

## تكلفة التسويق

### مفاهيم وتعريفات

تعرف تكلفة التسويق محاسيباً بجميع ما ينفقه المشروع على أوجه النشاط التسويقية المختلفة من إعلان وبيع شخصي ونقل وبحوث تسويق... إلخ.

وتنسل تكلفة التسويق كلاً من البنود الآتية :

- ١- البيع الشخصي : ويشمل مرتبات وعمولات ومصاريف انتقال رجال البيع .
- ٢- الإعلانات، وتنشيط المبيعات : ويضمن ما ينفق على الإعلان في الجرائد والمجلات والبريد والراديو وعلى شاشة التليفزيون، والملصقات الحائطية والوسائل المختلفة لنشر الإعلانات، ونفقات تصميم الإعلان والعينات والهدايا الترويجية وجميع المصروفات الإدارية، لقسم الإعلان وتنشيط المبيعات مثل المرتبات والإضاءة... إلخ.
- ٣- النازل : ويشمل مصاريف النقل والشحن والاستلام وصيانة وإصلاح وسائل ومعدات النقل والمصروفات الإدارية لقسم النقل.
- ٤- التخزين : ويشمل جميع عناصر نفقات تخزين ومناولة المنتجات منذ وصولها المخازن حتى بيعها للعملاء أو نقلها للمتاجر التابعة للمنتج، وتشمل الإضاءة والتدفئة والقوى المخركة والصيانة والاستهلاكات والأدوات الكتابية والمهمات والأجور والتأمين والفوائد والضرائب.
- ٥- التحصيل والائتمان : ومن أمثلتهما نفقات مندوبي التحصيل والاستفسار عن العملاء والمديرين المدومة والرسوم القانونية وجميع المصاريف الإدارية لقسم التحصيل.
- ٦- بنود أخرى : وتشمل الخصم النقدي على المبيعات وتكلفة ما ينفق على بحوث التسويق وتلبي إدارة التسويق بصفة عامة والتي لا يمكن تخصيصها إلى إدارة أو قسم معين.

ويعتمد التقسيم السابق لتكاليف التسويق على الوظائف التسويقية التي يتم أداؤها بالمنظمة وليس على أساس طبيعة بنود التكلفة من حيث كونها استهلاكاً أو أجوراً أو مواد خام. ويختلف تبويب تكاليف التسويق من منظمة لأخرى باختلاف الوظائف التسويقية التي يتم أداؤها بكل منها ونوع النشاط الذي تزاوله المنظمة (تجاري - صناعي - خدمات)، والتنظيم الداخلى لإدارتها ونطاق السلطة. ويرى البعض ضرورة تصميم النظام المحاسبى على أساس المسئوليات Responsibilities بالمنظمة والوظائف التي يقوم بها كل قسم أو فرد على الخريطة التنظيمية للمنظمة، وذلك بالإضافة إلى النظم المحاسبية الحالية التي تهدف إلى تحديد تكلفة الوحدة حتى يمكن رقابة الأداء أولاً بأول بسهولة وسرعة، وتحديد المسئوليات فى حالة عدم تحقيق الأهداف الموضوعية ليس بهدف محاسبة المسئول عما حدث، ولكن لتلافيه مستقبلاً ومعالجة الأسباب التي أدت إلى حدوثه.

وعند دراسة تكاليف التسويق، يجب التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف الثابتة والمتغيرة.

فالتكاليف المباشرة هي التكاليف التي يمكن الربط بينها وبين القطاعات التسويقية المختلفة بحيث يمكن تخصيصها مباشرة لسلعة معينة أو منطقة معينة أو عميل معين، ومن أمثلتها ما ينفق على الإعلان عن سلعة معينة أو مرتبات رجال البيع فى إحدى المناطق. أما التكاليف غير المباشرة فهي التكاليف التي يصعب تخصيصها مباشرة إلى عملاء معينين أو مناطق أو منتجات معينة إلا باستخدام بعض الأسس للتوزيع حتى تتحمل كل منها نصيبها العادل من هذه التكاليف، ومن أمثلة هذه التكاليف ما ينفق على إعلان عن مجموعة من السلع أو نشر إعلان من مجلة أو صحيفة توزع فى جميع أنحاء البلاد.

والتكاليف الثابتة هي التكاليف التي لا تتغير فى مجموعها بتغير كمية المبيعات، أما التكاليف المتغيرة فهي التكاليف التي تتغير فى مجموعها بنفس النسبة مع التغير فى كمية المبيعات. وهكذا تعتمد التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة على سلوك التكاليف الثابتة، ويلاحظ أن التكاليف الثابتة تخلق أصلاً أو أساساً مع خلق الطاقة بالمنظمة سواء كانت طاقة إنتاجية أو بيعية أو فنية أو مالية أو إدارية، وفى أى شكل تتخذ هذه الطاقة استعداداً للاستغلال أو التشغيل، بينما تمثل التكاليف المتغيرة مجموعة التكاليف التي يؤذن بها لاستخدام هذه الطاقة فى إنتاج وبيع الوحدات السلعية.

وقد تندمنا التكاليف الثابتة نتيجة لميزة أو امتلاك أصول ثابتة لما يترتب عنها من استهلاكات، أو إبرام عقود طويلة الأجل، يترتب عنها دفع بعض البنود بصفة مستمرة مثل الإيجارات أو أجور ومرتبوات رجال الإدارة والموظفين الإداريين والكتابيين... إلخ. وتعتبر التفرقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة مسألة نسبية بين المنظمات المختلفة، فمثلاً إذا قام أحد الموزعين بامتلاك عربات النقل وقام بدفع مرتبات السائقين على أساس مبلغ ثابت شهرياً، نجد أن معظم تأناليفه ثابتة نظراً لعدم تغيير عدد العربات أو السائقين مع التغيرات في حجم المبيعات، لكنه لو قام باستئجار خدمة النقل فإن تكاليف النقل تتغير مع التغيرات في حجم المبيعات.

وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك عدة مفاهيم رئيسية للتكاليف يجب على العاملين في مجال التسويق الإلمام والاستعانة بها عند اتخاذ القرارات التسويقية وهي :

#### ١. التكاليف المضافة :

وهي التي تزيد نتيجة لحدوث أوجه نشاط إضافية في المشروع كإضافة سلعة جديدة مثلاً. ويختلف هذا النوع عن التكاليف الحدية وهي الزيادة في إجمالي المنفق نتيجة لإضافة وحدة من المنتجات.

فمثلاً إذا كان هناك مشروع يقوم بإنتاج ١٠٠٠ وحدة سنوياً من أحد المنتجات على أساس تشغيل المصنع ٧ ساعات يومياً، وحدد سعر بيع الوحدة بـ ١١٠ جم على أساس أن نصيب السنة من مصروفات التأسيس والإنشاء ٣٠٠٠٠ جم ومصروفات التشغيل ٧٠٠٠٠ جم والريح المطلوب تحقيقه ١٠٠٠٠ جم، فإذا ما طلب المشروع توريد ١٠٠٠ وحدة إضافية بسعر ٨٠ جم للوحدة فإنه بالنظرة الأولى سيرفض الطلب، ولكن باستخدام مفهوم التكاليف المضافة فإنه يمكن قبول الطلب على أساس أن الوفاء بهذه الطلبية سيتطلب تشغيل المصنع ٧ ساعات إضافية، وبالتالي سيتحمل المصنع تكاليف إضافية في شكل مواد أولية وأجور ومهيايا ووقود وطاقة وقطع غيار وصيانة ومصروفات عمومية ٧٥٠٠٠ جم، فإن نصيب الوحدة سيكون ٧٥ جم وهو أقل من السعر المطلوب وهو ٨٠ جم. وتعرف التكاليف التي لا تتغير بتغير أوجه نشاط المشروع بالتكاليف الجمادة.

## ٢. تكاليف الفرص البديلة :

وهي أرباح البدائل التي تأخذ بها المنظمة، وهي تعبر عن التضحيات التي ضحت بها المنظمة نتيجة لعدم الأخذ بدائل القرار الذي تم اتخاذه، ويجب الاستعانة بهذا المفهوم عندما يكون المعروض من عوامل الإنتاج محدوداً مع تعدد بدائل استخدامها والاستفادة بها.

## ٣. التكاليف التاريخية والإحلامية :

ويمكن الاستعانة بها عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالأصول الرأسمالية، حيث إنه عند الاستعانة بالتكاليف التاريخية يتم تقييم هذه الأصول على أساس القيمة وقت الشراء والمسجلة في الدفاتر، بينما يتم التقييم على أساس تكاليف استبدال الآلة بألة جديدة حالياً أو مستقبلاً عند الاعتماد على مفهوم التكاليف الإحلامية. ونظراً لأن المستقبل يختلف عن الماضي فإنه يجب الاعتماد على التنبؤ بالتكاليف في المستقبل عند اتخاذ القرارات بشأن التوسع وإضافة منتجات أو أشكال جديدة وعند إعداد قائمة نتائج الأعمال التقديرية ووضع التكاليف المعيارية في أوجه النشاط المختلفة، وتسمى التكاليف في هذه الحالة بالتكاليف المستقبلية، تمييزاً لها عن التكاليف التي تحدث في الماضي.

## الصعوبات التي تواجه الباحث عند تحليل تكلفة التسويق :

- ١ - اعتماد الباحث على بيانات تاريخية متعلقة بالماضي وليس بالحاضر أو المستقبل .
- ٢ - صعوبة تحديد عما إذا كانت بعض التكاليف إنتاجية أم تسويقية أم مالية، فمثلاً هل يعتبر المنفق على النقل والتخزين من تكاليف الإنتاج أم التسويق أم التمويل ؟
- ٣ - كثرة التكاليف المشتركة في مجال التسويق مثل الإعلان عن مجموعة من السلع وقيام رجل البيع ببيع عدد من السلع لعدد من العملاء، مما يؤدي إلى ضرورة البحث عن أسس عادلة لتوزيع هذه التكاليف على كل من المناطق والسلع والعملاء بحيث تتحمل كل منها نصيبها العادل منها .
- ٤ - صعوبة قياس العناصر غير الملموسة في تكاليف التسويق مثل الوقت والمجهود اللذين يبذلهما المستهلك الأخير في شراء السلع والخدمات .

٥. تأثير عناصر تكاليف التسويق على الكمية المباعة مثل تأثير ما ينفق على الإعلان على مبيعات، لسلع خاصة في الأجل الطويل. . فأى تخفيض في نفقات الإعلان قد يؤثر على حجم المبيعات في المستقبل، بعكس الحال بالنسبة لتكاليف الإنتاج التي تتأثر بكمية الإنتاج، حيث تقل تكلفة إنتاج الوحدة بزيادة عدد الوحدات المنتجة بسبب توزيع التكاليف الثابتة على عدد كبير من وحدات الإنتاج.

٦. تتطلب رقابة تكاليف التسويق اختيار وحدات للقياس بالنسبة لكل منها مثل المقابلة البيعية بالنسبة لمهايا وعمولات ومصاريف انتقال فهناك مقابلة تستغرق ٥ دقائق وأخرى ٥ ساعات. وهناك مقابلة بيعية ينتج عنها بيع، وهناك مقابلة بيعية لا ينتج عنها بيع حالياً ولكنها قد تؤدي إلى زيادة المبيعات في المستقبل.

وبالإضافة إلى ذلك فإن جهود رجال البيع في المقابلة تتوقف إلى حد كبير على الجهود الترويجية الأخرى مثل الإعلان بالإضافة إلى مزايا السلعة ودرجة توافر الظروف المناسبة في السوق... الخ.

٧- التأثير طويل الأجل لتكاليف التسويق، فمثلاً تؤدي الحملات الإعلانية والجهود الترويجية في أغلب الأحيان، إلى زيادة المبيعات في الأجل الطويل.

٨- صعوبة قياس إنتاجية ما ينفق على النشاط التسويقي بسبب تحقيق النتائج المرجوة منها في الأجل الطويل، بالإضافة إلى التفاوت الكبير بينها من حيث الجودة، فمثلاً لا تكفي زيادة المذوق على الإعلان أو تكرار الإعلان إذا لم يكن تصميم الإعلان مناسباً بحيث يؤدي إلى لفت النظر وإثارة الرغبة والإقناع.

٩- اختلاف الشركات في مقدار ما ينفق على أوجه النشاط التسويقية المختلفة، فمثلاً تركز بعض الشركات على البيع الشخصي، بينما تركز شركات أخرى على الإعلان، ويؤدي هذا إلى صعوبة المقارنة بين تكلفة التسويق في المنظمات المختلفة.

لذلك يجب أن يأخذ الباحث هذه الصعوبات في حسبانته عند تحليل تكلفة التسويق. ويمكن للباحث الاستعانة بالمفاهيم المناسبة للتكاليف لتدارك بعض هذه الصعوبات.

## النسب المالية وتحليل تكلفة التسويق :

تقوم بعض المنظمات باستخدام النسب المالية في تحليل مبيعاتها وتكاليف الإنتاج والتسويق ، ويعتبر إعداد قائمة نتائج الأعمال بمثابة الخطوة الأولى لهذا التحليل وتوضح قائمة نتائج الأعمال ملخصاً للنتائج التي تحققها المنظمة من أرباح وخسائر خلال فترة زمنية معينة (سنة مثلاً) ، وتستخلص بياناتها من حسابى المتاجرة والأرباح والخسائر .

ويمكن تلخيص بياناتها فى المعادلتين الآتيتين :

$$١ - قيمة المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة = إجمالي الربح$$

$$٢ - إجمالي الربح - مصاريف متنوعة = صافى الربح$$

وتظهر قائمة نتائج الأعمال فى أبسط صورها كما يلى :

صافى المبيعات	٢٠٠٠٠٠٠ جم
تكلفة البضاعة المباعة	١٥٠٠٠٠
إجمالى الربح	٥٠٠٠٠
مصاريف متنوعة	٤٠٠٠٠
صافى الأرباح	١٠٠٠٠

ونورد الملاحظات الآتية بالنسبة لقائمة نتائج الأعمال :

١ - صافى المبيعات = إجمالي المبيعات ( نقدية وآجلة - مردودات المبيعات - خصم مسموح به )

٢ - تكلفة البضاعة المباعة = بضاعة أول المدة بسعر التكلفة + صافى المشتريات

(إجمالى المشتريات + مصروفات النقل إذا لم تكن مضافة إلى الفاتورة - مردودات المشتريات - خصم الكمية) - بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة .

أما بالنسبة للخصم النقدى على المشتريات فإما يضاف إلى الأرباح باعتباره إيراداً نتيجة للاستفادة من دفع قيمة المشتريات خلال فترة الخصم ، وإما يخصم من قيمة المشتريات الإجمالية .

٣- المصاريف المتنوعة وتشمل مصاريف الترويج بما فيها مكافآت رجال البيع ومصاريف انتقالهم ومصاريف الائتمان والتحصيل والمصاريف الإدارية الأخرى مثل المرتبات والإيجارات والتأمينات والإضاءة والأدوات الكتابية والاستهلاكية .

### الوارد أولاً يصرف أولاً، والوارد أخيراً يصرف أولاً :

تعتمد الطريقة الأولى على أن يتم سحب البضاعة التي وردت أولاً للمخازن ، ثم التي تليها وهكذا ، عندما تعتمد الطريقة الثانية على سحب البضاعة من الرسائل الواردة حديثاً ثم الأقدم منها وهكذا

ويجب اتباع الطريقة الأولى في حالة تميز السلع المخزونة بسرعة التلف أو التقادم، بينما يفضل اتباع الطريقة الثانية في حالة اتجاه ارتفاع الأسعار أو معدلات الضرائب لأن البضاعة المخزونة آخر المدة ستكون أعلى قيمة في هذه الحالة عنها في حالة اتباع الطريقة الأولى وبالتالي تقل الأرباح الإجمالية والأرباح الخاضعة للضرائب .

### مثال على الطريقة :

التكلفة للوحدة	الوحدات	
١,٥٠٠	٥	١ / ١
١,٧٥٠	١٠	١ / ٥
٢,٠٠٠	٥	١ / ١٠
٢,٢٥٠	١٠	١ / ١٥
٢,١٥٠	٥	١ / ٢٠
٢,٢٥٠	٣	١ / ٣٠

وبافتراض أنه تم سحب ٣٠ وحدة من المخازن، فإنه طبقاً لاتباع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً يتم سحب الوحدات التالية :

$$\begin{aligned}
 & ٢,٢٥٠ \times ١٠ + ٢,٠٠٠ \times ٥ + ١٠ \times ١,٧٥٠ + ١,٥٠٠ \times ٥ \\
 & ٢٢,٥٠٠ + ١٠,٠٠٠ + ١٧,٥٠٠ + ٧,٥٠٠ = \\
 & ٥٧,٥٠٠ = \text{مجم}
 \end{aligned}$$

وفى حالة اتباع طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً، فإنه يتم سحب الوحدات التالية :

$$63,000 \text{ جم} = 1,750 \times 7 + 2,000 \times 5 + 2,250 \times 10 + 2,150 \times 5 + 2,250 \times 3$$

### النسب التحليلية التى يمكن استخلاصها من قائمة نتائج الأعمال :

يمكن استخلاص بعض النسب التحليلية التى تعكس العلاقات بين البنود المختلفة من قائمة نتائج الأعمال مثل نسب إجمالى الربح إلى صافى المبيعات ونسبة كل بند من مصروفات البيع مثل الإعلان ومكافآت رجال البيع إلى صافى المبيعات . ويمكن إيجاد العلاقة بين صافى المبيعات وعدد العاملين أو رجال البيع بالمنظمة وبين صافى المبيعات وعدد الأمتار المربعة المخصصة للبيع بالمعادلتين الآتيتين :

صافى المبيعات

$$\text{( أ )} \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{عدد العاملين أو رجال البيع}}$$

صافى المبيعات

$$\text{( ب )} \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{عدد الأمتار المربعة من المساحة المخصصة للبيع}}$$

ويمكن أيضاً حساب معدل دوران البضاعة ونسبة الإضافة ونسبة التخفيض وفيما يلى شرح موجز لكل منها :

### ١ - معدل دوران البضاعة :

يوضح معدل دوران البضاعة عدد المرات التى يتم فيها تداول متوسط المخزون من إحدى السلع خلال فترة زمنية معينة :

وهناك ثلاث طرق لحساب معدل دوران البضاعة هى :

تكلفة البضاعة المبيعة

$$\text{أ -} \frac{\text{تكلفة البضاعة المبيعة}}{\text{متوسط المخزون بسعر التكلفة}}$$

صافي المبيعات

ب - متوسط المخزون بسعر البيع

عدد الوحدات المباعة

ج - متوسط عدد الوحدات المخزونة

ولا يفضل استخدام الطريقة (ج) لحساب معدل دوران البضاعة الإجمالي للمنظمة لاختلاف الوحدات بالنسبة لكل سلعة.

شركة .....		قائمة نتائج الأعمال		عن الفترة من .....		إلى .....	
إجمالي المبيعات	١٠٠٠٠ جم						
مردودات المبيعات		٢٠٠ جم					
خصم مسموح به		٣٠٠					
			٥٠٠				
صافي المبيعات	٩٥٠٠ جم						
بضاعة أول المدة بسعر التكلفة		٥٠٠٠					
إجمالي المشتريات		٩٠٠٠					
خصم الكمية		٦٠٠					
صافي المشتريات		٨٤٠٠					
مصاريف نقل وشحن		٢٠٠					
تكلفة المشتريات		٨٦٠٠					
تكلفة البضاعة المتداولة		١٣٦٠٠					
بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة		٩٠٠٠					
تكلفة البضاعة المباعة	٤٦٠٠						
إجمالي الأرباح	٤٩٠٠						
مصاريف متنوعة	٢٨٠٠						
أرباح المتاجرة	٢١٠٠						
خصم مكتسب	٣٠٠						
صافي الأرباح	٢٤٠٠ جم						

شكل رقم (١/٥) :  
قائمة نتائج الأعمال

المخزون أول المدة + المخزون آخر المدة

حيث إن متوسط المخزون =

٢

فمثلاً إذا ما بلغت قيمة صافي المبيعات ١٠٠٠٠٠٠ جم وتكلفة البضاعة المباعة ٦٧٠٠٠ جم، ومتوسط المخزون بسعر التكلفة ١٠٠٠ جم، يكون معدل دوران البضاعة ٦,٧ مرات. ولو احتفظت نفس الشركة بمتوسط مخزون مقداره ٢٠٠٠٠ جم على أساس التكلفة لتحقيق نفس رقم المبيعات يكون معدل دوران البضاعة في هذه الحالة ٣,٣٥ مرة.

ويختلف معدل دوران البضاعة من سلعة لأخرى، فهو مرتفع بالنسبة للسلع المسيرة بالمقارنة بالسلع الخاصة والعمره، ومن أحد البحوث تبين أن معدل دوران البضاعة لمتاجر الأقسام = ٢,٥ مرة ومحطات البنزين = ٢١,٣ مرة والمطاعم ٣٥,٥ مرة.

ولما كان معدل دوران البضاعة يربط بين كمية المبيعات التي يمكن للمنظمة تحقيقها بكمية محدودة من المخزون، فإن أرباح المشروع تزيد بزيادته نتيجة لزيادة مبيعات المشروع من السلعة وسرعة تداول المخزون وعدم تعرضه للتلف أو التقادم أو تغيرات الأسعار بالإضافة إلى عدم احتياج المشروع لمساحات كبيرة من المخازن، ولكن هذا لا يعني أن زيادة معدل دوران البضاعة أمر ضروري لتحقيق الأرباح، فزيادة معدل دوران البضاعة قد تتحقق إما بزيادة المبيعات أو خفض متوسط المخزون أو الاثنين معاً. وقد لا يؤدي تخفيض الأسعار أو الزيادة في الحملات الإعلانية أو أى جهود ترويجية أخرى إلى زيادة مناسبة في المبيعات. كما قد يؤدي تخفيض عدد الأصناف المخزونة أو عدد الوحدات المخزونة من الأصناف الحالية إلى عدم التمكن من مواجهة أمة ميزة النقل بحمولة العربية الكاملة وازدواج الأعمال الإدارية في إعطاء الأوامر الشرائية واستلام البضاعة وقيدها بالدفاتر وسداد قيمة الفواتير... إلخ.

## ٢ - نسبة الإضافة :

هى نسبة مبلغ الإضافة إلى سعر البيع أو التكلفة، ويعرف مبلغ الإضافة بالمبلغ الذى يضاف إلى تكلفة البضاعة المباعة حتى يمكن أن تحقق المنظمة قدراً مناسباً من الأرباح بعد تغطية مساريقها ومواجهة المخاطر التى تواجه المنظمة، وهناك نسبة الإضافة الأصلية Original Mark-up وهى الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة وأول سعر بيع محدد لها مقسوماً

على سعر البيع أو التكلفة، ونسبة الإضافة المحققة **Maintained- Mark-up** وهي الفرق بين سعر البيع الفعلي وتكلفة البضاعة المباعة مقسوماً على سعر البيع أو التكلفة.

فمثلاً، لو كانت تكلفة الوحدة من إحدى السلع ٨٠ مليماً وحدد سعرها بـ ١٢٠ مليماً، ثم خفض السعر إلى ١٠٠ مليماً، لإجراء تخفيض في السعر نتيجة لعدم قبول المستهلك الأخير للسلعة بالسعر المحدد أولاً.

$$\text{نجد أن نسبة الإضافة الأصلية } \frac{1}{3} \times 33\% \text{ من سعر البيع } \left[ \frac{40}{120} \right]$$

$$\text{و } 50\% \text{ من سعر التكلفة } \left[ \frac{40}{80} \right]$$

$$\text{أما نسبة الإضافة المحققة فهي } 20\% \text{ من سعر البيع } \left[ \frac{20}{100} \right]$$

$$\text{و } 25\% \text{ من سعر التكلفة } \left[ \frac{20}{80} \right]$$

ويمكن تحويل نسبة الإضافة المحسوبة على أساس سعر التكلفة إلى أساس سعر البيع أو العكس بالمعادلتين الآتيتين :

$$( أ ) \text{ نسبة الإضافة إلى سعر التكلفة} =$$

نسبة الإضافة إلى سعر البيع

$$\frac{\text{نسبة الإضافة إلى سعر البيع}}{100} \times 100$$

$$( ب ) \text{ نسبة الإضافة إلى سعر البيع} =$$

نسبة الإضافة إلى سعر التكلفة

$$\frac{\text{نسبة الإضافة إلى سعر التكلفة}}{100} \times 100 +$$

### ٣ - نسبة التخفيض :

هي نسبة مبلغ التخفيض في سعر البيع إلى سعر البيع الحقيقي بعد التخفيض، فمثلاً لو خفض سعر بيع إحدى السلع من ٢١٠ مليماً إلى ٢٠٠ مليماً تكون نسبة التخفيض ٥٪

( $\frac{10}{200}$ )، ويلاحظ أن مجموع التخفيض خلال فترة معينة عبارة عن مقدار التخفيض  $\times$  عدد الوحدات التي خفضت أسعارها من السلعة خلال هذه الفترة سواء بيعت جميعاً بعد تخفيض السعر أم لا. فمثلاً إذا كانت تكلفة ٢٠ وحدة من إحدى السلع هي ٢٥٠ جم وحدد سعر البيع للوحدة بـ ١٥ جم وتم بيع ١٥ وحدة بهذا السعر، ثم خفضت الوحدات الباقية إلى ١٢ جم للوحدة. وبيعت وحدتان بهذا السعر. ففي هذه الحالة يكون مقدار التخفيض كما يلي:

$$3 \times 5 = 15 \text{ جم.}$$

وتكرين المبيعات كما يلي :

$$15 \times 15 + 12 \times 2 = 225 + 24 = 249 \text{ جم.}$$

$$\therefore \text{نسبة التخفيض} = \frac{15}{249} = \text{حوالي } 6\%.$$

ولا تشمل قائمة نتائج الأعمال مقدار التخفيض نظراً لأن السلع تباع بالأسعار السائدة أو المناسبة وقت البيع بغض النظر عن الأسعار الأصلية التي كانت محددة لها. وكثيراً ما تقوم الإدارة بخفض أسعار السلعة نتيجة لتقدمها أو عدم إقبال المستهلك الأخير عليها أو تلفها، لذلك تأخذ الإدارة ذلك في الحسبان عند احتساب نسبة الإضافة للسلع المختلفة باتباع المعادلة الآتية:

نسبة الإضافة الأصلية =

نسبة الإضافة المطلوب تحقيقها + نسبة التخفيض المحتملة

-----  
 100% + نسبة التخفيض المحتملة

فإذا كانت نسبة الإضافة المطلوب تحقيقها ٣٠% ونسبة التخفيض المحتملة ٥% تصبح نسبة الإضافة الأصلية كما يلي :

$$\frac{1}{3} = \frac{5\% + 30\%}{5\% + 100\%}$$

ولا ينتهى التحليل بمجرد حساب النسب السابقة، حيث إنه يجب مقارنة هذه النسب الخاصة بمشروع معين على أساس تاريخى (من سنة لأخرى مثلاً) أو بنسب المنظمات التى تعمل فى نفس الصناعة أو نفس التجارة أو بمتوسط النسب للصناعة خلال فترة زمنية معينة، فقد تكشف هذه المقارنة عن مشاكل أو أخطاء أو عيوب يجب مواجهتها ومعالجتها، فمثلاً انخفاض مبيعات رجل البيع فى إحدى الشركات بالنسبة للشركات الأخرى يكشف عن مشاكل خاصة بالتدريب أو الإشراف أو المكافآت أو الاختيار أو التعيين. وقد يكشف زيادة مبالغ التخفيض عن مشاكل فى تصميم السلع التى يقوم المشروع بإنتاجها ومدى ملاءمتها لاحتياجات ورغبات المستهلك الأخير وهكذا.

وفيد هذا النوع من التحليل فى مقارنة النسب المالية للإدارات أو الأقسام المختلفة بالمنظمة للمقارنة بين أداء كل منها.

## أمثلة محلولة

مثال ( ١ ) :

أعد قدمة نتائج الأعمال واحسب نسبتي إجمالي وصافي الأرباح من البيانات التالية :

مخزون آخر المدة بسعر التكلفة	٢٤٠٠٠٠ جم
صافي المبيعات	١٩٤٦٠٠٠ جم
مبالغ التخفيض	٥٨٠٠٠ جم
مردودات المبيعات	٤٠٠٠
معدل دوران البضاعة	٦,٣ مرات أسبوعياً
تكلفة البضاعة المباعة	١٢٦٠٠٠٠ جم
مصاريف متنوعة	٥٦٠٠٠٠ جم
<b>الإجابة :</b>	
إجمالي المبيعات	١٩٥٠٠٠٠ جم
مردودات المبيعات	٤٠٠٠ جم
صافي المبيعات	<u>١٩٤٦٠٠٠ جم</u>
بضاعة أول المدة	١٦٠٠٠٠
مشتريات	<u>١٣٤٠٠٠٠</u>
بضاعة متداولة	١٥٠٠٠٠٠
بضاعة آخر المدة	<u>٢٤٠٠٠٠</u>
تكلفة البضاعة المباعة	١٢٦٠٠٠٠ جم
إجمالي الأرباح	<u>٦٨٦٠٠٠ جم</u>
مصاريف متنوعة	٥٦٠٠٠٠ جم
صافي الأرباح	<u>١٢٦٠٠٠ جم</u>

$$\text{نسبة إجمالي الأرباح} = \frac{٦٨٦٠٠٠}{١٩٤٦٠٠٠} = ٣٥,٢\%$$

$$\text{نسبة صافي الأرباح} = \frac{126000}{1946000} = 6,4\%$$

ملاحظة : أساس الحل استخراج متوسط المخزون بالتكلفة من البيانين المعطيين في التمرين عن معدل دوران البضاعة وتكلفة البضاعة المباعة .

$$\frac{126000}{\text{س}} = 6,3$$

$$\text{س (متوسط المخزون بالتكلفة)} = \frac{1260000}{6,3} = 20000 \text{ جم}$$

$$\text{مخزون بالتكلفة} = 2 \times 20000 = 40000 \text{ جم}$$

$$\text{مخزون آخر المدة بالتكلفة} = 240000 \text{ جم}$$

$$\text{مخزون أول المدة بالتكلفة} = 160000 \text{ جم}$$

مثال (٢) :

اشترى أحد التجار ٥٠ وحدة من إحدى السلع بمبلغ ٢٥ جم، وقد حدد أسعار بيعها على أساس نسبة إضافة ٢٨٪. وقد باع ٣٨ وحدة منها بالسعر المحدد، وقد تبين أن ٤ وحدات من الوحدات المباعة بها بعض العيوب لذلك فقد خفض سعر بيع كل منها بنسبة ٥٠٪ وباع الوحدات الباقية بعد تخفيض ٣٤٪ من الأسعار المحددة لبيعها .

- ماهى قيمة صافي مبيعات التاجر ؟ وما هى نسبة التخفيض ؟

الإجابة :

$$\text{تكلفة الوحدة} = \frac{25}{50} = 0,500 \text{ جم}$$

$$\text{سعر بيع الوحدة} = \frac{0,500}{1 - 0,28} = 0,690 \text{ جم}$$

صافي المبيعات:

$$\text{جم } 32,460 = 34 \times 0.690$$

$$\text{جم } 1,380 = \frac{50}{100} \times 4 \times 0.690$$

$$\text{جم } 5,460 = \frac{66}{100} \times 12 \times 0.690$$

إجمالي 30,300 جم

مبالغ التخفيض:

$$1,380 = \frac{50}{100} \times 4 \times 0.690$$

$$\text{جم } 2,820 = \frac{34}{100} \times 12 \times 0.690$$

إجمالي 4,200 جم

$$\text{نسبة التخفيض} = \frac{4,200}{30,300} = 14\% \text{ تقريباً}$$

مثال (3):

بلغ مخزون أول المدة من إحدى السلع 60 وحدة بتكلفة كل منها 6,500 جم، وقد تم شراء 25 وحدة إضافية خلال الموسم بنفس السعر وحدد سعر بيع الوحدة بـ 10,950، وقد تم بيع 75 وحدة بهذا السعر، وقد ردت 15 وحدة ثم بيعت الوحدة بسعر 6,950 جم. وفي نهاية الموسم بيعت الكميات المتبقية بسعر 4 جم للوحدة.

احسب قيمة كل من إجمالي و صافي المبيعات ونسبة إجمالي الربح والتخفيض.

الإجابة :

إجمالي المبيعات :

وحدة	جم	جم
× ٧٥	١٠,٩٥٠	٨٢١,٢٥٠
× ١٥	٦,٩٥٠	١٠٤,٢٥٠
× ١٠	٤	٤٠,٠٠٠
		<u>٩٦٥,٥٠٠</u>

مردودات المبيعات =  $١٠,٩٥٠ \times ١٥ = ١٦٤,٢٥٠$  جم∴ صافي المبيعات =  $٩٦٥,٥٠٠ - ١٦٤,٢٥٠ = ٨٠١,٢٥٠$  جم

تكلفة المبيعات :

وحدة	جم	جم
× ٦٠	٦,٥٠٠	٣٩٠
× ٢٥	٦,٥٠٠	١٦٢,٥٠٠
		<u>٥٥٢,٥٠٠</u>

∴ إجمالي الربح =  $٨٠١,٢٥٠ - ٥٥٢,٥٠٠ = ٢٤٨,٧٥٠$  جمنسبة إجمالي الربح =  $\frac{٢٤٨,٧٥٠}{٨٠١,٢٥٠} = ٣١,٠٥\%$ 

مبلغ التخفيض :

وحدة	جم	جم
× ١٥	٤	٦٠
× ١٠	٦,٩٥٠	٦٩,٥٠٠
		<u>١٢٩,٥٠٠</u>

∴ نسبة التخفيض =  $\frac{١٢٩,٥٠٠}{٨٠١,٢٥٠} = ١٦,١٦\%$

مثال (٤) :

تقوم إحدى الشركات ببيع منتجاتها للمستهلك بسعر ١٠ جم للوحدة. وتمنح الشركة ٢٠٪ نسبة إئذافة لتجار الجملة، و ٤٠٪ نسبة إئذافة لتجار التجزئة. وتبلغ تكلفة الإنتاج للوحدة ٤,٢٠٠ جم.

احسب السعر الذى يبيع به المنتج لتجار الجملة والذى يبيع به تاجر الجملة لتاجر التجزئة. ونسبة الإئذافة الإجمالية التى يحققها المنتج.

الإجابة :

$$\text{سعر بيع تاجر الجملة لتاجر التجزئة} = \frac{60}{100} \times 10 = 6 \text{ جم}$$

$$\text{سعر بيع المنتج لتاجر الجملة} = \frac{80}{100} \times 6 = 4,800 \text{ جم.}$$

$$\text{مبلغ الإئذافة الذى يحققه المنتج} = 4,200 - 4,800 = ٠,6٠٠ \text{ جم.}$$

$$\therefore \text{نسبة الإئذافة المحققة} = \frac{٠,6٠٠}{4,800} = ١٢,5\%$$

مثال (٥) :

بلغ المخزون فى أول العام من إحدى السلع ١٢ وحدة، وحدد سعر بيع الوحدة بـ ٣,٤٠٠ جم على أساس نسبة إئذافة ٢٠٪، وقد تم شراء ٣٦ وحدة من إحدى السلع خلال العام بسعر ٢,٢١٠ جم المرحة، وحددت نسبة الإئذافة للوحدة بـ ١٥٪، وفى نهاية العام بلغ المخزون ٣ وحدات من الوحدات الأصلية.

احسب نسبة إجمالى الأرباح خلال المدة ومعدل دوران البضاعة على أساس سعر البيع والتكلفة وبتدد لوحدات.

الإجابة :

المبيعات =	وحدة	جم	=	جم
	٩	٣,٤٠٠	×	٣٠,٦٠٠
	٣٦	٢,٦٠٠	×	٩٣,٦٠٠
				<u>١٢٤,٢٠٠</u>

$$\text{مخزون أول المدة بالتكلفة} = \frac{٨٠}{١٠٠} \times ٣,٤٠ \times ١٢ = ٣٢,٦٤٠ \text{ جم.}$$

$$\text{المشتريات} = ٢,٢١ \times ٣٦ = ٧٩,٥٦٠ \text{ جم.}$$

$$\text{مخزون آخر المدة بالتكلفة} = \frac{٨٠}{١٠٠} \times ٣,٤٠ \times ٣ = ٨,١٦٠ \text{ جم.}$$

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون أول المدة بالتكلفة + المشتريات - مخزون آخر المدة بالتكلفة.

$$= ١٠٤,٠٤٠ = ٨,١٦٠ - ٧٩,٥٦٠ + ٣٢,٦٤٠ \text{ جم.}$$

$$\text{نسبة إجمالي الربح} = \frac{٢٠,١٦٠}{١٢٤,٢٠٠} = ١٦,٦\%$$

متوسط المخزون بسعر التكلفة =

$$= \frac{٨,١٦٠ + ٣٢,٦٤٠}{٢} = \frac{٤٠,٨٠٠}{٢} = ٢٠,٤٠٠ \text{ جم.}$$

$$\text{متوسط المخزون بالوحدات} = \frac{٣ + ١٢}{٢} = ٧,٥ \text{ وحدة.}$$

$$\text{متوسط المخزون بسعر البيع} = \frac{٣,٤٠٠ \times ٣ + ٣,٤٠٠ \times ١٢}{٢}$$

$$= \frac{١٠,٢٠٠ + ٤٠,٨٠٠}{٢} = \frac{٥١}{٢} = ٢٥,٥$$

$$\text{معدل دوران البضاعة (على أساس التكلفة)} = \frac{104,40}{20,400} = 5,1 \text{ مرة}$$

$$\text{معدل دوران البضاعة (على أساس سعر البيع)} = \frac{124,200}{25,5} = 4,9 \text{ مرة}$$

$$\text{معدل دوران البضاعة (على أساس الوحدات)} = \frac{45}{7,5} = 6 \text{ مرات}$$

### الانتقادات، وجهة لاستخدام النسب المالية في تحليل تكلفة التسويق :

١ - يعتمد حساب النسب المالية على البيانات المتوفرة في الميزانية العمومية وقائمة نتائج الأعمال التي لا تظهر التغيرات قصيرة الأجل نظراً لأن الميزانية العمومية مثلاً تعكس لنا مركز لشركة في يوم معين .

٢ - القوائم المالية توضح لنا بيانات تاريخية حدثت في الماضي (العام السابق مثلاً) ولا توضح لنا المستقبل أو الحاضر .

٣ - بالنسبة للشركات التي حدثت فيها اندماجات، لا تعطي القوائم المالية فكرة عامة واضحة عن الشركات الصغيرة المدمجة .

٤ - عند مقارنة النسب المالية الخاصة بشركة معينة بنسب متوسطة، فإننا ندخل في مشاكل تعريف المتوسط الذي يمثل الصناعة والتجارة فعلاً، هل هو الوسط أم الوسيط أم المنوال؟ فإذا كان هو الوسط هل هو الوسط الحسابي أم الوسط الهندسي أم الوسط التوافقي؟ وهل هو مرجح أم لا . وهل يُكتفى باستخدام أرقام متوسطة أم حد أعلى وحد أدنى؟

٥ - عند المقارنة بين الشركات المختلفة، يلاحظ أن هناك أسساً مختلفة متبعة في تقييم أصولها وتكلفة البضاعة المباعة، فمثلاً بالنسبة للمخزون هناك عدة أسس للتقييم منها: السوق أو التكلفة أيهما أقل، الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO، والوارد أخيراً يصرف أولاً LIFO، وبالنسبة للاستهلاك، نجد هناك عدة طرق لحساب الاستهلاك منها طريقة القسط المتساوي والقسط المتزايد والقسط المتناقص، وذلك يجعل المقارنة بين المنظمات المختلفة غير دقيقة إلا إذا كانت هناك تشريعات موحدة بالنسبة لتقييم الأصول وحساب الاستهلاك .

٦- إن استخدام النسب التحليلية ما هو إلا إحدى الوسائل التي تعين الإدارة في معرفة مواطن الضعف ولكنها لاتغنى عن الكفاية والمقدرة في اتخاذ القرارات الإدارية، ويتطلب أن يأخذ الباحث في حسابه عند استخدامها العوامل غير الملموسة في التسويق والتي سبق الإشارة إليها.

٧- بالرغم من أهمية التحليل المالي بأكمله للمنظمة إلا أننا في عدد من الحالات نحتاج إلى التحليل المالي للمنتجات المختلفة والعملاء المختلفين والمناطق البيعية للمنظمة، مما يلزم تطبيق النسب المالية على المنتجات والعملاء والمناطق البيعية... إلخ.

### تحليل تكلفة التسويق حسب القطاعات التسويقية :

ويتطلب ذلك القيام بتوزيع تكاليف التسويق على كل من المنتجات والعملاء والمناطق البيعية وتحديد درجة ربحية كل منها لاتخاذ قرارات بشأن إضافة أو حذف منتجات معينة والتوقف أو الاستمرار في البيع في مناطق معينة أو إلى بعض العملاء.

أى أن الهدف من هذا النوع من التحليل هو الحصول على كل مما يلي :

١- تكلفة تسويق كل سلعة.

٢- تكلفة التسويق في كل منطقة بيعية.

٣- تكلفة التسويق بالنسبة للعملاء من حيث :

( أ ) حجم الطلبية.

( ب ) نوع العميل ( تاجر جملة - تاجر تجزئة ... إلخ ) .

٤- تكلفة المبيعات النقدية والآجلة وبالتقسيم.

فمثلاً وجد أحد المنتجين أن ٦٨٪ من عملائه يقومون بشراء ١٠٪ فقط من الكميات التي يقوم ببيعها مما أدى إلى تحقيق خسائر نتيجة لبيعه لهم، وعندما توقف عن البيع لهم وركز جهوده البيعية والترويجية نحو الحسابات المربحة زادت مبيعاته بنسبة ٧٦٪ وانخفضت مصروفاته التسويقية من ٢٢,٨٪ إلى ١١,٥٪، وحقق أرباحاً بلغت ١٥٪ من المبيعات بدلاً من خسائره التي بلغت ٢,٩٪ من المبيعات.

وتبين المنتج آخر أنه يخسر ما بين ٢٦٪ و ٨٦٪ من المبيعات نتيجة للبيع المباشر لما يقرب من ثلثي عملائه، ولما قام تجار الجملة بالتوزيع إليهم انخفضت تكلفة التسويق بنسبة تتراوح بين ٤٠٪ و ٥١٪ وزادت الأرباح الصافية بنسبة ٢٥٪.

واتضح من إحدى الدراسات التي قامت بها إحدى الشركات أن ٨٤٪ من عملائها بالمدن الكبرى يسببون خسائر للشركة نتيجة للبيع لهم في الوقت الذي تحصل فيه الشركة على نسبة كبيرة من أرباحها نتيجة للتوزيع في المدن الصغيرة، وقد تضاعفت نسبة صافي أرباح الشركة إلى المبيعات، وانخفضت نسبة تكلفة التسويق إلى المبيعات بمقدار الثلث نتيجة لتركيز الجهود البيعية والترويجية في المدن الصغيرة.

ونتيجة لتوقف إحدى الشركات عن إنتاج السلع التي لا تحقق أرباحاً، انخفضت تكلفة التسويق بنسبة ١٠٪ وارتفعت الأرباح الصافية بنسبة ١٠٠٪.

ولا يجب أن يتبادر إلى ذهن القارئ من الأمثلة السابقة أن التوقف عن إنتاج السلع غير المربحة أو لبيع في المناطق البيعية أو للعملاء الذين لا يحقق البيع إليهم أرباحاً للشركة هو العلاج الحاسم في مثل هذه المواقف، بل يجب القيام ببعض الدراسات عن جميع البدائل الممكنة التي يمكن الأخذ بها وتأثير كل منها على ربحية الشركة.

فمثلاً بالنسبة للسلع قد يؤدي التقليل من أحجام ومقاسات وألوان السلعة إلى زيادة المبيعات نتيجة لتركيز الجهود البيعية والترويجية على أشكال محددة من السلعة. وقد تؤدي إعادة النظر في الغلاف إلى تخفيض التكلفة المباشرة للتغليف، كما قد يؤدي الغلاف الجديد إلى تخفيض نفقات النقل والشحن والتخزين وزيادة المبيعات نتيجة لتمتعه بصفات ترويجية أو إمكانية استعماله في أغراض منزلية بعد استهلاك السلعة. وقد تؤدي زيادة الحملات الإعلانية والجهود الترويجية إلى زيادة مبيعات السلعة خاصة في الأجل الطويل. وقد تؤدي زيادة سعر السلعة ذات الطلب غير المرن وخفض سعر السلعة ذات الطلب المرن إلى زيادة مبيعات وربحية السلع.

وقد يستمر المشروع في إنتاج السلعة بالرغم من تحقيقها لخسائر إذا كان متوقعاً أن تحقق أرباحاً في الأجل الطويل، أو إذا كانت سلعة ضرورية لخدمة المستهلك الأخير أو العملاء

خاصة إذا كانت تساهم في تغطية التكاليف الثابتة للمنظمة. ومن المهم أن يقوم الباحث بدراسة أثر قرار عدم الاستمرار في إنتاج إحدى السلع على المبيعات والتكاليف الكلية خاصة وأن بعض هذه التكاليف ثابت لا يتغير بتغير حجم الإنتاج. ويتم ذلك بطرح الإيرادات الصافية التي لن تحصل عليها الشركة بعد اتخاذ هذا القرار من التكاليف المتغيرة التي سيتم توفيرها نتيجة له. ويمثل هذا الفرق الوفرة المحقق نتيجة لاتخاذ مثل هذا القرار.

وبالنسبة للعملاء، هناك بعض الإجراءات التي يجب اتباعها لتقليل الخسائر الناشئة عن بعض الطلبات الصغيرة، ومن هذه الإجراءات تقليل الخدمات المجانية مثل التصليح، أو تحديد الحجم الأدنى لطلبات العملاء واتباع خصم الكمية أو تحويل الطلبات الصغيرة إلى وسطاء بدلاً من البيع المباشر أو رفع سعر البيع.

وهناك طريقتان بديلتان يمكن الاستعانة بهما عند اتخاذ مثل هذه القرارات :

١ - التحميل الشامل Full Absorption بمعنى أن يتحمل كل قطاع تسويقي نصيبه الكامل العادل من عناصر التكاليف الإنتاجية والتسويقية والمالية والإدارية.

٢ - دراسة مدى مساهمة Contribution كل قطاع تسويقي في تغطية إجمالي التكاليف الثابتة، ويسمى هذا أيضاً بنظام التكلفة المباشرة Direct Costing، وسوف نقوم بشرح كل منها بالنسبة للتسويق فيما يلي :

#### ١ - التحميل الشامل :

هناك ثلاث خطوات رئيسية يجب اتباعها لتحليل تكلفة التسويق بهذه الطريقة :

أ - يتحمل كل عميل أو منطقة بيعية أو سلعة التكاليف المباشرة الخاصة به.

ب - توزيع التكاليف غير المباشرة على القطاعات التسويقية المختلفة بحيث تتحمل كل منها نصيبها العادل منها.

ج - تحديد ربحية أو خسارة كل من هذه القطاعات بطرح نصيبها من التكاليف التسويقية المباشرة وغير المباشرة من الفرق بين المبيعات وتكلفة إنتاجها.

### مبدأ القدرة على الدفع ومبدأ الاستفادة بالنفقات المباشرة :

لتوزيع التكاليف التسويقية غير المباشرة على القطاعات التسويقية يستخدم كل من مبدأى القدرة على الدفع ومدى الاستفادة، ويعتمد المبدأ الأول على توزيع التكاليف غير المباشرة على القطاعات التسويقية بنسبة مبيعات كل منها إلى الأخرى، على أساس أن المبيعات، هى مؤشر للنفق والقدرة على التحمل، بينما يعتمد المبدأ الثانى على توزيع هذه التكاليف، بنسبة التكاليف المباشرة التى يتحملها كل منها.

مثال :

تكاليف، الإعلان غير المباشر (سلع أ. ب. ج) ١٥٠٠ جم.

مبيعات	سلعة (أ)	سلعة (ب)	سلعة (ج)
١٠٠٠٠ جم	٥٠٠٠ جم	١٥٠٠٠ جم	
١٢٠٠ جم	٢٠٠٠ جم	١٨٠٠ جم	إعلان مباشر

### مبدأ القدرة على الدفع :

توزع لـ ١٥٠٠ جم على السلع (أ. ب. ج) بنفس نسبة المبيعات على النحو الآتى :

$$\text{سلعة (أ)} = \frac{10000}{30000} \times 1500 = 500 \text{ جم}$$

$$\text{سلعة (ب)} = \frac{5000}{30000} \times 1500 = 250 \text{ جم}$$

$$\text{سلعة (ج)} = \frac{15000}{30000} \times 1500 = 750 \text{ جم}$$

### مبدأ الاستفادة بالتكاليف المباشرة :

$$\text{سلعة (أ)} = \frac{1200}{5000} \times 1500 = 360 \text{ جم}$$

$$\text{سلعة (ب)} = \frac{2000}{5000} \times 1500 = 600 \text{ جم}$$

$$\text{سلعة (ج)} = \frac{1800}{5000} \times 1500 = 540 \text{ جم}$$

ويلاحظ أن السلعة (ج) هي أكثر السلع الثلاث مبيعات، أى مقدرة على الدفع، والسلعة (ب) أقلها مبيعات، أى مقدرة على الدفع، فى الوقت الذى تستفيد فيه هذه السلعة أكثر من غيرها من تكاليف الإعلان المباشر، لذلك فإن نصيبها من تكاليف الإعلان غير المباشر أقل من السلع الأخرى فى حالة اتباع مبدأ القدرة على الدفع وأكثر فى حالة اتباع مبدأ الاستفادة من تكاليف الإعلان المباشر.

## ٢- مدى مساهمة القطاع التسويقي فى تغطية التكاليف الثابتة :

نظراً لصعوبة وضع أسس عادلة لتوزيع المنفق على التسويق على المنتجات والمناطق البيعية والعملاء بحيث تحصل كل منها على نصيبها العادل من هذه التكاليف، ونظراً لاعتمادها إلى حد كبير على الرأى والحكم **Judgement** لاعتراض الكثيرين على بعض الأسس المستخدمة فى توزيع هذه التكاليف، يرى البعض أن تتحمل كل سلعة أو قطاع تسويقي تكاليفها المتغيرة وتحول التكاليف الثابتة من فترة زمنية لأخرى لمعرفة التغيرات التى تطرأ عليها ودراستها وتحليل أسبابها، وبذلك تتحدد درجة ربحية السلعة مثلاً على أساس مقدرة مبيعاتها على تغطية تكاليفها المتغيرة، فإذا ما غطت مبيعات إحدى السلع تكاليف إنتاجها وتسويقها المتغيرة يستمر المشروع فى إنتاجها لأن هذا الاستمرار يعنى مساهمة السلعة فى تغطية التكاليف الثابتة للمنظمة.

مثال :

تقود إحدى الشركات بإنتاج ثلاث سلع، وفيما يلي مبيعات وتكلفة كل منها :

المجموع	سلعة (ج)	سلعة (ب)	سلعة (أ)	
جم	جم	جم	جم	
١٤٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	المبيعات
١٣١٠٠	٥٥٠٠	٣٨٠٠	٣٨٠٠	التكلفة الكلية
٩٠٠	(٥٠٠)	٢٠٠	١٢٠٠	الربح أو الخسارة
١١٥٠٠	٤٩٠٠	٣١٠٠	٣٥٠٠	التكاليف المتغيرة
٢٥٠٠	١٠٠ +	٩٠٠ +	١٥٠٠ +	المساهمة

ويتبين لنا من البيانات السابقة أنه بالرغم من أن السلعة (ب) تحقق خسائر إلا أن الاستمرار في إنتاجها يؤدي إلى المساهمة في تغطية التكاليف الثابتة، أما إذا لم تكن كذلك فإنه يجب التوقف عن إنتاجها.