها إلى المستهلك، ودراسات وأبحاث السوق، ورواتب وعمولات رجال البيع، وغيرها من التكاليف. وتتمثل أهم العوامل التي أسهمت في زيادة الاهتمام بتكاليف التسويق في شدة المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية، إضافةً إلى ارتفاع تكاليف الخدمات، التي أصبحت تمثل عنصراً مهماً من عناصر تكلفة المبيعات. وبالرغم من أهميتها إلا أنها لم تلق اهتماماً كبيراً مقارنة مع التكاليف الصناعية. أما في البيئة الحديثة فنجد أن الاهتمام بتكاليف التسويق وأثرها في رسم سياسات التسويق في ازدياد كبير، وإن الاهتمام بها لا يقل عن الاهتمام بتكاليف الإنتاج، إن لم يزد عليها في بعض الأحوال الخاصة، باعتبار أن المنشأة لا تحقق أهدافها بالإنتاج فقط، وإنما بتسويقه بالشكل المطلوب والصحيح (حافظ، وآخرون، 2011، 126). وتهدف دراسة التكاليف التسويقية بشكلٍ عامٍ إلى إمداد الإدارة ببيانات تفصيلية عنها، تستخدم في تخطيط الوظيفة التسويقية وتنفيذها، والرقابة عليها، وتخفيضها إضافةً إلى ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية المرتبطة بوظيفة التسويق (علي، 2016، 81).

2- تبويب التكاليف التسويقية: يختلف تبويب التكاليف التسويقية من شركة لأخرى باختلاف الوظائف التسويقية التي يتم أدائها بكل منها، ونوع النشاط التي تزاوله، والتنظيم الداخلي لإدارتها ونطاق السلطة (بازرعة، 2001، 88). والهدف من التبويب هو تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة التسويقية؛ لإحكام الرقابة عليها، والعمل على تخفيضها، وتقادي الإسراف والضياع لها؛ بما ينسجم مع الهدف الذي تسعى إدارة الشركة إلى

التكاليف والرقابة عليها، فهناك علاقة قوية بينهما، فالرقابة تكون في ظل الظروف الحالية الموجودة، أما تخفيضها فيتطلب تغيير الظروف المحيطة بالشركة، بمعنى الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه، بينما تمثل الرقابة تتبع المتحقق قياساً بالمحدد مقدماً، وتحديد الانحراف، وأسبابه، واتخاذ المعالجة المناسبة (المسعودي، 2008، 34). وأشار الزمر (2005، 135) أن تخفيض تكاليف التسويق هو تحقيق أقصى كفاية ممكنة في أداء الوظائف التسويقية؛ مما يؤدي إلى تحقيق المبيعات المستهدفة، والمحافظة على الحصة السوقية، والمركز التنافسي، والقضاء على نواحي الإسراف، والضياع في مجال النشاط التسويقي. كما يُقصد بتخفيضها تحقيق وفورات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة المباعة دون التأثير في جودة المنتج (Akeem، 2017، 22). وأشار السامرائي (1999، 19) إلى أن عملية تخفيض التكاليف متعلقة في الأساس بعدد متشابك من العوامل المؤثرة الواحد في الآخر، فبعضها إيجابي في عملية تخفيض التكلفة، وبعضها الآخر يؤدي إلى الحد من عملية تخفيض التكلفة عند حدود معينة لا يمكن تجاوزها، بالتالي فإن تخفيضها يركز على الآتي (الزويني، 2007، 67):

يجب أن يعتمد تخفيض تكاليف التسويق على دراسات علمية واعية.

أن تهدف الوسائل المتبعة لتخفيض التكاليف إلى القضاء على مظاهر الإسراف والضياع أو رفع الكفاءة دون الاستغناء عن أوجه نشاط رئيسة من أنشطة التسويق.

على الشركات أن تأخذ في الاعتبار عند تطبيق سياسة بيعية معينة المقارنة بين نتائج تلك السياسة والتكلفة المرتبطة بها، وذلك خلال فترات دورية محددة.

تحقيقه، وقد تعددت التنبؤيات (خليل، 2017، 352)، فبين علي (2016، 85) أن التنبؤ النوعي يتمثل في مواد وأجور، ومصروفات تسويقية، ووفق علاقتها بوحدة النشاط التسويقي تنقسم إلى مباشرة وغير مباشرة (بازرعة، 2001، 88). وحسب حجم النشاط، أي وفقاً للعلاقة بحجم المبيعات تنقسم إلى ثابتة ومتغيرة. وحسب علاقتها بالطلب إلى نوعين: الأول تكاليف التسويق الخاصة بإيجاد الطلب على المنتجات والخدمات، أو تكاليف الحصول على أمر البيع، أما الثاني فهو تكاليف التسويق الخاصة في خدمة الطلب على المنتجات، والخدمات، أو تكاليف تلبية أمر البيع، وتسمى أيضاً بتكاليف التسويق للمحافظة على الأسواق القائمة (رزق والواعر، 2017، 288-291). وتنبؤ أيضاً وظيفياً، فكل وظيفة تتحمل تكاليف معينة جراء أدائها لذلك النشاط، ومجموع تكاليف الأنشطة ستمثل تكاليف التسويق التي تتحملها الشركة بصورة عامة (Drury، 2000، 707). وتستند دراستنا إلى هذا التنبؤ؛ لأنه الأكثر شيوعاً، ويعكس تنبؤ التكاليف وفقاً للأنشطة الرئيسية لأي شركة، ويتناسب مع تطبيق نظام تكاليف الأنشطة.

ثانياً: تخفيض التكاليف التسويقية وأهميته وإساليه:

مفهوم وأهمية تخفيض التكاليف التسويقية: يعد تخفيض التكاليف هدفاً أساسياً لجميع الشركات؛ وذلك لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ودعم الموقف التنافسي، والذي يُقلل من مجالات الإسراف، وسوء الاستخدام، والتخلص من أو تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والذي يؤدي بدوره إلى كسب رضا العملاء بتقديم المنتج بالجودة والمواصفات المميزة، وبأقل سعر مُمكن مقارنةً بأسعار المنافسين (خضر، 2013، 183-190). وقد يتداخل مفهوم تخفيض

والكتالوجات، والحفلات الترفيهية التي تقيمها الشركة. وذكر إبراهيم (1998، 49-50) بأن تكاليف الإعلان تشمل: تكلفة الوسائل الإعلانية، والمواد الإعلانية المتعلقة بالإعلان كالنشرات الإعلانية، وسفر خبراء الإعلان، وتنفيذ البرامج الإعلانية، وأجور ورواتب العاملين في قسم الإعلان في الشركة، وغيرها. وتتأثر تكاليف الإعلان والترويج بمجموعة من العوامل التي تحكمها، أهمها (برهوم، وخونده، 2006، 124-127): طبيعة المنتج: تكون مرتفعة بالنسبة للمنتجات ذات العلامات التجارية المميزة، وتقل بالنسبة للمنتجات ذات العلامات التجارية الأقل، كما تقل بالنسبة للمنتجات المعمرة، في حين تزداد للمنتجات الاستهلاكية (الغذائية والمنظفات).

حجم السوق: يُفصّدُ به إما التعداد السكاني وتوزيعهم الديموغرافي، أو المساحة الجغرافية التي يغطيها الإعلان، وترتبط تكاليف الإعلان والترويج بعلاقة طردية بهذين العاملين.

دورة حياة المنتج: تزداد مع تقديم المنتج الجديد للسوق، وتستمر في التزايد إلى أن يصل المنتج إلى مرحلة النضج، عندها تستقر على المنتج.

المنافسة: ترتبط تكاليف الإعلان والترويج بعلاقة طردية مع المنافسة.

الظروف الاقتصادية والسياسية: تزداد التكاليف مع ازدهار السوق واستقراره، وتقل مع انكماشه.

وهناك مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها في تخفيض تكاليف الإعلان والترويج هي (الزمر، 2005، 139):

الاستعانة بالخبرات والوكالات الإعلانية المتخصصة في تخطيط عمليات الإعلان.

الإبقاء فقط على الأنشطة التي تضيف قيمة، وهي التي يرى العملاء أنها تضيف منفعة إلى المنتجات التي يشترونها.

إدارة استخدام مسببات التكلفة لهذه الأنشطة التي تضيف قيمة وكفاءة.

وعليه نجد أن الهدف الأساس للشركات بناء القدرة التنافسية وتعزيزها، تعظيم الربحية، تخفيض التكاليف.

ولا يكون ذلك إلا عن طريق إيجاد السبل المناسبة لتخفيض تكاليف منتجاتها، وتحسين جودتها، وضرورة

الاستعانة بذوي الاختصاص في مجال إدارة التكلفة، وتخفيضها؛ بسبب الانعكاسات الإيجابية لذلك على

عمل الشركة (سلمان، عبدالله، وحليح، 2012، 211) 2-أساليب تخفيض التكاليف التسويقية: تعتمد بصفة

أساسية على رفع كفاية الأنشطة، والوظائف التسويقية، ومحاولة القضاء على نواحي الإسراف والضياع (الزمر،

2005، 136)، وتمثل أهمها في:

أساليب تخفيض تكاليف الإعلان والترويج: يُعدّ هذا النشاط أحد الأنشطة التسويقية التي لها أهمية كبيرة خاصة مع زيادة حدة المنافسة، واتساع الأسواق، والتغير

المستمر في احتياجات المستهلكين ورغباتهم، وترجع أهميته إلى تأثيره الكبير في الحصة السوقية للشركات،

وفتح أسواق جديدة، وخلق سمعة طيبة في السوق (الزمر، 2005، 139). وقد بين النعاس (2007،

32-33) أن تكاليف الإعلان تتمثل في كافة التكاليف اللازمة للإعلان عن المنتجات التامة؛ بغرض ترويجها،

وبيعها عن طريق وسائل الإعلان المختلفة. أما تكاليف الترويج فهي كافة تكاليف الوسائل المختلفة لترويج

المبيعات بخلاف تكاليف الإعلان، كالهدايا والعينات المجانية، وإقامة المعارض، والاشتراك فيها بغرض

تنشيط المبيعات، والجوائز والكوبونات، والطابع المجانية

أخطاء قسم المبيعات: أخطاء تقدير كمية المبيعات حسب مناطق الاستهلاك، وأوقات البيع؛ ولما لذلك من تأثير في الكميات المطلوبة من مواد التعبئة والتغليف. وطبقاً لإحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة تراوحت تكاليف النقل والتخزين بين (15%) و(30%) من قيمة المبيعات، ويؤدي تخفيض هذه التكاليف إلى تحقيق وفورات كثيرة، تتعكس في تحسين الخدمات المقدمة للعملاء، وتخفيض أسعار السلع (محمود، 2017، 59)، ولتخفيضها، والسيطرة عليها يتم اتباع الآتي (الصميدعي، 2010، 316):

تصميم مخطط بياني يبين جميع مستويات المخزون الفعلي والمتوقع حسب أنواع السلع أو المنتجات الرئيسية، وآخر يبين نسبة دوران المخزون، لتحديد الحد الأدنى والأعلى للمخزون.

ترتيب المخزن والمنتجات بطرق تحقق السرعة والدقة والسهولة في إدخالها وإخراجها؛ باستخدام الأجهزة المتطورة، مثل: التخزين الأوتوماتيكي (مناولة المواد والتحميل والتوزيع والحركة داخل المخزن) واستخدام الرافعات الشوكية والرجل الآلي؛ مما ينعكس على تخفيض أجور الأيدي العاملة.

الاعتماد على الحاسوب في الجرد، ومعرفة نقطة إعادة الطلب؛ مما ينعكس على تقليل تكاليف استخدام الأدوات الكتابية غير الضرورية.

التركيز على عملية الرقابة والتدقيق على أنشطة التخزين بكفاءة، وفعالية، والتخلص من الأنشطة غير الضرورية التي قد تؤدي إلى زيادة التكاليف.

التقرير عن المخزون الفائض.

ج- أساليب تخفيض تكاليف النقل: يُعدّ هذا النشاط أساسياً في أي شركة ناجحة، إذ يمكن أن تبلغ تكاليفه ما يقارب (20%) من تكلفة الإنتاج الكلية، فلا تكمن

دراسة الطرق الملائمة لتخفيض عدد صفحات الكتالوجات أو النشرات الإعلانية، واستخدام نوع أوراق أقل تكلفة، للتخلص من التكاليف غير الضرورية، طالما تحقق النشرات والكتالوجات أهداف الإعلان.

عمل دراسات لتقييم الوسائل الإعلانية المختلفة، ليطم الاقتصار على الوسائل الأكثر فعالية، وعدم تكرار الإعلانات إذا ثبت أن تأثيرها غير فعال.

تخفيض الاشتراك في المعارض والأسواق الدولية، والاقتصار على المناطق التي من المحتمل أن يتم فيها فتح أسواق جديدة.

دراسة تكاليف الإعلانات في الأماكن العامة، ومدى تأثيرها، وتكلفة صيانتها، ومناسبة أماكن عرضها؛ تمهيداً لترشيدها، وتخفيض تكاليفها.

أساليب تخفيض تكاليف التخزين: إن تكاليف التخزين هي كافة تكاليف التخزين للبضاعة التامة الصنع منذ دخولها إلى المخزن منتجات تامة، وحتى خروجها منه منتجات مباعه؛ وتتضمن أجور ورواتب عمال وموظفي مخازن الإنتاج التام، والإنارة، والماء، والكهرباء، وتكاليف معدات مخازن الإنتاج التام وإهلاكها وغيرها من تكاليف التخزين (إبراهيم، 1998، 51). وتتمثل أهمية نشاط التخزين في تخفيض التكاليف في أن تكاليفه تنشأ، وتزداد من نوعين من المصادر (إبراهيم، 1998، 129-130):

داخلية (متعلقة بمركز التخزين)، هما:

اعتيادية: التخزين، والمناولة والجرد والتأمين.

غير اعتيادية: التلف، والنقادم، والسرقة، والضياع، وتخزين المواد الزائدة عن الحاجة.

خارجية: تتمثل في الآتي:

أخطاء قسم المشتريات: تؤدي إلى توافر بعض المواد بطيئة الحركة في كثير من المخازن.

في حالة قيام الشركة بصيانة معدات النقل الخاصة بها، يقسم خاص للصيانة في الشركة، يتم دراسة إمكانية الاستغناء عن هذا القسم، والصيانة خارج الشركة بعد مقارنة التكلفة في الحالتين، وعدم تأثير ذلك في كفاية وسائل النقل.

د-أساليب تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق: يُعدّ هذا النشاط عصب الحياة للتسويق الناجح، ومن دون المعلومات التي يوفرها لا تستطيع الإدارة تطبيق مفهوم التسويق بصفته فلسفة عمل في الشركة، وقد عرف كوتلر 1997م بحوث ودراسات السوق بأنها: تحليل منسق للمشكلة، وبناء النموذج، وإيجاد الحقيقة؛ لغرض تطوير واتخاذ القرار، والسيطرة على تسويق المنتجات والخدمات؛ لذلك فإنها توفر مدى واسعاً من المعلومات حول المنافسة، والزبائن، والمنتجات المقدمة، وما يحدث من تغيرات في البيئة المحيطة، ويهتم هذا النشاط بدراسة كل العوامل أو المتغيرات المرتبطة بتسويق السلع والخدمات، بما في ذلك الإعلان، وقنوات التوزيع والمنتجات المنافسة، وتحديد السياسات التسويقية، وكل ما يتعلق بسلوك المستهلك النهائي أو الوكلاء، والزبائن؛ وذلك بالاعتماد على أسس علمية (خلف، 2018، 176). وعرف النعاس (2007، 33) تكاليف هذا النشاط بأنها كافة التكاليف التي تتحملها الشركة، التي تتعلق بجمع، وتسجيل وتبويب، وتحليل البيانات، والمعلومات، والحقائق المتعمقة، والشاملة حول المشاكل والظواهر التسويقية المختلفة، ومن أجل اتخاذ القرار المناسب لحل مثل هذه المشاكل. ومن هذه التكاليف مرتبات الباحثين والموظفين، وانتقالهم، والخبراء الخارجيين، وأية تكاليف أخرى. وتتمثل أهمية هذا النشاط في تخفيض الأعباء المالية، وتضييق مجال احتمال الخسائر الناتجة عن القرارات غير السليمة؛ مما يساعد في اتخاذ قرارات سليمة، تسهم في تحديد

أهميته في نقل المنتجات من مكان إلى آخر فحسب، وإنما البراعة في إدارته بتوفير المنتجات في المكان والوقت المناسبين، ومن ثمّ تلبية متطلبات الزبائن، وبناء جسر بينهم وبين الشركة إضافةً إلى محافظتها على جودة المنتجات (الطويل والعبادي، 2013، 61). ويقصد بتكاليف النقل كافة التكاليف التي تتحملها الشركة في نقل منتجاتها التامة من المصنع إلى المخازن الرئيسية ومنها إلى المخازن الفرعية، ومنها إلى العملاء، وتتمثل في رواتب وأجور عمال وموظفي النقل، ومصروفات الشحن، والإهلاك، والقوى المحركة والزيوت والوقود المستخدمة لوسائط نقل المنتجات التامة، والإضاءة والتكييف والمناولة، والمهمات والأدوات المكتبية، والمطبوعات الخاصة بنقل المنتجات التامة (رزق والواعر، 2017، 289). وهناك عوامل عديدة تؤثر في هذه التكاليف، وفي تخفيضها، وإحكام الرقابة عليها، وقد ترتبط بسياسات التخزين التي تتبعها الشركة، أو بنوع وسيلة النقل والجهة القائمة بعملية النقل، والبعض يرتبط بالمنتج، وبعضها يرتبط بالسوق (كاظم، سامي، وطالب، 2018، 9-10). ولتخفيضها يتم الآتي (إبراهيم، 1998، 130-131):

برمجة استخدام وسائل النقل؛ لضمان استخدامها في الوقت المناسب (عند الحاجة إليها).

دراسة حركة نقل المبيعات؛ بهدف إعادة تخطيط عمليات المبيعات، وتنظيم استخدام وسائل النقل؛ لنقادي نقل المنتجات بأقل من الحمولة الكاملة، واستكمال الحمولة في كل وسيلة كلما أمكن.

وضع ضوابط للرقابة على كميات وقود وزيوت تشغيل وسائل النقل.

وضع نظام للصيانة الدورية لوسائل النقل؛ لمنع عطلها أثناء التشغيل، وتقادي التكاليف.

تستهلك الأنشطة، بمدى استفادة المنتجات من هذه الأنشطة (الجبوري، 2016، 290).

عناصر نظام ABC: يتكون من الآتي (حسين وبني لام، 2020، 165):

الموارد: تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وتُعدُّ مصدرًا للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد.

الأنشطة: هي السبب في حدوث التكلفة، أي أنها عملية تسبب التكلفة وتستهلك موارد الشركة في سبيل القيام بعملية الإنتاج أو التسويق.

مسبب التكلفة: هو حدث أو عملية تتسبب في حدوث التكلفة، أي هو العملية التي تنشأ، وتحرك التكلفة.

مجمعات التكلفة: هي أوعية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، ويخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاءً خاصًا بها، يحتوي على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة.

هدف التكلفة: هو النقطة النهائية التي تتجه إليها التكلفة، وهو السبب الذي يتضمن العمل من أجله (منتج)، وعُرف بأنه ذلك الشيء الذي نحتاج إلى قياس تكلفته بصورة منفصلة ومستقلة، وقد يكون قسمًا أو منتجًا أو عميلًا.

مقومات نظام ABC: يُعدُّ توفر مقومات أساسية لنظام (ABC) ضرورة، تكفل له القدرة على تحقيق أهدافه وتمثل هذه المقومات في (يوسف والعاني، 2016، 330)

توافر قناعة لدى الإدارة العليا بالنظام.

توافر معلومات إحصائية عن مسببات التكلفة.

إقامة دورات لتدريب العاملين على آلية عمله وإجراءات تطبيقه.

المنتجات التي يرغب الزبائن في اقتنائها، ومن ثم تصميمها، وتقديمها بناءً على المعلومات التي يوفرها؛ مما يؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن، وكسب ولأنهم، وتحقيق ميزة تنافسية للشركة (عباس، 2017، 209).

ويتم تخفيضها من خلال:

التخطيط الجيد لترشيد وتخفيض تكاليفها إلى أدنى حد ممكن.

الاستعانة بالخبرات الخارجية المتخصصة.

مشاركة البحوث والدراسات السوقية مع الآخرين في حالة البحوث الخاصة بالعملاء المتعددين.

ثالثا: نظام تكاليف الأنشطة: من أهم الأسباب التي

أدت إلى التحول إلى نظام تكاليف الأنشطة هو عدم

الثقة بالتكاليف المستخرجة من الأنظمة التقليدية

لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وانخفاض الأرباح

بالرغم من الزيادة في حجم المبيعات (Hilton، 1994، 203)، ونتيجة لقصور الأنظمة التقليدية

والتشكيك في دقة النتائج التي تعرضها نضجت فكرة

نظام ABC (الجبران ومحمود، 2015، 349). وتُعدُّ

دراسة Staubus سنة 1971م أول دراسة تناولت هذا

النظام، وأهم النقاط الأساسية التي يقوم عليها في كتابه

سنة 1971م، أما البداية الحقيقية له فكانت في منتصف

الثمانينيات من قبل Cooper and Kaplan في

شركات مثل (Union Pacific Juhndeer)

(Drury، 2000، 340).

مفهوم نظام تكاليف الأنشطة: هو نظام يستخدم

لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات، ويعدُّ أكثر

دقة من النظم التقليدية لتخصيص تلك التكاليف. وعرف

بأنه يخصص التكاليف للأنشطة التي تستهلك الموارد،

ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات التي

رابعاً: أثر تطبيق ABC في تخفيض التكاليف التسويقية

تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة: الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة التسويقية: تمثل الأنشطة جوهر نظام ABC؛ لأنها مسبب لحدوث التكاليف باستهلاكها للموارد المتاحة، وينظر هذا النظام للمنتج بأنه حزمة من الأنشطة المصممة؛ لتقديم قيمة للزبون (نعمان، 2017، 59)، وقد عرف Maher (1997، 236) النشاط بأنه مجموعة من المهام التي تقوم بها الشركة؛ لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة. ويُعدّ تحديد الأنشطة بمثابة المرحلة الأكثر تحدياً في تطبيق (ABC) لأنها تتطلب فهم جميع الأنشطة المطلوبة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة (راضي وإسماعيل، 2011، 89)، فبتحديد الأنشطة يتم حصر جميع الأنشطة التي يقوم بها العاملون في الشركة، ثم إعداد قائمة بها تدعى قاموس الأنشطة، مما يعني دراسة طبيعة العمل داخل قسم التسويق، وكيفية سير العمل فيه، ثم التحديد الدقيق للأنشطة التسويقية التي تؤدي داخل القسم في الشركة، إذ يتم تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، ليسهل استخدام موجه لكل واحد منه؛ لتتبع عنصر التكلفة وصولاً إلى المنتج النهائي (جاسم، 2009، 330)، ويتم التعرف على الأنشطة من خلال مراجعة الخرائط التنظيمية، والأنشطة المعاونة، والمقابلات الشخصية مع العاملين في الشركات (وادي واخرون، 2016، 94)، ويتوقف عدد الأنشطة على مدى تعقيد العمليات، فكلما زاد تعقيدها زاد عدد الأنشطة (جاريسون ونورين، 2002، 225). ومستوى تفصيل الأنشطة أو تجميعها يجب أن يكون معقولاً، وبالاعتماد على معيار التكلفة مقابل المنفعة. وعليه فإن تطبيق (ABC) يوفر المعلومات المفصلة عن الأنشطة، بحيث يمكن تصنيفها حسب

توفر الإمكانيات التنظيمية كالمعلومات، والبيانات التفصيلية عن كافة الأنشطة، فهي أساسية لتطبيقه.

أهمية نظام ABC: أشار Mazhar و Salem (2014، 44) إلى أن نظام ABC يساعد على احتساب تكلفة المنتج بدقة، ويؤدي إلى تعزيز التحكم في التكاليف، ويوفر المعلومات المالية، وغير المالية التي تساعد في اتخاذ قرارات إدارية سليمة، كتحديد أسعار البيع، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج. وبين أبو وردة (2015، 36) أنه يساهم في التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف، والقياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط، ولوحدة التكلفة من المنتجات، كما يساعد في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، وأضاف علي (2017، 158-159) بأنه يساهم في توفير المعلومات الدقيقة عن الأنشطة والتكاليف، وما تم استخدامه من موارد لإنجاز الأنشطة وفعاليتها بشكل دقيق، وعلى أساس الاستغلال الأمثل لهذه الموارد، ومن ثم تخفيض التكاليف، كما يساهم في تخفيض الموارد المستنفذة؛ بتخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق.

خطوات تطبيق ABC: تختلف باختلاف طبيعة وحجم الشركة التي تقوم بتطبيقه، واستناداً إلى Moisello (2008، 2)، علي (2016، 66-95)؛ فإن هذه الدراسة ستعتمد الخطوات الآتية: (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية، وتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة، وتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات) أبعاداً رئيسة للمتغير المستقل للدراسة.

نوري وحسون (2020، 126) أن تكلفة الموارد المباشرة تخصص بشكل مباشر على كل نشاط وبسهولة، ولكن تكلفة الموارد غير المباشرة تكون إمكانية تخصيصها ليست سهلة، إذ أن أنشطة عديدة تشترك في هذه التكاليف، ومن ثمَّ ينبغي تقدير مسببات التكلفة لتخصيص هذه التكاليف على الأنشطة، وذكر دبابش وشحتاني (2018، 115) أن تحديد مسببات التكلفة تمثل العلاقة السببية بين التكاليف (الموارد) غير المباشرة، والنشاط ولذا فهي تمثل الأساس الملائم المستخدم في توزيع كل نوع من أنواع التكاليف على أنشطة الشركة المختلفة. وأشار Yonpae et al (2019، 193) إلى أنه يتعين على الإدارة تخصيص الموارد التسويقية على النحو الأمثل؛ حتى تحقق أرباحاً مناسبة، إذ يعتمد مديرون عدّه على الاستدلال، وقواعد القرار البسيطة؛ لتخصيص الموارد التسويقية، كقاعدة النسبة المئوية للمبيعات لتخصيص موارد التسويق. ونجد أن نظام الأنشطة يساعد على تخفيض التكاليف بتركيزه المستمر على الأنشطة، وأكد الجمال وعبدالغني (2012، 107) أن تطبيقه يساهم في مساعدة جهود الإدارة في مجال تخفيض التكاليف، من خلال تخفيض الزمن والجهد، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، وأضاف Caplan et al (2005، 51) أن تطبيق نظام الأنشطة، يؤدي إلى تخفيض وترشيد الموارد من خلال تخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة، وتحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق. واستناداً إلى الزيارات الميدانية ولعدد من الدراسات؛ منها Genchev و Todorova (2017، 182-185)؛ Sagal (2015، 52)؛ Kim (2014، 74) يوضح الجدول (1) أمثلة للأنشطة التسويقية.

تأثيرها في قيمة المنتج إلى أنشطة تضيف قيمة، وأنشطة لا تضيف قيمة إلى المنتج (راضي وإسماعيل، 2011، 91). ويمكن القول بأن الأنشطة التسويقية تتمثل في الأنشطة التي تساهم في انسياب السلع من المنتجين إلى المستهلكين، وتتمثل في هذه الدراسة في أنشطة التسويق الرئيسية وهي: الإعلان والترويج، التخزين، النقل، وبحوث ودراسات السوق، حيث تُعدّ هذه الأنشطة الأكثر شيوعاً، وتتفق مع التوبوب الوظيفي لتكاليف التسويق المذكورة سابقاً. وقد أوضح عبدالحميد (2011، 149-151) أن تحديد الأنشطة التسويقية يجب أن يكون بعدد يتناسب مع التطبيق العملي لنظام تكاليف الأنشطة.

الخطوة الثانية: تخصيص الموارد على الأنشطة: عرفت الموارد بأنها: العناصر التي يمكن استخدامها في أداء الأنشطة كالرواتب والمواد، وأي موجودات غير نقدية، والتي لا يمكن الاستغناء عنها لإنجاز الأنشطة، وتمثل كافة مدخلات الأنشطة المادية والبشرية، كالألات والمعدات، والتجهيزات المختلفة، والعنصر البشري، والمباني والمستلزمات الأخرى اللازمة لإنجاز مخرجات النظام، ولا يمكن تحديد تكلفة النشاط من دون معرفة تكلفة المدخلات من الموارد، فهي مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام الموارد (Al-Araidah et al، 2012، 164). ويقصد بتخصيص الموارد على الأنشطة؛ حصر أوجه النشاط الرئيسية، حيث تتمثل الوظيفة الأساسية للنشاط في تحويل الموارد (مواد أولية/عمالة/تكنولوجيا) إلى مخرجات (سلع/خدمات) (شفقة، 2007، 62)، ويرى Grandlich (2004، 189) أنه عند تطبيق نظام الأنشطة فمن الضرورة تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد؛ وذلك من خلال تحديد الأنشطة التي تؤثر تأثيراً كبيراً في التكاليف. وبين

جدول (1): الأنشطة التسويقية في الشركات

النشاط الرئيسي	الأنشطة التفصيلية
نشاط الإعلان والترويج	أجور موظفي الإعلان والترويج، التلفاز، الإذاعة والراديو، الملصقات، الصحف، المجلات، الأغلفة والعبوات، اللافتات واللوحات الاعلانية في الطرق، الأنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي، هدايا تشجيعية وجوائز، هدايا تذكارية للزبائن، عروض مجانية، تخفيض في أسعار المنتجات لفترة زمنية محدودة، جوائز تشجيعية للزبائن مقابل شراء منتجاتها، رعاية أنشطة ترفيهية للزبائن، مثل: المسابقات، وتقديم جوائز، اصدار نشرات وكتيبات لإمداد الجمهور بالمعلومات عن الشركة ونشاطها، رعاية المناسبات والأحداث الاجتماعية والوطنية، رعاية الندوات والمحاضرات الثقافية، دعم عملية التعليم من خلال دعم الطلاب أو المؤسسات التعليمية.
نشاط التخزين	استلام المنتجات، التخزين داخل المخزن، إهلاكات أدوات المناولة المستخدمة لحركة الانتقال للمنتجات، التخزين المؤقت للمنتجات، التخزين الدائم لمواجهة الطلب الموسمي، أجور ورواتب عمال وموظفي مخزن الإنتاج التام، إهلاك معدات المخزن.
نشاط النقل	التحميل/التفريغ، إعادة الشحن، خط النقل (التكلفة التشغيلية للمركبة)، الإصلاح والصيانة، إهلاك سيارات توزيع المبيعات، أجور السائقين.
نشاط بحوث ودراسات السوق	دراسة العملاء، ومعرفة حاجات الزبائن ورغباتهم بشكل دوري، معرفة توقعات العملاء حول الأسعار، معرفة معدل تكرار الاستخدام للمنتج، معرفة أماكن انتشار العملاء، إيجاد قنوات توزيع جديدة لمنتجات الشركة، الاستجابة لطلبات العملاء، تحديد طريقة الاتصال بالعملاء، معرفة عادات ودوافع وأماكن الشراء التي يفضلها المستهلكون، معرفة الطرق والأساليب التنافسية المستخدمة من قبل المنافسين؛ لجذب العملاء، تحليل الموقف التنافسي في الأسواق المختلفة، تحديد درجة المنافسة في السوق، معرفة الأشخاص المستهدفين من الحملة الإعلانية، معرفة الوسيلة الإعلانية المناسبة وتحديددها، تقييم الوسائل المستخدمة في الإعلان.

المعلومات دوراً واضحاً في عدد المسببات المستخدمة، إذ إنه كلما زاد عددها زادت دقة التكلفة، وزاد مستوى تفصيل المعلومات التي يقدمها نظام (ABC).

العائد والتكلفة: بمعنى عند اختيار عدد مسببات التكلفة لا بد من العمل على تحقيق التوازن بين منافع الدقة وتكلفة تجميع وتشغيل البيانات؛ ولتحقيق التوازن الأمثل، يجب تحديد العدد الأمثل للمسببات المرتبطة بمقادير كبيرة من التكاليف.

تعقد المنتجات وتنوعها: كلما زادت درجة التعقد والتنوع في المنتجات زاد عدد مسببات التكلفة، ومن ثم أعطى نتائج دقيقة عن تكلفة المنتجات.

نوعية مسببات التكلفة: يتوقف على الآتي:

التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية: تُعد المسببات العنصر الأساسي، والابتكار الجديد في نظام تكاليف الأنشطة، ويُعرفه Maher (1997، 238) بأنه ذلك العامل الذي يسبب (يحرك أو يوجه) تكلفة النشاط. وأوضح جاسم (2009، 333) بأنه عند القيام بتحديد المسببات؛ لا بد أن يتلاءم المسبب مع طبيعة النشاط الذي يتم تأديته، وأن يسهل إخضاعه للقياس، وضرورة ثبات المسبب على الأقل في الأجل القصير؛ ليسهل إجراء المقارنات. وأوضح إن اختيار مسببات التكلفة تستند إلى (راضي وإسماعيل، 2011، 91-92):

عدد مسببات التكلفة: يتوقف على الآتي:

الدقة: كلما زادت درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة زاد عدد المسببات، حيث تلعب الدقة؛ ومستوى تفصيل

سلبية على مستوى الأداء للأفراد أو إيجابية وحافزة لتحقيق مستوى أفضل من الأداء. وأشار الشيخ وجودة (2007، 33) أن مسبب التكلفة يمثل عاملاً متغيراً يؤثر في التكاليف، ويرتبط معها بعلاقة (سبب-نتيجة) قوية وواضحة، فأى تغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة. واستناداً إلى الزيارات الميدانية ودراسات عدة منها؛ راضية (2017، 24-25)؛ عباس (2017، 211)؛ Sagal (2015، 52)؛ Genchev وTodorova (2017، 182-185) نوضح أهم مسببات الأنشطة التسويقية بالجدول (2).

-تكلفة القياس: يجب اختيار المسبب الذي تتوافر عنه معلومات متاحة في ظل نظام المعلومات القائم في الشركة، ويمكن الحصول عليه بسهولة نسبياً؛ لتخفيض أو على الأقل عدم زيادة تكلفة القياس.
-درجة الارتباط: دقة نتائج التكاليف تعتمد على درجة الارتباط بين استهلاك الأنشطة والمسببات، فاستخدام مسبب لا يرتبط مباشرة باستخدام الموارد؛ يؤدي إلى انحراف تكلفة المنتج عن التكلفة الحقيقية.
-التأثيرات السلوكية: قد يؤثر المسبب في سلوك العاملين إذا شعروا بأن أداءهم يقيّم على أساس هذا المسبب، ولذا قد يكون للمسبب المختار آثار سلوكية

جدول (2): مسببات الأنشطة التسويقية

النشاط	مسبب التكلفة
أجور موظفي الإعلان والترويج، مرتبات وعمولات العاملين بمنافذ البيع، أجور ورواتب عمال وموظفي مخزن الإنتاج التام، أجور السائقين، أجور وحوافز ومكافآت موظفي تعبئة المنتجات وتغليفها.	ساعات العمل.
التلفاز، الإذاعة والراديو، الصحف، المجلات، اللافتات واللوحات الإعلانية في الطرق، الأنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي، إيجارات منافذ البيع، إهلاك منافذ البيع.	المساحة، مساحة الإعلان/عدد مرات الإعلان، مدة الاعلان بالدقائق.
هدايا تشجيعية وجوائز، هدايا تكافؤية للزبائن، عروض مجانية، جوائز تشجيعية للزبائن مقابل شراء منتجاتها، رعاية أنشطة ترفيهية للزبائن، مثل: المسابقات، وتقديم جوائز فيها، الملصقات، وإصدار نشرات وكتيبات.	عدد الهدايا، عدد العروض، عدد الجوائز، عدد الملصقات، عدد الكتيبات/عدد النشرات.
تخفيض في أسعار المنتجات لفترة زمنية محدودة.	نسبة التخفيض.
رعاية المناسبات والأحداث الاجتماعية والوطنية، رعاية الندوات والمحاضرات الثقافية، دعم عملية التعليم من خلال دعم الطلاب أو المؤسسات التعليمية.	عدد المناسبات، عدد الندوات عدد المؤسسات التعليمية.
إهلاكات أدوات المناولة المستخدمة لحركة الانتقال للمنتجات، إهلاك معدات المخزن، إهلاك سيارات توزيع المبيعات.	نسبة الإهلاك.
خط النقل (التكلفة التشغيلية للمركبة)، الإصلاح والصيانة.	ساعات النقل، ساعات الصيانة.
مردودات المبيعات، مواد تعبئة المنتجات، الأغلفة والعبوات، مواد تغليف المنتجات، التحميل/التفريغ، إعادة الشحن، الاستلام للمنتجات، التخزين داخل المخزن، التخزين المؤقت للمنتجات، التخزين الدائم لمواجهة الطلب الموسمي.	عدد الوحدات، عدد الوحدات المعبأة، والمغلقة، عدد الوحدات المحملة، عدد الوحدات المشحونة، عدد الوحدات المستلمة، عدد الوحدات المخزنة.

النشاط	مسبب التكلفة
دراسة العملاء، ومعرفة حاجات الزبائن ورغباتهم بشكل دوري، معرفة توقعات العملاء حول الأسعار، معرفة معدل تكرار الاستخدام للمنتج، معرفة أماكن انتشار العملاء، إيجاد قنوات توزيع جديدة لمنتجات الشركة، الاستجابة لطلبات العملاء، تحديد طريقة الاتصال بالعملاء، معرفة عادات ودوافع وأماكن الشراء التي يفضلها المستهلكون، معرفة الطرق والأساليب التنافسية التي يستخدمها المنافسون؛ لجذب العملاء، تحليل الموقف التنافس في الأسواق المختلفة، تحديد درجة المنافسة في السوق، معرفة الأشخاص المستهدفين من الرسالة الإعلانية، معرفة الوسيلة الإعلانية المناسبة وتحديدها، تقييم الوسائل المستخدمة في الإعلان.	عدد الدراسات.

القرارات المختلفة. وكلما زادت الأنشطة المجمعة في نشاط واحد تناقصت مقدرة المسبب على المتابعة الدقيقة للموارد المستهلكة بواسطة المنتجات (صالح، 2013، 196)، لذلك يجب أن يراعى عند تجميع الأنشطة الآتي:

التجانس: أن تكون التكاليف في كل مجمع تكلفة مسببة بواسطة أنشطة متجانسة.

التناسب: أن تكون التكاليف في كل مجمع تكلفة متناسبة تماماً مع النشاط، ويقصد بالتناسب هنا أن تتغير تناسبياً مع التغيرات في مستوى النشاط.

ويمكن نظام الأنشطة من تحديد المجمعات، ومعرفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والعمل على التخلص منها؛ مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف، والاستفادة من الطاقة المتاحة (وادي وآخرون، 2016، 103). واستناداً إلى دراسات عدة منها؛ علي (2015، 53-54)؛ Anthonia (2019، 5)؛ Genchev و Todorova (185-182)؛ Sagal (2015، 52)؛ Onyejiaku et al. (2017، 45-46) فإن أهم المجمعات موضحة بالجدول (3).

3- تحديد مجمعات تكلفة الأنشطة التسويقية: يتم تجميع تكاليف الأنشطة المتجانسة لكل نشاط في مجمع (وعاء) تكلفة واحد؛ ليتم بعد ذلك توزيعها على المنتجات، وعرفت بأنها الوعاء الذي تتراكم فيه عناصر التكاليف ذات العلاقة بنشاط واحد معين (Noreen و Garrison، 2003، 324)، وبأنها مجموعة من الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط إلى تحقيق هدف محدد، فهي حلقة الوصل بين الشركة والمنتجات النهائية (كوسة وعليان، 2012، 262). وأضاف جاسم (2009، 333) أنه إذا كانت الأنشطة قليلة يمكن تخصيص تكاليف الأنشطة باستخدام مسبب خاص بها على المنتجات، أما إذا كانت الأنشطة كبيرة العدد فإنه يمكن تجميعها في مجمعات بحيث يحوي كل مجمع على عدد من الأنشطة فيستخدم مسبب واحد لكل مجمع تكلفة. وأكد نعمان (2017، 45) بأنه لضمان نجاح تطبيق ABC يجب تحديد العدد المناسب لمجمعات التكاليف، بحيث لا يكون عددها أكثر من المطلوب فيؤدي إلى ارتفاع تكلفة التطبيق، ولا أقل من المطلوب، فيؤدي إلى انخفاض دقة المخرجات من المعلومات اللازمة لاتخاذ

جدول (3): مجمعات تكلفة الأنشطة التسويقية

مجمع التكلفة	التفاصيل
مجمع تكلفة الاعلان	تكلفة الإعلان في التلفاز، تكلفة الإعلان في الإذاعة والراديو، تكلفة الملصقات، تكلفة الإعلان في الصحف، تكلفة الإعلان في المجلات، تكلفة الإعلان في الأغلفة والعبوات، تكلفة اللافتات واللوحات الاعلانية في الطرق، تكلفة الإعلان في الأنترنت ووسائل التواصل الاجتماعي.

مجمع التكلفة	التفاصيل
مجمع تكلفة الترويج	تكلفة الهدايا التشجيعية والجوائز، تكلفة الهدايا التذكارية للزبائن، تكلفة العروض المجانية، تكلفة تخفيض أسعار المنتجات لفترة زمنية محدودة، تكلفة الجوائز التشجيعية للزبائن مقابل شراء منتجات الشركة، تكلفة رعاية أنشطة ترفيهية للزبائن، مثل: المسابقات، وتقديم جوائز فيها.
مجمع تكلفة البيع المباشر	مرتبات العاملين بمنافذ البيع وعمولاتهم، إيجارات منافذ البيع، إهلاك منافذ البيع، مصروفات أخرى.
مجمع تكلفة العلاقات العامة	تكلفة إصدار نشرات وكتيبات لإمداد الجمهور بالمعلومات عن الشركة، ونشاطها، تكلفة رعاية المناسبات والأحداث الاجتماعية والوطنية، تكلفة رعاية الندوات والمحاضرات الثقافية، تكلفة دعم عملية التعليم من خلال دعم الطلاب أو المؤسسات التعليمية.
مجمع تكاليف نشاط الحركة	تكاليف نشاط الاستلام للمنتجات من وسيلة النقل، وفحصها، والتحقق من صحة سجلات الشحن، تكاليف نشاط النقل، إهلاكات أدوات المناولة المستخدمة لحركة انتقال للمنتجات.
مجمع تكاليف نشاط التخزين	تكاليف التخزين المؤقت للمنتجات، تكاليف التخزين الدائم لمواجهة الطلب الموسمي، أجور ورواتب عمال وموظفي مخزن الإنتاج التام، الإنارة، الماء، الكهرباء، تكاليف معدات المخزن والإهلاك.
مجمع تكاليف نقل المعلومات	تكاليف المعلومات عن مستويات المخزون والمخرجات من مواقع التخزين والشحنات وبيانات العملاء.
مجمع تكلفة نشاط النقل	تكلفة التحميل / التفريغ، تكلفة إعادة الشحن، تكلفة خط النقل (التكلفة التشغيلية للمركبة)، الوقود وزيوت التشحيم، تكلفة الإصلاح والصيانة تكاليف مردودات المبيعات، إهلاك سيارات توزيع المبيعات، المصاريف الإدارية والتشغيلية، أجور السائقين.
مجمع تكلفة بحوث المنتج	تكلفة دراسة العملاء، ومعرفة حاجات الزبائن ورغباتهم بشكل دوري، تكلفة معرفة توقعات العملاء حول الأسعار، تكلفة معرفة معدل تكرار الاستخدام للمنتج، تكلفة تحسين جودة المنتجات وإضافة خصائص وتصاميم جديدة لها.
مجمع تكلفة بحوث التوزيع	تكلفة التعرف على أماكن انتشار العملاء، تكلفة إيجاد قنوات توزيع جديدة لمنتجات الشركة، تكلفة الاستجابة لطلبات العملاء، تكلفة تحديد طريقة الاتصال بالعملاء إما الاتصال المباشر أو عن طريق الوسطاء، تكلفة معرفة عادات ودوافع وأماكن الشراء التي يفضلها المستهلكون.
مجمع تكلفة بحوث المنافسة	تكلفة التعرف على الطرق التي يستخدمها المنافسون لجذب العملاء، تكلفة التعرف على الأساليب التنافسية المستخدمة من قبل المؤسسات المنافسة، تكلفة تحليل الموقف التنافسي في الأسواق المختلفة، تكلفة تحديد درجة المنافسة في السوق الذي تنشط من خلاله الشركة.
مجمع تكلفة بحوث الإعلان والترويج	تكلفة معرفة الأشخاص المستهدفين من الرسالة الإعلانية، تكلفة معرفة الوسيلة الإعلانية المناسبة وتحديدتها لإيصال المعلومة إلى المستهلك، تكلفة وسائل الإبداع في طرق الترويج والإعلان بأفكار جديدة تجذب المستهلكين، تكلفة تقييم الوسائل المستخدمة في الإعلان والرسالة الإعلانية التي تقوم بها المنافسة.

4-تخصيص تكاليف الأنشطة التسويقية على المنتجات: أي تخصيصها على أسس معينة ملائمة، تعبر عن وحدة التكلفة، إذ ينبغي أن تكون هناك علاقة سببية واضحة ومفهومة بين عناصر التكاليف المراد توزيعها، وبين وحدة التكلفة المستخدمة في إجراء التوزيع (دبيان وعبد اللطيف، 2003، 336). وإن تخصيص

تكاليف الأنشطة التسويقية على المنتجات النهائية، يتم بناءً على مسببات التكلفة المرتبطة بحدوثها؛ بهدف التوصل إلى التكاليف التسويقية لكل منتج (يوسف والعاني، 2016، 319؛)، ومن ثمّ فإن تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات يعني تحميل تكاليف الأنشطة التسويقية للمنتجات طبقاً لحاجة كل من هذه

تكلفة المنتج؛ بالتخصيص الدقيق للتكلفة غير المباشرة، وربطها بالمنتج النهائي مما تساعد في تحديد بيانات التكلفة بصورة أدق (Caplan et al ، 2005 ، 51).
خامساً: الدراسة الميدانية: نتناول منهج الدراسة، والتحليل الاحصائي والنتائج، ومناقشتها.

منهج الدراسة:

النموذج المعرفي: يوضح الجدول (4) متغيرات الدراسة:

المنتجات للموارد التسويقية المستفيدة في تنفيذ الأنشطة؛ وذلك بتحديد معدل الأنشطة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات (أبكر، 2014، 103).
ويتم التوصل إلى معدلات الأنشطة بقسمة تكاليف مجتمعات تكلفة الأنشطة على إجمالي الأنشطة لكل مجمع تكلفة، ويتم استخدام معدلات الأنشطة لتحديد تكاليف المنتجات (حمدان وبجاي، 2014، 188). إن (ABC) يؤدي إلى تخصيص أكثر دقة، وفي قياس

جدول (4): متغيرات الدراسة

المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة
(تطبيق نظام تكاليف الأنشطة [ABC]) تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في مدينة الحديدة تخفيض تكاليف الإعلان والترويج تخفيض تكاليف التخزين تخفيض تكاليف النقل تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق

الجانب النظري، ومنها: الكتب، والمقالات، والأبحاث والدراسات، والرسائل الجامعية والمراجع والدوريات، ومواقع الإنترنت، وهو ما يُعرف بالمصادر الثانوية، كما تم استخدام الاستبانة أداة قياس رئيسة، صُمِّمَتْ خصيصاً لتحقيق أغراض الدراسة من واقع الشركات الصناعية بالاعتماد على آراء مجموعة من الأكاديميين والمختصين في مجال الدراسة؛ لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة.

أداة الدراسة: الاستبانة، والجدول رقم (5) يوضح محاورها:

جدول (5): محاور الاستبانة

المحور الرئيسي	عدد الفقرات	المحور الفرعي	عدد الفقرات
تخفيض التكاليف التسويقية	20	تخفيض تكاليف الإعلان والترويج	5
		تخفيض تكاليف التخزين	5
		تخفيض تكاليف النقل	5
		تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق	5
تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	28	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	11
		التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	6

5	تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية		
6	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات		

4-نبذة عن القطاع الصناعي الخاص في اليمن: يبلغ عدد الشركات الصناعية اليمنية (27796)، منها (18.06%) في أمانة العاصمة، ثم (13.93%) في تعز، ثم (12.24%) في إب، ثم (8.05%) في ذمار، ثم (7.49%) في حضرموت، ثم الحديدة (6.88%) في الحديدة، ثم (4.21%) في صنعاء، ثم أقل من (0.1%) في الجوف والمهرة وصعدة (المسح الصناعي الشامل، 2010، 48). وتمثل الشركات التي تعمل في صناعة المنتجات الغذائية والمشروبات (43.75%)، ثم المعادن (14.78%)، ثم (الإنشائية)

(11.02%). ثم الملابس (10.80%)، و(20%) بقية الأنشطة، بنسب مختلفة (المرجع السابق، 51).
5-مجتمع الدراسة: الشركات الصناعية الكبرى في الحديدة، وعددها (16) شركة وفقاً لدليل (2015م)، الصادر عن وزارة الصناعة. تم إختيارها كونها الأكثر استخداماً لأنظمة التصنيع المتقدمة، وتطبيقاً لنظم التكاليف، لتوفر المقومات الأساسية، التي تُعدّ أساساً لتطبيق نظام ABC؛ مما يساهم في تقديم معلومات تحقق أهداف الدراسة، وكما بالجدول (6):

جدول (6): مجتمع الدراسة

م	اسم الشركة	م	اسم الشركة
1	الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال الحديدة.	9	الشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية (يماني).
2	الشركة اليمنية لتكرير السكر.	10	شركة درهم للصناعة (ديكو).
3	الشركة المتحدة لصناعة الألبان والأغذية (نانا).	11	شركة القائد للمشروبات المحدودة.
4	شركة الجزيرة لتجميد الأسماك والجمبري.	12	شركة المراعي اليمنية.
5	الشركة المتحدة لصناعة الكرتون ومواد التغليف المحدودة.	13	الشركة اليمنية للاستثمارات الصناعية المحدودة.
6	شركة الشرق لصناعة الإسفنج والأقمشة المحدودة.	14	الشركة الأهلية لتصنيع الزيت والسمن ومواد التعبئة والطباعة
7	الشركة التضامنية للمشروبات الغازية (بيكو).	15	شركة العوادي للصناعات المتنوعة.
8	شركة الألبان والأغذية الوطنية (نادفود) / الحديدة.	16	شركة صلاح الدين لصناعة وتسويق المنتجات البلاستيكية.

6-عينة الدراسة: (13) شركة، تم جمع بيانات العينة من الإدارات المسؤولة عن تخفيض التكاليف التسويقية، وهي: (المالية، الحسابات، التسويق والمبيعات، التكاليف، التدقيق الداخلي)، تم استثناء شركتي العوادي، وصلاح الدين، لإغلاقهما، والشركة المتحدة (نانا)، لرفضها تعبئة الاستبانة؛ وبلغت العينة المستهدفة (201) مفردة، والجدول (7) يوضح توزيع العينة:

جدول (7): توزيع عينة الدراسة

م	اسم الشركة	المالية والتكاليف	والحسابات والتدقيق الداخلي	التسويق والمبيعات	الإجمالي
1	الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال الحديدة.	7	6	5	18
2	الشركة اليمنية لتكرير السكر.	10	5	4	19
3	شركة الجزيرة لتجميد الأسماك والجمبري.	5	3	2	10
4	شركة الشرق لصناعة الإسفنج والأقمشة المحدودة.	7	2	7	16
5	شركة الألبان والأغذية الوطنية (نادفود) / الحديدة.	6	3	2	11

م	اسم الشركة	المالية والتكاليف	والحسابات	التدقيق الداخلي	التسويق والمبيعات	الإجمالي
6	الشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية (يماني).	10		3	4	17
7	شركة القائد للمشروبات المحدودة.	9		4	4	17
8	شركة المراعي اليمنية.	6		4	2	12
9	الشركة اليمنية للاستثمارات الصناعية المحدودة.	9		4	3	16
10	الشركة الأهلية لتصنيع الزيت والسمن ومواد التعبئة والطباعة.	9		5	4	18
11	شركة درهم للصناعة (ديكو).	8		2	5	15
12	الشركة المتحدة لصناعة الكرتون ومواد التغليف المحدودة.	7		4	4	15
13	الشركة التضامنية للمشروبات الغازية (بيكو).	10		3	4	17
	الإجمالي	103		48	50	201

7-مقاييس المتغيرات:

ليكرت الخماسي لمعرفة رأي أفراد العينة حول موضوع الدراسة، وكما في الجدول (8).

جدول (8): مقياس ليكرت الخماسي المستخدم

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

أدوات تحليل البيانات: المراجع والمصادر ذات العلاقة. والاستبانة كأداة قياس رئيسية. آلية تحليل البيانات: من خلال: التحليل الوصفي: المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتكرار والنسب المئوية.

التحليل الاستدلالي: يساعد في تحليل البيانات، ومعرفة علاقة المتغيرات ببعضها، ويتضمن التحليل العاملي، واختبار ثبات الاستبانة، والانحدار المتعدد، وتحليل الارتباط، وتحليل التباين الأحادي

اختبار صدق المحتوى: بجمع بنودها من الدراسات السابقة، وتطويرها، وتعديلها، وعرضها لمجموعة من المحكمين، للتأكد من أنها تتضمن عدداً كافياً لل فقرات، وتمثل تمثيلاً عادلاً لكل متغيرات الدراسة. اختبار ثبات المحتوى: استخدم معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات فقراتها، وترابطها، إذ أن اية فقرة معاملها ($\alpha \geq 0.60$) تعد ثابتة مناسبة للدراسة (سيكارن، 2010، 60). وتم توزيع (25) استبانة على عينة أولية من المجتمع في مرحلة الدراسة الاستطلاعية، وأظهرت النتائج أن البيانات تتوزع بشكل طبيعي، فقد كانت قيمة معامل الثبات (0.934)، وهي مرتفعة أكبر من (60%)؛ مما يشير إلى صلاحية الاستبانة من الناحية الإحصائية، وكما بالجدول (9):

أداة تحليل البيانات: المراجع والمصادر ذات العلاقة. والاستبانة كأداة قياس رئيسية. آلية تحليل البيانات: من خلال: التحليل الوصفي: المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتكرار والنسب المئوية.

التحليل الاستدلالي: يساعد في تحليل البيانات، ومعرفة علاقة المتغيرات ببعضها، ويتضمن التحليل العاملي، واختبار ثبات الاستبانة، والانحدار المتعدد، وتحليل الارتباط، وتحليل التباين الأحادي

إعادة تحسين الاستبانة: تم القيام بإعادة تحسينها قبل جمع البيانات من خلال إجراء اختبار تجريبي بهدف تطويرها، واكتشاف مدى ملاءمة كل فقرة للمتغير الذي تنتمي إليه، كالآتي:

جدول (9): اختبار ألفا كرونباخ للدراسة التجريبية

المغير	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
تخفيض التكاليف التسويقية	20	0.868
تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	11	0.861
التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	6	0.762
تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية	5	0.824
تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	6	0.812
الإجمالي	48	0.934

ب: التحليل الإحصائي والنتائج: 1-نسبة الاستجابة: كما بالجدول (10).

جدول (10): ملخص توزيع الاستبانة ونسبة الاستجابة

البيانات الموزعة	الاستبانة المعادة		الاستمارات المفقودة	غير مكتملة	الصالحة للاستعمال	يمكن استخدامها في تقييم الاستجابة
	عدد	نسبة				
201	175	%87.06	26	17	158	%78.61

2-مشكلة التحيز في إجابات العينة: قسمت العينة إلى مجموعتين، قبلية، بعدية؛ لفحص ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في المتغيرات الرئيسة بين المستجيبين ضمن المجموعتين المنفصلتين. وعليه كانت

الاستجابات المبكرة (87) استبانة، والمتأخرة (71) استبانة، وتم إجراء اختبار (T)؛ للمساواة في المتوسطات، واختبار ليفين؛ للمساواة في التباين؛ للتأكد من خلو البيانات من مشكلة التحيز، وكما يوضح جدول (11) الآتي:

جدول (11): اختبار عدم التحيز Independent Sample T.Test

الدلالة	اختبار ليفين للمساواة في التباين		اختبار (T.Test) للمساواة في المتوسطات	خصائص المتغيرات
	Sig	F		
Not Sig	.646	.212	Sig . 2-taild .545	تخفيض التكاليف التسويقية
Not Sig	.861	.031	.397	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة
Not Sig	.522	.413	.516	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية
Not Sig	.502	.452	.606	تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية
Not Sig	.858	.032	.745	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات

يتضح عدم وجود فروق بين المجموعتين البعدية والقبلية، ومستوى الدلالة (sig) أكبر من (0.05) لجميع قيم المتغيرات؛ مما يشير إلى خلو متغيرات الدراسة من مشكلة تحيز الإجابة.

3- جودة المقاييس : من خلال الآتي(المرجع السابق، 264-268):

الصدق: تتنمّل في صدق المحتوى والمفهوم والمعياري. وقد استُخدمت جميعها.

الثبات: هو قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الشخص عدة مرات، وفي نفس الظروف، فالثبات يعني الاستقرار في النتائج، وعدم تغييرها بشكل كبير، ويتم قياسه من خلال معامل ألفا كرونباخ الإحصائي لكل متغيرات الدراسة؛ للتأكد من ثبات فقرات الاستبانة، وترابطها، إذ أنّ أية فقرة معاملها

هو ($\alpha \geq 0.60$) تعد ثابتة ومناسبة للدراسة، وقد استخدمت الدراسة الحالية اختبار الثبات؛ للتأكد من الاتساق الداخلي لكل محور من محاور الاستبانة.

صدق المفهوم: أُستُخدم التحليل العاملي.

4- التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة: بهدف تخفيض عدد كبير من المتغيرات إلى عدد أقل، يسمى العوامل، وتفسير معاملات الارتباطات الموجبة التي لها دلالة إحصائية مختلفة التغيرات، لقياس صلاحية الاستبانة وكفاءتها، وتتمثل متغيرات الدراسة في: المتغير التابع (تخفيض التكاليف التسويقية)، والمتغيرات المستقلة (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة- والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية- وتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية-وتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات). ويوضح الجدول (12) ملخص

التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة: جدول (12): ملخص التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة

ألفا كرونباخ	التباين	KMO	تشبع العامل	الفقرات	التركيب	
91.9%				28	تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	المتغيرات المستقلة
86.1%	55.263	.822	،.547 ،.812 ،.765 ،.566 ،.694 ،.545 ،.808 ،.842 ،.780 ،.775 ،.586	11	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	
76.2%	45.824	.710	،.656 ،.713 ،.720 ،.670 ،.652	6	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	
82.7%	60.116	.804	،.824 ،.803 ،.813 ،.734 ،.695	5	تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية	
81.2%	51.801	.790	،.703 ،.666 ،.713 ،.766،.737 ،.730	6	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	
86.4%	54.745	.826		19	تخفيض التكاليف التسويقية	
77.9%			،.714 ،.744 ،.607،.532، .702	5	تخفيض تكاليف الإعلان والترويج	المتغير التابع
62.3%			،.763 ،.756 ،.558 ،.552	4	تخفيض تكاليف التخزين	
63.9%			،.542 ،.498 ،.642 ،.575،.482	5	تخفيض تكاليف النقل	
77.1%			،.776 ،.558 ،.768،.472 ،.656	5	تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق	

خلال تخزين منتجاتها لدى شركات تخزين متخصصة بأسعار مناسبة؛ لكونها جاءت بدرجة تشبع ضعيفة، أقل من (45%). ومن ثمَّ فإن المتغيرات النهائية ستستخدم لإجراء مزيدٍ من التحليل، حيث إنَّ التحليل العاملي يؤكد صحة أبعاد المتغيرات، وفي الفقرة التالية مناقشة التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

5- التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة: إنَّ متوسط درجات الاستجابة فوق 3 يُعد (إيجابياً) في حين أقل من (3) (سلبياً)، كما بالجدول (13):

جدول (13): توزيع درجات مقاييس المتغيرات حسب المتوسطات

التقدير اللفظي	النسبة المئوية (درجة الموافقة)	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	35%	من 1-1.79
غير موافق	من 36% إلى 51%	1.80-2.59
محايد	من 52% إلى 67%	2.60-3.39
موافق	من 68% إلى 83%	3.40-4.19
موافق بشدة	من 84% إلى 100%	4.20-5

وذلك بعد إجراء التحليل العاملي، ومن ثمَّ ما تبقى من فقرات هذا المتغير (19 فقرة) سيتم إخضاعها للتحليل، والفقرات أدناه توضح التحليل الوصفي لأبعاد المتغير التابع.

1- بُعد تخفيض تكاليف الإعلان والترويج: يُبين الجدول (14) نتائج التحليل

يتضح تشبع جميع الفقرات أكثر من (45%)، وهذه القيمة وفقاً لـ Hair et al. (2006، 137)، تُعدَّ إيجابية؛ لكونها توفر دليلاً على تشبع المتغير، إضافة إلى أن قيمة (KMO) لجميع المتغيرات جاءت أكبر من (50%)، وهي أيضاً مؤشر على صدق الاستبانة (Kaiser, 1974, 33)، أما بالنسبة لقيم ألفا كرونباخ فكانت أعلى من (60%)، وتُعدَّ مقبولة، وذات ثقة (Nunnally, 1978, 254)، ونشير هنا إلى أنه تم حذف فقرة واحدة، وهي الفقرة (B2) التي تنص على إتحصر الشركة على تخفيض تكاليف التخزين من

ويعبر الانحراف المعياري عن مدى تشتت إجابات العينة حول المتوسط، فإذا اقتربت من (0) فهذا يعني أن تشتت إجابات العينة حول المتوسط بسيط جداً، وكلما زادت قيمة الانحراف حتى (3 وسط المقياس) فهذا يدل على تشتت كبير في إجابات العينة عن متوسط إجاباتهم. أولاً: التحليل الوصفي للمتغير التابع: تخفيض التكاليف التسويقية: نؤكد أنه تم استبعاد فقرة من المتغير التابع؛

جدول (14): نتائج التحليل الوصفي لُبعد تخفيض تكاليف الإعلان والترويج

م	تخفيض تكاليف الإعلان والترويج	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	تهتم الشركة بحصر وتتبع تكاليف الإعلان والترويج.	4.335	.70133	%86.71	23.93	.000	موافق بشدة	1
2	تخفض الشركة تكاليف الإعلان والترويج للمحافظة على مستوى مبيعاتها في السوق.	3.430	1.11371	%68.61	4.857	.000	موافق	5

3	عملية تخفيض تكاليف الإعلان والترويج تساعد الشركة على بيع منتجاتها بأقل الأسعار، مما يمنحها ميزة تنافسية تعزز من بقائها في السوق.	3.4557	1.04421	%69.11	5.485	.000	موافق	4
4	يساعد تخفيض تكاليف الإعلان والترويج الشركة على زيادة مستوى أرباحها.	3.4810	1.11573	%69.62	5.419	.000	موافق	3
5	تحرص الشركة على تخفيض تكاليف الإعلان والترويج من خلال الاستفادة من الخبرات والوكالات الإعلانية المتخصصة في تخطيط عمليات الإعلان.	3.8924	.87852	%77.85	12.769	.000	موافق	2
متوسط تخفيض تكاليف الإعلان والترويج		3.7190	.71669	%74.38	12.610	.000	موافق	

يتضح أن الفقرة (1) الأولى بمتوسط (4.3354)، وبانحراف (1.11371)، والمتوسط العام للبعد (3.7190)، وبانحراف (0.71669).
 الفقرة (2) الأخير بمتوسط (3.4304)، وبانحراف (1.11371)، والمتوسط العام للبعد (3.7190)، وبانحراف (0.71669).
 2- بعد تخفيض تكاليف التخزين: يبين الجدول (15) نتائج التحليل:

جدول (15): نتائج التحليل الوصفي لبعد تخفيض تكاليف التخزين

م	تخفيض تكاليف التخزين	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	تسعى الشركة إلى تخفيض تكاليف التخزين إلى أدنى حد ممكن	4.2532	.71327	%85.06	22.084	.000	موافق بشدة	3
2	تحرص الشركة على التركيز على عملية الرقابة والتدقيق على أنشطة تخزين المنتجات التامة بشكل كُفءٍ وفعال	4.2658	.72637	%85.32	21.905	.000	موافق بشدة	2
3	تعمل الشركة على التخلص من أنشطة التخزين غير الضرورية التي قد تؤدي إلى زيادة التكاليف.	4.2152	.62171	%84.30	24.569	.000	موافق بشدة	4
4	تحرص الشركة على تخفيض تكاليف نشاط التخزين من خلال توفير طرق تخزين مناسبة للمنتجات التامة للمحافظة عليها لحين نقلها للزبون أو السوق	4.3038	.56104	%86.08	29.211	.000	موافق بشدة	1
متوسط تخفيض تكاليف التخزين		4.2595	.45137	%85.19	35.075	.000	موافق بشدة	

يتضح من الجدول السابق أن الفقرة (4) الأولى بمتوسط (4.3038)، وبانحراف (0.56104)، والفقرة (3) في الأخير بمتوسط (4.2152)، وبانحراف (0.62171)، والمتوسط العام (4.2595)، وبانحراف (0.45137).

3- بعد تخفيض تكاليف النقل: يبين الجدول (16) نتائج التحليل:

جدول (16): نتائج التحليل الوصفي لُبعد تخفيض تكاليف النقل

م	تخفيض تكاليف النقل	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	تسعى الشركة إلى تخفيض تكاليف النقل إلى أدنى حد ممكن.	4.3924	.55103	%87.85	31.763	.000	موافق بشدة	1
2	تحرص الشركة على تخفيض تكاليف النقل من خلال إجراء عمليات صيانة معدات النقل خارج الشركة.	4.2152	.61138	%84.30	24.984	.000	موافق بشدة	3
3	تحرص الشركة على تخفيض تكاليف النقل من خلال تنظيم استخدام وسائل النقل واستكمال الحمولة كلما أمكن.	4.2975	.57005	%85.95	28.609	.000	موافق بشدة	2
4	تعمل الشركة على التخلص من أنشطة النقل غير الضرورية التي قد تؤدي إلى زيادة التكاليف.	4.1392	.64312	%82.78	22.266	.000	موافق	4
5	تُعدُّ تكاليف النقل في الشركة منخفضة مقارنة مع منافسيها.	3.8165	.94995	%76.33	10.803	.000	موافق	5
	متوسط تخفيض تكاليف النقل	4.1722	.43565	%83.44	33.820	.000	موافق	

يتضح أنّ الفقرة (1) الأولى بمتوسط (4.3924)، وانحراف (3.8165)، وانحراف (5) الأخيرة بمتوسط (4.1722)، وانحراف (4.3565).

4- بُعد تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق: يُبين الجدول (17) نتائج التحليل:

جدول (17): نتائج التحليل الوصفي لُبعد تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق

م	تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	تسعى الشركة إلى تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق إلى أدنى حد ممكن.	3.6835	1.01635	%73.67	8.454	.000	موافق	2
2	تعمل الشركة على تخفيض رواتب وأجور الخبراء والاستشاريين في مجال التسويق غير الفاعلين.	3.6392	1.02341	%72.78	7.851	.000	موافق	3
3	تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق يساعد الشركة على بيع منتجاتها بأسعار تنافسية.	3.3671	1.12502	%67.34	4.101	.000	موافق	4
4	تؤثر عملية تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق في زيادة أرباح الشركة.	3.8101	.89693	%76.20	11.353	.000	موافق	1
5	تؤدي عملية تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق إلى زيادة أرباح الشركة.	3.2785	1.08183	%65.57	3.236	.000	موافق	5
	متوسط تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق	3.5557	.74547	%71.11	9.370	.000	موافق	

يتضح أن الفقرة (4) الأولى بمتوسط (3.8101)، وانحراف (8.9693)، والفقرة (5) الأخيرة بمتوسط (3.2785)، وانحراف (1.08183)، والمتوسط العام (3.5557)، وانحراف معياري (.74547).

ثانياً: التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة:

1- تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة:

يبين الجدول (18) نتائج التحليل:

جدول (18): نتائج التحليل الوصفي لمتغير: تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة

م	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يمكن تحديد الأنشطة التسويقية بوضوح.	4.1835	.66619	%83.67	22.331	.000	موافق	1
2	يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح لإدارة التسويق.	4.1519	.75862	%83.04	19.086	.000	موافق	3
3	يمكن تصنيف الأنشطة التسويقية إلى أنشطة تسويقية تصنيف قيمة وأنشطة تسويقية لا تصنيف قيمة إلى المنتج.	3.7785	.87879	%75.57	11.135	.000	موافق	11
4	إن وجود معلومات تفصيلية عن الأنشطة التسويقية يساعد في تحديد الأولوية للأنشطة الواجب تطويرها وتحسين أدائها.	4.1709	.56651	%83.42	25.980	.000	موافق	2
5	يساهم تقليص الأنشطة التسويقية التي لا تصنيف قيمة إلى المنتج في تخفيض التكاليف التسويقية.	4.1329	.67818	%82.66	20.998	.000	موافق	5
6	هناك إمكانية لتحديد التكاليف الخاصة بتنفيذ كل نشاط تسويقي في الشركة (نشاط الإعلان، التخزين، النقل .. إلخ).	4.1329	.63951	%82.66	22.268	.000	موافق	4
7	لدى الشركة كافة المعلومات اللازمة عن أستخدم الموارد التسويقية في الشركة.	4.0949	.67520	%81.90	20.384	.000	موافق	7
8	يمكن تحديد الموارد التسويقية الخاصة بكل نشاط تسويقي في الشركة.	4.0696	.68763	%81.39	19.553	.000	موافق	9
9	لدى الشركة القدرة على تتبع حركة الموارد التسويقية.	4.1076	.62420	%82.15	22.304	.000	موافق	6
10	تخصص الشركة مواردها على الأنشطة باستخدام المسبب المناسب.	4.0949	.71194	%81.90	19.332	.000	موافق	8
11	تتوفر لدى الشركة معلومات تفصيلية عن الموارد التسويقية في الشركة.	3.9241	.69157	%78.48	16.795	.000	موافق	10
	متوسط تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	4.0765	.44837	%81.53	30.180	.000	موافق	

يتضح أن الفقرة (1) الأولى بمتوسط (4.1835)، وبانحراف (0.66619)، والفقرة (3) الأخيرة بمتوسط (3.7785)، وبانحراف (0.87879)، والمتوسط العام (4.0765)، وبانحراف (0.44837).

جدول (19): نتائج التحليل الوصفي لمتغير: التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية

م	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	لدى إدارة الشركة معلومات تفصيلية تستفيد منها في تحديد مسببات الأنشطة التسويقية.	4.0570	.66047	%81.14	20.116	.000	موافق	2
2	يمكن تحديد واختيار مسببات التكاليف في الأنشطة التسويقية بسهولة.	3.9747	.72225	%79.49	16.963	.000	موافق	6
3	كلما زاد عدد مسببات الأنشطة التسويقية زادت دقة التكلفة التسويقية.	4.0000	.70485	%80.00	17.833	.000	موافق	5

4	يساهم التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية إلى أدنى تكلفة ممكنة.	4.0190	.60224	%80.38	21.268	.000	موافق	4
5	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية يوفر معلومات دقيقة تساهم في تلبية احتياجات العملاء بتكلفة مناسبة.	4.0570	.57820	%81.14	22.978	.000	موافق	1
6	يساهم التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف الكلية للمنتج.	4.0443	.63190	%80.89	20.773	.000	موافق	3
	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	4.0253	.44043	%80.51	29.263	.000	موافق	

يتضح أن الفقرة (5) الأولى بمتوسط (4.0570)، وبانحراف (3.9747)، وبانحراف (7.72225)، والمتوسط العام وبانحراف (5.7820)، والفقرة (2) الأخيرة بمتوسط (4.0253)، وبانحراف (4.44043).

3- تحديد مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية: يُبين الجدول (20) نتائج التحليل:

جدول (20): نتائج التحليل الوصفي لمتغير: تحديد مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية

م	تحديد مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يمكن تحديد مجموعات تكلفة للأنشطة التسويقية، مثل: نشاط الإعلان والترويج، ونشاط التخزين وغيرها من الأنشطة التسويقية.	4.0949	.62626	%81.90	21.977	.000	موافق	4
2	يمكن السيطرة على مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية.	3.9684	.69960	%79.37	17.399	.000	موافق	5
3	يساهم تحديد مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تحسين قياس تكاليف التسويق.	4.1772	.53560	%83.54	27.628	.000	موافق	2
4	يساهم تحديد مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية بوضوح في تخفيض تكاليف التسويق.	4.1013	.60979	%82.03	22.701	.000	موافق	3
5	يسهل تحديد مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية توزيع التكاليف التسويقية على المنتجات.	4.2089	.59781	%84.18	25.418	.000	موافق بشدة	1
	تحديد مجموعات تكلفة الأنشطة التسويقية	4.1177	.48104	%82.35	29.206	.000	موافق	

يتضح أن الفقرة (5) الأولى بمتوسط (4.2089)، وانحراف (5.9781)، والفقرة (2) الأخير بمتوسط (3.9684)، وبانحراف (6.9960)، كما أن المتوسط العام (4.1177)، وبانحراف (4.8104).

جدول (21): نتائج التحليل الوصفي لمتغير: تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات

م	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
1	يساهم نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات بموجب الأنشطة التسويقية التي ساهمت في إنجازها.	4.1139	.64812	%82.28	21.604	.000	موافق	4
2	يساعد نظام تكاليف الأنشطة (ABC) الإدارة في احتساب التكلفة التسويقية غير المباشرة للأنشطة.	4.0949	.57316	%81.90	24.013	.000	موافق	5
3	يساعد نظام تكاليف الأنشطة (ABC) الإدارة في فهم الربحية	4.1709	.57764	%83.42	25.479	.000	موافق	1

المرتبة	الوصف	مستوى الدلالة	قيمة t	نسبة المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	متغيرات الدراسة
6	موافق	.000	24.959	%81.14	.53231	4.0570	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في استبعاد أي أنشطة تسويقية غير ضرورية.
2	موافق	.000	26.913	%82.53	.52618	4.1266	يساهم تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تحقيق الاستخدام الكفء للموارد التسويقية في الشركة.
3	موافق	.000	29.261	%82.28	.47852	4.1139	يساهم تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تحسين قياس التكلفة التسويقية.
	موافق	.000	34.890	%82.26	.40093	4.1129	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات

يتضح من الجدول أن الفقرة (3) الأولى بمتوسط (4.1709)، وانحراف (5.57764)، والفقرة (6) الأخيرة بمتوسط (4.0570)، وانحراف (5.53231)، والمتوسط العام (4.1129)، وانحراف (4.40093). والجدول (22) يوضح ملخص نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات:

جدول (22): ملخص التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

م	متغيرات الدراسة	المتوسط	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط	قيمة t	مستوى الدلالة	التقدير اللفظي	الرتبة
	تخفيض التكاليف التسويقية	3.8924	.47245	%77.85	23.743	.000	موافق	
	تخفيض تكاليف الإعلان والترويج.	3.7190	.71669	%74.38	12.610	.000	موافق	3
	تخفيض تكاليف التخزين.	4.2595	.45137	%85.19	35.075	.000	موافق	1
	تخفيض تكاليف النقل.	4.1722	.43565	%83.44	33.820	.000	موافق	2
	تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق.	3.5557	.74547	%71.11	9.370	.000	موافق	4
	تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	4.0807	.36230	%81.61	37.495	.000	موافق	
	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة.	4.0765	.44837	%81.53	30.180	.000	موافق	3
	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية.	4.0253	.44043	%80.51	29.263	.000	موافق	4
	تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية.	4.1177	.48104	%82.35	29.206	.000	موافق	1
	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات.	4.1129	.40093	%82.26	34.890	.000	موافق	2

يتضح أن المتوسط لتخفيض التكاليف التسويقية (3.8924) دال إحصائياً، وانحراف (4.47245)، بنسبة (77.85%)؛ وهذا يدل على أن العينة توافق، وتهتم بتخفيض التكاليف التسويقية بدرجة عالية. وأن نسبة المتوسط لتخفيض التكاليف التسويقية لجميع أبعاده تتراوح بين (85.19%) و(71.11%)، وأن أعلى نسبة كان في بُعد تخفيض تكاليف التخزين بمتوسط (4.2595)، ودال إحصائياً،

الأثر بين المتغيرات، واتجاهها وقوتها (Pallant, 2011, 128)، إذ تتراوح قيمته بين (+1) و(-1) أي ان $(+1 \geq -R \geq -1)$ ، حيث تدل الإشارة الموجبة على وجود ارتباط موجب بين متغيرات الدراسة، بينما تدل الإشارة السالبة على وجود ارتباط سالب بين متغيرات الدراسة، أما إذا كانت النتيجة (0) فهذا يدل على عدم وجود ارتباط بين متغيرات الدراسة (العريفي، 2014، 242). ويُعد معامل بيرسون الأكثر شيوعاً في قياس الارتباط الخطي بين متغيرين أو أكثر، ويعطي تفسيراً لطبيعة الأثر بين المتغيرات. فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني ان الارتباط قويا بين المتغيرين وكلما قلت درجة الارتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية او عكسية، وقد تم الحكم على مقدار معامل الارتباط في ضوء القاعدة التالية : تعتبر العلاقة ضعيفة اذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من (0.30)، ويمكن اعتبارها متوسطة اذا تراوحت قيمة معامل الارتباط بين (0.30) الى أقل من (0.50) وتعتبر العلاقة قوية اذا كان معامل الارتباط (0.50) فما فوق، وذلك أستاذاً الى (Cohen, 1988, 23; Cohen, 1992, 156) و (يوسف و إيمان، 2021، 60؛ جرادات وجودة، 2005، 22) والجدولان (23) و(24) يوضحان نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون.

وبانحراف (0.45137) ونسبة (85.19%)؛ ويمكن تفسير ذلك إلى وعي الشركات في الحديدة وإدارتها؛ بأن تخفيض تكاليف التخزين يساهم في تخفيض تكاليف التسويق، وعلى الأسعار النهائية التي يحصل عليها العميل، وتحقيق رضاه بشرط أن لا يؤثر هذا التخفيض في جودة المنتجات، بينما في أدنى نسبة جاء بُعد تخفيض تكاليف بحوث ودراسات السوق بمتوسط (3.5557) دال إحصائياً، وبانحراف (74547.)، ونسبة (71.11%). ويتضح أيضاً أن المتوسط لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة (4.0807)، وهو دال إحصائياً، وبانحراف (0.36230)، ونسبة (81.61%)؛ وهذا يدل على أن العينة توافق، وتهتم بتطبيق نظام تكاليف الأنشطة بدرجة عالية. وكما يتضح ان نسبة المتوسط لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة لجميع أبعاده، تتراوح بين (82.35%) و(80.51%)، وأن أعلى نسبة كان لُبُعد تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية بمتوسط (4.1177)، ودال إحصائياً، وبانحراف (0.40093)، ونسبة (82.35%)، وأدنى نسبة كان في بُعد التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية بمتوسط (4.0725)، ودال إحصائياً، وبانحراف (0.44043)، ونسبة (80.51%).

6-تحليل الارتباط: لقياس قوة الارتباط بين المتغيرات المختلفة، وتُحسب هذه العلاقة ومستوى أهميتها من خلال معامل ارتباط بيرسون، لكونه يستخدم لمعرفة

جدول (23): الأثر بين متغيرات الدراسة وأبعادها

تطبيق نظام تكاليف الأنشطة	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	تخفيض التكاليف التسويقية	متغيرات الدراسة
					1	تخفيض التكاليف التسويقية
				1	0.591**	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة
			1	0.659**	.	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية

					538**	
		1	. 557**	. 604**	. 523**	تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية
		1	. 495**	. 478**	. 453**	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات
1	. 707**	. 793**	. 794**	. 900**	. 659**	تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC)

* * ارتباط مهم عند مستوى دلالة 0.01 (2-tailed)

أيضاً أن هناك ارتباطاً إيجابياً قوياً بين تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC)، وتخفيض التكاليف التسويقية ، حيث يعتمد تحليل الارتباط على أهمية مستويات الأثر بين المتغيرات عند مستوى دلالة (0.01) و(0.05)

يتضح أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية، وتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية، وتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات) وتخفيض التكاليف التسويقية، كما يوضح

جدول (24): ملخص أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع مبنية على (Guilford's rules of thumb)

متغيرات الدراسة	الارتباط مع المتغير التابع	قوة الأثر مبنية على Guilford's rules of thumb
تخفيض التكاليف التسويقية	1	المتغير نفسه
تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	.591**	ارتباط إيجابي قوي
التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	. 538**	ارتباط إيجابي قوي
تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية	. 523**	ارتباط إيجابي قوي
تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	. 453**	ارتباط إيجابي متوسط
تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC	. 659**	ارتباط إيجابي قوي

الحاصل في المتغير التابع؛ نتيجة التغير في المتغيرات المستقلة، كما أن تحليل الانحدار المتعدد يُعد ضرورياً للتنبؤ بالقيم المحتملة للمتغير المستقل (العريقي، Hair et al. (2006، 40)، وأوضح (2016، 242)، وأنه قبل عمل هذا الاختبار يجب إجراء اختبارات عدة، منها: اختبار التوزيع الطبيعي، واختبار الخطية والتجانس، واختبار العلاقة الخطية المتعددة ، وسيتم مناقشة هذه الاختبارات تالياً.

-اختبار التوزيع الطبيعي: تم إجراء هذا الاختبار للتحقق من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (Pallant, (2011, 151)، ولوصف توزيع الإجابة بشكل منحني، بحيث تكون الإجابات الأكثر تكراراً في وسط المنحنى،

نلاحظ أن هناك ارتباطاً إيجابياً قوياً بين المتغير التابع (تخفيض التكاليف التسويقية) والمستقل الرئيس (تطبيق نظام [ABC])، وهناك ارتباطاً إيجابياً بين (تخفيض التكاليف التسويقية) وجميع المتغيرات المستقلة الفرعية: (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية، وتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية، وتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات)، وجميعها تظهر مستويات ارتباط قوية ، وذات دلالة إحصائية عند (0.01).

7-تحليل الانحدار المتعدد: تم إجراء هذا التحليل لاختبار فرضيات الدراسة ودراسة جميع المتغيرات المستقلة الفرعية، وأيضاً للتعرف على مقدار التغير

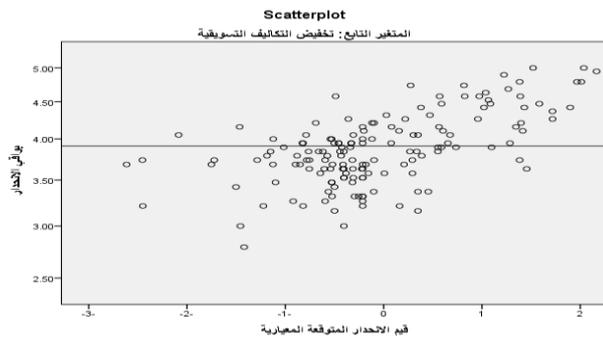
والأقل تكراراً نحو الاطراف، ويمكن تقييم هذا الاختبار من خلال معامل الالتواء، والنقلح، فعندما تكون قيمة معاملي الالتواء $(-/+2.58)$ ، وقيمة النقلح تقترب من (0) فإن التوزيع طبيعي بشكل كامل، (Hair et al., 2006, 78)، ويوضح الجدول (25) نتائج الاختبار:

جدول (25): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والنسب للمتغيرات

المتغير	العينة	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المتوسط	الانحراف المعياري	الالتواء Skewness		التقلطح Kurtosis	
						القيمة	الخطأ المعياري	القيمة	الخطأ المعياري
تخفيض التكاليف التسويقية	158	2.79	5.00	3.9091	.46622	.193	-.246	.384	.384
تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	158	2.82	5.00	4.0765	.44837	.193	.242	.384	.384
التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	158	3.00	5.00	4.0253	.44043	.193	.514	.384	.384
تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية	158	3.00	5.00	4.1177	.48104	.193	-.137	.384	.384
تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	158	3.00	5.00	4.1129	.40093	.193	.254	.384	.384

- اختبار التجانس: ويوضح الشكل (2) اختبار التجانس، حيث يمكن ملاحظة أن انتشار وتوزيع البواقي يأخذ شكلاً عشوائياً على جانبي الخط الذي يمثل الصفر، (وهو الخط الذي يفصل بين البواقي السالبة والبواقي الموجبة)، حيث إنه لا يمكننا رصد نمط أو شكل معين لتباين هذه البواقي؛ وهو ما يعني أن هناك تجانساً أو ثباتاً في تباين الأخطاء.

الشكل (2): اختبار التجانس



وبالنظر للشكل (2) يتضح لنا أن البيانات تتوزع حول مدى $(+2)$ و (-2) ؛ مما يؤكد أن البيانات فعلاً متمركزة في مجال قريب من العلاقة الخطية؛ وبذلك نثبت وجود العلاقة الخطية والملاءمة لبيانات الدارسة، ومن ثمّ يُمكن استخدام الانحدار المتعدد

يتضح من الجدول أن جميع المتغيرات جاءت بقيم التواء تتراوح بين $(.059)$ و $(.548)$ ؛ وهذا يعني أنها في حدود $+/-2.58$ وجميعها تتبع التوزيع الطبيعي، وبقيم نقلح تتراوح بين $(.514)$ و (-246) ؛ بمعنى أنها تقترب من الصفر، وهذا يعني أن جميع المتغيرات ملائمة، ومناسبة لاختبار الانحدار المتعدد، وتحقق فرض اتباع متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي.

- اختبار الخطية: يستخدم هذا الاختبار لتوضيح العلاقة بين المتغيرات في شكل خط مستقيم؛ وذلك لقياس العلاقة الخطية وتقييمها. ويوضح الشكل (1) مدى توفر العلاقة الخطية في البيانات.

الشكل (1): اختبار الخطية



ومن خلال الشكل نلاحظ أن بيانات المتغيرات المستخدمة في النموذج ملتزمة بالنموذج الخطي

ومعامل تضخم التباين (VIF) لكل عنصر من عناصر المتغير المستقل، مع الأخذ بالاعتبار أن تزيد قيمة التباين المسموح عن (0.05)؛ وعدم تخطي معامل تضخم التباين القيمة (10) (سيكارن، 2010، 274)، والجدول (26) يُبين نتائج الاختبار للمتغيرات المستقلة:

جدول (26): نتائج اختبار التباين المشترك المتعدد لمتغيرات الدراسة

العلاقة الخطية الإحصائية		المتغيرات المستقلة للدراسة
معامل التضخم (VIF)	نسبة التفاوت Tolerance	
1.938	.516	تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة
1.780	.562	التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية
1.839	.544	تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية
1.462	.684	تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات

على مسببات الأنشطة التسويقية، وتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية، وتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات) متغيراتٍ مستقلة. حيث يوفر مؤشرات تُوضح التأثير الواحد، فعلى سبيل المثال تُشير قيمة (R) إلى مدى قدرة مجموعة من المتغيرات على التنبؤ بنتيجة معينة، بينما تُشير قيمة (R²) أو ما يسمى بمعامل التحديد إلى القوة التفسيرية للنموذج المحدد، أما (-R²) فتستخدم لتفسير القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد، لذا فإنه يسمى بالمصحح؛ لأنه مأخوذ من (R²)، إضافة إلى ذلك وإلى جانب مستوى أهمية (0.05) و(0.1)، يُمكن قبول مستوى أهمية (0.1) والأساس المنطقي وراء ذلك هو حجم عينة الدراسة (Ang, Davies, & Finlay, 2001, 162). ويوضح

الجدول (27) ملخص نموذج الدراسة:

جدول (27): ملخص نموذج الدراسة (Model Summary)

النموذج	الارتباط R	معامل التحديد R Square	قيمة R المعدلة Adjusted R Square	الخطأ المعياري المقدر Std. Error of the Estimate	درين واتسن D-W
1	.659a	.434	.420	.35517	1.788

a = المتغيرات المستقلة = تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية، تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية، تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات

-اختبار العلاقة الخطية المتعددة (التباين المشترك): يستخدم في حالة وجود درجة عالية من الارتباط بين المتغيرات (Tabachnick & Fidell, 2007, 77)، وقد تم التأكد من عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة؛ وذلك باحتساب معامل التباين المسموح،

يتضح من الجدول عدم وجود مشكلة التباين المشترك المتعدد في المتغيرات المستقلة، حيث جاءت أقل قيمة لنسبة التفاوت تساوي (0.516)؛ ممثلة في تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، وهي أكبر من (0.05)، وأن أكبر قيمة في معامل تضخم التباين (VIF) تساوي (1.938)، ممثلة في متغير تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة أيضاً، وهي أقل بكثير من القيمة الافتراضية لوجود مشكلة التباين المشترك المتعدد (10)، ومن ثمّ نثبت فرض خلو المتغيرات المستقلة في النموذج من مشكلة التباين المشترك المتعدد.

-اختبار الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة عن طريق تحليل الانحدار المتعدد: تم استخدامه لدراسة تأثير تخفيض التكاليف التسويقية بصفته متغيراً تابعاً، و(تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف

b = المتغير التابع = تخفيض التكاليف التسويقية

الأنشطة التسويقية، وتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات كانت بقيمة (65.9%) في تخفيض التكاليف التسويقية، ووفقاً لـ Pallant (2011، 160) تم تعديل تصحيح (R2) بقيمة (-R2) المعدلة وفقاً للنموذج، وهي (0.420)، كما هو موضح في الجدول (27)، وهذا يعني أن (42.0%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع تعزي إلى المتغير المستقل، والنسبة الباقية (58%) ترجع إلى عوامل أخرى، منها الخطأ المعياري، كذلك تم استخدام تحليل التباين (ANOVA)؛ لتقييم الدلالة الإحصائية، والقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية (F)، والجدول (28) يوضح التحليل.

يتضمن الجدول (29) كلاً من: (R) معامل ارتباط بيرسون بين المتغير التابع والمستقل، ومعامل التحديد، وهو مربع معامل الارتباط، ومعامل التحديد المعدل، والخطأ المعياري المقدر، وهو عبارة عن الجذر التربيعي لمتوسط مربعات الخطأ، واختبار دارين-ووتسون، وهو قيمة إحصاء يستخدم في الحكم على الارتباط الذاتي للبواقي. كما يوضح ملخص الدراسة أن قيمة الارتباط الكلي (R) لجميع العناصر المستقلة مع المتغير التابع جاءت (0.659)؛ وهذا يعني أن تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية، وتحديد مجتمعات تكلفة

جدول (28): نتيجة اختبار (ANOVA)

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط القيم المربعة	قيمة F	الدلالة
	14.825	4	3.706	29.382	.000b
1	19.300	153	.126		
	34.125	157			

a = المتغيرات المستقلة = تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية، تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية، تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات.
b = المتغير التابع = تخفيض التكاليف التسويقية.

التسويقية، وتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات) متغيرات مستقلة في تخفيض التكاليف التسويقية متغيراً تابعاً. 8- تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع: يوضح الجدول (29) الاتي ذلك:

يتضح من الجدول أن قيمة الدلالة $\text{sig.} = 0.000$ ، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا كافٍ للحكم على تحقق شرط المعنوية الكلية للنموذج. مما يشير إلى تأثير تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة، والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية، وتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة

جدول (29): تفاصيل أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

النموذج	B	الخطأ المعياري	المعاملات غير المعيارية	المعاملات المعيارية بيتا	T	الدلالة
تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة	.322	.088		.310	3.662	.000
التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية	.213	.086		.202	2.486	.014
تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية	.153	.080		.158	1.912	.058
تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات	.155	.085		.134	1.818	.071

(0.05) لذا لا يوجد أثراً إيجابياً لتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تخفيض التكاليف التسويقية.

ج- مناقشة نتائج الدراسة: بالرجوع إلى نتائج تحليل العلاقة في الجدول (23) نجد أن هناك ارتباطاً إيجابياً قوياً بين المتغير المستقل (التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية) و(تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية) والمتغير المستقل (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة) ، كما يوجد ارتباط متوسط بين المتغير المستقل (تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات) وجميع المتغيرات المستقلة. كما يوضح الجدول (24) أن هناك ارتباطاً قوياً بين (تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة) ، والتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية ، وتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية) وتخفيض التكاليف التسويقية ، كما أن هناك ارتباطاً متوسطاً بين (تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات) وتخفيض التكاليف التسويقية. وتم اختبار الفرضيات بتحليل الانحدار المتعدد؛ لإثباتها أو نفيها، وكانت نتائج اختبارها كما في الجدول (30).

يتضح من الجدول أن المتغير المستقل الفرعي الأول تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة نتيجته $(\beta=0.322, b=0.000)$ ، وأن $(b=0.000)$ أقل من مستوى الدلالة (0.05) لذا فإن هناك أثراً إيجابياً لتخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية، وبالنظر للمتغير المستقل الفرعي الثاني التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية فقد كانت نتيجته $(\beta=0.213, b=0.014)$ ، وأن $(b=0.014)$ أقل من مستوى الدلالة (0.05) ، ولذا فإن هناك أثراً إيجابياً للتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية، أما المتغير المستقل الفرعي الثالث تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية فقد كانت نتيجته $(\beta=0.153, b=0.058)$ ، وأن $(b=0.058)$ أكبر من مستوى الدلالة (0.05) ، لذا لا يوجد أثراً إيجابياً لتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية، وبالنسبة للمتغير المستقل الفرعي الرابع تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات فقد كانت نتيجته $(\beta=0.155, b=0.071)$ ، وأن $(b=0.071)$ أكبر من مستوى الدلالة

جدول (30): نتائج اختبار فرضيات الدراسة

النتيجة	العبارة	الفرضية
مقبولة	يوجد أثر إيجابي لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية اليمنية في الحديدة.	الرئيسية
مقبولة	يوجد أثر إيجابي لتخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية في الحديدة.	الأولى
مقبولة	يوجد أثر إيجابي للتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية في الحديدة.	الثانية
مرفوضة	يوجد أثر إيجابي لتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية في الحديدة.	الثالثة
مرفوضة	يوجد أثر إيجابي لتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تخفيض التكاليف التسويقية للشركات الصناعية في الحديدة.	الرابعة

أولاً: تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة: بالرجوع إلى نتائج تحليل العلاقة في الجدول (23) نجد أن الارتباط بين المتغير المستقل تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة والمتغير التابع تخفيض التكاليف التسويقية كان قوياً عند ($\beta=0.591^{**}$). وكما يتضح من الجدول (29) أن تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة له أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية في تخفيض التكاليف التسويقية، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا المتغير ($P=0.000$)، ودرجة تأثير إيجابية ($\beta=0.322$)، وعليه فقد تم إثبات الفرضية (H1)؛ ما يعني أن أفراد العينة توافق على وجود تأثير إيجابي لتخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية، وهذا يتفق مع دراسة وادي وآخرون (2016)، و Bruggeman و Moreels (2003) ويلاحظ أن الدراسات السابقة أثبتت التأثير الإيجابي لتخصيص الموارد على الأنشطة في متغيرات تابعة أخرى، غير تخفيض التكاليف التسويقية، وفي دراستنا تم إضافته كمتغير جديد، وتم إثبات الفرضية الفرعية الثانية أيضاً.

ثالثاً "تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة: بالرجوع إلى نتائج تحليل العلاقة في الجدول (23)، نجد أن تحليل الارتباط بين المتغير المستقل تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية والمتغير التابع تخفيض التكاليف التسويقية كان قوياً عند ($\beta=0.523^{**}$). ويتضح أيضاً من النتائج في الجدول (29)، فإنه لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية، حيث جاءت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أكبر من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا المتغير ($b=0.058$)، ودرجة تأثير ($\beta=0.153$). وعليه، فقد تم رفض الفرضية (H3)؛ ما يعني أن أفراد العينة لا توافق على وجود تأثير إيجابي لتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية. حيث لم تتفق نتائج الدراسة مع دراسة وادي وآخرون (2016) و Cohen (2004). ويلاحظ أن الدراسات السابقة أثبتت التأثير لمجتمعات تكلفة الأنشطة في متغيرات تابعة أخرى، بخلاف تخفيض التكاليف التسويقية، وفي دراستنا تم إضافته كمتغير جديد. وبالتالي يتم رفض الفرضية الثالثة، ومن أسباب رفضها؛ أن الدراسة الحالية ركزت بشكل خاص على

أولاً: تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة: بالرجوع إلى نتائج تحليل العلاقة في الجدول (23) نجد أن الارتباط بين المتغير المستقل تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة والمتغير التابع تخفيض التكاليف التسويقية كان قوياً عند ($\beta=0.591^{**}$). وكما يتضح من الجدول (29) أن تخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة له أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية في تخفيض التكاليف التسويقية، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا المتغير ($P=0.000$)، ودرجة تأثير إيجابية ($\beta=0.322$)، وعليه فقد تم إثبات الفرضية (H1)؛ ما يعني أن أفراد العينة توافق على وجود تأثير إيجابي لتخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية، وهذا يتفق مع دراسة وادي وآخرون (2016)، و Bruggeman و Moreels (2003) ويلاحظ أن الدراسات السابقة أثبتت التأثير الإيجابي لتخصيص الموارد على الأنشطة في متغيرات تابعة أخرى، غير تخفيض التكاليف التسويقية، وفي دراستنا تم إضافته كمتغير جديد، وتم إثبات الفرضية الفرعية الأولى.

ثانياً: التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية: بالرجوع إلى نتائج تحليل العلاقة في الجدول (23) نجد أن الارتباط بين المتغير المستقل التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية والمتغير التابع تخفيض التكاليف التسويقية كان قوياً عند ($\beta=0.538^{**}$). وكما يتضح من الجدول (29) إن التعرف على مسببات الأنشطة التسويقية له أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية في تخفيض التكاليف التسويقية، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا المتغير ($P=0.014$)، ودرجة تأثير إيجابية

بشكل عام؛ أو التكاليف الصناعية بشكل خاص، كما يمكن أن يعود السبب إلى صعوبة تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات نتيجة صعوبة ربط التكاليف التسويقية بمسبباتها.

سادساً: النتائج والتوصيات:

النتائج:

تعاني الشركات الصناعية في الحديدة من ارتفاع تكاليف التسويق، وتختلف نسبتها باختلاف حجم الشركة ومنتجاتها من (20%) إلى (30%).

أهم أسباب ارتفاع التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية في الحديدة هو ارتفاع تكلفة أجور النقل، وطاقت التسويق، والمشتقات النفطية، وانعدامها أحياناً، وارتفاع أسعار المشتقات النفطية والزيوت، وقطع الغيار، وتهالك أسطول التوزيع (السيارات الخاصة بالتوزيع)، ودخول منافسين جدد للسوق، وارتفاع تكلفة الإعلانات المرئية والمسموعة، كما يلعب عدم استقرار العملة الوطنية، وانهارها دوراً بارزاً في ارتفاع التكاليف بشكل عام إضافةً إلى تكاليف التسويق.

هناك تأثير سلبي لزيادة التكاليف التسويقية وارتفاعها على ربحية الشركات الصناعية في الحديدة، إذ إنَّ أي زيادة فيها يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج؛ ومنه انخفاض ربحية الشركة.

على الرغم من وعي الشركات الصناعية في الحديدة بأهمية التكاليف التسويقية، ومخاطر ارتفاعها، وسعيها إلى تخفيضها إلا أنه لا يتوفر لديها قسم، أو وحدة متخصصة لحساب تكاليف التسويق، كما لا يتم احتسابها وفق نظم محاسبة التكاليف، وإنما يتوفر قسم لإدارة ورقابة التسويق، وقسم لاحتساب التكاليف الصناعية والإنتاجية.

تخفيض التكاليف التسويقية، بعكس الدراسات السابقة التي ركزت على متغيرات تابعة أخرى، وقد يكون سبب نفي الفرضية تدني مفهوم تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية لدى أفراد العينة، وقد يعود السبب إلى صعوبة تجميع الأنشطة التسويقية المتجانسة في مجمع تكلفة واحد كون التكاليف التسويقية تتميز بالتنوع والتعدد.

رابعاً: تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات:

بالرجوع إلى نتائج تحليل العلاقة في الجدول (23)، نجد أن تحليل الارتباط بين المتغير المستقل تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات والمتغير التابع تخفيض التكاليف التسويقية كان متوسطاً عند (*453). ويتضح أيضاً من النتائج في الجدول (29) أن تخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات ليس له أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية في تخفيض التكاليف التسويقية، حيث كانت النتائج لهذا المتغير عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبلغت قوة التأثير لهذا المتغير (b=0.071)، وبدرجة تأثير (β=0.155). وعليه فقد تم رفض الفرضية (H4)؛ ما يعني أن أفراد العينة لا توافق على وجود تأثير لتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تخفيض التكاليف التسويقية. وهذا يختلف مع دراسة نعمان (2017). و Caplan et al (2005)، و Geri و Ronen (2005). والشموتي (2007). حيث أن الدراسات السابقة أثبتت التأثير لتخصيص التكاليف على المنتجات في متغيرات تابعة أخرى، بخلاف تخفيض التكاليف التسويقية، وفي دراستنا تم إضافته كمتغير جديد. وبالتالي يتم رفض الفرضية الرابعة؛ وقد يرجع السبب لأن الدراسة الحالية ركزت بشكل خاص على تخفيض التكاليف التسويقية؛ بعكس الدراسات السابقة التي ركزت على التكاليف

ضرورة استخدام الشركات الصناعية في الحديدة نظام تكاليف الأنشطة في تحديد التكاليف التسويقية وقياسها؛ بهدف تصنيف التكاليف التسويقية وتبويبها على نحو أفضل.

تقييم نظم التكاليف لديها للوقوف على نقاط القوة، ودعمها، ونقاط الضعف ومحاولة التغلب عليها، مستعينةً بالأساليب الحديثة لنظم التكاليف.

ضرورة قيام الشركات الصناعية بتطوير أنظمتها التكاليفية، وخاصة المتعلقة بتحديد التكاليف التسويقية؛ لاحتساب التكاليف التسويقية بشكل أكثر دقة.

العمل على دراسة أسباب الارتفاع في التكاليف التسويقية، والسعي لتخفيضها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد، ومنع الهدر.

ضرورة قيام الشركات الصناعية بتدريب موظفيها التدريب الكافي، وخصوصاً محاسبي التكاليف؛ لتمكينهم من القيام بواجباتهم على أفضل وجه.

اهتمام الجامعات بتدريس نظام تكاليف الأنشطة، والتكاليف التسويقية، بشكل مفصل، وبما يواكب التغير على المستوى المحلي والعالمي.

ضرورة قيام الجامعات والمعاهد بعقد دورات تدريبية حول تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، وأهميته للشركات، للاستفادة من الميزة التنافسية وتفسير الربحية أو الخسارة.

ضرورة قيام المراكز الاستشارية والمتخصصة في تطوير برامج الكمبيوتر والأنظمة المحاسبية، بتطوير أنظمة التكاليف بشكل عام، ونظام تكاليف الأنشطة بشكل خاص، بتكلفة تتناسب مع مقدرة الشركات الصناعية اليمنية بمختلف أحجامها.

تسعى الشركات الصناعية في الحديدة إلى تخفيض تكاليف الإعلان والترويج، والتخزين، والنقل، وبحوث ودراسات السوق.

تهتم الشركات الصناعية في الحديدة بتخفيض التكاليف التسويقية، وأكثر عنصر تسعى إلى تخفيضه هو تكاليف التخزين، ثم النقل، ثم الإعلان والترويج، وأخيراً بحوث ودراسات السوق.

تبين أن هناك إمكانية لتخصيص الموارد التسويقية، على الأنشطة من خلال التقدير.

هناك أثر لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية في الشركات الصناعية في الحديدة حيث سيساهم في دقة قياسها، وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن.

هناك تأثير لتخصيص الموارد التسويقية على الأنشطة في تخفيض التكاليف التسويقية، حيث يساهم في تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن، مما يؤدي إلى سلامة بيانات التكلفة.

هناك تأثير للتعرف على مسببات الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية.

لا يوجد تأثير لتحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة التسويقية في تخفيض التكاليف التسويقية.

لا يوجد تأثير لتخصيص التكاليف التسويقية على المنتجات في تخفيض التكاليف التسويقية.

التوصيات

زيادة اهتمام الشركات الصناعية بالأنشطة التسويقية وتكليفها كونها ستسهم في مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على تلك التكاليف، وفي اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالأنشطة التسويقية مما ينعكس إيجاباً على مبيعاتها ومستوى أرباحها.

- [9] الجبوري، نصيف جاسم محمد علي (2016). محاسبة التكاليف المتقدمة. بغداد، العراق: جامعة البيان الأهلية.
- [10] جرادات، ضرار ، و جودة، ماجد. (2005). قوة الاختبار الإحصائي وحجم الأثر وحجم العينة للدراسات المنشورة في مجلة أبحاث اليرموك- سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية. المجلة الأردنية في العلوم التربوية، 1(1)، 21-29.
- [11] الجمال، رشيد، وعبدالغني، محمد (2012). محاسبة التكاليف المتقدمة. الإسكندرية، مصر: مكتبة الوفاء القانونية.
- [12] الجبران، نادر حمد، ومحمود، حسن توفيق (2015). دراسة تحليلية لنظم التكاليف التقليدية والحديثة. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 6(1)، 331-351.
- [13] حافظ، عبد الناصر علك، حسين، حسين وليد، وحسين، أحمد (2011). التكاليف التسويقية وأثرها على النشاط التسويقي في الشركات الصناعية: دراسة تحليلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات. مجلة المنصور، (16)، 125-140.
- [14] حسين، أحمد محمود، وبنو لام، علي حسين نوري (2020). محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية: دراسة حالة مصرف الرشيد فرع الدورة. مجلة كلية مدينة العلم، 12، 161-177.
- [15] حمدان، خولة حسين، وبجاي، امتثال رشيد (2014). أثر تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على كلفة الخدمة المصرفية. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 16(4)، 184-199.
- [16] خضر، جرجيس مصطفى (2013). خفض الكلف باستخدام أسلوب كلفة دورة حياة المنتج بالتطبيق على معمل (X) لتصنيع الكبة. مجلة تنمية الرافدين، 35(112)، 182-203.
- [17] خليل، وائل رفعت (2017). إدارة التسويق. عمان، الأردن: دار المعترف للنشر والتوزيع.

ضرورة زيادة الاهتمام بالدراسات والبحوث التي تتناول تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، وقياس التكاليف التسويقية وتخفيضها.

المراجع والمصادر:

أولاً: المراجع العربية:

- [1] إبراهيم، أحمد إبراهيم الطيب (2016). دور محاسبة التكاليف في قياس وتحديد تكلفة تعليم الطالب الجامعي بالسودان: دراسة حالة جامعة البحر الأحمر، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان.
- [2] إبراهيم، مقداد محمد (1998). التكاليف في المجال التسويقي. عمان، الأردن: دار حنين للنشر والتوزيع.
- [3] أكبر، صديق آدم محمد (2014). الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر في السودان، أطروحة دكتوراة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- [4] أبو وردة، سعيد محمد فخري (2015). تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على مصنع عصير غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- [5] بازرة، محمود صادق (2001). إدارة التسويق. القاهرة، مصر: المكتبة الأكاديمية.
- [6] جاريسون، ري آتش، ونورين، أريك (2002). المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج. الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر والتوزيع.
- [7] جاسم، رغد هاشم (2011). مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). مجلة كلية التربية، 4(1)، 179-204.
- [8] جاسم، علاء (2009). التكاليف المتقدمة-مدخل معاصر في بيئة الأعمال الحديثة، صنعاء، اليمن: مكتبة مركز الصادق.

- [18] دبابش، محمد نجيب، وشحتاني، عبدالعالي (2018).
ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على
أساس الأنشطة: دراسة حالة مؤسسة المطاحف الكبرى
الجنوب بسكرة. جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 23،
111-129.
- [19] دبيان، عبد المقصود محمد، وعبد اللطيف، ناصر نور
الدين (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. الإسكندرية،
مصر: الدار الجامعية.
- [20] دليل وزارة الصناعة والتجارة (2015). دليل خدماتي
ومعلوماتي إحصائي للمنشآت المتوسطة والصغيرة
والأصغر، الجمهورية اليمنية: وزارة الصناعة والتجارة.
- [21] ديوب، محمد، برهوم، أديب، وخونده، عبد الكريم
(2006). الإنفاق الإعلاني في سورية: دراسة تحليلية.
مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية -
سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 2(28)، 117-
137.
- [22] راضي، ميثم مالك، وإسماعيل، مجبل دواي (2011).
تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ
القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية في معمل مثلجات
الخبازي في محافظة النجف الأشرف. مجلة التقني،
24(9)، 81-99.
- [23] راضية، مزوز (2017). دور بحوث التسويق في
تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة
موبيليس مديرية قسنطينة ولاية أم البواقي، رسالة
ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،
الجزائر.
- [24] رزق، محمود عبدالفتاح إبراهيم، والواعر، نسرین مفتاح
مولود (2017). إدارة التكلفة على أساس النشاط
لتخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية
المتواصلة: دراسة حالة على إحدى الشركات النفطية
اللبيبة. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 41(1)،
279-303.
- [25] الزمر، عماد سعيد زكي (2005). تطوير استخدام
المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة
- وتحسين الجودة في منشآت الأعمال: دراسة تحليلية
وتطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر.
- [26] الزويني، خديجة جمعة (2007). دور التجارة
الإلكترونية في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في
الشركة العامة لتجارة السيارات والمكائن. مجلة الإدارة
والاقتصاد، (67)، 47-80.
- [27] السامرائي، أحمد عبد الدائم (1999). تخفيض تكاليف
المنتج باستخدام أسلوب تحليل القيمة (رسالة دبلوم
عالٍ)، جامعة بغداد، العراق.
- [28] سعيد، نورا ياسين (2010). تقييم دور معلومات أنظمة
التكاليف في تحقيق وضبط جودة المنتجات الغذائية:
دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية
اليمنية الخاصة، رسالة ماجستير، جامعة عدن، اليمن
- [29] سلمان، علاء جاسم، عبدالله، حنان صحت، وحليح،
جليلة عيدان (2012). استعمال تقنية الكلفة المستهدفة
في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل
الصناعية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 21(4)،
208-240.
- [30] سيكارن، أوما (2010). طرق البحث في الإدارة-
مدخل بناء المهارات البحثية، ترجمة إسماعيل بسيوني
وعبدالله العزاز. الرياض، السعودية: دارالمريخ للنشر.
- [31] الشعباني، صالح إبراهيم يونس (2010). التغير في
استراتيجيات خفض الكلف وأثارها. مجلة تنمية
الرافدين، الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل،
32(98)، 9-33.
- [32] شقفة، خليل إبراهيم عبدالله (2007). نموذج مقترح
لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في
مستشفى غزة الأوروبي: دراسة تطبيقية على قسمي
الدم والتخثر والميكروبيولوجي، رسالة ماجستير،
الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- [33] الشموتي، أيمن عبدالرحمن عبدالحافظ، (2007).
محاسبة التكاليف على أساس النشاط كنظام لإدارة
التكاليف التسويقية بالتطبيق على تسويق الأجهزة
السمعية والمرئية، رسالة ماجستير، جامعة بنها،
مصر.

السودان، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

[43] علي، الطاهر أحمد محمد (2015). العلاقة بين الترويج وزيادة الحصة السوقية: دراسة ميدانية على شركة دال للمنتجات الغذائية. مجلة العلوم الاقتصادية، 16(2)، 51-59.

[44] علي، زهراء تاج الدين عبد القادر (2016). دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة شندي، السودان.

[45] الفراء، عبد الشكور عبدالرحمن (2013). دور المعلومات المحاسبية في تقييم أداء وظيفة التسويق ونشاط البيع: دراسة تحليلية للتقارير والقوائم المالية السنوية المنشورة للشركات المساهمة السعودية. مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، 1، 177-210.

[46] كاظم، أمير جواد، سامي، سلام عبيد، وطالب، أحمد هادي (2018). إدارة مصادر النقل والتمويل المختلفة ودورها في تقليل تكاليف الإنتاج في الشركة الصناعية: دراسة حالة في معمل بابل لإنتاج الأسمنت. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، 10(2)، 1-29.

[47] لطفي، محمد علي (2010). استخدام أساليب تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لتحسين أداء المنظمات الصناعية وزيادة قدرتها التنافسية: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، 1، 107-167.

[48] محمود، محمود حامد (2017). اقتصاديات النقل واللوجستيات. القاهرة، مصر: دار حمير للنشر والترجمة.

[49] المسح الصناعي الشامل (2010). اليمن، وزارة الصناعة والتجارة بالتعاون مع الجهاز المركزي للإحصاء.

[34] الشيخ، عماد يوسف أحمد، وجودة، عبدالحكيم مصطفى محمود (2007). تطبيق نظام التكاليف الميني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية: دراسة ميدانية. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية-العلوم الإنسانية، 10(1)، 21-44.

[35] صالح، جليل إبراهيم (2013). مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية: دراسة ميدانية في عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، 3(1)، 188-213.

[36] الصميدعي، محمود جاسم (2010). إدارة التوزيع - منظور متكامل (ط1). عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

[37] الطويل، أكرم أحمد، والعبادي، علي وليد (2013). إدارة سلسلة التجهيز وأبعاد إستراتيجية العمليات والأداء التسويقي (ط1). عمان، الأردن، الحامد للنشر والتوزيع.

[38] عباس، وسام فؤاد (2017). دور بحوث التسويق في تطوير الخدمات المصرفية: دراسة استطلاعية في عينة من المصارف التجارية الخاصة في محافظة كربلاء. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، 9(3)، 199-223.

[39] عبدالحميد، ممدوح (2011). دراسات في المحاسبة الإدارية والتكاليف. القاهرة، مصر: كلية التجارة جامعة عين شمس.

[40] العريقي، منصور محمد إسماعيل (2014). طرق البحث. صنعاء، اليمن: جامعة العلوم والتكنولوجيا.

[41] العريقي، منصور محمد إسماعيل (2016). طرق البحث (ط5). صنعاء، اليمن: الأمين للنشر والتوزيع.

[42] علي، إدريس الصديق عثمان (2017). تحديد التكلفة المستهدفة في ظل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في

[57] يوسف، بورزق ، و إيمان، أم الخيوط. (2021). أهمية توظيف مؤشرات الدلالة العملية في نتائج الدراسات النفسية والتربوية. مجلة الباحث في العلوم الانسانية والاجتماعية، 13(4)، 55-62.

[58] يوسف، كمال أحمد، والعماني، لبنى هاشم نعمان (2016). أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة. مجلة سر من رأى - مجلة جامعة سامراء، 12(46)، 299-334.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- [1] Akeem, L. B. (2017). Effect of cost control and cost reduction techniques in organizational performance. *International business and management*, 14 (3), 19-26.
- [2] Al-Araidah, O., Momani, A., AlBashabsheh, N., Mandahawi, N., & Fouadb, R. H. (2012, April). Costing of the Production and Delivery of Ready-Mix-Concrete. *Jordan Journal of Mechanical and Industrial Engineering*, 6(2), 163-173.
- [3] Ang, C. L., Davies, M. A., & Finlay, P. N. (2001). An empirical model of IT usage in the Malaysian public sector. *The Journal of Strategic Information Systems*, 10(2), 159-174.
- [4] Anthonia, U. (2019). Impact of promotion on the profitability of an Organization: A study of Nigerian Bottling Company Plc. *Journal of Advance Research in Business Management and Accounting*, 5(3), 1-20.
- [5] Bruggeman, W., & Moreels, K. (2003). Time Driven Activity Based Costing A New Paradigm in Cost Management. *Bimac newsletter*, 1-2.
- [6] Caplan, D., Melumad, N., & Ziv, A. (2005). Activity-Based Costing and Cost Interdependencies among Products: The Denim Finishing Company. *Issues in Accounting Education*, 20(1), 51-62.
- [7] Cohen, H. (2004). Implementing An Activity-Based Costing Model [Unpublished Master Thesis]. Nelson Mandela Metropolitan University.
- [8] Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences* (2nd ed.). NJ, USA: Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.
- [9] Cohen, Jacob. (1992). Quantitative methods in psychology: A power primer. *Psychological Bulletin*, 112(1), 155-159.
- [10] Drury, C. (2000). *Management and cost Accounting* (5th ed.). UK: business press.
- [11] Garrison, R., & Noreen, E. (2003). *Managerial Accounting* (10th ed.). USA: McGraw-Hill.
- [12] Genchev, E., & Todorova, G. (2017). Sales Promotion Activities – Effective Tool of Marketing Communication Mix. *Trakia Journal of Sciences*, 15(1), 181-185.

[50] المسعودي، حيدر علي جراد (2008). إمكانية تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف، دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ج. بغداد، العراق.

[51] مصطفى، أشرف خليل (2015). إدارة المنظومة التسويقية. عمان، الأردن: دار أمجد للنشر والتوزيع.

[52] مهدي، زينب هادي (2018). تطبيق (ABC) على أساس الأداء: دراسة تطبيقية على معمل الألبسة الجاهزة والتجارة العامة في العراق. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، 9(3)، 573-602.

[53] النعاس، عبد الصمد عبدالرحمن جابك (2007). تخطيط ورقابة تكاليف التسويق بالتطبيق على الشركة الوطنية العامة للمطاحن والأعلاف في الفترة من 2000 إلى 2007 (نموذج مقترح، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان).

[54] نعمان، لبنى هاشم (2017). أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء: دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية، دكتوراه، جامعة النيلين، السودان.

[55] نوري، مقداد أحمد، وحسون، عامر منصور (2020). التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ودوره في قياس تكاليف المنتجات. *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية - جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد*، 49، 123-137.

[56] وادي، أمل إبراهيم أحمد، منصور، فتح الرحمن الحسن، محمد، هدى سراج الدين، وأحمد، السارة سعد علي (2016). أسلوب التكلفة علي أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية: بالتطبيق علي بنك أم درمان الوطني. *مجلة العلوم الاقتصادية*، 17(1)، 90-105.

- [13] Geri, N., & Ronen, B. (2005). Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. *Human systems management*, 24(2), 133-144.
- [14] Grandlich, C. (2004). Using Activity-Based Costing in Surgery. *Association of Operating Room Nurses Journal*, 79(1), 189-192.
- [15] Hair, J. E., Anderson, R. E., Tatham, R. L., Black, W. C., & Babin, B. J. (2006). *Multivariate Data Analysis* (7th ed.). USA: Pearson Prentice Hall.
- [16] Hilton, R. (1994). *Managerial Accounting* (2nd ed.). New York, USA: McGraw-Hill.
- [17] Kaiser, H. F. (1974). An index of factorial simplicity. *An index of factorial simplicity*, 39(1), 31-36.
- [18] Kim, J. (2014). Activity-based cost modeling and dynamic simulation study of an international reusable packaging systems [Unpublished Doctoral Dissertation]. Michigan State University, USA.
- [19] Maher, M. W. (1997). *Cost Accounting* (4th ed.). McGraw - Hill Co., Inc., Irwin, Boston Massachusetts.
- [20] Moisello, A. M. (2008). Activity Based Costing as a Marketing Tool. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*, 8(8), 59-68.
- [21] Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- [22] Pallant, J. (2011). *SPSS survival manual* (4th ed.). Australia: Allen & Unwin Ltd.
- [23] Sagal, L.O. (2015). The Impact of Advertisement on Sales: Case Study in Some Selected Telecommunication Companies in Somalia. *European Journal of Business and Management*, 7 (36), 49-55.
- [24] Salem, S. E., & Mazhar, S. (2014). The Benefits of the Application of Activity Based Cost System - Field Study on Manufacturing Companies Operating In Allahabad City – India. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 16(11), 39-45.
- [25] Shil, N. C., & Pramanik, A. K. (2012). Application of activity based costing in manufacturing companies in Bangladesh: A survey based study. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 12(1 (15)), 170-182.
- [26] Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2007). *Using multivariate analysis* (5th ed.). Boston: Allyn and Bacon.
- [27] Tudose, M. B., & Alexa, L. (2017, October 09). The effect of marketing expenses on car sales – an empirical analysis. *Annual Session of Scientific Papers*, 1-4,
- [28] Yonpae, P., Sungwoo, J., & Yousef, J. (2019). Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Marketing Decisions. *Studies in Business and Economics*, 14(1), 191-207.
- [29] Zaman, M. (2009). The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience. *International Review of Business Research Papers*, 5(4), 200-208.