

تكاليف التسويق : دراسة تحليلية انتقادية

د. علي عبد الرحيم *

بالرغم من أهمية تكاليف التسويق الا انها لم تلاقى اهتماما كبيرا من محاسبي التكاليف وذلك مقارنة بالتكاليف الصناعية . ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو ظهور محاسبة التكاليف اصلا في المشروعات الصناعية وأن تكاليف التسويق في هذه المشروعات كانت في ذلك الوقت اقل أهمية من تكاليف الانتاج . ولذلك، وجه محاسبو التكاليف اهتمامهم بالدرجة الاولى الى مشاكل التكاليف الصناعية (١) .

وفي عصرنا الحاضر ، نجد أن الاهتمام بتكاليف التسويق واثرها على رسم السياسات واتخاذ القرارات قد ازداد بدرجة كبيرة لا تقل أهمية عن تكاليف الانتاج حيث أن المشروع لا يحقق اهدافه بالانتاج فقط وانما يحقق اهدافه بتسويق هذا الانتاج . وقد بدأ الاهتمام بتكاليف التسويق بعد الحرب العالمية الاولى ، اذ بظهور نظم الانتاج الكبير والتخصص في العمل أصبحت المشكلة الرئيسية تتمثل في تسويق هذه المنتجات .

وقد تطورت فكرة التسويق تطورا كبيرا في القرن العشرين . ومن مظاهر هذا التطور زيادة الاهتمام بإدارة التسويق . وقد عرفت هذه بأنها « استخدام العلوم التطبيقية لتنسيق الجهود الخاصة بتخطيط وتنظيم ورقابة اوجه النشاط التي تؤدي الى تدفق السلع والخدمات من المنتج الى المستهلك بما يؤدي الى اشباع رغبات المستهلك وتحقيق اهداف المشروع » (٢) .

ومن هذا التعريف يقضح أن هناك مظهران رئيسيان للتسويق :

١) ان الهدف من التسويق هو تحقيق اقصى ارباح ممكنة للمشروع وهذه هي الوظيفة الاقتصادية للتسويق .

ب) ان الهدف من التسويق هو تحقيق اقصى منفعة ممكنة من السلع

* استاذ المحاسبة بكلية التجارة في جامعة الكويت .

والخدمات ، بمعنى خدمة المستهلك واشباع رغباته وحاجاته . وهذه هي الوظيفة الاجتماعية .

وفي ضوء هاتينوظيفتين ، توجد مجموعتان أساسيتان من الوظائف التسويقية وتتمثل في وظائف خلق الطلب وخدمة الطلب وتتضمن هذه الوظائف البيع والاعلان وترويج المبيعات وبحوث التسويق والتعبئة والتغليف والتخزين والنقل والائتمان والتحصيل .

مفهوم تكاليف التسويق :

تتمثل تكاليف التسويق في تكاليف اداء الوظائف التسويقية المختلفة في المشروع . وعلى هذا تتضمن تكاليف التسويق كافة عناصر التكاليف التي يتحملها المشروع نتيجة لقيامه بهذه الوظائف . وهناك مفهومان اساسيان لتكاليف التسويق أحدهما مفهوم ضيق والاخر مفهوم واسع . وبالمفهوم الضيق تضم تكاليف التسويق جميع التكاليف التي يسيطر عليها مدير المبيعات (٣) .

وبالمفهوم الواسع تضم تكاليف التسويق جميع الانشطة من وقت تمام الانتاج او من وقت الشراء في المشروعات التجارية حتى تدفق هذه السلع ووصولها للمستهلك الآخر (٤) .

ونتيجة لهذا المفهوم الواسع تتضمن تكاليف التسويق بجانب تكاليف البيع والتوزيع تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية .

ويعرفها أحد الكتاب « بأنها التكاليف التي تظهر بعد رقم مجمل الربح في حساب الارباح والخسائر » (٥) ولكن هذا التعريف غير دقيق حيث اننا نرى ان تكاليف التسويق يجب ان تحمل لحساب المتاجرة ، وعلى هذا الاساس فهي احدى العوامل المكونة لرقم مجمل الربح او الخسارة في المشروع .

من هذه التعاريف المختلفة ، ثار جدل حول المصروفات الادارية وهل تعتبر جزءا من تكاليف التسويق ام لا ؟ . وفي رأيي ان ما يدخل ضمن تكاليف التسويق هو التكاليف الادارية الخاصة بالوظائف التسويقية فقط مثل تكاليف ادارة المبيعات ، ولا يدخل ضمن تكاليف التسويق مصروفات الادارة العامة للمشروع اذ ان هذه المصروفات مصروفات عامة تستفيد منها جميع الوظائف المختلفة في المشروع سواء كانت وظائف انتاج او تسويق او تمويل . ولهذا فلا يجب ضمها لاي من هذه الوظائف .

من هذا نخلص الى ان تكاليف التسويق هي تكاليف اداء الوظائف التسويقية المختلفة في المشروع سواء كانت وظائف خلق الطلب او وظائف

خدمة الطلب . ومن هذا التعريف ، يتضح ان عناصر تكاليف التسويق لا تخرج عن كونها مجموعة عناصر اتفاق يمكن أن تطبق عليها الاسس العلمية نفسها التي تطبق بالنسبة لعناصر تكاليف الانتاج ، حيث يمكن التمييز بين عناصر تكاليف التسويق المباشرة وعناصر تكاليف التسويق غير المباشرة ، ويمكن ايضا التمييز بين عناصر التكاليف المتغيرة وعناصر التكاليف الثابتة طبقا لعلاقة تكاليف التسويق وحجم المبيعات . ويمكن ايضا تطبيق نظريات تحميل التكاليف المختلفة الاجمالية والمباشرة والمتغيرة والمستغلة بالنسبة لعناصر تكاليف التسويق . فتحمل الوحدات المباعية بتكاليف التسويق الاجمالية طبقا لنظرية التكاليف الاجمالية ، وتحمل بتكاليف التسويق المباشرة طبقا لنظرية التكاليف المباشرة . كما وتحمل الوحدات المباعية بتكاليف التسويق المتغيرة طبقا لنظرية التكاليف المتغيرة ، وتحمل الوحدات المباعية بتكاليف التسويق المستغلة طبقا لنظرية التكاليف المستغلة .

ويقالبا في تحديد نصيب الوحدة المباعية من تكاليف التسويق طبقا لنظرية التكاليف المستغلة مشكلة تحديد طاقة التسويق القصوى والفعلية وبالتالي تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة بالنسبة لتكاليف التسويق . ونساهم في حل هذه المشكلة بتقديم المفاهيم الآتية للطاقة بالنسبة للتسويق :

1 — الطاقة النظرية : وفي رأيي انها تتمثل في قدرة السوق على استيعاب منتجات المشروع وتقاس كنتيجة لبحوث التسويق والتي يقوم بها خبير في بحوث التسويق او قسم بحوث التسويق في المشروع .

ب — الطاقة القصوى : وتتمثل في قدرة رجال البيع بالمشروع على توزيع منتجات المشروع .

ج — الطاقة المتاحة : وتتمثل في قدرة رجال البيع بالمشروع على توزيع منتجات المشروع في حدود طاقة الانتاج المتاحة وسياسة التخزين التي تتبعها ادارة المشروع .

د — طاقة برنامج البيع : وتتمثل في المبيعات المخططة (المستهدفة) في الموازنة التخطيطية للمشروع .

ه — الطاقة الفعلية : وتتمثل في المبيعات الفعلية للمشروع .

ومن هذا يتضح ان الفرق بين الطاقة القصوى والطاقة المتاحة تتمثل في الاختلافات الموجودة بين طاقة الانتاج وطاقة التسويق ، وحيث ان الاولى قد اخذت في الحسبان عند حساب تكلفة الطاقة غير المستغلة في الانتاج ، لذا نرى ان تتمثل الطاقة غير المستغلة في التسويق في الفرق ما بين الطاقة

المتاحة للتسويق طبقا للتعريف الذي اوردناه سابقا وبين المبيعات الفعلية وذلك حتى لا يتكرر الحساب مرتين ، مرة عند حساب الطاقة غير المستغلة في الانتاج ومرة أخرى عند حساب الطاقة غير المستغلة في التسويق .

وتحسب الطاقة غير المستغلة هنا طبقا لهذا القانون :

التكاليف الثابتة للتسويق x $\frac{\text{الطاقة المتاحة للتسويق}}{\text{الطاقة المتاحة للتسويق} - \text{المبيعات الفعلية}}$

ويمثل المبلغ الناتج خسارة الطاقة غير المستغلة ويرحل الى حساب الارباح والخسائر ولا يحمل على الوحدات المباعة . ويجب على ادارة المشروع دراسة هذا الانحراف وتحليل اسبابه والعمل على تلافي حدوثه في المستقبل .

وفي رأينا أن يأخذ المشروع بنظرية التكاليف المتغيرة نظرا لما لها من فوائد عديدة خصوصا في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . وحتى تستفيد ادارة المشروع من المزايا الاخرى لنظرية التكاليف المستغلة ، نرى أن يقوم المحاسب بحساب تكلفة الطاقة غير المستغلة طبقا لهذه الطريقة في قوائم منفصلة كاجراء مستقل ويقدمها للإدارة في فترات دورية حتى تتخذ القرارات العلاجية المناسبة لمنع هذه الطاقة غير المستغلة من الحدوث في المستقبل أو التقليل من أثرها كلما أمكن ذلك (٦) .

ونظرا لتطور وظيفة التسويق تطورا كبيرا في القرن العشرين ، خصوصا بعد الحرب العالمية الاولى نتيجة لتوسع الصناعة وابتعادها عن مراكز التوزيع واتساع حجم الاسواق الداخلية والخارجية وضرورة دراسة رغبات المستهلك عند رسم السياسات المختلفة بالمشروع مما ادى بالتالي الى زيادة تكاليف التسويق الى حد كبير ، احتاجت الادارة الى تصميم نظام لتحليل تكاليف التسويق وتبويبها ومعايرتها وتحقيق الرقابة عليها والعمل على خفضها الى ادنى حد ممكن .

وتتشابه تكاليف التسويق مع تكاليف الانتاج الى حد كبير من حيث الاجراءات والاساليب الفنية للتحليل وكذلك تتشابه مع تكاليف الانتاج في الاجراءات والاساليب الخاصة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية الرشيدة . وبالرغم من ذلك التشابه فان تكاليف التسويق تتميز بمميزات خاصة تبعا لطبيعة عملياتها التي تختلف عن العمليات الانتاجية من حيث تنوعها وتعددتها وذلك لتأثيرها ، في آن معا ، بعوامل داخلية وخارجية مثل ظروف المشروع وامكانياته وأنواع العملاء وظروف السوق وتغيرات الطلب من وقت لآخر ومجالات الحملات الاعلانية ودرجة المنافسة وغير ذلك من العوامل المختلفة .

وينتج عن تعدد وتغير العوامل وظروف المحيطة بالنشاط التسويقي صعوبة تحليل تكاليف التسويق ودراستها ، كما يصعب دائما التعبير عن العوامل النفسية والعلاقات الانسانية تعبيراً كمياً بالرغم من تأثيرها على نشاط التسويق . كذلك يصعب معايرة تكاليف التسويق وضبطها بعكس الحال في تكاليف الانتاج .

ومن الخلافات الرئيسية بين تكاليف التسويق وتكاليف الانتاج ان تكاليف الانتاج يتحمل بها الانتاج سواء بيع أم رحل ضمن مخزون آخر الفترة بينما تحمل تكاليف التسويق على الوحدات المباعة فقط ولذلك تظهر تكاليف التسويق كجزء من تكلفة المبيعات في حساب المتاجر حيث ان كل تكاليف التسويق تخص وظيفة التسويق تحكم تحميل تكاليف ما قبل البيع « (٨) ومن الامثلة على ذلك ، عمولات الوحدات التي تمت خلال الفترة .

ومن العوامل الرئيسية التي تؤدي الى صعوبة تحليل تكاليف التسويق ، عوامل تخص النشاط التسويقي نفسه مثل : « عدم امكانية التحكم في العملاء والمنافسين ، صعوبة تحديد الطاقة التسويقية بالنسبة للمشروع ، صعوبة الاشراف المباشر على رجال البيع ، صعوبة التحكم في تحديد السعر على اساس التكاليف ، وصعوبة الحصول على بيانات تفصيلية عن عمليات المنافسين » (٧) .

وبالاضافة الى ذلك ، هناك العوامل الاخرى التي تخص انواع المشروعات المختلفة وطرق الصنع المختلفة وطبيعة الاسواق وطرق ترويج المبيعات مما يؤثر على تحليل تكاليف التسويق ويؤدي الى صعوبة هذا التحليل .

تحليل تكاليف التسويق :

ولتحقيق اهداف محاسبة تكاليف التسويق ، يقوم المحاسب بتحليل عناصر تكاليف التسويق ومراقبتها باستخدام الطرق العادية المتبعة في تحليل ومراقبة تكاليف الانتاج . فهو يقوم أولاً بتقسيم أوجه النشاط التسويقي الى وظائف معينة ، ثم يحلل التكاليف الى مباشرة وغير مباشرة ومتغيرة وثابتة ، ثم يختار اعدل الاسس لتحميل التكاليف غير المباشرة طبقاً لنظرية التكاليف المستخدمة ، ثم يستخرج نصيب الوحدة من تكاليف التسويق طبقاً لمعدلات التحميل المناسبة . وحتى يساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، فيجب عليه ان يقارن بين تكاليف التسويق المحددة مقدماً في الخطة وبين التكاليف الفعلية والهدف من ذلك تحديد الانحرافات عن الخطة وتحليلها وتقديم التقارير عنها للإدارة حتى تتخذ القرارات العلاجية المناسبة لمنع حدوث الانحرافات مستقبلاً والتقليل

من أثرها . ويجب على محاسب التكاليف أيضا ان يستخدم معدلات ربحية تحليلية للمنتجات المختلفة والمعملاء ورجال البيع ومناطق التوزيع حتى يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة برسم سياسات التسويق .

ومن المشاكل التي تثار عند تحليل تكاليف التسويق وجود عناصر تكاليف تحدث بعد واقعة البيع وتسمى تكاليف ما بعد البيع وتشمل هذه « جميع عناصر التكلفة التي تحدث بعد بيع البضاعة أو أداء الخدمة وترتبط سببيا بالإيراد الذي تحصل عليه المنشأة من بيع هذه البضاعة أو تلك الخدمة مما يوجب تحميلها لهذا الإيراد على نفس الاسس والمفاهيم المحاسبية التي تحكم تحميل تكاليف ما قبل البيع » (٨) ومن الأمثلة على ذلك ، عمولات التحصيل وخصومات تعجيل الدفع وتكاليف الضمان وفي رأينا انه يجب على المحاسب ان يطبق على هذه البنود قاعدة الاستحقاق كما في حالة تكاليف ما قبل البيع وعليه ، يجب ان تحمل الفترة بالمصروفات التي ساهمت في عملياتها بغض النظر عن التوقيت الزمني للدفع أو الحدوث وطبقا لذلك يجب على المحاسب ان يحتاط لهذه البنود ويعد المخصصات الضرورية لها وتحميل الفترة بما يجب أن تتحمله منها .

ويتم تحليل تكاليف التسويق بعدة طرق منها : التحليل حسب الوظائف أو حسب مناطق التوزيع أو حسب العملاء أو حسب المنتجات أو حسب رجال البيع أو حسب علاقاتها بحجوم البيع الى تكاليف متغيرة وثابتة . وأخيرا ، يتم تحليل تكاليف التسويق الى مباشر وغير مباشر على الوظيفة أو المنطقة أو العميل أو المنتج أو رجل البيع . ويختار محاسب التكاليف التحليلات المناسبة لظروف المشروع ويجب أن يراعي هنا اهداف الإدارة وتكاليف النظام المقترح . فاذا ما اختارت الإدارة مثلا التحليل الوظيفي لتكاليف التسويق ، وجب على المحاسب ان يحدد الوظائف التسويقية بالمشروع وتجميع بنود التكاليف المتعلقة بهذه الوظائف ثم يقوم بعد ذلك بتحديد وحدة قياس لكل وظيفة على حدة وتحديد تكاليف كل وحدة بقسمة اجمالي تكاليف كل وظيفة على عدد الوحدات التي تمت خلال الفترة .

ويفيد التحليل الوظيفي لتكاليف التسويق في اعداد المقارنات والمعايير والموازنات الخاصة بتكاليف التسويق . وتقسم عمليات التسويق بحسب وظائفها الى وظائف البيع ، الاعلان وترويج المبيعات ، بحوث التسويق ، التعبئة والتغليف ، التخزين ، النقل ، الائتمان ، والتحصيل . وتتوقف عملية تقسيم أوجه النشاط التسويقي الى وظائف على طبيعة المشروع وتنظيمه الإداري وحجم عملياته ويجب أن تتجانس جميع العمليات داخل كل وظيفة . وحتى يمكن تحديد التكاليف التي يجب ان تحمل بها كل وظيفة ، يجب تقسيم

التكاليف الى خاصة ومشتركة وتخصيص التكاليف الخاصة على الوظيفة التي استفادت منها وتحميل التكاليف المشتركة على الوظائف المستفيدة طبقا لاعدل اساس ممكن . ويجب ان يلجأ المحاسب هنا الى خبر بحوث التسويق ليساعده في تحديد مدى ضرورة كل وظيفة بالنسبة للمشروع . فبالنسبة للاعلان مثلا ، يجب ان يحدد خبر بحوث التسويق ما هو الاعلان الضروري لتحقيق حجم الاعمال المخطط ، وما هي وسيلة الاعلان المناسبة لتحقيق هذا الحجم . ويعتبر الاعلان الضروري طبقا لتقدير خبر بحوث التسويق تكلفة اذ انه ضروري لتحقيق هذا الحجم . وما زاد على ذلك يعتبر من قبيل الضياع وسوء استخدام الموارد في المشروع ويجب ان يرحل الى حساب الارباح والخسائر ولا يحمل على الوحدات المباعة ويعتبر انحرافا تحاسب عليه ادارة المشروع .

ولا يفيد التحليل الوظيفي وحده في تحديد نصيب الوحدات المباعة من تكاليف التسويق ، ولذلك ، يلجأ محاسب التكاليف بالاضافة الى التحليل الوظيفي بتحليل تكاليف التسويق الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة والى تكاليف متغيرة وثابتة . وتكاليف التسويق المباشرة هي تلك العناصر التي تخص وظيفة معينة او قسما معيناً او منطقة معينة او منتجا معيناً او رجل بيع معين او عميلاً معيناً .

اما التكاليف غير المباشرة ، فهي تلك التكاليف العامة التي لا تخص وظيفة معينة او قسما معيناً او منطقة معينة او منتجا معيناً او رجل بيع معين او عميلاً معيناً . . وعلى ذلك فهي تكاليف مشتركة تخص اكثر من وظيفة او منطقة او منتج او رجل بيع او عميل . ويجب هنا على المحاسب ان يجتهد في البحث عن اعدل اساس ممكن لتوزيع هذه التكاليف المشتركة بين الوظائف المستفيدة منها او المناطق او المنتجات او رجال البيع او العملاء . ويتم ذلك عن طريق تطبيق نظرية مراكز التكلفة واستخراج معدلات التحميل . وتحديد التكاليف المباشرة واستخراج معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة يمكن حساب نصيب الوحدة المباعة من تكاليف التسويق طبقا لنظرية التكاليف الاجمالية .

اما اذا استخدم المحاسب نظرية التكاليف المتغيرة او المستغلة فيجب عليه بالاضافة الى ذلك تحليل تكاليف التسويق على حسب علاقتها بحجوم البيع الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ويعتبر التحليل الى متغير وثابت مهما ايضا في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات الادارية المختلفة مثل ايقاف نشاط تسويقي معين او فتح منطقة توزيع جديدة وغير ذلك من عمليات التسويق المختلفة .

وبالاضافة الى ذلك يمكن لمحاسب التكاليف تحليل تكاليف التسويق بحسب مناطق التوزيع او العملاء او المنتجات المباعة او رجال البيع . ويفيد

تحليل تكاليف التسويق بحسب مناطق التوزيع في تحديد ربحية كل منطقة والمقارنة بينها وبين المناطق الأخرى .

أما التحليل على حسب رجال البيع فيفيد إدارة المشروع أساساً في الرقابة على رجال البيع عن طريق أعداد معايير الأداء والتكاليف اللازمة لهذا الأداء كما تساعد الإدارة في تحديد كفاءة رجال البيع المختلفين . ويساعد التحليل على حسب العملاء في ترشيد الإدارة في تحديد سياسات البيع ونوع العملاء الذين يتعامل معهم المشروع . ويساعد التحليل على حسب المنتجات المباعة في تحديد ربحية كل منتج على حدة وترشيد الإدارة لاتخاذ قرارات الاستثمار أو التوقف عن انتاج سلع معينة . و في حالة كثرة أنواع السلع المنتجة قد يلجأ المحاسب الى تجميع هذه السلع في مجموعات ذات صفات مميزة ومتشابهة . ويتم تكوين هذه المجموعات على أسس مختلفة مثل طبيعة المنتج ، أو اختلاف طرق اللف والحزم ، أو بحسب اسم الماركة ، أو بحسب طريقة استخدام العملاء للمنتجات أو بحسب حجم المبيعات لكل المنتجات المباعة .

الرقابة على تكاليف التسويق :

ولتحقيق الرقابة على تكاليف التسويق تتبع القواعد والاجراءات المحاسبية الفنية نفسها الخاصة بتكاليف الانتاج . والفرق الأساسي هنا يتمثل في صعوبة التطبيق بالنسبة لتكاليف التسويق . فتخطيط تكاليف التسويق ومعايرتها أصعب من معايرة تكاليف الانتاج وتقييم أداء النشاط التسويقي أصعب من تقييم أداء النشاط الانتاجي .

وتحتاج الرقابة على التكاليف عموماً الى خطة محددة وقياس للتكاليف الفعلية ومقارنة التكاليف الفعلية بالخطة لتحديد الانحرافات وتحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات ومد الإدارة بالتقارير المناسبة لاتخاذ القرارات العلاجية لمنع تكرار حدوث الانحرافات في المستقبل .

وبالمقارنة بين تكاليف التسويق وتكاليف الانتاج نجد أن معايرة تكاليف التسويق أصعب بكثير من معايرة تكاليف الانتاج وطبعاً تتفاوت صعوبة المعايرة بين الوظائف المختلفة للتسويق إذ يمكن نسبياً تحديد معايير لتكاليف التخزين والنقل والتعبئة والتغليف والائتمان والتحصيـل أي وظائف خدمة الطلب ، في حين أن أعداد معايير لوظائف خلق الطلب كوظائف الاعلان وترويج المبيعات وبحوث التسويق من الصعوبة بمكان ولذلك نلجأ هنا الى الموازنات التخطيطية . ويجب الاستعانة عند أعداد الموازنة التخطيطية بخبير في بحوث التسويق حتى يحدد الاعلان الضروري والوسيلة المناسبة لتحقيق حجم المبيعات المستهدف

في الخطة والوسائل الضرورية الأخرى لترويج المبيعات وكذلك بحوث التسويق التي يجب أن تعد خلال الفترة وتعتبر الموازنة التخطيطية في هذا المجال أفضل بكثير من المعايير في التطبيق العملي (٩) .

ويحتاج اعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف التسويق الى دراسة دقيقة لبنود التكاليف ، ويحتاج بجانب بيانات وآراء محاسب التكاليف الى خبرة وراي خبير بحوث التسويق بالمشروع حتى لا تؤدي الى المغالاة في التقدير وكذلك يجب تنفيذ الخطة بمرونة كافية حتى لا تؤدي الى التوهم في تكاليف التسويق على حساب خفض حجم البيع المطلوب تحقيقه وهنا تحتاج الى تطبيق الموازنة التخطيطية المرنة .

ولا يخفى ان توزيع التكاليف غير المباشرة رغم انه يساعد على تحديد نصيب الوحدة المباعة من تكاليف التسويق الا انه يعوق تحقيق وظيفة الرقابة حيث تتطلب الرقابة تحديدا واضحا للمسؤولية ولا يمكن لادارة المشروع ان تسأل مدير القسم عن التكاليف العامة الخارجة عن نطاق سلطاته .

الخلاصة :

يتضح من التحليل السابق :

١ — ان محاسبي التكاليف لم يهتموا بعد الاهتمام الكافي بهجال محاسبة تكاليف التسويق وذلك مقارنة بالتكاليف الصناعية وان هناك مجالا واسعا لبحوث ميدانية تركز اهتمامها على حل مشاكل وصعوبات التطبيق .

٢ — ان تكاليف التسويق تمثل مجموعة نفقات يمكن تطبيق نفس القواعد الخاصة بالتكاليف الصناعية عليها من حيث التحليل والتحميل ولكن الصعوبة هنا في التطبيق وايجاد الاسس المناسبة للتحميل .

٣ — ان نفس النقاش الدائر بين محاسبي التكاليف من حيث تطبيق انسب النظريات للتحميل يطبق على تكاليف التسويق ، وفي رأينا ان انسب النظريات للتطبيق هي نظرية التكاليف المتغيرة مع حساب تكلفة الطاقة غير المستغلة في قوائم منفصلة كاجراء مستقل .

٤ — ان البحث قد ساهم في حل مشكلة حساب تكلفة الطاقة غير المستغلة في مجال التسويق بتقديم تعريفات للطاقة في هذا المجال وطريقة واضحة لحساب تكلفة الطاقة غير المستغلة في مجال التسويق .

٥ — انه يجب على المحاسب ان يأخذ في الحسبان تكاليف ما بعد البيع بان

يحتاج لها ويعد المخصصات الضرورية في هذا الشأن وتحمل الفترة بما يجب أن تتحمله منها .

٦ — ان معايرة تكاليف التسويق اصعب في التطبيق العملي من معايرة التكاليف الصناعية . وهذه الصعوبة تختلف بين الوظائف المختلفة فهي اصعب في وظائف خلق الطلب عنها في وظائف خدمة الطلب . ونوصي في حالة صعوبة اعداد المعايير باللجوء الى الموازنة التخطيطية المرنة . ونحتاج هنا الى رأي خبير بحوث التسويق ليحدد الارقام والوسائل الضرورية لتحقيق حجم المبيعات المستهدف وذلك توطئة لقيام محاسب التكاليف بترجمة هذه الارقام والوسائل الى تكلفة .

٧ — ان الرقابة على تكاليف التسويق تحتاج الى تحديد واضح للمسؤولية عن الانحرافات وان توزيع وتحمل التكاليف غير المباشرة للتسويق يعيق عملية الرقابة حيث انه يساعد في عدم تحديد المسؤولية بشكل واضح بالرغم من انه يسهل تحديد نصيب الوحدة المباعة من تكاليف التسويق، وفي رأينا أن تطبيق التكاليف المتغيرة هنا يساعد على حل جزء كبير من هذه المشكلة .

FOOTNOTES

- 1- G.R. Growingshield & K.A. Gorman, **Cost Accounting**, (Boston: Houghton MIFFLING G., 1974), p. 478.
- 2- M. Zober, **Marketing Management** (New York: John Willey & Sons Inc. 1964), p. 8.

للمناقشة التفصيلية انظر :

دلال صادق — دراسة تحليلية لتكاليف التسويق في وحدات المؤسسة المصرية الاستهلاكية العامة بالجمهورية العربية المتحدة — رسالة ماجستير كلية التجارة جامعة القاهرة ١٩٦٩ .

- 3- R. Wixon (ed.), **Accountants Handbook** (New York: The Roland Press Co. 1956), p. 9:1.
- 4- J.B. Weckert & J.D. Wilson, **Controlership - The Work of the Accounting Executive** (New York: The Roland Press Co., 1952), p. 377.
- 5- D.R. Longman & M. Schiff, **Practical Distribution Cost Analysis** Homewood, Illinois: Richard Irwin, Inc. 1955), p. 10.
- 6-

للمناقشة التفصيلية لهذا الرأي انظر بحثنا الخاص « مدى صلاحية نظريات التكاليف للتطبيق العملي » مجلة بهوث المحاسبة والادارة والقانون — القاهرة : كلية التجارة بجامعة القاهرة — العدد الخامس عشر — ١٩٧١ . ص ١٤٠ .

- 7- The Institute of Cost and Works Accountants, **The Problem of Selling and Distribution Cost Accounting** (London: Gee & Co. Ltd., 1973), p. 0.
- 8-

محمد عطية مطر محمود ، تكاليف ما بعد البيع : دراسة تحليلية تطبيقية على الشركات التجارية والصناعية في الكويت (رسالة ماجستير ، كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية — جامعة الكويت — ١٩٧٤) ص ٢ .

- 9- G.R. Grownshild & K.A. Gorman, **Op. Cit.**, p. 496.