

أثر تبويب وتحليل عناصر تكاليف التسويق على كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية شركات الأسمنت بولاية نهر النيل 2012م- 2022م)

طالبة دكتوراه - كلية الدراسات العليا - جامعة وادي النيل

أ.هدى أزهرى عبدالرحمن عبدالوهاب

المستخلص:

تتمثل مشكلة الدراسة في ان هناك قصور في قياس الإفصاح عن التكاليف في المشروعات الصناعية كماقي تكاليف التسويق مما أدى إلى شح في توفير البيانات الدقيقة والمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية وانعكس ذلك في عدم إمكانية تحديد التكلفة الفعلية والحقيقية للمبيعات مما ينعكس سلبا على الأداء المالي للشركات الصناعية، هدفت الدراسة إلى بيان كيفية تبويب وتحليل و تحميل عناصر تكاليف التسويق على المنتجات، بيان كيفية ترشيد تكاليف التسويق والوصول إلى الكفاءة التسويقية، تستمد الدراسة أهميتها من أهمية المتغيرين الذين تناولتهما، وهما تكاليف التسويق والأداء المالي وذلك من خلال السعي لتحقيق الترابط والتمازج الفكري والتطبيقي بينهما وتأثير كلٍ منهما على الآخر ، . تم الاعتماد على عدة مناهج في هذه الدراسة لاختبار صحة الفرضيات كمنهج دراسة الحالة والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: تهتم الإدارة لدى شركات الأسمنت بتحقيق ميزة تنافسية من خلال تبني تخطيط وقياس التكاليف التسويقية، تقوم شركات الأسمنت بحساب التكاليف الصناعية للبضاعة المباعة وكذلك التكاليف التسويقية على أساس التكلفة المباشرة فقط، وقدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها : يجب على شركات الأسمنت الاهتمام بضرورة تخفيض تكاليف التسويق و الرقابة عليها، على شركات الأسمنت تطبيق نظام محاسبي يعمل على تحديد التكاليف التسويقية التي لا تضيف قيمة للعمل.

الكلمات المفتاحية: تكاليف ، التسويق ، تبويب ،الكفاءة ، الأداء .

The effect of classifying and analyzing the elements of marketing costs on the efficiency of financial performance

(Field study cement companies in the Nile River State 2012-2022AD)

A.Huda Azhariy Abdelrahman

Abstract:

The problem of the study is that there is a deficiency in measuring the disclosure of costs in industrial projects, such as marketing costs, which has led to a scarcity of providing accurate data and information that helps in making administrative decisions. This is reflected in the inability to determine the actual and real cost of sales, which negatively affects the financial performance of companies. Industrial The study aimed to demonstrate how to classify, analyze, and attribute elements of

marketing costs to products, explain how to rationalize marketing costs and achieve marketing efficiency. The study derives its importance from the importance of the two variables it addressed, namely marketing costs and financial performance, by seeking to achieve intellectual and practical interrelation and blending between them and their impact on the other. Several approaches were relied upon in this study to test the validity of the hypotheses, such as the case study approach and the descriptive analytical approach using the statistical package program (SPSS). The study reached a number of results, the most important of which are: The management of cement companies is interested in achieving a competitive advantage by adopting planning and measuring marketing costs. Cement companies calculate manufacturing costs of goods sold as well as marketing costs on a direct cost basis only. The study presented a number of recommendations, the most important of which are: Cement companies must pay attention to the need to reduce marketing costs and control them. Cement companies must implement an accounting system that identifies marketing costs that do not add value to the business.

Keywords : costs, marketing, tabulation, efficiency, performance.

أولاً: الاطار المنهجي للدراسة: المقدمة:

إن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لا تلبى احتياجات جميع أنواع الشركات الصناعية أو الخدمية، خاصة تلك الشركات التي تكون فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية نسبياً، مثل شركات الأسمنت، ومنها عينة الدراسة، حيث يتم تحميل جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تكلفة وحدة الإنتاج، مما يؤدي إلى توزيع التكاليف بشكل غير دقيق على المنتجات،

تهتم محاسبة التكاليف بوصفها أحد أهم فروع المحاسبة بتتبع وحصص وتحليل عناصر التكاليف في المنشآت؛ بهدف توفير المعلومات المحاسبية التكاليفية اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية والتسعير، إلى جانب تحقيق الرقابة على الإنفاق داخلها، لتحقيق بذلك خفض التكاليف الذي يعمل بدوره على تخفيض الأسعار، ودعم المنافسة مع المنشآت الأخرى في الأسواق المحلية والعالمية. فتعتبر تكاليف التسويق من أهم عناصر التكاليف تعتمد عليها في تحديد تكلفة المنتج، وبالتالي تحديد سعره بجانب التكاليف الإنتاجية، التي يبيعها؛ ما دعا الباحثين لدراسة وتحليل عناصر التكاليف التسويقية، بهدف رعايتها واستخدام الوسائل والأساليب اللازمة لخفضها. وهو الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكلفة الكلية للمنتج، بحيث يترتب على ذلك تخفيض الأسعار، مما يزيد حصة المنشأة السوقية ويؤدي لزيادة الأرباح

مشكلة الدراسة:

تعاني المشروعات الصناعية سيما مصانع الأسمنت من إشكاليات تتعلق بالقياس والإفصاح عن تكاليف التسويق وهي استخدام طريقة التكاليف الكلية في تحميل التكاليف التسويقية، أي بمعنى آخر هل

حقوق النظام المحاسبي والتكاليف أهدافه الإقتصادية بصورة عامة في شركات الأسمنت ؟ وإلى أي مدي طورت الإدارة المالية في شركات الأسمنت بولاية نهر النيل نفسها في مجال محاسبة التكاليف التسويقية .
عليه تكمن تساؤلات الدراسة في الآتي:

1. هل هنالك تبويب جيد للتكاليف في مصانع الأسمنت
2. ماهي طريقة تحميل تكاليف المشروعات الصناعية .
3. هل تهتم شركات الأسمنت بتكاليف التسويق وتحميل منتجاتها بنصيبها من هذه التكاليف التسويقية بشكل عادل ودقيق ؟.

أهمية الدراسة:

إنَّ التطور السريع في المحيط الاقتصادي، وانتقال السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض، ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة بأسعار أقل أدى إلى ضرورة تحكم الشركات - بأسعار منتجاتها، وحتى تتمكن من ذلك لا بد من التحكم في تكاليف هذه المنتجات، وتمثل التكاليف التسويقية أهم عناصر التكاليف إلى جانب التكاليف الإنتاجية؛ التي يعتمد عليها في تحديد التكلفة النهائية للمنتجات سواء كانت سلع أو خدمات وتتمثل أهمية هذه الدراسة في :

1. تمثل الدراسة إضافة للمكتبة العربية حول اثر تبويب وتحميل عناصر تكاليف التسويق علي كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية وسد الثغرة المعلوماتية في هذا المجال.
2. تستمد الدراسة أهميتها من أهمية المتغيرين الذين تناولتهما، وهما تكاليف التسويق والأداء المالي وذلك من خلال السعي لتحقيق الترابط والتمازج الفكري والتطبيقي بينهما وتأثير كلٍ منهما على الآخر
3. الخروج بنتائج يتم بناءً عليها تقديم توصيات تمكن شركات الأسمنت من الاهتمام بتكاليف التسويق، واتباع كل الطرق لترشيدها، بحسبانها أهدافاً تسعى لتحقيقها، وذلك لتأثيرها على مبيعات الشركات وبالتالي على مستوى أرباحها.

ثالثاً: أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان كيفية تبويب وتحليل و تحميل عناصر تكاليف التسويق على المنتجات.
2. بيان كيفية ترشيد تكاليف التسويق والوصول إلى الكفاءة التسويقية.
3. الخروج بنتائج وتوصيات يمكن أن تساهم في تطوير نظام تكاليف المشروعات الصناعية .

رابعاً: فرضيات الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تسعى الطالبة من اختبار الفرضيات الآتية :

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق وكفاءة الأداء المالي.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبويب تكاليف التسويق وكفاءة الأداء المالي.

منهج الدراسة:

قامت الطالبة بإتباع المناهج الآتية:

1. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة الفرضيات.

2. المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات.
3. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.
4. المنهج الوصفي ياتباع أسلوب الدراسة الحالة؛ لمعرفة العلاقة بين تكاليف التسويق والأداء المالي لشركات الأسمنت. حيث يركز هذا المنهج على الوصف الدقيق والتفصيلي لموضوع الدراسة، من خلال جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى النتائج ثم اقتراح بعض التوصيات.

(أ) حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: تمثلت في شركات الأسمنت والتي تقع بحكم موقعها الجغرافي بولاية نهر النيل.
2. الحدود الزمانية: 2012-2022م.
3. الحدود البشرية: تتمثل في العاملين بإدارة التسويق والمبيعات والإدارة المالية بشركات الأسمنت.

(ب) مصادر جمع البيانات

1. البيانات الأولية: تتمثل في الاستبانة والمقابلة الشخصية.
 2. البيانات الثانوية: تتمثل في الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية والتقارير التي تشكل المادة العلمية التي تتصل بموضوع الدراسة مباشرة.
- الدراسات السابقة:

1 - دراسة خديجة (2007م)⁽¹⁾

تكمن مشكلة الدراسة في معاناة الشركات نتيجة الظروف الإقتصادية؛ من ارتفاع التكاليف سواء كانت المستنفدة أو غير المستنفدة، على الرغم من وجود العديد من الأساليب المستخدمة في خفض التكلفة إلا أنها قد لا تكون ذات كفاءة عالية في بعض الأحيان. ومع التطور الحاصل وظهور التجارة الإلكترونية فأنها سوف تساهم بشكل كبير في خفض الكثير من التكاليف التي تعاني منها هذه الشركات. تقوم الدراسة على فرضية أساسية هي «أن التجارة الإلكترونية تساهم بتخفيض واضح في التكاليف، دون التأثير على نوعية و جودة السلعة أو الخدمة المقدمة.»

من أهم نتائج الدراسة ما يلي: إن التجارة الإلكترونية تساهم بشكل واضح في تخفيض التكاليف، دون تجاوز جودة ومواصفات المنتج أو الخدمة المقدمة، من خلال الاطلاع على حسابات الشركة العامة لتجارة السيارات وجد أن هناك الكثير من التكاليف التي يمكن أن تقلل من أرباح الشركة. كما أن أهم توصيات الدراسة ما يلي: على الشركات والأشخاص و أصحاب رؤوس الأموال الصغيرة في البلدان العربية خاصة؛ الاستفادة من المزايا التي تحققها التجارة الإلكترونية و مواكبة عصر التطور، إجراء تخفيض تكاليف ربط الإنترنت و تكاليف الاشتراك ليتسنى لجميع الناس الاستفادة من هذا المجال فيؤدي ذلك لانتشار التجارة الإلكترونية.

2 - دراسة عبد الله (2009م)⁽²⁾:

تكمن مشكلة الدراسة في أن المنشأة تنظر إلى تكاليف التسويق على أنها مجرد أعباء تتكبدتها المنشأة خلال العام، ثم تلقي بها في قائمة الدخل مستترة ضمن بنود المصروفات العمومية والإدارية، دون إحساس بعائد هذه التكاليف. وقد افتقرت شركة إنتاج وتصنيع الدجاج العربي المحدودة إلى نظام للتكاليف. يعمل

على قياس التكلفة التسويقية، التي تتكبدها المنشأة في سبيل تسويق منتجاتها بالطريقة الدقيقة، والتي تمكنها من تحميل الوحدة المباعة بنصيبها الحقيقي من هذه التكلفة. تهدف الدراسة إلى قياس ومراقبة تكاليف التسويق وبيان أثر هذا القياس في رفع الكفاءة الإنتاجية لعوامل التسويق مما ينعكس إيجاباً على الحصة السوقية والربحية فيحقق أهداف المنشأة. قامت الدراسة على عدة فرضيات أهمها. تطبيق نظام تكاليف سليم يؤدي إلى قياس التكلفة التسويقية الحقيقية، التي يمكن تحميلها للوحدات المباعة. الرقابة على تكاليف التسويق تؤثر في تكلفة الوحدة المباعة. قياس تكاليف التسويق يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية لعوامل التسويق.

من أهم نتائج الدراسة. عدم وجود نظام التكاليف التسويقي في شركة إنتاج وتصنيع الدجاج العربي المحدودة. عدم اهتمام شركة إنتاج وتصنيع الدجاج العربي بتكاليف التسويق. عدم اهتمام شركة إنتاج وتصنيع الدجاج العربي ببث الوعي الاتكالي في بين العاملين. كما تم التوصل لعدد من التوصيات أهمها. ضرورة إدخال نظام التكاليف التسويقي في شركة إنتاج الدجاج العربي المحدودة. نشر ثقافة الوعي المحاسبي بين العاملين في شركة إنتاج الدجاج العربي المحدودة. معرفة أسباب ارتفاع تكاليف التسويق للمنتجات، المناديب، المناطق التسويقية والبحث عن طرق لمعالجتها.

3- دراسة (Weinstein, et..al, 2009) ⁽³⁾ بعنوان :

((Costs of quality and maintenance (Improvement and approache

هدفت الدراسة إلى تحليل تكاليف الجودة والصيانة في منظمات بالولايات المتحدة الأمريكية. وتم الإعتماد على نظام تكلفة الصيانة بتحليل تكاليف جودة الصيانة. الذي يساعد على فتح اتصالات بين الإدارة العليا ووظيفة الصيانة. وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام وفر قنوات جديدة للإتصال لتوضيح أفضل الممارسات وتنسيق الجهود في إدارة الجودة وتحسين جودة الصيانة بما يقلل من تكاليف الجودة.

4 -دراسة على (2010 م): ⁽⁴⁾

تمثل مشكلة الدراسة في ضعف إدراك الشركة عينة الدراسة لأهمية الدور الذي تؤديه عملية تخفيض التكاليف التسويقية لمنتجاتها، ابتداءً من مرحلة الإعلان والترويج وانتهاءً بمرحلة الدراسات والبحوث التسويقية في تحقيق النجاح المالي، وتدعيم الموقف التنافسي لها في السوق.

تهدف الدراسة إلى المساهمة الجادة في تقديم عرض مفاهيمي، يتناول مفهوم التكلفة بشكل عام ومفهوم التكاليف التسويقية بشكل خاص، بحسبانها جزءاً مهماً من إجمالي تكلفة المنتج النهائي، وبيان التبويبات الأساسية لها والخصائص الرئيسية المميزة لهذه التكاليف بالإضافة للتعرف على مدى اهتمام الشركة المدروسة بالنشاط التسويقي لمنتجاتها، وتحديد أثر تخفيض التكاليف التسويقية على إجمالي تكاليف الشركة بشكل عام، وعلى حجم مبيعاتها ومستوى أرباحها وموقفها التنافسي في السوق.

5 - دراسة إحسان (2010م) ⁽⁵⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن كمية الإنتاج وتكلفة الإنتاج تستحوذان على القدر الأكبر من الأهمية في قياس كفاءة الأداء في الحياة العملية والواقع أن جودة الإنتاج تعد من أهم المتغيرات بصدد قياس كفاءة الأداء، حيث نجد أن الإهتمام بتحقيق كمية الإنتاج تزيد عن الكمية المستهدفة، مما يؤدي إلى عدم العناية بالجودة وبالتالي إلى التكلفة الإضافية التي تترتب على رداءة الإنتاج .

تهدف الدراسة إلى إلقاء الضوء على قياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات الرقابية، والتحقق من كفاءة الأداء وقياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات الرقابية وقياسها ودفعها في إطار نظام محاسبة المسؤولية، وعكس الدور الذي تلعبه أهمية معايير الأداء وأهمية الرقابة والتحقق من كفاءة الأداء لضمان الجودة الشاملة .

تم اختبار الفرضيات الآتية : تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، تطبيق محاسبة المسؤولية يوفر معلومات ملائمة، تساعد في التحقق من زيادة كفاءة الأداء وقياسها. من أهم نتائج الدراسة ما يلي: تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشأة الصناعية ترفع من فعالية القرارات الإدارية؛ مما يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء، هناك عالقة طردية بين الحوافز والمكافأة وزيادة مستوى كفاءة الأداء. من أهم التوصيات ما يلي :يجب الإهتمام بتحديد معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات والعمل علي معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، يجب أن يتم تبويب التكاليف علي أساس تقسيم المشروعات إلي إدارات وأقسام طبقا للوظائف التي يمارسها المشروع من أجل تحقيق الأهداف الرئيسية .

6-دراسة (Shermain 2010)⁽⁶⁾ بعنوان:

Determining marketing costs and returns in alternative marketing channels

تحديد تكاليف وعوائد التسويق في قنوات التسويق البديلة
تحددت مشكلة الدراسة في ان هنالك ندرة في المعلومات المتاحة بشأن التكاليف التي بتكيدها المنتجون عندما ينخرطون في التسويق المباشر في حين يمكن للمنتجين فرض أسعار عند التسويق المباشر للمستهلكين فقد تكون لديهم تكاليف تسويق اعلى من البيع بالجملة وتناولت الدراسة عينة وهي عبارة عن ثلاث مزارع صغيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وتهدف الدراسة إلى مقارنة تكاليف التسويق النسبية وربحية أنواع مختلفة من برامج التسويق المباشر بالنسبة لقناة سوق البيع بالجملة للمنتجات التقليدية وابرز النتائج هنالك اختلافات كبيرة في تكاليف التسويق عبر قنوات التسويق بالنسبة لكل مزرعة من مزارع دراسة الحالة الثلاث وكان معدل تكلفة التسويق هو الأدنى في قناة البيع بالجملة والأعلى في قناة سوق المزارعين، أما أهم التوصيات يمكن لقنوات التسويق المباشر مثل أسواق المزارعين وcsas تمكين صغار المزارعين من بناء عمليات مجدية ماليا من خلال الوصول إلى الأسواق وتنمية عملياتهم الزراعية وتقليل مخاطر التسويق ولتحقيق هذا النجاح يجب على المزارعين إدارة تكاليف التسويق و كذلك تكاليف الإنتاج.

7-دراسة على (2011م)⁽⁷⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات تسعى إلى خفض تكلفة المنتج النهائي لها إلى أدنى حد ممكن، لما له من أثر مباشر على مبيعات الشركة و أرباحها. وعلى الرغم من تعدد وسائل وطرق خفض التكلفة إلا أنها قد ال تكون فعالة ومؤثرة لبعض الشركات، لذلك ظهرت التجارة الإلكترونية بوصفها إحدى معالم التطور التكنولوجي للمعلومات و إحدى أهم وسائل خفض التكاليف عموما حيث إن التجارة الإلكترونية تسمح و التكاليف التسويقية خصوصا بتنشيط التجارة وزيادة المبيعات و زيادة سرعة من خلال تسويق منتجات الشركة إلكترونيا تسويق منتجات الشركة و تقليل الجهد و الوقت و تخفيض تكلفة التسويق

الأدنى حد ممكن وقد استندت الدراسة إلى فرضية رئيسية مفادها أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التجارة الإلكترونية و تخفيض إجمالي التكاليف التسويقية.

8 -دراسة وائل (2013م)⁽⁸⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن البنوك تنظر إلى تكاليف التسويق على أنها مجرد أعباء تكبدها المنشأة خلال العام ثم ختم بها في قائمة الدخل ضمن بنود المصروفات العمومية والإدارية دون إحساس بعائد هذه التكاليف. ومن أهم الأهداف التي سعى البحث إلى تحقيقها هي: تسليط الضوء على الطرق المتنوعة في تسويق الخدمات المصرفية في المصارف السودانية وتحديد الطريقة المناسبة من بين طرق التكاليف لتحديد وقياس تكلفتها، تقوم الأساليب التسويقية المتنوعة في تكاليف التسويق إيجاد أسلوب لتحديد وقياس تكلفة الخدمات في القطاع المصرفي. تمثلت فرضيات البحث في الآتي: غياب نظام لمحاسبة قياس تكاليف تسويق الخدمات يؤثر على تسويق الخدمات المصرفية لدي بنك الخرطوم، وهناك علاقة بين تكاليف التسويق وتسويق الخدمة المصرفية، ونظرة إدارة البنك إلى تحديد وحصص وتحليل تكاليف التسويق يؤثر على تسويق خدماته المصرفية. قد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال جمع المعلومات التي تمثلت في المصادر والمراجع والكتب والإنترنت والبحوث غير المنشورة والاستبيان لاثبات مدى صحة هذه الفرضيات والتي توصلت من خلالها إلى النتائج والتوصيات أهم النتائج هي: إدارة بنك الخرطوم غير مقتنعة بإنشاء نظام لمحاسبة تكاليف تسويق خدماتها المصرفية وتنتظر إدارة البنك على ان العائد من حساب تكاليف تسويق خدماتها المصرفية اقل من المبلغ المنفذ عليه.

أما التوصيات هي: ضرورة إنشاء إدارة بنك الخرطوم نظام لمحاسبة تكاليف تسويق خدماتها المصرفية، ضرورة تغيير النظرة من قبل إدارة بنك الخرطوم في العائد من حساب تكاليف تسويق خدماتها اقل من المبلغ المنفذ عليه.

9 -دراسة علي (2013م)⁽⁹⁾

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في الاتجاهات الحديثة في قياس تكاليف المنتج وأثرها على زيادة القدرة التنافسية لصناعة الزيوت في السودان.

قامت هذه الدراسة على عدد من الفرضيات أهمها: لا تكمن نظم التكاليف التقليدية من تحديد تكلفة صناعة الزيوت النباتية بصورة دقيقة ويساعد استخدام النظم الحديثة لتحصيل التكاليف على قياس وتحديد تكلفة إنتاج الزيوت النباتية بالسودان بصورة دقيقة.

إن نظام التكاليف من أساس النشاط يتمثل على التخصيص الأفضل للتكاليف غير المباشرة، ويتجاوز الكثر من العقبات التي تعترض النظم التقليدية.

اعتمدت الدراسة على عدد من المناهج منها المنهج الاستنباطي في تحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات والمنهج الاستقرائي الاختبار الفرضيات والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة أثر الاتجاهات الحديثة في زيادة القدرة التنافسية للشركة لعراقية السودانية.

خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج والتوصيات ومن أهم النتائج والتوصيات الحاجة الضرورية لتطبيق الاتجاهات الحديثة في التكاليف لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لتواكب التطور

التكنولوجي في البيئة الإنتاجية. أن الاتجاهات الحديثة لتحديد التكلفة على أساس النشاط على درجة عالية من التعقيدات العينية وكونه يحتاج لكم هائل من البيانات والمعلومات التفصيلية فإن عملية تطبيقه يدويا تزيد من درجة تعقیده وبالتالي تقلل من فرص نجاحه وعلى ضوء انخفاض تكلفة البيانات حيث استخدام أجهزة الحاسوب يصبح من الضروري حوسبة العملية وذلك لتخفيض وتوفير الوقت والجهد والمال. يساعد استخدام النظم الحديثة لتحميل التكاليف على قياس تكلفة إنتاج الزيوت النباتية بصورة دقيقة.

الاطار النظري للدراسة:

الاطار النظري لتكاليف التسويق :

مفهوم التكلفة:

عرفت التكلفة بأنها: التضحية بموارد المنشأة للحصول على غرض معين وتشير التكلفة إلى سعر شراء البضاعة أو سعر الحصول على الخدمة المستهلكة في أنشطة المنشأة المختلفة⁽¹⁰⁾.

وتعرف من وجهه نظر المحاسبين بأنها: موارد مضحى بها في سبيل هدف محدد (specific objective) ويتم قياس هذه التكاليف بالوحدات النقدية كالجنيه والدرهم التي تدفع في سبيل الحصول على السلع والخدمات⁽¹¹⁾.

مفهوم محاسبة التكاليف:

عرفت محاسبة التكاليف بأنها العلم الذي يهتم بتحديد وقياس وتحليل عناصر التكاليف وترتيبها في قوائم وتقارير توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية وفرض الرقابة على عناصر التكلفة ورسم السياسات وتحسين مستوي الأداء من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة مسبقاً وتحديد أسباب الانحراف ومعالجتها⁽¹²⁾.

مفهوم تكاليف التسويق

عرف معهد دراسة التكاليف والإدارة بإنجلترا التكاليف التسويقية بأنها: تكاليف العمليات المتعاقبة أو المبتدئة بعملية تهيئة المنتجات المعبأة للتجهيز، والمنتوية بعملية تجديد العبوات الفارغة المعادة عندما يتيسر استخدامها مرة أخرى⁽¹³⁾.

كما عرف النظام المحاسبي الموحد تكاليف الخدمات التسويقية بأنها التكاليف التي تحملها الوحدة لتخزين الإنتاج التام والإعلان عنه وترويجه ونقله وتوزيعه، وتحصيل قيمته وكذلك تكاليف الأبحاث التسويقية لتصديق الإنتاج⁽¹⁴⁾.

أهداف دراسة التكاليف التسويقية:

1. إمداد الإدارة ببيانات تفصيلية عن تكاليف التسويق، تستخدم في تخطيط وتنفيذ الوظيفة التسويقية بالمنشأة، وكذلك الرقابة على عناصر تكاليفها.
2. تحديد تكاليف التسويق وتبويب الأرباح التي يحققها المشروع طبقاً لأسس عديدة، تفيد إدارة المشروع مثل تبويب الأرباح حسب المنتجات أو حسب مناطق التوزيع.
3. ترشيد الإدارة في اتخاذ القرارات المرتبطة بوظيفة التسويق⁽¹⁵⁾.

أهمية دراسة التكاليف التسويقية:

تتمثل أهميتها في الآتي:

1. مقارنة التكاليف التسويقية بالتكاليف الإنتاجية أو بالأسعار التي يمكن الحصول عليها.
2. دراسة توزيع التكاليف التسويقية والتكنولوجية والاقتصادية التي تؤثر على هذه التكاليف.
3. التعرف على العوامل الاجتماعية والطبيعية والتكنولوجية والاقتصادية التي تؤثر على هذه التكاليف.
4. تحديد السعات التخزينية والنقلية وغيرها من الوظائف ورسم السياسات التسويقية بناءً على دراسة التكاليف التسويقية.
5. تخفيض التكاليف التسويقية مع المحافظة على التسويقية للسلع والخدمات⁽¹⁶⁾.

العوامل المؤثرة في تحديد وقياس التكاليف التسويقية:

توجد عدد من العوامل المؤثرة في تحديد حجم وطبيعة التكاليف التسويقية المناسبة للشركة حسب بيئة العمل التسويقية وهذه تشمل عدد من المجالات المتنوعة وتتبلور في المحاور الرئيسية الآتية:

- 1- المشاكل المحاسبية للبيع والتوزيع ومنها:
 - أ. صعوبة وضعف الرقابة على المستهلكين والمستفيدين أو المجهزين مع ضعف الإشراف المباشر على الوكلاء الخارجيين.
 - ب. الاختلاف في الحصول على الأرقام والبيانات السوقية وتصميم الطاقة السوقية والأسباب التي تدعو لزيادة أو تغيير الطاقة.
 - ج. شكل المنتج وطبيعة الخدمة وطرق توصيلها ومدى توفرها.
- 2 - طبيعة المنتج أو طرق الإنتاج منها طبيعة المنتج وآليات البيع وآليات التجهيز.
- 3- نوع العمال منها تحديد المنتجين الأساسيين ومن هم الموزعين ومنتجاتي السلع الاستهلاكية.
- 4- طبيعة السوق والعوامل المؤثرة فيه وتشمل التسوق الأسبوعي وحسب المواسم أو حسب الأحداث واختلاف الذوق، سياسة الحكومة الضريبية والرقابية.
- 5- طرق وأساليب البيع وتشمل البيع المباشر أو الاتصال الشخصي، البيع من خلال التبادل التجاري فضلا عن الأساليب المناسبة للتسوق⁽¹⁷⁾.

تاسعا:

قياس تكاليف التسويق:

تتطلب عملية قياس تكاليف التسويق ضرورة معرفة البنود الآتية:

- أ- تبويب تكلفة التسويق.
- ب - تحليل تكلفة التسويق.
- ج - توزيع وتحميل تكلفة التسويق.
- د- الرقابة على تكلفة التسويق⁽¹⁸⁾.

تبويب التكاليف التسويقية:

يمكن تبويب تكاليف التسويق من زوايا عدة منها:

1. **التبويب النوعي:** حيث يتم تبويب عناصر التكاليف إلى أنواعها الثلاثة الأساسية هي والمواد و الأجر والخدمات.

2. **التبويب الوظيفي:** وهنا يتم تبويب عناصر التكاليف الثلاثة (المواد والأجر والخدمات) حسب أوجه النشاط الأساسية لوظيفة التسويق، فالجهود التسويقية موجهة لتحقيق هدفين أساسيين هما:

أ/ الحصول على أوامر البيع.

ب /تنفيذ أوامر البيع⁽¹⁹⁾.

3- **تبويب التكاليف التسويقية حسب طبيعتها كلاتي:**

1- التكاليف التسويقية المباشرة هي:

التكاليف التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بالأقسام أو بالمنتج والتي يمكن تخفيضها وتوزيعها عليه مباشرة ربطها مباشرة بالأقسام أو بالمناطق التوزيعية، مثل الأجر والمصاريف الإدارية الخاصة بقسم معين.

2- التكاليف التسويقية غير المباشرة هي:

التكاليف التي ترتبط بأكثر من وجه نشاط واحد، أو أكثر من منتج واحد مثل الإيجار ومهايا المديرين⁽²⁰⁾.

4- **تبويب التكاليف التسويقية حسب النشاط أي وفقاً للعلاقة بحجم المبيعات كالاتي:**

1- التكاليف التسويقية الثابتة: هي التكاليف التي لا تتغير مع التغير في حجم المبيعات في حدود الطاقة التسويقية المتاحة، وغالباً ما ترتبط بالزمن أكثر من ارتباطها بحجم المبيعات، مثل رواتب المدراء والموظفين بالأقسام المختلفة.

2- التكاليف التسويقية المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير طردياً مع التغير في حجم المبيعات، مثل مصاريف التعبئة والتغليف وعمولة وكلاء البيع⁽²¹⁾.

تحليل التكاليف التسويقية:

التحليل هو أسلوب من أساليب الدراسة العلمية لظاهرة معينة، والتحليل يحدد العلاقات المختلفة للظاهرة مع الظواهر الأخرى. ويفيد في ربط العلاقات مع بعضها واستنتاج حقائق أو معلومات جديدة، تفسر أكثر طبيعة الظاهرة محل الدراسة، فالتكلفة يجب أن تدرس وتفهم في علاقتها مع الهدف أو الأهداف التي تخدمها، والطلب على بيانات التكلفة يجب أن يعكس بالسؤال عن الاستخدام النهائي الذي تفيد فيه هذه البيانات وتحلل بيانات التكاليف بأساليب تربط التكلفة مع أساس معين، كما يتم عند تحليل التكلفة الإنتاجية عن طريق ربط التكلفة مع وحدة الإنتاج أو ربطها بفترة زمنية أو غير ذلك، فكل التحليلات المختلفة للتكلفة تفيد في استخدام أو استخدامات محددة، وليس من الضروري أن يقتصر التحليل على نوع واحد من التحليل، لكن يمكن إجراء عدد من التحليلات لتوفير بيانات مختلفة عن التكلفة، تفيد في مدى واسع من الاستخدامات⁽²²⁾

أهمية تحليل تكاليف التسويق:

هذه الطبيعة الخاصة لتكاليف التسويق تفرض الاهتمام بها وتحليلها بما يخدم أهداف الإدارة، ويمكن تلخيص أهميتها بما يلي:

- أ. تكون دليلاً للسياسات التسويقية في كل من المدى القصير والمدى الطويل، مثل تحديد ربحية مناطق البيع أو ربحية فئة معينة من قنوات التوزيع وغيرها.
- ب. تفرض الرقابة على تكاليف التسويق بهدف منع الإسراف من ناحية، واستغلال الطاقات التسويقية استغلالاً أكثر كفاءة وإنتاجية من ناحية أخرى.
- ج. تساعد الإدارة في وضع سياسات التسعير المناسبة، خاصة في تلك الحالات التي تستلزم وجود أسعار تفضيلية لمناطق معينة أو فئات معينة من العملاء⁽²³⁾.

أنواع تحليل تكاليف التسويق:

1. تحليل تكاليف التسويق حسب المنتجات: يستخدم هذا التحليل لتحديد ما يتكفله تسويق كل منتج على حدة، ولترشيد الإدارة عن المنتجات الأكثر أو الأقل ربحية عند اتخاذ قرارات تتعلق بالمزيج البيعي لهذه المنتجات، أو تعديل السياسات الإنتاجية أو التسويقية لكل منها حسب احتياجات السوق.
2. تحليل تكاليف التسويق حسب مناطق التسويق: يهدف هذا التحليل إلى معرفة تكلفة تسويق كل منتج على حدة في كل منطقة.

1- تحليل تكاليف التسويق حسب العملاء (المستهلكين): يتم تحليل تكاليف التسويق حسب العملاء بهدف توفير البيانات التي تفيد الإدارة في التخطيط والرقابة.

سادس عشر: توزيع وتحميل التكاليف التسويقية:

يُقصد بتحميل تكاليف التسويق تحديد نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف التسويق، ويتم ذلك عن طريق تحميل الوحدة المنتجة بنود تكلفة التسويق المباشرة، ثم تحديد نصيبها من التكلفة غير المباشرة، وذلك باستخدام الخطوات نفسها المتبعة في تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة، والتي تتلخص فيما يلي:

- 1- حصر وتجميع تكلفة التسويق.
- 2- تحليل تكلفة التسويق حسب الأسس المناسبة للتحليل.
- 3- تقسيم النشاط التسويقي إلى مراكز تكلفة.
- 4- توزيع تكلفة التسويق غير المباشرة على مراكز التسويق، وذلك باستخدام أساس توزيع ملائم.
- 5- استخراج معدل تحميل لكل مركز تكلفة تسويقي⁽²⁴⁾.

الاطار النظري لكفاءة الأداء المالي:

مفهوم الأداء:

عرف الأداء بأنه النتائج المتعلقة بالكم المالي أو الإنتاجية والجودة التي تتم الحصول عليها في الماضي.⁽²⁵⁾

مفهوم الأداء المالي:

عرف الأداء المالي بأنه تأدية عمل محدد أو إنجاز مهمه معينة أو قياس الشخص بسلوك ما لتحقيق هدف كالتهيئة للمشروع ما، ويقصد بمفهوم الأداء بأنه مخرجات ذات القيمة التي ينتجها النظام في شكل سلع وخدمات ويعرف بأنه درجة نجاح المؤسسة في تحقيقها لأهدافها الموضوعية والمحددة مسبقاً أو درجة نجاحها في تحقيق التوزيع الأمثل لمصادرها المتوفرة في سبيل الحصول على أعلى عائد ممكن لاستثمارها.⁽²⁶⁾

عرف أيضاً الأداء المالي بأنه: (أداء) للتعريف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو الجانب معين من أداء المؤسسة والأداء أسهما في السوق في يوم محدد وفترة معينة)⁽²⁷⁾.

العوامل المؤثرة على الأداء:

- وجود أهداف محددة: فالمنظمة التي تمتلك خططا تفصيلية لعملها وأهدافها ومعدلات الإنتاج المطلوب أداؤها تستطيع قياس ما تحقق من إنجاز أو محاسبة موظفيها على مستوي أدائهم.
- المشاركة في الإدارة: ان عدم مشاركة العاملين في المستويات الإدارية المختلفة في التخطيط وصنع القرارات يساهم في وجود فجوة بين القيادة الإدارية والموظفين في المستويات الإدارية وبالتالي يؤدي إلى ضعف المسؤولية والعمل الجماعي لتحقيق أهداف المنظمة وهذا يؤدي إلى ضعف الأداء لدي هؤلاء الموظفين.
- اختلافات مستويات الأداء: من العوامل المؤثرة على أداء الموظفين عدم نجاح الأساليب الإدارية التي تربط بين الأداء والمردود المادي والمعنوي الذي يحصلون عليه.
- مشكلات الرضا الوظيفي: ضعف الرضا الوظيفي أو انخفاضه يؤدي إلى أداء ضعيف وإنتاجية اقل.⁽²⁸⁾

مفهوم الكفاءة:

يقصد بالكفاءة تخفيض التكلفة وعدم إهدار الموارد (تتمثل الموارد في الوقت - الجهد - المال) ويهتم هذا المفهوم بالطريقة التي يتم الاستعانة بها لتحقيق الأهداف.⁽²⁹⁾

كما تعرف الكفاءة أيضاً بأنها: الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج أو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.⁽³⁰⁾ وتعرف الكفاءة من وجهة نظر الباحثة بأنها استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة بالكامل دون إسراف أو ضياع وفعل الأشياء بالطريقة الصحيحة والاهتمام بمصلحة المؤسسة.

ثانياً: خصائص الكفاءة⁽³¹⁾

أشار المفكرون إلى العديد من المميزات والخصائص لمفهوم الكفاءة كل حسب تخصصه وستتناول أبرزها ونحدد أهمها في النقاط الرئيسية التالية:

1. الكفاءة ذات غاية ومرتبطة بنشاط محدد حيث انه يتم تشغيل معارف مختلفة قصد تحقيق هدف محدد أو تنفيذ نشاط معين، فالشخص يكون كفاء إذا استطاع تأدية هذا النشاط بصفة كاملة.
2. للكفاءة عناصر متفاعلة ومتداخلة إذ ان صياغتها تتم بطريقة ديناميكية حيث ان كل العناصر المكونة لها تتفاعل في حلقة متكاملة من (درايات فنية - درايات سلوكية).

3. الكفاءة ذات طبيعة سياقية أي موقفية تتغير تركيبتها وخصوصيتها وأهميتها من مكان لآخر

ومن زمان لآخر.

الدراسة التطبيقية ومناقشة النتائج: منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها فقد اعتمدت الباحثة علي مصدرين من مصادر جمع البيانات هما:-

1.المصادر الثانوية:

وتشمل جميع البيانات التي تم جمعها من مختلف الكتب, المراجع, المجلات العلمية, المنشورات, الرسائل الجامعية, الإنترنت وعن طريق التقارير والنشرات الدورية لشركات الأسمت بولاية نهر النيل.

2.المصادر الأولية:

لمعالجة الجوانب التحليلية تم اللجوء إلى المصادر الميدانية وهي مصادر مباشرة وتشمل الوحدات الأصلية التي تستقصى منها المعلومات بصفة مباشرة حيث تم تقديم الاستبيانات إلى العاملين بشركات الأسمت - ولاية نهر النيل - السودان , وكذلك تمت بعض المقابلات الشخصية بإدارات الشركات لتكملة بعض البيانات.

مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة جميع المفردات التي تخضع للدراسة , وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان مجتمع الدراسة المستهدف هو جميع العاملين بشركات الأسمت - ولاية نهر النيل, وقد تم استخدام أسلوب المعاينة والتي من خلاله يتم جمع البيانات باستخدام عدد محدود من مفردات المجتمع ثم تعمم نتائج الدراسة على جميع مفردات المجتمع , حيث تم توزيع 100 استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم الحصول على جميعها أي بنسبة 100 %.

أداة الدراسة:

في إطار مشكلة البحث وفرضياته ومفردات مجتمع الدراسة , تم تحديد أداة للدراسة وهي تصميم استبانة صممت خصيصا لجمع البيانات الأولية لكونها أكثر ملاءمة لهذا الغرض بحيث تغطي فرضيات الدراسة , ولقد تم تقسيم الإستبانة إلى قسمين كما يلي:

أ. القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات الشخصية للمبحوثين .

ب. القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الإستبانة .

الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

لتحقيق أهداف الدراسة وفرضياتها استخدم الباحث الطرق والإجراءات الإحصائية التالية في عرض

وتحليل البيانات:

1. التكرارات, النسب المئوية, الوزن النسبي والرسومات البيانية.

2. مقياس النزعة المركزية(الوسط الحسابي, الانحراف المعياري).

3. اختبار استقلالية الصفات (مربع كأي).

أولاً التوزيع التكراري للبيانات الشخصية:

جدول رقم(1) يوضح التوزيع التكراري للفئات العمرية

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
اقل من 30 سنة	30	30 %	30 %
30-39 سنة	36	36 %	66 %
40-49 سنة	25	25 %	91 %
50-59 سنة	7	7 %	98 %
60 وأكثر	2	2 %	100.0 %
المجموع	100	100 %	

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يبين الجدول رقم (1) أعلاه أن 30 مبحوث أي بنسبة 30 % من حجم العينة أعمارهم أقل من 30 سنة، وأن 26 من المبحوثين أي بنسبة 36 % نجد أن أعمارهم م بين 30-39 سنة، وأن ما نسبته 25% من موظفي وإداري شركات الأسمنت كانت أعمارهم في الفئة العمرية 40-49 سنة، وإن نسبة 9 % أعمارهم أكبر من 50 سنة ، وهذا يدل على أن شركات الأسمنت تحظى بفئات عمرية متوسطة مما يساعد على زيادة الدقة في العملية الحسابية وكذلك وجود الفئات العمرية الكبيرة مؤشر للخبرة المتراكمة والتي بدورها تؤدي إلى المزيد من الكفاءة العالية ، كما أنهم يدركون أهمية جودة التقارير المالية بالشركات.

جدول رقم (2) يوضح التوزيع التكراري للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
شهادة سودانية	6	6.0 %	6.0 %
دبلوم	14	14.0 %	20.0 %
بكالوريوس	51	51.0 %	71.0 %
دبلوم عالي	6	6.0 %	77.0 %
ماجستير	23	23.0 %	100.0 %
المجموع	100	100.0 %	

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

بالنظر إلى الجدول (2) أعلاه يتضح أن غالبية القوة العاملة بشركات الأسمنت من حملة شهادات البكالوريوس بنسبة 51%، وأن ما نسبته 23. % ماجستير ، 14 % دبلوم، بينما نجد 6 % من حاملي درجة الشهادة السودانية والدبلوم العالي.

جدول رقم (3) يوضح التوزيع التكراري للتخصص العلمي

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
23.0 %	23.0 %	23	محاسبة
40.0 %	17.0 %	17	إدارة أعمال
49.0 %	9.0 %	9	الاقتصاد
54.0 %	5.0 %	5	دراسات مالية و مصرفية
58.0 %	4.0 %	4	نظم معلومات
100.0 %	42.0 %	42	أخرى
	100.0 %	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

نلاحظ من الجدول رقم (3) أعلاه أن غالبية القوة العاملة بشركات الأسمنت - بولاية نهر النيل من ذوي التخصصات الأخرى حيث بلغت نسبتهم 42 % وينسب ذلك إلى أن معظم العمليات التي تتم داخل شركات الأسمنت هي عمليات ذات عمالي , تليها التخصصات المحاسبية بنسبة 23 %، بينما تمثل نسبة الإداريين 17 %، والتخصصات الإقتصادية , الدراسات المالية و المصرفية ونظم المعلومات المصرفية 9 % , 5 % , 4 % على التوالي.

جدول رقم (4) يوضح التوزيع التكراري للمؤهل المهني

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
1.0	1.0	1	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
3.0	2.0	2	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
7.0	4.0	4	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
13.0	6.0	6	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
100.0	87.0	87	لا توجد زمالة
1.0	100.0	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يبين جدول رقم (4) أن حوالي 87% من الذين قاموا بتعبئة الإستبانة من عينة الدراسة والعاملين بشركات الأسمنت ليست لديهم أي نوع من المؤهل المهني , و 6% لديهم زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية 4 % لديهم زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية , وان ما نسبته 2 % , 1 % من حاملي زمالة المحاسبين القانونيين السودانية والعربية, وهذا يعزى لأحد أمرين أحدهما القصور من قبل مؤسسات الدولة في تأهيل منسوبها لتلقى دراسات عليا , و الأمر الآخر يرجع إلى القوة العاملة في عدم رغبتها لتطوير ذاتها.

جدول رقم (5) يوضح التوزيع التكراري لسنوات الخبرة

النسبة التراكمية %	النسبة المئوية %	التكرار	سنوات الخبرة
29.0	29.0	29	اقل من 5 سنة
58.0	29.0	29	5-9
75.0	17.0	17	10-14
92.0	17.0	17	15-19
100.0	8.0	8	فأكثر 20
	100.0	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يتضح من الجدول رقم (5) أعلاه أن حوالي 29 % عدد سنين خبرتهم اقل من 5 سنة بتكرار 29 مبحوث، وكذلك 29 % عدد سنين خبرتهم تتراوح بين 5-9 سنة ، بينما ما يعادل 17 % خبرتهم 10-14 سنة، وان 17 % سنين خبرتهم 15-19 سنة ، و 8 % خبراتهم أكثر من 20 سنة وهذا يدل على وجود خبرة واسعة وسط القوة العاملة بشركات الأسمنت بولاية نهر النيل مما يدل على معرفتهم التامة بأهمية نظم تخطيط الموارد المالية على كفاءة مؤشرات الأداء المالي

جدول رقم (6) يوضح التوزيع التكراري للمسمى الوظيفي

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
29.0	29.0	29	محاسب
53.0	24.0	24	رئيس حسابات
68.0	15.0	15	مدير تسويق
83.0	15.0	15	مراجع
91.0	8.0	8	مدير مالي
100.0	9.0	9	أخرى
	100.0	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يبين جدول رقم (6) أعلاه أن حوالي 29 % من الذين قالموا بتعبئة الإستبانة من عينة الدراسة هم محاسبون و 24% من عينة الدراسة رؤساء حسابات ، و 15% مدراء تسويق، و 15% مراجعين، أن 8 % من القوة العاملة مدراء ماليين بينما 9 % من عينة الدراسة «مسميات أخرى.

اختبار فرضيات الدراسة

قد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS Statistical Package for Social Sciences) لإجراء المعالجات للبيانات التي تم جمعها من مجتمع الدراسة والذي استهدف موظفي و إداريين شركات مصانع الأسمنت- بولاية نهر النيل- السودان.

الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق البيانات الشخصية:

اتجاهات المبحوثين للفرضية الأولى:

(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة

الأداء المالي)

جدول رقم (7) يوضح اتجاهات المبحوثين للفرضية الأولى

الاتجاه	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
أوافق	0	2	8	55	35	تهتم الشركة بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية
	%0	%2	%8	%55	%35	
أوافق	0	0	6	61	33	تقوم الشركة بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة
	%0	%0	%6	%61	%33	
أوافق	0	2	11	49	38	استخدام نظم المعلومات التسويقية وبحوث التسويق يقلل من التكاليف التسويقية
	%0	%2	%11	%49	%38	
أوافق	0	9	18	44	29	زيادة الحصة السوقية للشركة تؤدي إلى تخفيض نصيب الوحدة من تكاليف التسويق الثابتة مما يساعد على بيع المنتجات بأسعار تنافسية
	%0	%9	%18	%44	%29	
أوافق	0	10	17	43	30	تعمل الشركة على تخفيض تكاليف التسويق باستخدام الطرق والأساليب التحليلية الحديثة
	%0	%10	%17	%43	%30	
أوافق	0	11	19	44	26	تقوم الشركة بحساب التكاليف الصناعية للبضاعة المباعة وكذلك التكاليف التسويقية على أساس التكلفة المباشرة فقط
	%0	%11	%19	%44	%26	
أوافق بشدة	0	3	18	52	27	يتم مناقشة أسباب انحرافات تكاليف التسويق وفقاً لنظام الشركة
	%0	%3	%18	%52	%27	
أوافق	3	3	14	53	27	تحمل التكاليف المباشرة التسويقية على الوحدات المباعة الخاصة بها
	%3	%3	%14	%53	%27	

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

ويتضح من الجدول (7) أعلاه ما يلي:

- 1) يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة (90%) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن الشركة تهتم بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8%).
- 2) يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة (94%) من أفراد العينة يوافقون على أن الشركة تقوم بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (0%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6%).
- 3) يتبين من الفقرة رقم (3) أن نسبة (87%) من أفراد عينة البحث يوافقون على ان استخدام نظم المعلومات التسويقية وبحوث التسويق يقلل من التكاليف التسويقية، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (2%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11%).
- 4) يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة (73%) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن زيادة الحصة السوقية للشركة تؤدي إلى تخفيض نصيب الوحدة من تكاليف التسويق الثابتة مما يساعد على بيع المنتجات بأسعار تنافسية بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18%).
- 5) يتبين من الفقرة رقم (5) أن نسبة (73%) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن الشركة تعمل على تخفيض تكاليف التسويق باستخدام الطرق والأساليب التحليلية الحديثة، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (10%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17%).
- 6) يتبين من الفقرة رقم (6) أن نسبة (70%) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن الشركة تقوم بحساب التكاليف الصناعية للبضاعة المباعة وكذلك التكاليف التسويقية على أساس التكلفة المباشرة فقط، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (11%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19%).
- 7) يتبين من الفقرة رقم (7) أن نسبة (79%) من أفراد عينة البحث يوافقون على أنه يتم مناقشة أسباب انحرافات تكاليف التسويق وفقا لنظام الشركة، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18%).
- 8) يتبين من الفقرة رقم (8) أن نسبة (80%) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن تحمل التكاليف المباشرة التسويقية على الوحدات المباعة الخاصة بها، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (6%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14%).

اتجاهات المبحوثين للفرضية الثانية:

(هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التبويب المتبع لتكاليف التسويق وكفاءة الأداء المالي)

جدول رقم (8) يوضح اتجاهات المبحوثين للفرضية الثانية

الاتجاه	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
أوافق	0	5	11	43	41	تبويب تكاليف التسويق يحدد تكلفة كل نشاط من الأنشطة التسويقية المختلفة الخاصة بالشركة
	% 0	% 5	% 11	% 43	% 41	
أوافق بشدة	0	8	10	56	26	تطبيق نظام تكاليف التسويق ضرورة في ظل تعدد منتجات الشركة وتزايد التكاليف غير المباشرة
	% 0	% 8	% 10	% 56	% 26	
أوافق بشدة	0	5	18	46	31	تقسيم وظيفة التسويق إلى مراكز تكلفة
	% 0	% 5	% 18	% 46	% 31	
أوافق بشدة	0	3	18	51	28	تقوم الشركة بتبويب تكاليفها التسويقية حسب الوظائف المؤدا من قبل الشركة
	% 0	% 3	% 18	% 51	% 28	
أوافق بشدة	0	5	16	44	35	تبويب تكاليف التسويق يؤدي إلى خفضها ومحاربة الإسراف والضياع لها
	% 0	% 5	% 16	% 44	% 35	
أوافق بشدة	3	1	14	41	41	ضرورة تقديم تقارير دورية عن تكاليف النشاط التسويقي ومراقبة الخطط التسويقية
	% 3	% 1	% 14	% 41	% 41	
أوافق بشدة	2	7	21	41	31	تبويب تكاليف التسويق وفق عناصر المزيج التسويقي
	% 2	% 7	% 21	% 41	% 31	
أوافق بشدة	2	7	20	39	32	تستخدم الشركة مؤشر تكاليف التسويق إلى الربحية كأحد مؤشرات قياس الأداء
	% 2	% 7	% 20	% 39	% 32	

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

1. ويتضح من الجدول (8) أعلاه: 1. أن نسبة (84%) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن تبويب تكاليف التسويق يحدد تكلفة كل نشاط من الأنشطة التسويقية المختلفة الخاصة بالشركة، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5%) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11%).
2. أن نسبة (82 %) من أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق نظام تكاليف التسويق ضرورة في ظل تعدد منتجات الشركة وتزايد التكاليف غير المباشرة، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8 %) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10%).
3. أن نسبة (77 %) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن تقسيم وظيفة التسويق إلى مراكز تكلفة، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5 %) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18 %).
4. أن نسبة (79 %) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن تقوم الشركة بتبويب تكاليفها التسويقية حسب الوظائف المؤداه من قبل الشركة ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3 %) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18 %).
5. أن نسبة (79 %) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن تبويب تكاليف التسويق يؤدي إلى خفضها ومحاربة الإسراف والضياع لها، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (5 %) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16 %).
6. أن نسبة (82 %) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن ضرورة تقديم تقارير دورية عن تكاليف النشاط التسويقي ومراقبة الخطط التسويقية ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4 %) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14 %).
7. أن نسبة (72 %) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن تبويب تكاليف التسويق وفق عناصر المزيج التسويقي، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9 %) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21 %).
8. أن نسبة (71 %) من أفراد عينة البحث يوافقون على أن تستخدم الشركة مؤشر تكاليف التسويق إلى الربحية كأحد مؤشرات قياس الأداء، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9 %) أما أفراد عينة البحث والذين لا يبدون إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20 %).

اختبار الفرضيات:

المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة الأداء المالي).

جدول رقم (9) المتوسط والانحراف المعياري للمحور الأول

المعنوية	كأي تربيع	الوسط	الانحراف المعياري	العبرة
0.000	73.280	4.01	859.	تهتم الشركة بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية
0.000	89.040	4.12	913.	تقوم الشركة بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة
0.000	94.700	4.02	816.	استخدام نظم المعلومات التسويقية وبحوث التسويق يقلل من التكاليف التسويقية
0.002	12.620	4.04	820.	زيادة الحصة السوقية للشركة تؤدي إلى تخفيض نصيب الوحدة من تكاليف التسويق الثابتة مما يساعد على بيع المنتجات بأسعار تنافسية
0.000	27.280	4.06	708.	تعمل الشركة على تخفيض تكاليف التسويق باستخدام الطرق والأساليب التحليلية الحديثة
0.000	24.480	4.07	902.	تقوم الشركة بحساب التكاليف الصناعية للبضاعة المباعة وكذلك التكاليف التسويقية على أساس التكلفة المباشرة فقط
0.000	88.100	4.22	811.	يتم مناقشة أسباب انحرافات تكاليف التسويق وفقا لنظام الشركة
0.000	86.300	3.96	920.	تحمل التكاليف المباشرة التسويقية على الوحدات المباعة الخاصة بها

من خلال النتائج في الجدول (9) يوضح الوسط الحسابي أن اتجاهات المبحوثين في كل العبارات المتعلقة (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة الأداء المالي) تشير إلى اتجاه عام نحو الموافقة (أوافق) حيث كانت الأوساط محصورة بين (3.96-4.22) كما يلاحظ من الجدول ما يلي:

1. المتوسط الحسابي لجميع الفقرات أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على إجمالي الفقرات التي تقيس العلاقة بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة الأداء المالي).
2. ويلاحظ من الجدول أن الفقرة (يتم مناقشة أسباب انحرافات تكاليف التسويق وفقا لنظام الشركة) جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة (4.22) بانحراف معياري (0.811) وبأهمية نسبية مرتفعة جدا بلغت (84.4%). تليها في المرتبة الثانية الفقرة (تقوم الشركة بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة) بمتوسط حسابي (4.12) وانحراف معياري (0.913) وبأهمية نسبية (82.4%).
3. أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (تحمل التكاليف المباشرة التسويقية على الوحدات المباعة الخاصة بها) حيث بلغ متوسطها (3.96) وانحراف معياري (0.920) وأهمية نسبية بلغت (79.2%).

كما يلاحظ من الجدول أيضا ما يلي: أن قيمة كأي تربيع محصورة بين (89.040- 12.620) واحتمال المعنوية لجميع الفقرات يساوي (0.000) وهي قيمة أقل من 0.05 , لذلك و بالنظر إلى المتوسط الحسابي لجميع الفقرات ومستوى المعنوية لكاي تربيع نجد أن هنالك إشارة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة الأداء المالي.

المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التبويب المتبع لتكاليف التسويق وكفاءة الأداء المالي).

جدول رقم (10). المتوسط والانحراف المعياري للمحور الثاني

العبارة	الانحراف المعياري	الوسط	كأي تربيع	المعنوية
تبويب تكاليف التسويق يحدد تكلفة كل نشاط من الأنشطة التسويقية المختلفة الخاصة بالشركة	957.	3.95	77.200	0.000
تطبيق نظام تكاليف التسويق ضرورة في ظل تعدد منتجات الشركة وتزايد التكاليف غير المباشرة	696.	4.62	103.600	0.000
تقسيم وظيفة التسويق إلى مراكز تكلفة	766.	4.33	36.879	0.000
تقوم الشركة بتبويب تكاليفها التسويقية حسب الوظائف المؤدا من قبل الشركة	757.	4.45	56.000	0.000
تبويب تكاليف التسويق يؤدي إلى خفضها ومحاربة الإسراف والضياع لها	750.	4.32	71.500	0.000
ضرورة تقديم تقارير دورية عن تكاليف النشاط التسويقي ومراقبة الخطط التسويقية	704.	4.30	83.600	0.000
تبويب تكاليف التسويق وفق عناصر المزيج التسويقي	851.	4.23	58.100	0.000
تستخدم الشركة مؤشر تكاليف التسويق إلى الربحية كأحد مؤشرات قياس الأداء	693.	4.38	54.700	0.000

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

من خلال النتائج في الجدول (10) يوضح الوسط الحسابي أن اتجاهات المبحوثين في كل العبارات المتعلقة (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة الأداء المالي) تشير إلى اتجاه عام نحو الموافقة (أوافق) حيث كانت الأوساط محصورة بين (3.95-4.62).

من خلال النتائج في الجدول (9-3-3) يوضح الوسط الحسابي أن اتجاهات المبحوثين في كل العبارات المتعلقة ب هناك (علاقة ذات دلالة إحصائية بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة الأداء المالي) تشير إلى اتجاه عام نحو الموافقة (أوافق) حيث كانت الأوساط محصورة بين (3.15-4.81). كما يلاحظ من الجدول ما يلي:

1. المتوسط الحسابي لجميع الفقرات اكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي

- 60%) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على إجمالي الفقرات التي تقيس العلاقة بين طرق تحميل عناصر تكاليف التسويق المتبعة بالشركة وكفاءة الأداء المالي).
2. ويلاحظ من الجدول أن الفقرة (تطبيق نظام تكاليف التسويق ضرورة في ظل تعدد منتجات الشركة وتزايد التكاليف غير المباشرة) جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرة (4.62) بانحراف معياري (0.696) وبأهمية نسبية مرتفعة جدا بلغت (92.4%).
- تليها في المرتبة الثانية الفقرة (تقوم الشركة بتبويب تكاليفها التسويقية حسب الوظائف المؤدا من قبل الشركة) بمتوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.757) وبأهمية نسبية (89%).
3. أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (تبويب تكاليف التسويق يحدد تكلفة كل نشاط من الأنشطة التسويقية المختلفة الخاصة بالشركة) حيث بلغ متوسطها (3.95) وانحراف معياري (0.967) وأهمية نسبية بلغت (79%).
- كما يلاحظ من الجدول أيضا ما يلي: أن قيمة كأى تربيع محصورة بين (103.600- 36.879) واحتمال المعنوية لجميع الفقرات يساوي (0.000) وهي قيمة أقل من 0.05, لذلك و بالنظر إلى المتوسط الحسابي لجميع الفقرات ومستوى المعنوية لكاي تربيع نجد أن هنالك إشارة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التبويب المتبع لتكاليف التسويق وكفاءة الأداء المالي.

النتائج:

- من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصلت الباحثة إلي النتائج التالية :
1. تهتم شركات الأسمنت بتخطيط وقياس تكاليف التسويق.
 2. تهتم الإدارة لدي شركات الأسمنت بتحقيق ميزة تنافسية من خلال تبني تخطيط وقياس التكاليف التسويقية.
 3. تقوم شركات الأسمنت بحساب التكاليف الصناعية للبطاعة المباعه وكذلك التكاليف التسويقية على أساس التكلفة المباشرة فقط.
 4. تهتم شركات الأسمنت بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية.
 5. تهتم الشركة بوضع وتطبيق الاستراتيجيات التسويقية التي تركز على تخفيض التكاليف.
 6. تقوم شركات الأسمنت بتبويب تكاليفها التسويقية حسب الوظائف المؤداه من قبل الشركة.
 7. زيادة الحصة السوقية للشركة تؤدي إلى تخفيض نصيب الوحدة من تكاليف التسويق الثابتة مما يساعد على بيع المنتجات بأسعار تنافسية.
 8. تستخدم شركات الأسمنت مؤشر تكاليف التسويق إلى الربحية كأحد مؤشرات قياس الأداء
 9. تعتمد الإدارة في اتخاذ قراراتها التسويقية على بيانات محاسبة التكاليف
 10. يوجد اهتمام في شركات الأسمنت باستخدام الطرق العلمية لتخطيط تكاليف التسويق المناسبة لكل فترة تكاليف..

التوصيات:

1. يجب على شركات الأسمنت الاهتمام بضرورة تخفيض تكاليف التسويق و الرقابة عليها.
2. على شركات الأسمنت تطبيق نظام محاسبي يعمل على تحديد التكاليف التسويقية التي لا تضيف قيمة للعمل.
3. يجب على شركات الأسمنت العمل على بتخفيض تكاليف التسويق من خلال إعداد الخطط التسويقية والرقابية.
4. لا بد من شركات الأسمنت وضع وتطبيق الاستراتيجيات التسويقية التي تركز على تخفيض التكاليف.
5. على شركات الأسمنت تحميل التكاليف المباشرة التسويقية على الوحدات المبيعة الخاصة بها.
6. ينبغي على شركات الأسمنت استخدام نظم المعلومات التسويقية وبحوث التسويق لان ذلك يقلل من التكاليف التسويقية.
7. يجب على شركات الأسمنت ان تعمل على تخفيض تكاليف التسويق باستخدام الطرق والأساليب التحليلية الحديثة.
8. لابد ان تقوم شركات الأسمنت بتبويب تكاليف التسويق وفق عناصر المزيج التسويقي
9. يجب على شركات الأسمنت مناقشة أسباب انحرافات تكاليف التسويق وفقاً لنظام الشركة.
10. يجب على شركات الأسمنت القيام بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية
11. لابد لشركات الأسمنت من القيام بتبويب تكاليف التسويق بشكل يحدد تكلفة كل نشاط من الأنشطة التسويقية المختلفة الخاصة بالشركة
12. من الأفضل أن يتم حساب تكاليف التسويق ضمن التكلفة الكلية لمنتجات شركات الأسمنت.
13. يجب على شركات الأسمنت أن لا تدمج بند تكاليف التسويق مع بنود أخرى كالترعاعات مثلا.
14. ينبغي لشركات الأسمنت تخفيض تكاليف التسويق لبيع منتجاتها بأسعار تنافسية.

الهوامش :

- (1) ابوبكر سالم، أ، هدى شهيد، دور أسلوب كايتر في تحسين أداء المؤسسة، (الجزائر: مجلة الدراسات المالية والمحاسبية الإدارية، العدد 8، 2017 م) ص 630.
- (2) إحسان عبد الله حاج احمد زهران، قياس التكلفة لأغراض الرقابة والتحقق من كفاءة الأداء في ظل أسلوب محاسبة المسئولية، دراسة حالة مصنع حجار للسجائر والتبغ المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، بحث تكميلي، درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، (2010م)
- (3) أحمد حسن طاهر- المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2002)، ص26.
- (4) تامر ياسر البكري، إدارة التسويق، (بغداد: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2002 م) ص.367
- (5) تامر ياسر وآخرون، إدارة التسويق (الموصل: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1999م) ص300.
- (6) حاتم الشاهد، دراسة تحليلية لواقع العلاقة بين الاستراتيجية والهيكل التنظيمي والأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، (رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، 1989م) ص 20
- (7) خديجة جمعة الزويني: دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة السيارات و المكائن، مجلة الإدارة و الاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 67، 7 (200م)
- (8) زيكي مكي إسماعيل، أصول الإدارة والتنظيم، (الخرطوم، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2009م) ص342.
- (9) سارة حسبل أثر تكاليف الجودة علي تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، رسالة ماجستير، منشور، جامعة ام البواقي، الجزائر 2006-2007م ص 40.
- (10) سامي معروف، محاسبة التكاليف التطبيقية، (مؤسسة عز الدين للطباعة والنشر)، ص 55
- (11) سامي معروف، محاسبة التكاليف (بيروت، مؤسسة عز الدين للنشر والتوزيع) ص 55.
- (12) شفيق وآخرون، التسويق مفاهيم معاصرة (عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2003م) ص23.
- (13) عبد السمیع الدسوقي، أساسيات محاسبة التكاليف (القاهرة، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع، 1992م) ص 437.
- (14) عبدالله حمد النيل احمد محمد، مشكلات قياس تكاليف التسويق في القطاع الصناعي، دراسة حالة شركة إنتاج وتصنيع الدجاج العربي المحدودة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، (2009م)
- (15) علي قاسم حسن العبيدي وآخرون، أثر استخدام التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف التسويقية، دراسة تطبيقية على شركة زين للاتصالات، (مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 1، 2011م)

- (16) علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية و التحكم فيها لمنظمات الأعمال، دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات، (مجلة جامعة كربلاء العملية، المجلد الثامن، العدد الرابع دراسة منشورة. 2010م)
- (17) علي محمد صديق حسين، الاتجاهات الحديثة في قياس تكاليف المنتج وأثرها على زيادة القدرة التنافسية لصناعة الزيوت في السودان، دراسة تحليلية، تطبيقية، (جامعة ام درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2013م).
- (18) علي وآخرون، النقود والصرافة والسياسة(بيروت: لبنان، دار المنهل اللبناني، الطبعة الولي 2012م)ص580
- (19) كشاط انيس، ود، برياش توفيق، التحول من الكفاءة الفردية إلى الكفاءة الجماعية ضمن الممارسات الحديثة لإدارة الموارد البشرية، (الجزائر، مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية، المجلد 8، العدد2، 2017م) ص ص304،303.
- (20) لبني هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي(عمان : دار وائل للنشر الطبعة الأولى 2013) ص15
- (21) محمد الفاتح محمد بشير، تمويل مؤسسات (الخرطوم: دار جامعة السودان المفتوحة للطباعة والنشر، 2010م) ص10.
- (22) محمود رمضان زهو، بحوث التسويق والإعلان من منظور عوملة التصرقات الإلكترونية والبيانات (المؤلف، 2006م) ص30.
- (23) منير محمود سالم، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية(القاهرة، دار النهضة العربية) ص 288.
- (24) وائل أمين علي عبدالرحمن، دور تكاليف التسويق في تسويق الخدمات المصرفية، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشورة، 2013م).

(25) (<http://www.sendspace.com>).

(26) (Shermain,Hardesty, D et all, Dtermining marketing costs and returns in alternative marketing channels,Journal:Renewable Agriculture and Food Systems.RENEW AGR FOOD SYST,vol.25,no.01,(2010).

(27) Weinstein, Larry; Robert J. Vokurkab and Gregory A. Graman, (2009), "Costs of quality and maintenance: Improvement approaches", Total Quality Management, Vol. 20, No. 5: 497-507