



العنوان:	إدارة التكلفة على أساس النشاط لتخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية المتواصلة: دراسة حالة على إحدى الشركات النفطية الليبية
المصدر:	المجلة المصرية للدراسات التجارية
الناشر:	جامعة المنصورة - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	رزق، محمود عبدالفتاح إبراهيم
مؤلفين آخرين:	الواعر، نسرين مفتاح مولود(م. مشارك)
المجلد/العدد:	مج41, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2017
الصفحات:	303 - 279
رقم MD:	846814
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	السياسة المالية، النظام المالي، التسويق والترويج، الشركات النفطية، ليبيا، المجتمع الليبي، مستخلصات الأبحاث
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/846814

إدارة التكلفة على أساس النشاط لتخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية المتواصلة- دراسة حالة علي إحدى الشركات النفطية الليبية

الباحثة/ نسرين مفتاح
مولود الواعر
المعيدة بقسم المحاسبة
كلية الإقتصاد - جامعة الزاوية

أ.د/ محمود عبدالفتاح
إبراهيم رزق
أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف
كلية التجارة - جامعة المنصورة

المخلص: تناولت هذه الدراسة بيان أثر استخدام أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط في تخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية لإحدى الشركات النفطية الليبية، كما هدفت الدراسة إلى استخدام أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاطي تخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية المتواصلة لإحدى الشركات النفطية الليبية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: إن استخدام أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط يساعد الإدارة في تخفيض التكاليف التسويقية من خلال التعرف على مواطن الضياع والإسراف بالأنشطة التسويقية ويعمل إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتكاليف حدوثها، زيادة الإهتمام بتكاليف التعبئة والتغليف وفصلها عن تكاليف الإنتاج ودورها الفعال في المحافظة على جودة المنتجات وزيادة مبيعاتها وتميزها التنافسي، وزيادة الحصة السوقية لمبيعات الشركة وبيع منتجاتها بأسعار تنافسية وتلبية إحتياجات ومتطلبات العملاء وتحقيق رضاهم مما يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية المتواصلة للشركة وإستمرار بقائها بالسوق؛ كما أوصت الدراسة ضرورة الإهتمام بوجود قواعد بيانات ونظم معلومات تسويقية تمثل قاعدة بيانات أساسية تساعد الإدارة في دراسة الأسواق بشكل متعمق والتعرف على مكانة الشركة التنافسية، وتطوير أنظمة محاسبة التكاليف بالشركة، والتوجه الفكري لمواجهة إنفتاح الأسواق، وعولمة النشاط التسويقي، وحدة المنافسة. وهذا ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف التسويقية ويهدف دعم الميزة التنافسية المتواصلة للشركات النفطية الليبية.

Abstract: This study, the statement of the impact of the use of the method of managing costs on the basis of the activities in reducing marketing costs and support the competitive advantage of one of the companies of the Libyan oil, and aimed at the use of the method of managing costs on the basis of the activities in reducing marketing costs and support the competitive advantage of continuing a company of Libyan oil.

The study came to the many results, the most important: the use of the method of managing costs on the basis of the activities the Department helps in reducing costs jointly formed by through identify the strengths of loss and waste marketing activities and to exclude activities which do not add value and the costs of their occurrence, increasing attention to the costs of packaging and separating it from the costs of production and its effective role in maintaining the quality of the products and increase its sales competitive Saudi-pakistani, method of managing costs on the basis of the activities to increase the market share of the company sales and sell their products at competitive prices and meet the needs and requirements of the customer satisfaction and leading to support the competitive advantage of continuing the company and continued existence on the market; and the study recommended the necessity of paying attention to the existence of databases and systems of marketing information represents the base of the basic data would help the administration in the study of the markets in depth and to identify the position

of the company competitiveness, Systems development cost accounting company, intellectual orientation to address the opening of markets, the globalization of marketing activity, the competition. This is what confirms the existence of a relationship of statistical significance between the styles of management costs on the basis of the activities and reduce costs of marketing with a view to supporting the competitive advantage of continuing the companies of Libyan oil.

١- مشكلة الدراسة:

أصبحت نظم التكاليف التقليدية لا تتلاءم مع متطلبات البيئة الحديثة والمنافسة الشديدة، ولذلك تحتاج أنظمة التكاليف المطبقة بالشركات إلي تطوير وتحسين دائم لمواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة. وتعتبر أساليب إدارة التكلفة من الأساليب الإدارية الحديثة التي تساعد على تخفيض التكاليف وتعظيم الربحية ودعم الموقف التنافسي في السوق. وتعاني الشركات الصناعية الليبية من العديد المشاكل أهمها عدم وجود الإدارة الرشيدة لميزانية التسويق التي تحقق التوازن بين تنفيذ الإستراتيجية التسويقية كما تتطلبها معايير المنافسة العالمية وبين تطبيق أساليب إدارة التكلفة بالشكل الذي يساعد على تخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية المتواصلة للشركة.

هل توجد علاقة بين تطبيق أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط وتخفيض التكاليف التسويقية بهدف دعم الميزة التنافسية المتواصلة؟

٢ الدراسات السابقة:

- دراسة (سليمان حسين البشتاوي، ٢٠١٤): هدفت الدراسة لتكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة لتحقيق أهداف إدارات الشركات الصناعية نحو التحسين المستمر والتطوير المستمرين على الأنشطة والعمليات المستخدمة في أداء الخدمات المصرفية. وتوصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها إن التغيير الحاصل في تقديم الخدمات بسبب التطورات التكنولوجية أدى إلى التغيير في طبيعة الأنشطة وأداء وتقديم الخدمات المصرفية مما انعكس على إنخفاض حجم العمالة المستخدمة في مزولة أنشطة الرقابة والتحسين والتطوير، وإنخفاض تكاليف وزمن دورة حياة تقديم الخدمات.
- دراسة (علي حسن العبيدي وآخرون، ٢٠١١): هدفت الدراسة إلى تحديد وتفسير طبيعة العلاقة بين استخدام التجارة الإلكترونية ودورها في تخفيض التكاليف التسويقية، وتوصلت إلى أن الشركة تسعي من خلال استخدامها للتجارة الإلكترونية في تسويق منتجاتها إلى تخفيض تكاليف الإعلان عن منتجاتها وزيادة حصتها السوقية لمبيعاتها وبيع منتجاتها بأسعار تنافسية بدعم موقفها التنافسي وتخفيض مصاريف إدارة المبيعات.
- دراسة (علي قاسم العبيدي، ٢٠١٠): هدفت الدراسة إلى بيان أثر تخفيض التكاليف التسويقية على إجمالي تكاليف الشركة بشكل عام وعلى حجم مبيعاتها ومستوى أرباحها وموقفها التنافسي في السوق. وتوصلت إلى أن تخفيض

تكاليف الإعلان يساعد الشركة على بيع منتجاتها بأقل الأسعار وتحقيق ميزة تنافسية تعزز بقائها في السوق. بينما تكاليف التخزين والتوزيع وتكاليف البيع وتكاليف الدراسات والبحوث التسويقية لا يؤثر على الحصة السوقية لمبيعات الشركة وعلى الموقف التنافسي لها، كما أن تخفيض تكاليف الإعلان والترويج وتكاليف البيع وكذلك تكاليف الدراسات والبحوث التسويقية يؤثر على إجمالي تكاليف الشركة ويساعد على زيادة مستوى أرباحها.

- دراسة (طارق أحمد غانم، ٢٠٠٨): هدفت الدراسة إلى استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة في خفض التكاليف لتحقيق المزايا التنافسية للشركة. وتوصلت إلى أن خفض التكاليف عند حجم نشاط معين قد يحقق وفورات في تكاليف الأنشطة من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة بشرط أن يكون الإستبعاد غير مؤثر على جودة المنتجات.

- دراسة (Levent Kosan, ٢٠١٤): هدفت الدراسة إلى تقييم مساهمات المحاسبة في تطوير وتحسين الأداء للأنشطة التسويقية وللمحافظة على العملاء وخفض التكاليف التسويقية وتحقيق عائد على الإستثمار. وتوصلت إلى أن في ظل بيئة الأعمال الشديدة المنافسة أصبح التسويق يركز على تحقيق عائد على الإستثمار في مجال التسويق والتركيز على تلبية إحتياجات العملاء بدلاً من التركيز على النشاط وتكلفته وعلى هذا الأساس يتطلب قياس العائد على الإستثمار لتحديد تأثيره على أداء الشركة، ومحاسبة تكاليف الأنشطة التسويقية وتخفيضها.

- دراسة (Ildiko Reka Cardos and Stefan Pete, ٢٠١١): هدفت الدراسة إلى تحليل وفهم نظم التكاليف ومنح إهتمام خاص لنظم وأدوات وتقنيات التكاليف الجديدة وخاصة نظامي التكاليف على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط، و تحليل عملية تنفيذ كلاً من النظامين مع إبراز المزايا والعيوب وتوصلت إلى أن تطبيق الشركات لنظامي التكلفة على أساس النشاط ونظام الإدارة على أساس النشاط يوفر لها معلومات مالية وغير مالية تمكنها من تحديد وتخصيص التكاليف بدقة وتحقيق الكفاءة في أداء عملياتها وتحسين القدرة التنافسية للشركات.

- دراسة (Marek Solcansky, and Iveta Simberova, ٢٠١٠): هدفت الدراسة إلى بيان أهمية قياس التسويق في الشركات ووصف طرق القياس الأكثر أهمية والتي يمكن أن تستخدم بنجاح عملياً، وتوصلت الدراسة إلى إن قيام المديرين بالتركيز علي الأنشطة التسويقية للشركة لتحقيق الأرباح المستدامة وتطوير شركاتهم لتكون قادره علي المنافسة وتحسين فعالية الشركة لا يمكن تحقيقه إلا إذا تم تقييم الأنشطة رقمياً أولاً لإظهار التقدم والنمو.

٣ هدف الدراسة: يتمثل هدف الدراسة في استخدام أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطفي تخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية المتواصلة لإحدى الشركات النفطية الليبية.

٤ **فروض الدراسة:** يتمثل الفرض الرئيسي للدراسة في أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة وتخفيض إجمالي التكاليف التسويقية للشركات النفطية الليبية".

٥ **أهمية الدراسة:**

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في كونها تتناول استخدام أحد أساليب محاسبة التكاليف الحديثة لإدارة وتخفيض التكاليف التسويقية لتحديد الجوانب الإيجابية التي تساعد على تخصيص التكاليف التسويقية، وبما يساعد على تحديد أفضل هذه الأساليب الملائمة لشركات المنتجات النفطية وذلك من أجل تخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية المتواصلة.

وتتمثل الأهمية العملية للدراسة في أن أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة يعد أداة فعالة يمكن أن تخدم إدارة الشركات النفطية من خلال إسهامه في تحسين أساليب تخصيص تكاليف التسويقية، بما يسمح بتخفيض هذه التكاليف والذي يؤدي في النهاية إلى تخفيض التكلفة التسويقية لمنتجات الشركات النفطية الليبية ويدعم ميزتها التنافسية المتواصلة.

٦ **منهجية الدراسة:**

إعتمدت الباحثة في إعداد هذه الدراسة على استخدام المنهج العلمي المعاصر الذي يمزج بين المنهجين الإستقرائي والإستنباطي، وذلك في محاولة وضع إطار علمي لأبعاد مشكلة الدراسة محل البحث وأهدافها وذلك عن طريق المسح المكتبي للكتب والدوريات العلمية الخاصة بأساليب إدارة التكلفة وعلاقتها بخفض التكاليف التسويقية وصياغة محاور وفروض الدراسة التي يجب إختبارها لتحقيق صحة أهداف الدراسة.

٧ **خطة الدراسة:** في ضوء الأهداف والفروض تم تقسيم الدراسة كالآتي:-

- المبحث الأول: إدارة التكاليف علي أساس الأنشطة.
- المبحث الثاني: طبيعة التكاليف التسويقية.
- المبحث الثالث: أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط وعلاقته بتخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميزة التنافسية المتواصلة (دراسة حالة).

المبحث الأول

إدارة التكاليف علي أساس الأنشطة

شجع التغير في بيئة التصنيع على البحث عن أساليب جديدة للمحاسبة عن التكاليف للوصول إلي القياس الدقيق لتكلفة المنتجات، وأدي إهتمام اليابانيون بإدارة التكلفة إلى تحقيق مزايا تنافسية تقوم بشكل رئيسي على تخفيض التكلفة.

ومن ثم إحكام الرقابة على الأسواق العالمية من خلال المنافسة السعرية، مع توفير مستويات الجودة المرغوب فيها^(١).

١-١ مفهوم أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط: يتميز أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط بدور فعال في قدرة الشركة على تحليل التكاليف وتشخيصها وفق الأنشطة المترتبة عليها من خلال الاستفادة بالمعلومات التي يقدمها أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة للإدارة^(٢)، ويعرف بأنه التكامل بين محور العمليات الذي يستند عليه أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة والذي يعتمد على مخرجات أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة من محور التكلفة لغرض توفير المعلومات المالية وغير مالية عن الأنشطة المنجزه بالشركة وقياس أداء الأنشطة من خلال تخفيض التكاليف وتقليل فرض الضياع في موارد الشركة^(٣).

٢-١ خطوات تنفيذ أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط: تتمثل عملية تنفيذ أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط في خمس خطوات وهي^(٤):

الخطوة الأولى تحديد الموارد: تمثل الموارد مدخلات الأنشطة التي لا يمكن بدونها أداء الأنشطة المختلفة، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة وتحديد تكلفتها بدون التعرف على الموارد المستخدمة وتكلفتها، فهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدامها.

الخطوة الثانية تحديد الأنشطة: تمثل الأنشطة جوهر الأسلوب لكونه مسبب حدوث التكاليف والحدث الذي يسبب استخدام الموارد، ويتم النظر إلي المنتجات والخدمات باعتبارها تمثل تجمعا للأنشطة التي يتم تنفيذها لتقديمها للعملاء في صورة منتج أو خدمة.

الخطوة الثالثة مجوعات تكلفة النشاط: يقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط، حيث يتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه، ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجوعات التكلفة على الإنتاج أو الخدمات، بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها.

الخطوة الرابعة تحديد المسببات: مسبب التكلفة هو المتغير الذي يسبب حدوث التكلفة، وكلما ازدادت درجة الارتباط بين مسببات التكلفة ومجموعات التكلفة كلما

(١) يسري محمد خير، "إطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج- دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠٠٤، ص ٤.

(٢) Gary Cokins, "Activity – Based Cost Management", an Executives Guide, Jinhn Wily Son, 2001, p95.

(٣) عباس هاشم مهمل، "استخدام تقنية وتقويم مراجعة البرامج PERT في تحقيق فاعلية التكلفة والإدارة على أساس النشاط- دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، ٢٠١٣، ص ٧٦.

(٤) Micheal W. Maher, William N. Lanen, Shannon W. Anderson, "Fundamentals Of Cost Accounting", 4th Edition, Mc Graw-Hill, New York, 2013, p242.

إزدادت فعالية أسلوب التكلفة على أساس النشاط، ويتوقف نجاح هذا الأسلوب على مدي الدقة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، ونظراً لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، ويمكن إستخدام العديد من مسببات التكلفة إلا أنه يمكن تبويب مسببات التكلفة حسب مستويات أنشطة الشركة.

الخطوة الخامسة المخرجات: تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، ويمكن أن تتمثل في منتج أو خدمة أو عميل أو مشروع أو نشاط، وبذلك لا يتم إختيار أغراض أو وحدات التكلفة لذاتها وإنما لخدمة إتخاذ القرارات الإدارية، ويتم على أساسها تحديد التكاليف.

٣-١ أهمية أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط:

١. تتمثل أهمية أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط في الآتي^(١):
تصميم وتخطيط المنتج: يوفر أسلوب إدارة التكلفة على أساس النشاط معلومات مفيدة وأكثر دقة في تخصيص التكاليف على المنتجات، ويخفض التكاليف من خلال الإستغناء عن خطوط الإنتاج التي يعتقد بأنها أقل ربحية وغير مفيدة.
٢. **رقابة وإدارة الجودة:** يساعد هذا الأسلوب في تحديد الأولويات وتبرير تكاليف مشاريع تحسين الجودة والتي تتضمن على أنشطة لا تضيف قيمة، ويسهل عملية تحديد تكاليف الجودة من خلال تعيين الأنشطة وتكلفتها والتي يمكن إستخدامها.
٣. **إدارة المخزون والمشتريات:** يساعد هذا الأسلوب في تحديد أسباب تراكم المخزون، حيث يقوم بدعم الشركة ككل وليس الوحدات أو الأقسام، ويوفر معلومات عن تخفيض تكاليف التخزين.
٤. **تحسين وتطوير العمليات:** يساعد هذا الأسلوب في توفير معلومات قيمة لمصممي المنتجات عن بدائل التصميم المختلفة، حيث يقوم بفصل وتحديد كل العوامل التي تقع تحت سيطرة مهندسي التصميم والتي قد تؤثر على تكاليف المنتجات.
٥. **إدارة الطاقة والإستثمار:** يساعد هذا الأسلوب في توفير معلومات عن الطاقة الغير مستغلة في الإنتاج والتي تؤثر على تكاليف المنتجات بالزيادة، لذلك يقوم هذا الأسلوب بفصل الطاقة المنتجة عن الطاقة الغير منتجة، ويتم إستبعاد الطاقة الغير منتجة وتخفيض التكاليف.

^(١) Ibrahim Abd Elmageed El Kelety, "Toward aconceptual FrameWork for Strategic Cost Management", Doctora Rerum Politicarum, Chemnitz University of Technology, p368.

المبحث الثاني طبيعة التكاليف التسويقية

تؤثر التكاليف التسويقية بشكل كبير على قدرة الشركة على الإستمرار والنمو والمنافسة، ومع ذلك "يوجد قصور في التطبيق العملي لإستخدام المعلومات المحاسبية في إدارة التسويق، ويرجع ذلك إلى أن نظم المعلومات المطبقة ليست مصممة لمقابلة إحتياجات إدارة التسويق، هذا بالإضافة إلي الطبيعة الخاصة بتكاليف التسويق المتميزة بالصعوبة وتعدد العوامل المؤثرة فيها"^(١).

١-٢ مفهوم التكاليف التسويقية:

هناك مجموعتين تناولت التكاليف التسويقية، حيث تمثلت المجموعة الأولى في التركيز على تكاليف الوظائف اللازمة لتنفيذ النشاط التسويقي، حيث عرفها أحد الباحثين^(٢) على أنها "كل التكاليف اللازمة لتنفيذ طلبيات العميل وتوصيل السلع والخدمات ليد العميل، حيث أن التكاليف التسويقية ترتبط بالإتصال بالعملاء، وتحقيق رغباتهم، ويشار عادة إلي هذه التكاليف على أنها تكاليف الحصول على الطلبية وتكاليف تنفيذ الطلبية، وتتمثل أنشطة التكاليف التسويقية في أنشطة (الإعلان- النقل- شحن المبيعات- عمولة المبيعات- مرتبات رجال الأعمال- التكاليف المتعلقة بمخازن البضاعة الجاهزة).

وعرفت المجموعة الثانية التكاليف التسويقية من حيث الهدف من نشاط التسويق وهو توفير السلعة والخدمة للعميل في المكان والزمان والسعر المناسبين، وما يرضي ويشبع حاجات ورغبات العميل. على أنها^(٣) "هي ماتحملة الشركة من نفقات نقدية وما تحتسبه من تكاليف دفترية في سبيل إنجاز النشاط التسويقية الذي يهدف إلى توصيل السلعة إلى العميل في المكان المناسب وفي الوقت المناسب وبالسعر المناسب".

٢-٢ أهداف المحاسبة عن التكاليف التسويقية:

يعتمد تحقيق أهداف الشركة على تحديد إحتياجات ورغبات العملاء المتوقعين ثم تسخر الشركة كل إمكانياتها لإشباع هذه الحاجات والرغبات مع مراعاة تفوقها على المنافسين، وقد زاد الإهتمام بالتكاليف التسويقية وذلك لإعتباها تشكل نسبة مهمة من تكلفة المنتج الكلية ويمكن تحديد أهم أهداف التكاليف التسويقية على النحو الآتي^(٤):

(١) عماد عبد الرحمن محمد، "معايرة تكاليف تسويق المنتجات البترولية دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة فرع بنها، جامعة الزقازيق، مصر، ٢٠٠٤، ص ٣٢.

(٢) ري اتش جاريسون، اريك نورين، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة وتعريب محمد عصام الدين زايد، أحمد محمد حجاج، دار المريخ للطبع والنشر، المملكة السعودية العربية، ٢٠٠٢، ص ٤٦.

(٣) محمود عبد الفتاح إبراهيم، سامي نجدي رفاعي، "المحاسبة عن التكاليف إطارها النظري ومجالها التطبيقي"، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، ١٩٩٥، ص ٤٨٢ ٤٨٣.

(٤) محمد توفيق بلبح، "تكاليف التسويق"، مكتبة الشباب للنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩٨، ص ٢٦.

١. تحديد نصيب الوحدة المباعة من تكاليف التسويق بالنسبة للمنطقة التي تباع بها حتي يمكن الوقوف على السعر المناسب للوحدة أو هذا النوع من السلع على حدة وتحديد ربحيتها .
٢. دراسة نتائج الصرف على سياسة التسويق المتبعة مثل نتيجة السعر في منطقة بالنسبة للمناطق الأخرى، وكذلك نتيجة البيع بطريقة معينة بالنسبة للطرق الأخرى، أو الإعلان أو النقل بوسيلة بالنسبة للوسائل الأخرى.
٣. ضبط تكلفة التسويق ومراقبة الصرف عليه وذلك بإقرار المعايير التي تقاس بها بنود هذه التكلفة كما تحدث فعلاً طبقاً لإصول الضبط المنهجي وأهداف التكاليف المعيارية.

٢-٣ أهمية المحاسبة عن التكاليف التسويقية: أوضحت إحدى الدراسات^(١)

إن الإهتمام بالمحاسبة عن التكاليف التسويقية جاء لنتيجة أغراض الإدارة العامة في ظل متغيرات بيئة الأعمال الحديثة والتي تساعد في توفير معلومات مناسبة لإتخاذ العديد من القرارات الإدارية الهامة والمتمثلة في: قرار تحديد كمية المبيعات من السلع والخدمات، قرار تحديد تشكيلة المنتجات المثلي، قرار تحديد حجم المخزون الواجب الاحتفاظ به، قرار توزيع السلع أو المنتجات في منافذ التوزيع، وقرار الرقابة على عمليات التوزيع والتحصيل النقدي. وأدى العديد من العوامل إلي زيادة الإهتمام بالمحاسبة عن التكاليف التسويقية ومن أهمها^(٢):

- أ- حاجة الشركات لوسائل أكثر فاعلية لرقابة التكاليف التسويقية.
- ب- إرتفاع تكاليف الخدمات التسويقية حيث أصبحت تمثل عنصر مهم من عناصر تكلفة المبيعات.
- ج- تعدد وسائل وطرق التسويق، حيث تمثل وسائل التسويق التقليدية جزء من مجموعة تسويقية أكبر وتشمل على التسويق الخارجي (التسويق عن بعد) والشراء بواسطة شبكات الإنترنت المنزلية.
- د- شدة المنافسة في الأسواق المحلية والخارجية.

٢-٤ خصائص التكاليف التسويقية:

تتميز التكاليف التسويقية بخصائص عديدة وتختلف عن التكاليف الإنتاجية، و من أهم تلك الخصائص ما يلي^(٣):

(١) Roland J. Lewis, "Based costing for marketing and Manufacturing", Quorum Books, Westport, Greenwood, Publishing Group, INC. Connecticut London, 1996, P100.

(٢) George Foster, Mahendra Gupta, "Marketing, Cost Management and Management Accounting", Journal of Accounting Research, Vol.6, 1994, PP43_77.

(٣) صفاء محمد عبد الدايم، "إطار مقترح لاستخدام مدخل إدارة النشاط ABM لتحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠٠، ص ٣٩٧ - ٤٣٥.

- أ- لا يتم الإفصاح الكامل عن التكاليف التسويقية في القوائم المعدة للنشر بالوحدة الاقتصادية، ويقتصر الإفصاح عنها في القوائم الإحصائية والإغراض الإدارية فقط.
- ب- معظم التكاليف التسويقية تعتبر تكاليف إختيارية، حيث تتباين درجة الإهتمام بالأنشطة التسويقية من وحدة إقتصادية إلي أخرى، ومن منتج إلي آخر، فمثلاً يمكن الإهتمام بالدعاية والإعلان في وحدة إقتصادية معينة ولا يتم الإهتمام بهذه الأنشطة في وحدة إقتصادية أخرى.
- ج- تصنف التكاليف التسويقية على أنها تكاليف فترة، حيث يتم تحميلها بالكامل على الفترة المحاسبية التي حدثت فيها ويعاب على ذلك أن هناك بعض التكاليف التسويقية يمكن الاستفادة منها لأكثر من فترة واحدة، مثل نفقة الحملة الإعلانية والتي قد يتم إحتسابها على أنها تكلفة فترة ويتم تحميلها إجمالاً على المنتجات.
- د- غالباً ما يتم ممارسة بعض الأنشطة التسويقية في مناطق متفرقة جغرافياً، مما يؤدي إلي إستفاد التكاليف التسويقية في مناطق متفرقة، بعيداً عن مناطق الإنتاج.

المبحث الثالث

أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط وعلاقته بتخفيض التكاليف التسويقية ودعم الميز التنافسية المتواصلة

في ظل العصر الحديث الذي يتسم بالتغيرات التكنولوجية وإرتفاع حدة المنافسة وتعدد رغبات العملاء في الحصول علي منتجات ذات مواصفات خاصة، والحصول علي خدمة جيدة في الوقت المناسب وبمقابل مناسب، و بإختلاف متطلبات العملاء تحتاج الشركات إلي تحديد متطلبات العملاء حتي تتمكن من الوفاء بها^(١).

٣- ١ أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط وعلاقته بتخفيض التكاليف التسويقية:

إن الهدف الأساسي من تحليل التكاليف التسويقية هو توفير البيانات الكمية التي قد تكون أحد الأسباب لمساعدة المديرين في مجال التسويق علي إتخاذ القرارات الخاصة بخفض التكلفة والربحية والتسعير، إضافة أو حذف خط إنتاجي، التوسع أو الإنكماش في المناطق البيعية^(٢)، ولتحقيق هذا الهدف يجب

(١) سوزي فاروق النقودي، " إستراتيجية إحتواء التكاليف التسويقية لزيادة فاعلية ربحية العميل في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٦، ص ٦٦.

(٢) طارق عبد العظيم الرشيد، " إستخدام مدخل تكاليف النشاط كأساس لإدارة التكاليف التسويقية لتحليل ربحية العميل في ظل تكنولوجيا التصنيع المتقدمة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٨، ص ٢٥٣.

تتبع تكاليف التسويق ومعالجتها بدقة من خلال إتباع أسلوب إدارة التكلفة علي أساس الأنشطة. ولا يقتصر إستخدام أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط علي التكاليف الصناعية فقط، وإنما يمكن تطبيقه علي الوظائف التسويقية^(١)، ومن خلال دراسة الوظائف والأنشطة التسويقية التي تقوم بها الشركة لتسهيل عمليات التبادل، يمكن تقسيم التكاليف التسويقية الخاصة بوحدة النشاط إلي تكاليف خلق الطلب علي منتجات الشركة، تكاليف خدمة الطلب، وتكاليف خدمة العملاء^(٢).

٣-١-١ تكاليف وظيفة خلق الطلب: يتم خلق الطلب علي منتجات الشركة من خلال تحديد الفرصة التسويقية، البحوث، تخطيط المنتجات، الإعلان، البيع الشخصي، ترويج المبيعات، التسعير، والتمييز^(٣).

وتتمتع هذه الوظائف بخصائص خاصة تجعل معالجتها علي نحو مغاير عن التكاليف التسويقية الأخرى، وتواجه معالجة التكاليف المتعلقة بالإعلان وترويج المبيعات العديد من الصعوبات أهمها^(٤):

أ- مشكلة تعدد الأهداف: في الغالب يكون للنشاط الإعلاني أكثر من هدف، فالهدف قد يكون زيادة مساحة السوق أو إدخال منتجات جديدة أو تغيير أنواق المستهلكين، وينطوي كلاً من هذه الأهداف العامة علي أهداف فرعية مثل زيادة المبيعات، وتخفيض التكاليف.

ب- عدم قابلية بعض البرامج الإعلانية للتجزئة.

ج- الإنتشار الزمني للمنافع والتكاليف: حيث أن تنفيذ البرنامج يستغرق فترات زمنية، وبالتالي هناك إنتشار زمني.

ويوضح إن الخصائص التي تتميز بها وظيفة الإعلان عن غيرها من الوظائف التسويقية تجعل من الصعب وجود علاقة واضحة بين الإنفاق علي الإعلان والوحدات المباعة، ولذلك سوف تقتصر الدراسة علي معالجة التكاليف التسويقية الخاصة بخدمة الطلب وخدمة العميل.

٣-١-٢ إدارة التكاليف الخاصة بخدمة الطلب:

تقوم وظيفة خدمة الطلب علي منتجات الشركة بالتحقيق الفعلي لعملية التبادل، وذلك عن طريق وظائف التخزين والنقل، وتنفيذ الطلبات والتبادل، والخدمة الفنية، ومنافذ التوزيع، واختيار قطاعات العملاء وتمويل التسويق،

(١) Letricia Gayle Rayburn, "Cost Accounting: Using a Cost Management Approach", 6th Edition, MC Graw-Hill, Irwin, ٢٠٠٦, P 156.

(٢) طلعت أسعد عبد الحميد، "التسويق الفعال- كيف تواجه تحديات القرن ٢١"، تنوير للترجمة والنشر والتوزيع، الطبعة ١٩، المجلد ١، مصر، ٢٠١٤، ص ١٨.

(٣) المرجع السابق، ص ١٩.

(٤) محمد علي لطفي، "تخصيص تكاليف الإعلان والترويج باستخدام مقاييس الفاعلية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، مصر، يناير ١٩٩٤، ص ١٧٤.

والتصدير^(١). وتتمثل أنشطة خدمة الطلب علي المنتجات في أنشطة التخزين، النقل، التعبئة والتغليف، والمناولة ويتم معالجتها كمايلي:

٣-١-٢-١ نشاط التخزين:

نشاط التخزين يتمثل في إستلام المنتجات التامة من العملية الصناعية وتخزينها حتي تسلم للعملاء. ويتضمن هذا النشاط تخزين المنتجات الجاهزة رهن البيع في مخازن التوزيع المختلفة أو في المخزن الرئيسي^(٢).

وتختلف سياسات التخزين فيما بين الشركات المختلفة وقد تتبع الشركة بذاتها أكثر من سياسة للتخزين وفقاً لظروفها أو طبيعة منتجاتها، مما يؤثر ذلك علي وظيفة التخزين وطريقة توزيع تكاليف هذه الوظيفة، وتتمثل أهم سياسات التخزين التي قد تتبعها الشركة في الآتي^(٣):

أ- سياسة التخزين المركزي الكامل: فتودع كل الوحدات المنتجة أو المشتراة في مخزن مركزي واحد في المقر الرئيسي للشركة، ويتم صرف الوحدات المخزنة إلي كل منطقة بيعية وفقاً للتعاهدات البيعية للتسليم مباشرة للعملاء.

ب- سياسة التخزين اللامركزي: لا يكون هناك مخزن مركزي بالمقر الرئيسي للشركة، ولكل منطقة بيعية مخازن مستقلة ويتم نقل المنتجات إليها مباشرة حسب إحتياجاتها.

ج- سياسة التخزين الفرعي: وفقاً لهذه السياسة يقوم المخزن المركزي بصرف دفعات كبيرة من المنتجات لتودع بالمخازن الفرعية المنتشرة في المناطق البيعية المختلفة علي أن تقوم المخازن الفرعية بالتعامل مع العملاء.

٣-١-٢-٢ نشاط النقل: يتألف نشاط النقل من الشحن وتسليم المنتجات للعملاء. وهو يتضمن نقل المنتجات رهن البيع من المصانع أو مخازن الإنتاج التام إلي المخازن الفرعية في مناطق التوزيع إلي العملاء أنفسهم^(٤)، وتتمثل تكاليف نشاط النقل في العديد من البنود منها: مصروفات الشحن، الإهلاك، القوي المحركة، الصيانة الغير دورية للسيارات، نفقات السفر أو الإنتقال، الإضاءة والتدفئة، مصروفات المناولة، المهمات والأدوات المكتبية والمطبوعات. وتتأثر تكاليف خدمة النقل بالسياسة المتبعة في التخزين ويلاحظ ذلك مما يلي^(٥):

(١) طلعت أسعد عبدالحميد، مرجع سابق ذكره، ص ١٩.
(٢) أحمد صلاح عطية، "محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية"، اذار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦، ص ٩٨.
(٣) محمد توفيق بلبع، " تكاليف التسويق"، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، ١٩٩١، ص ٧٣.
(٤) أحمد صلاح عطية، المرجع سابق ذكره، ص ٩٩.
(٥) محمد توفيق بلبع، المرجع سابق ذكره، ص ٧٥.

- في حالة مركزية التخزين: فإن تكاليف النقل تشمل نقل المنتجات المباعة من المخزن المركزي إلي أماكن العملاء في أي منطقة.
- في حالة التخزين الفرعي: فإن تكاليف النقل تشمل نقل المنتجات المباعة من المخزن الرئيسي إلي المخازن الفرعية بالإضافة إلي نفقات النقل من المخزن الفرعي إلي أماكن العملاء في المنطقة.
- في حالة لا مركزية التخزين: فإن تكاليف النقل تشمل نفقات النقل ما بين المخزن الفرعي وأماكن العملاء في المنطقة.

كما تتأثر خدمة النقل بسياسة البيع وشروط التعاقد مع العملاء، حيث يتفق علي إستلام المنتجات المباعة إما من مخازن الشركة أو التسليم محل المشتري، وفي حالة التسليم محل المشتري تتضمن تكاليف النقل نفقات النقل إلي أماكن العملاء^(١).

٣-٢-١-٣ نشاط التعبئة والتغليف: يختص نشاط التعبئة والتغليف بوظيفة تعبئة وتغليف المنتجات بشكل يجعلها أكثر جاذبية للعميل وبصورة يمكن معها إعادة تداول المنتجات بين الإنتاج والمخازن ومناطق التوزيع والعملاء ولأغراض التصدير خارج البلاد. وقد تقوم الشركة بإستخدام أكثر من صورة للتعبئة كأن تقوم بتعبئة مجموعة من الوحدات المباعة في عبوة واحدة ذات حجم كبير لأغراض البيع بالجملة أو تقتصر علي تعبئة كل وحدة بذاتها ويتوقف ذلك علي طبيعة السلعة، كما قد تقوم بتعبئة نفس السلعة وبذات المواصفات في عبوات مختلفة من حيث الشكل بما يتلائم مع الفئات العمرية للعملاء^(٢)، وتتضمن تكاليف التعبئة والتغليف كل ما يتم إنفاقة علي إستهلاك آلات اللف والحزم، مواد اللف والحزم، مرتبات العاملين، مهمات وأدوات كتابية ومطبوعات.

٣-٢-١-٣ خطوات إستخدام أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطي
تخصيص تكاليف وظيفة خدمة الطلب:
الخطوة الأولى تحديد الأنشطة: تتمثل الأنشطة الخاصة بهذه الوظيفة في نشاط التعبئة والتغليف، نشاط النقل والشحن، نشاط التخزين، نشاط المناولة.

الخطوة الثانية حساب التكلفة المباشرة لكل مجموعة نشاط: بمجرد تحديد الأنشطة فإنه يصبح من السهل تحديد تكاليفها حيث تتمثل تكاليف كل مجموعة نشاط في مجموعة تكاليف الأنشطة الفردية الداخلة ضمن المجموعة، وتتضمن تكاليف النقل والشحن والأنشطة الفردية الآتية:

(١) المرجع السابق، ص ٧٥.

(٢) أحمد صلاح عطية، المرجع سابق ذكره، ص ١٠٠.

- تكاليف نشاط الشحن: من مواد وأجور وإهلاكات وعمليات.
- تكاليف نشاط أسطول النقل: من أجور وإهلاكات ووقود وصيانات.
- تكاليف نشاط الجراجات؛ من إيجارات وإنارة وأجور وإهلاكات.

الخطوة الثالثة تحديد مسببات التكلفة لكل مجموعة نشاط: في هذه الخطوة يتم اختيار مسبب التكلفة الخاص بكل مجموعة نشاط، ونظراً لأن مجموعات الأنشطة قد يكون عددها كبيراً لذلك يتم استخدام معيار المسببات وبمقتضاه يتم استخدام مسبب تكلفة واحدة لأكثر من مجموعة نشاط طالما كانت معدلات الاستفادة غرض التكلفة النهائي من تلك الأنشطة ممتاثلة وهو ما يؤدي إلي الوصول إلي ما يسمى بمجمعات التكلفة المتجانسة التي يحوي كل مجمع منها مجموعة من الأنشطة المترابطة منطقياً (طبقاً لمرشحات معيار متوسط النشاط) وذات معدلات الاستفادة الممتاثلة من قبل غرض التكلفة النهائي وفقاً لمرشحات معيار المسببات، وتعد عمليات تجميع الأنشطة في أوعية تكاليف متجانسة ذات أهمية كبيرة لكونها تؤدي إلي خفض عدد مسببات التكلفة المستخدمة، تسهيل مهمة تحديد وتحليل تكلفة المنتج وتبسيطها، إنخفاض درجة التعقيد في تطبيق أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط الذي يؤدي في نهاية الأمر إلي تخفيض تكاليف تطبيق هذا الأسلوب^(١).

٣-١-٣ تكلفة وظيفة خدمة العملاء: يعتبر العملاء هم الهدف النهائي للشركة لذلك تهتم بهم وتحاول رسم إستراتيجيتها لتلبية إحتياجاتهم ورغباتهم، وتتمثل وظيفة خدمة العملاء في مجموعة من الأنشطة التي تقوم بها الشركة بهدف تعزيز رضا العملاء^(٢)، وتواجه إدارة الشركة العديد من الصعوبات للقيام بخدمة العملاء أهمها^(٣): التكاليف المباشرة التي يمكن نسبتها إلي العملاء، حجم الأعمال في مستوى أي إقتصاديات، إعتبار العملاء إستراتيجية هامة لإدارة الشركة في الأجل الطويل بغض النظر عن إعادة التنظيم.

وتعتبر التكاليف المتعلقة بخدمة العملاء هي عملية مكررة لحساب ربحية العميل، وقد إهتمت الشركات بدراسة ربحية العملاء ومدى مساهمة كل عميل في الإيرادات ومقدار ما يضيفه إلي التكاليف بماتفيد الإدارة في تحديد السياسة الملائمة لعملاء الشركة ككل ولكل عميل علي حدة، والتي سوف تمكن من التعرف علي الاختلافات في الربحية بين العملاء وللبحث عن أسباب هذه الاختلافات تتناول الباحثة ربحية العميل وخطوات قياسها وتحليلها.

(١) أحمد صلاح عطية، المرجع سابق ذكره، ص ٤٦٣.

(٢) جيني هايز، فرانسيس دريدج، "إدارة خدمة العملاء"، ترجمة: قسم لترجمة دار الفاروق، دار الفاروق للإستشارات القانونية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٩، مصر، ص ١٥.

(٣) Brent Marshall, "Activity Based Costing at Wavin", Management Accounting (UK), Vol73, N 5, May 1995, PP28_30.

٣-١-٣-١ ربحية العميل: تعرف ربحية العميل بأنها "الفرق بين الإيرادات المحققة من العميل والتكاليف المستنفذة في خدمة العميل خلال فترة زمنية محددة"^(١)، ويمكن توضيح جوهر ربحية العميل بأن الشركة ليس لديها منتجات مربحة ولكن لديها عملاء مربحين، كما أن إختلاف العملاء عند تحليل ربحية العميل يؤدي إلي التركيز علي علاقة الشركة مع العملاء كأساس للإعتراف بالربح وتسجيله، وللقيام بهذا التحليل يجب فهم إختلاف العملاء^(٢). وهناك العديد من الخصائص التي تجعل تحليل ربحية العميل مميّزاً عن غيره من التحليلات أهمها^(٣):

١. سلسلة القيمة الكلية: إن تحليل ربحية العميل يأخذ في إعتباره جميع الأجزاء المحتملة لسلسلة القيمة بحسب وظائف الشركة، حيث يتم فصل التكاليف المرتبطة بالعميل بحسب كل وظيفة، وتعرف سلسلة القيمة بأنها العمليات التنظيمية المتتابة لإرضاء عملاء الشركة.

٢. الصفقات المتعددة: يركز تحليل الربحية للعميل علي الصفقات المتعددة والمتنوعة للعميل الفردي بدلاً من التركيز علي أي صفقة واحدة.

٣. المنتجات المتعددة: يركز تحليل ربحية العميل علي المنتجات المتعددة المشتراة من قبل عميل واحد بدلاً من منتج يتم شراؤه من قبل عملاء متعددين.

٤. التكاليف المرتبطة بالعميل: يتضمن تحليل ربحية العميل التكاليف المرتبطة بالعميل وليست التكاليف المرتبطة بمنتج أو خدمة معينة، حيث ينظر هذا التحليل إلي العميل علي أنه المسبب لتكاليف الشركة، ولذلك تعتبر كل تكاليف العميل تكاليف متغيرة حيث يمكن تتبعها لعملاء فرديين.

٣-١-٣-٢ خطوات إستخدام أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط في قياس وتحليل ربحية العميل:

يساعد أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط في تقديم رؤية واضحة لربحية العميل من خلال تخصيص التكاليف المرتبطة بالعملاء علي العميل الذي يتسبب فيها. ومن خلال تحديد ربحية العميل يمكن تقوية المركز التنافسي للشركة من خلال جذب والإحتفاظ بالعملاء ذوي الربحية المرتفعة، وهناك ست خطوات لقياس ربحية العميل وتحليلها:

(1) Phillip E. Pfeifer, Mark E. Haskins, Robert M. Conroy, "Customer Lifetime Value, Customer Profitability and the Treatment of Acquisition Spend", *Journal Of Managerial Issues*, 2005, PP11-25.

(2) صفاء محمد عبدالنمى، "إطار مقترح لإستخدام مدخل إدارة النشاط لتحليل ربحية العميل"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول، مارس ٢٠٠٠، ص ٤٠٤.

(3) George Faster, Mahendra Gupta and Leif Sjoblom, "Customer Profitability Analysis: Challenges and New Directions", *Journal of Cost Management*, spring, 1996, PP 5-17.

الخطوة الأولى تحديد العملاء وتقسيمهم: عند القيام بوضع الخطة الإستراتيجية للتسويق لابد من مراعاة الآتي⁽¹⁾:

- تحديد العملاء: ان المعرفة الجيدة للعملاء هي نقطة البداية الهامة لوضع الخطة الإستراتيجية لإدارة التسويق، وللحصول علي هذه المعرفة تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات علي العملاء سواء كانت شخصية أو بيانات الإتصال بهم أو بيانات دخلهم، ويتم وضع هذه البيانات في ملفات خاصة بالعملاء، وتصنف العملاء إلي مربحين وغير مربحين حسب علاقتهم بالشركة.

- المفاضلة بين العملاء: بغد تحديد العملاء وجمع المعلومات عنهم في ملفات بياناتهم، يتم المفاضلة بينهم بحسب قيمتهم للشركة.

ويحتاج أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط إلي تقسيم العملاء علي أساس الإحتياجات من خلال الخطوات التالية:
- تحديد احتياجات العملاء: يتم تحديد احتياجات العملاء وفقاً للآتي⁽²⁾:
أ- تحديد العملاء الذين تتعامل معهم الشركة.

ب- تحديد مجالات القيمة المقترح تقديمها لهؤلاء العملاء وكيفية تحقيق هذه القيمة.

ج- تقسيم العملاء إلي مجموعات تبعاً لإحتياجاتهم بعد عمل لقاءات معهم لتحديد الخصائص والمواصفات المطلوبة والعوامل المحددة لتلك المواصفات.

د- تحديد تكلفة تحقيق تلك الإحتياجات ومقابلتها مع القيمة التي يحصل عليها العميل لتحديد مجموعة من العملاء التي تحقق ربحية للشركة والتي لا تحقق ربحية.

- تقسيم العملاء علي أساس الإحتياجات⁽³⁾: يقسم العملاء علي أساس الإحتياجات إلي مجموعتين وذلك إما علي الأساس الوظيفي أو الأساس التكنولوجي.

(1) Don Peppers, Martha Rogers, and Bob Dorf, "Is Your Company Ready For One-to-One Marketing", *Harvard Business Review*, 1999, PP151-160.

(2) James C. Anderson and James A. Narus, "Business Marketing: Understand What Customer Value", *Harvard Business Review*, NOV-Dec 1998, PP 53-65.

(3) Zahirul Hogue, "Strategic Management Accounting In The Value-Chain Frame Work: A Case Study", *Journal Of Cost Management*, March/April, 2001, Vol.15, No2, P 21-27.

• الأساس الوظيفي: مثل مرتب المدير، تكاليف العميل. وتكون هذه التكاليف مجمعة توزع علي العملاء.

• الأساس التكنولوجي: الصناعات الميبنية علي أساس التكنولوجيا غالبا تقسم السوق طبقاً للتكنولوجيا المستخدمة.

الخطوة الثانية تحديد وتوصيف الأنشطة الخاصة بالعملاء: يجب متابعة أنشطة العملاء والتعرف علي أنشطة كل عملية وتحليلها إلي أنشطة تضيف قيمة أو لا تضيف قيمة، والأنشطة الضرورية لأداء عمل معين ولكنها لا تضيف قيمة للعميل وإعداد تقارير عن تكاليف هذه الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية، لغرض توجيه الإنتباه الإدارة لإتباع برامج تحسين تلك الأنشطة أو التخلص منها أو إيجاد طرق كفاءة لزيادة المنافع المحققة من أدائها⁽¹⁾. وتتضمن الأنشطة المتعلقة بالعميل نوعين من الأنشطة وهي⁽²⁾:

• الأنشطة الخاصة بتوجيه العميل: وتتمثل في تحديد إحتياجات العميل، تحليل إحتياجات العملاء من الإختبارات والتصنيفات، أداء توجيه العميل، معالجة شكاوي العملاء، الإنتباه إلي مؤتمرات توجيه المنتج الجديد.

• الأنشطة الخاصة بخدمة العميل: وتشمل هذه الأنشطة خدمات ما بعد البيع (خدمة الصيانة)، توفير وإعداد خدمات الصيانة، تعريف العميل بخدمة المنتجات الجديدة.

الخطوة الثالثة تحديد تكاليف الأنشطة الخاصة بالعميل وتجميعها: يتم تجميع التكاليف المرتبطة بأنشطة العملاء في مجموعات مختلفة طبقاً لمستوي الخدمة لغرض تسهيل عملية إحتساب تكاليف العميل علي أساس النشاط والحصول علي دقة معقولة في تحديد تكاليف ربحية العميل. وتنقسم تكاليف الأنشطة المرتبطة بالعميل وفقاً إلي هرمية للعملاء إلي عدة مستويات كالآتي⁽³⁾:

أ- تكلفة العملاء علي مستوي وحدة المخرجات: هي تكاليف الأنشطة اللازمة لبيع كل وحدة للعميل ومن أمثلة ذلك تكاليف مناولة المنتج لكل وحدة مباعه.

ب- تكلفة العملاء علي مستوي الطلبية (الدفعة): وهي تكاليف الأنشطة التي تكون مرتبطة بمجموعة من الوحدات المباعه للعميل، ومن أمثلتها التكاليف التي تتحملها الشركة لإعداد الأوامر وتسليمها.

(1) Roland Hilton, Michel Maher, Frank Selto, "Cost Management Strategies for Business Decision", 3Edition, MC Graw – Hill/Irwin, 2004, P 18.

(2) Richard F. Ortman, and David M. Buehlmann, OP. Cit., P 8.

(3) Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, "Managerial Accounting", 11th ed, MC Graw – Hill/Irwin, 2011, P 310-312.

ج- تكاليف مساندة ودعم العميل: وهي تكاليف الأنشطة المساعدة لكل عميل علي حدة بصرف النظر عن عدد وحدات أو دفعات المنتج المسلمة للعميل، ومن أمثلتها تكاليف الزيارات التي تتم للعملاء، تكاليف العرض بمواقع العملاء.

د- تكاليف قنوات التوزيع: وهي تكاليف الأنشطة المرتبطة بقناة توزيع معينة وليس بكل وحدة أو كل طلبية من المنتج أو بعملاء محددین مثل تكاليف مرتب مدير التصدير أو نوع معين من العملاء (الجملة / التجزئة).

هـ- تكاليف دعم الشركة: تكاليف الأنشطة التي لا يمكن تتبعها أو تعيينها للعملاء منفردین أو قنوات التوزيع الفردية، ومن أمثلتها تكاليف الإدارة العليا أو تكاليف التوزيع العامة.

من المهم الإشارة إليه توجد تكاليف مشتركة لكل من العملاء وقنوات التوزيع تسمى تكاليف دعم الشركة، تكاليف الإدارة العليا للشركة – الإدارة العامة (وهي غير قابلة للتخصيص)، بشكل عملي واضح وذلك لأنه لا توجد علاقة للسبب والنتيجة أو المنفعة المدركة بين أي أساس تخصيص تكلفة، وتكاليف دعم الشركة لن يفيد في إتخاذ القرار وتقييم الأداء أو التحفيز فعلي، فإذا تم إستبعاد قناة توزيع لتجار التجزئة مثلاً فإن تكاليف دعم الشركة غالباً لن تتأثر وتخصيص تكاليف دعم الشركة لقنوات التوزيع يمكن أن يعطي إنطباعاً مضللاً في أن الوفورات الممكنة في التكاليف من استبعاد قناة التوزيع سوف تكون أكبر من القيمة المحتملة.

الخطوة الرابعة تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وتخصيص تكلفة النشاط علي العملاء الذين تسببوا أو إستفادوا من حدوث هذه الأنشطة:

هناك عدة خطوات يجب إتباعها لتحديد مسببات التكلفة لتكاليف توجيه العملاء وخدمتهم وتتمثل في الآتي⁽¹⁾:

أ- تحديد تكلفة التسويق الهامة التي تتأثر بعوامل خارجية (تكاليف توجيه العمل)، فتوجيه العمل يحتاج إلي الإتصال بالعملاء وعمل تشكيلة فريدة لمتطلبات العملاء.

ب- إختيار الموظفين الذين لديهم فهم أفضل لتكاليف توجيه العملاء وبالتالي يمكنهم المساعدة في تحديد كل الأنشطة التي أدت إلي حدوث تكاليف توجيه العميل.

⁽¹⁾ Richard F. Ortman, and David M. Buehlmann, OP. Cit., P٩.

ج- المقابلة الشخصية لتحديد : كل الأنشطة الموجودة في وظيفة توجيه العميل، الموارد المستخدمة في كل نشاط، العوامل المؤثرة علي إستهلاك النشاط المحدد.

الخطوة الخامسة حساب ربحية كل عميل: يتم حساب ربحية العميل وذلك بمقارنة تكلفة الأنشطة المخصصة لكل عميل بهامش المبيعات الخاصة بكل عميل للتعرف علي العملاء المربحين وغير المربحين وعلي الشركات أن تخطط لمراقبة كيفية مراجعة شعور العملاء بالتقلبات المختلفة بالمنتجات الجديدة، وصافي الهامش المتحقق من مبيعات العميل يساوي صافي السعر بعد الخصومات والمسموحات مطروحا منه تكلفة التصنيع، وتتضمن تكلفة العميل تكلفة طلبيات الشراء من العميل مضافاً إليها المصروفات التسويقية المدعمة للعميل⁽¹⁾.

الخطوة السادسة إدارة ربحية العملاء وتحليلها: من خلال حساب ربحية العميل ومن خلال البيانات المتوفرة عن صافي هامش وتكاليف العميل يمكن تصنيف العملاء إلي ثلاث مجموعات⁽²⁾:

- عملاء ذو ربحية مرتفعة: يتميز هؤلاء العملاء بتحقيق هامش مبيعات مرتفع وتكلفة أقل للعميل فهؤلاء العملاء يجب الحفاظ عليهم وتقديم خصومات وأسعار منخفضة وخدمات خاصة للحفاظ علي هؤلاء العملاء.
- عملاء ذو ربحية منخفضة: يتميز هؤلاء العملاء بتحقيق هامش مبيعات مرتفع وتكلفة مرتفعة للعميل مما يعني أن بعض العمليات الداخلية للشركة مكلفة ومن ثم تؤدي إلي إرتفاع التكاليف المرتبطة بخدمة العميل، وحث العميل علي التعاون مع الشركة للتقليل من تكلفتها، ولتحسين ربحية هذه المجموعة من العملاء يجب أن يتم تحسين أداء الأنشطة المرتبطة بخدمة العميل وتشجيع العميل علي التعاون مع الشركة بطريقة أقل تكلفة والتي تؤدي إلي تخفيض عدد الأنشطة المطلوبة بواسطة العميل ومن ثم تخفيض تكاليفها أو زيادة الإيرادات بخفض الخصومات والمسموحات المقرر منحها وذلك لتعريض الشركة عن تكلفة العميل المرتفعة.
- عملاء غير مربحين: وهم الذين يتميزون بتحقيقهم لهامش مبيعات منخفض وتكلفة مرتفعة، فبعض هؤلاء العملاء غير المربحين يمكن أن يكونوا جديداً نسبياً للشركة، وبالتالي فالتكلفة المرتفعة المرتبطة بهم تكون قد حدثت بهدف جذبهم كعملاء في علاقات مربحة علي المدى الطويل ومن ثم فإن الخسائر الأولية التي تظهر يمكن أن تعتبر جزءاً من الإستثمار في الحصول علي عملاء جدد وبالتالي لن يكون لدي الشركة منافع لا يمكن

(1) صفاء محمد عبد الدائم، المرجع سابق ذكره، ص ٤٢٢-٤٢٤.

(2) المرجع السابق، ص ٤٢٤-٤٢٥.

تقديرها كميًا. فبعض الشركات تتحصل علي شهرة لمجرد أن لديها هؤلاء العملاء حيث أنهم معروفون بدقتهم في إختيار الشركة من حيث الجودة و الأداء مما قد يؤثر علي حصول الشركة علي حجم إضافي من الأعمال، وبالتالي سوف تبقى الشركة هؤلاء العملاء ومحاولة إيجاد وسيلة لتحويل علاقتها مع هؤلاء العملاء إلي علاقات مربحة.

• أما العميل الذي لا ينتمي إلي أيا من هذه المجموعات الذي تفشل معه كل محاولات الشركة في تحويله من عميل غير مربح إلي عميل مربح فيتطلب الأمر إستبعاده من قائمة عملائها وقد يتم ذلك من خلال رفض منحة أية خصومات أو تخفيضات.

ويتضح مما سبق أن أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطيقوم بمساعدة المديرين علي فهم التكاليف وتحديد الخصائص التي تكون السبب في أن بعض العملاء قد يكونون أكثر تكلفة أو أقل تكلفة للخدمة من العملاء الأخرين.

٢-٣ دور أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطفي دعم الميزة التنافسية المتواصلة:

يلعب أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطدور كبير في دعم الميزة التنافسية وتواصلها في الأجل الطويل، حيث تحتاج إدارة الشركة في ظل البيئة التنافسية معلومات تفصيلية عن تكاليف المنتجات والخدمات حتي تتمكن من إتخاذ القرارات بالمنتج أو الخدمة مثل تسعير المنتج وتحديد تشكيلة المنتجات وتخصيص الموارد ولا تتوفر هذه المعلومات التفصيلية من خلال النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف^(١).

يساعد أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطيساعد علي رقابة وتخفيض التكلفة، ويمكن هذا الأسلوب من التعرف علي الطاقات الغير مستغلة والمتمثلة في تلك الأنشطة التي ظلت دون إستخدام في المنتجات النهائية، وبالتالي يمكن إبعاد الأنشطة الغير منتجة والتي لا تضيف قيمة^(٢).

إن إستخدام أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطيوفر للإدارة معلومات تكاليفية يمكن الإعتماد عليها، فهو نظام مصمم لتوفير معلومات دقيقة عن الإنتاج وعن الأنشطة التي تعزز التكاليف غير المباشرة، وعن مسببات التكلفة، وعن مسببات التكاليف، مما يساعد الإدارة علي توجيه إهتمام أكبر للمنتجات والعمليات

(١) سيد عبد الفتاح سيد، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لصناعة الأسمنت- دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، جامعة حلوان، مصر، ٢٠١٠، ص ٢٥٤.

(٢) منال حامد فراج، "تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة علي أساس النشاط"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، ٢٠٠٦، ص ٥٣٨.

ذات القدرة علي زيادة الربحية، وتساعد الإدارة أيضا في إتخاذ قرارات أفضل عند المفاضلة بين بدائل تصميم المنتجات، التسعير، وتشكيلة المنتجات. ويعتبر توافر هذه المعلومات بمثابة نقطة البداية لتحقيق أهداف التطوير المستمر وتحقيق المزايا التنافسية التي تسعى إليها الشركات في عالم اليوم^(١).

ومما سبق يتضح دور أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطي دعم الميزة التنافسية المتواصلة للشركات يتمثل في الآتي:

أ- **تخفيض التكاليف التسويقية:** يدعم أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط جهود الإدارة في تخفيض تكاليف النشاط التسويقي، حيث يقوم بفصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة وترشيد الإنفاق ورفع الكفاية الإنتاجية للشركة، وذلك لأن إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وإستبعاد من التكلفة المسببة لحدوثها يؤدي إلي التحديد الدقيق لتكلفة المنتج والوصول إلي أقل رقم تكلفة ممكن للمنتج بما يمكن المديرين من الوصول إلي الأسعار التنافسية، ومن ثم تحقيق هدف تخفيض التكلفة التسويقية^(٢).

ب- **تحديد ربحية العملاء:** يساعد أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطي دعم التوجه الإستراتيجي للتكلفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية والعمل علي المحافظه علي تواصلها في الأجل الطويل، وذلك من خلال إستخدام تحليل الأنشطة في إدارة ربحية العملاء، حيث يجب علي الشركات التوجه للسوق وإقتناء ميزة تنافسية تمكنها من البقاء في السوق والإستمرار بنجاح وذلك من خلال إقامة علاقات طويلة ومربحة مع العملاء^(٣).

ج- **التسعير السليم للمنتجات:** تحدد الشركات أسعار منتجاتها بحيث تتضمن فائض بعد تغطية التكاليف التي تحملتها في سبيل إنتاج المنتج، وحيث إن تكلفة المنتج يسترشد بها في تحديد سعر بيعه، فإن أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط له دور هام في التحديد الدقيق لتكلفة المنتج.

د- **تحديد ربحية المنتجات:** تحدد الشركات ربحية المنتجات التي تنتجها من خلال مقارنة سعر بيع المنتج والتكلفة التي تتحملها في سبيل إنتاجه، وهنا يلعب أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاط دوراً هاماً، حيث أن المعلومات التي يقدمها هذا الأسلوب تساعد في تحديد ربحية المنتجات من خلال المقارنة بين

(١) محمد محمد منصور، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، جامعة حلوان، مصر، ٢٠٠٢، ص ٢٠-٢٦.

(٢) خديجة محمد كرس، " تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تحقيق المزايا التنافسية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٢، ص ٥٠.

(٣) مهدي مجيد طالب، "قياس وتحليل تكاليف ربحية الزبون بإستعمال مدخل إدارة التكاليف علي أساس النشاط"، مجلة للتقارير، الجامعة العراقية، العدد الثالث، ٢٠٠٨، ص ٣٦٦.

أسعار المنتجات وتكاليفها، وبالتالي يكون من السهل تحديد أي المنتجات ذات عائد منخفض ولا يجب الإستمرار في إنتاجها^(١).

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

إستناداً على ما تم تناوله في دراسة الحالة والدراسة النظرية من الأدبيات والدراسات والسابقة التي تناولت دور إدارة التكلفة في خفض التكاليف التسويقية، توصلت الباحثة إلي النتائج التالية:

- ١- إن إستخدام أسلوب إدارة التكلفة علي أساس النشاطيساعد الإدارة في التعرف علي مواطن الضياع والإسراف بالأنشطة التسويقية.
- ٢- يعمل أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على خفض إجمالي التكاليف التسويقية للشركة من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- ٣- صعوبة وجود علاقة واضحة بين الإنفاق علي الحملة الإعلانية والوحدات المباعة، حيث الإعلان يمكن الإستفاده منه علي فترات متتالية.
- ٤- يعمل أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة الإهتمام بتكاليف التعبئة والتغليف وفصلها عن تكاليف الإنتاج ودورها في المحافظة على جودة المنتجات وزيادة مبيعاتها وتميزها التنافسي.
- ٥- يعمل أسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة الحصة السوقية لمبيعات الشركة وبيع منتجاتها بأسعار تنافسية وتلبية إحتياجات ومتطلبات العملاء وتحقيق رضاهم مما يؤدي إلي دعم الميزة التنافسية المتواصلة للشركة وإستمرار بقائها بالسوق.

ثانياً التوصيات:

في إطار ماتم عرضه من نتائج توصي الباحثة بالآتي:

١. زيادة إهتمام الشركات بتطبيق أساليب إدارة التكاليف التسويقية في ظل زيادة حدة المنافسة والعمل على تطوير هذه الأساليب وتحسينها لتلائم التقدم الإقتصادي والتطور التكنولوجي والإستفادة من مزايا هذه الأساليب في خفض التكاليف التسويقية والتي تضمن زيادة الربحية ودعم موقفها التنافسي.
٢. زيادة الإهتمام بوجود قواعد بيانات ونظم معلومات تسويقية تمثل قاعدة بيانات أساسية تساعد الإدارة في دراسة الأسواق بشكل متعمق والتعرف على مكانة الشركة التنافسية، وتطوير أنظمة محاسبة التكاليف بالشركة، والتوجه الفكري لمواجهة إنفتاح الأسواق، وعولمة النشاط التسويقي، وحدة المنافسة.

المراجع:

(١) محمد محمد منصور، مرجع سابق نكرة، ص ٢٠-٢٦.

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب

١. أحمد تسيير الرجبي، "محاسبة التكاليف"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، ٢٠٠٩.
٢. أحمد صلاح عطية، "محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦، ص ٩٨.
٣. ثامر ياسر البكري، "إدارة التسويق"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠٠٢.
٤. ثناء محمد طعيمة، "إدارة التكلفة في التقنيات الحديثة"، كلية التجارة، مركز التعلم المفتوح، جامعة بنها، مصر، ٢٠١٠.
٥. ري اتش جاريسون، اريك نورين، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة وتعريب محمد عصام الدين زايد، أحمد محمد حجاج، دار المريخ للطبع والنشر، المملكة السعودية العربية، ٢٠٠٢.
٦. طلعت أسعد عبد الحميد، "التسويق الفعال- كيف تواجه تحديات القرن ٢١"، توير للترجمة والنشر، الطبعة ١٩، المجلد ١، مصر، ٢٠١٤.
٧. كمال حسين، كمال الدين على، "محاسبة التكاليف - الجزء الثاني"، بدون نشر، مصر، ٢٠٠٧.
٨. محمد توفيق بلبع، "تكاليف التسويق"، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، ١٩٩١، ص ٧٣.
٩. محمد توفيق بلبع، "تكاليف التسويق"، مكتبة الشباب للنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩٨.
١٠. جيني هايز، فرانسيس دريدج، "إدارة خدمة العملاء"، ترجمة: قسم الترجمة دار الفاروق، دار الفاروق للإستثمارات الثقافية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٩، مصر.
١١. يسري أمين سامي، سيد عبد الفتاح صالح، "محاسبة تكاليف"، مطابع الدار الهندسية، بدون نشر، القاهرة، ٢٠٠٧ مصر.

ب- المجلات والدوريات العلمية:

١. سليمان البشتاوي، " الإتجاهات الإستراتيجية لتكامل بين نظامي التكاليف والإدارة علي أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكاليفها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الإنسانية، مجلد ٢٨، العدد ٨، ٢٠١٤.
٢. سيد عبد الفتاح سيد، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم الميزة التنافسية لصناعة الأسمنت- دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، جامعة حلوان، مصر، ٢٠١٠.

٣. صفاء محمد عبد الدائم، " إطار مقترح لإستخدام مدخل إدارة النشاط لتحليل ربحية العميل"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الثاني، ٢٠٠٠.

٤. صفاء محمد عبد الدائم، "إطار مقترح لاستخدام مدخل إدارة النشاط ABM لتحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠٠.

٥. طارق عبد العظيم الرشيد، "إستخدام مدخل تكاليف النشاط كأساس لإدارة التكاليف التسويقية لتحليل ربحية العميل في ظل تكنولوجيا التصنيع المتقدمة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٨.

٦. علي قاسم العبيدي، جاسم عيدان المعموري، جليل كاظم العارضي، "أثر التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف التسويقية - دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الإنسانية، جمعة بابل، المجلد ١٩، العدد ١، العراق، ٢٠١١.

٧. محمد علي لطفي، "تخصيص تكاليف الإعلان والترويج بإستخدام مقاييس الفاعلية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، مصر، يناير ١٩٩٤.

٨. محمد محمد منصور، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، جامعة حلوان، مصر، ٢٠٠٢.

٩. محمود عبد الفتاح إبراهيم، سامي نجدي رفاعي، "المحاسبة عن التكاليف إظهارها النظري ومجالها التطبيقي"، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، ١٩٩٥.

١٠. منال حامد فراج، "تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة علي أساس النشاط"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، ٢٠٠٦.

١١. مهند مجيد طالب، "قياس وتحليل تكاليف ربحية الزيون بإستعمال مدخل إدارة التكاليف علي أساس النشاط"، مجلة الدناير، الجامعة العراقية، العدد الثالث، ٢٠٠٨.

ج- الرسائل العلمية:

١- خديجة محمد كوسة، " تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تحقيق المزايا التنافسية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٢، ص ٥٠.

٢- رفيق البربري محمد، "البعد الإستراتيجي للتكاليف التسويقية وأثره في تحقيق الميزة التنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسماعلية، مصر، ٢٠١٠.

٣- سوزي فاروق النقودي، " إستراتيجية إحتواء التكاليف التسويقية لزيادة فاعلية ربحية العميل في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس،
مصر، ٢٠٠٦.

٤- عباس هاشم مهلهل، "استخدام تقنية وتقويم مراجعة البرامج PERT في تحقيق فاعلية التكلفة والإدارة على أساس النشاط دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، ٢٠١٣.

٥- عماد عبد الرحمن محمد، "معايرة تكاليف تسويق المنتجات البترولية دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة فرع بنها، جامعة الزقازيق، مصر، ٢٠٠٤.

٦- محمد السعيد السبع، "تحليل مداخل تخطيط ورقابة تكاليف التسويق في ظل بيئة الأعمال الجديدة بالتطبيق علي قطاع الصناعات الغذائية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠٠٥.

٧- يسري محمد خيرى، "أطار مقترح للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج- دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠٠٤.

A-Books:

1. Gary Cokins, "Activity – Based Cost Management", an Executives Guide, Jinhn Wily Son, 2001.
2. Letricia Gayle Rayburn, "Cost Accounting: Using a Cost Management Approach", 6th Edition, MC Graw-Hill, Irwin, ٢٠٠٦.
3. Micheal W. Maher, William N. Lanen, Shannon W. Anderson, "Foundamentals Of Cost Accounting", 4th Edition, Mc Graw-Hill, New York, 2013.
4. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, "Managerial Accounting", 11th ed, MC Graw – Hill/Irwin, 2011, P 310-312.
5. Roland Hilton, Michel Maher, Frank Selto, "Cost Management Strategies for Business Decision", 3Edition, MC Graw – Hill/Irwin, 2004, P 18.

B- Periodicals:

1. Andrea P. Kern, Carlos T. Formoso "Guide lines For Improving cost Management in Fast Complex and management", Journal of Cost and Management, 2004, PP 1_13.
2. Brent Marshall, "Activity Based Costing at Wavin", Management Accounting (UK), Vol73, N 5, May 1995, PP28_30
3. Don Peppers, Martha Rogers, and Bob Dorf, "Is Your Company Ready For One – to- One Marketing", Harvard Business Review, 1999, PP151-160.
4. George Faster, Mahendra Gupta and Leif Sjoblom, "Customer Profitability Analysis: Challenges and New Directions", Journal of Cost Management, spring, 1996, PP 5-15.

5. George Foster, Mahendra Gupta, "Marketing, Cost Management and Management Accounting", **Journal of Accounting Research**, Vol.6, 1994, PP43_77
6. Ibrahim Abd Elmageed El Kelety, "Toward aconceptual FrameWork for Strategic Cost Management", **Doctora Rerum Politicarum**, Chemnitz University of Thechnology.
7. Ildiko Reka Cardos & Stefan Pete, "Activity-based Costing (ABC) and Activity based Management (ABM) Implementation – Is This the Solution for Organizations to Gain Profitability?", **Babeş-Bolyai University**, Faculty of Economics and Business Administration, 2011, PP151-166.
8. James C. Anderson and James A. Narus, "Business Marketing: Understand What Customer Value", **Harvard Business Review**, NOV-Dec 1998, PP 53-65.
9. Marek Solcansky, and Iveta Simberova, "Measurement of Marketing Effectiveness", **Economic and Management**, Vole 15, 2010, PP755- 759.
10. Natalie Mizik and Doron Nissim, "Accounting for Marketing Activities: Implications for Marketing Research and Practice", **Columbia Business School**, New York, 5May 2011,PP1-8.
11. Paavo Ritala & Hanna _ Kaisa, "Competitive Advantage in Interfirm Cooperation Old and New Explanations", **Competitiveness Review: An International Business Journal**, Vole 20, N 5, 2010, PP 367-383
12. Paul Sharman, "Activity and Driver Analysis To Implement ABC", **CMA Management Accounting Magazine**,Vol.68, No 6, July/ Aug, 1994, PP305-315.
13. Phillip E. Pfeifer, Mark E. Haskins, Robert M. Conroy, "Customer Lifetime Value, Customer Profitability and the Treatment of Acquisition Spend", **Journal Of Managerial Issues**, 2005, PP11-25
14. Richard F. Ortman, and David M. Buehlmann, "Estimating Marketing Costs Using Activity Based Cost Drivers", **Journal of Cost Management**, Vole 12, 1998, PP 5-15.
15. Zahirul Hogue," Strategic Management Accounting In The Value-Chain Frame Work: A Case Study", **Journal Of Cost Management**, March/April, 2001, Vol.15, No2, P 21-27.