



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة المستقبل

قسم المحاسبة

المرحلة الثانية

إدارة التسويق

# محاضرات في التسويق و التجارة الالكترونية

اعداد

م.م علي يوسف علي المياحي

2025-2024

## الفصل السابع عشر

### الكلف التسويقية

تهتم محاسبة الكلف باعتبارها احد أهم فروع المحاسبة بتتبع وحصر وتحليل جميع عناصر الكلف في المنظمة وذلك بهدف توفير المعلومات المحاسبية والكفوية اللازمة لإدارة المنظمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية والتسعير، إلى جانب تحقيق الرقابة على الأنفاق داخلها لتحقيق بذلك خفض الكلف، والذي يعمل بدوره على تخفيض الأسعار والمنافسة مع المنظمات الأخرى في الأسواق المحلية والعالمية. وتعتبر الكلف التسويقية من أهم عناصر الكلف إلى جانب الكلف الإنتاجية الصناعية التي يعتمد عليها في تحديد كلفة المنتج وبالتالي تحديد سعر البيع لهذا المنتج، وهذا ما دعا العديد من الباحثين إلى دراسة وتحليل عناصر الكلف التسويقية بهدف رقابتها واستخدام الوسائل والأساليب اللازمة لخفضها إلى أقل درجة ممكنة وهو ما يترتب عليه تخفيض الكلف الكلية للإنتاج وبالتالي تخفيض الأسعار. ويمكن تحديد ابرز أهداف هذا الفصل بالتعرف على الآتي :

1. مفهوم الكلف وأهم أنواعها .

2. مفهوم الكلف التسويقية.

3. أهم الخصائص التي تتميز بها الكلف التسويقية.

4. كيفية تبويب الكلف التسويقية .

### أولاً : مفهوم الكلف

من حيث المفهوم يمكننا التفرقة بين عدد من المصطلحات المحاسبية للكلفة منها: "النفقة والتي تعرف بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على اصول لم تصل بعد إلى مقر المنظمة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تقع حدوده في المستقبل مثال ذلك الدفعات المقدمة لشراء الآت ومعدات من الداخل أو الخارج لم تصل بعد، والدفعات المقدمة لشراء مباني وأنشاءات لم تستلم بعد . والكلفة وتعرف بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على اصول

وصلت بالفعل إلى مقر المنظمة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تكون حدوده في الحاضر والمستقبل و يتوقف ذلك على نسبة المنافع المستتفة في الحاضر إلى اجمالي المنافع المتوقعة من هذه الاصول . والمصروف وهو تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر فقط. اما الخسارة فهي تضحية اختيارية أو اجبارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة. ومن امثلة التضحية الاختيارية كلفة المخزون التالف بسبب الأهمال في النقل أو التخزين. اما ما يترتب على السرقة و الحريق مثلا يمثل تضحية اجبارية. واخيرا التحويل التي يمثل تضحية اختيارية أو اجبارية بموارد اقتصادية خاصة بشخص طبيعي أو معنوي في سبيل تحقيق منافع عامة اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية. فالتبرعات بكافة أنواعها مثلا على التضحية الاختيارية والضرائب والرسوم ورسوم الإنتاج وضريبة المبيعات امثلة للتضحيات الاجبارية". ويمكن تبويب الكلف التي تتحملها المنظمة على أساس أنشطتها بالآتي :

1. الكلف الإنتاجية: هي مجموع النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل : " كلف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد مباشرة خام أو نصف مصنعة أو مواد غير مباشرة. وكلف العمل أو الاجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشرة مثل العمال الذين يعملون على الآت المصنع أو في مجالات الخدمات الإنتاجية مثل العاملين على صيانة الآت المصنع أو على حراسة المصنع. وكلف التصنيع غير المباشرة : هي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل أيجار المصنع والتامين على المصنع".
2. الكلف التسويقية : وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل و التوزيع التغليف. والتي خصص هذا الفصل للتعرف عليها بشكل أكثر دقة.
3. الكلف الادارية: هي مجموعة النفقات المتعلقة بادارة المنظمة مثل:التامين على مباني الادارة، اتعاب مدققي الحسابات، رواتب الموظفين في الدائرة المالية .

## ثانيا : مفهوم الكلف التسويقية

التسويق بمعناه الشامل يشتمل على كل الأنشطة التي تحتاج إليها المنظمة لتحويل القوة الشرائية لدى المستهلك إلى طلب فعال. وتشمل هذه الأنشطة كل ما يتعلق بدراسة المستهلك "واحتياجاته فضلاً عن الأنشطة التي تقوم بتحقيق انتقال السلع والخدمات من حيازة المنظمة إلى حيازة المستهلك إلى أن يتم تحصيل أيراد المبيعات فالإعلان والوسائل الأخرى لتنشيط المبيعات، واختيار قنوات التسويق، وسياسات التسعير، فالإعلان واختيار العبوة، وطرق النقل والتخزين وسياسات الائتمان والتحصي، تمثل ما يمكن أن يطلق عليه "المزيج التسويقي". وللمزيج التسويقي كلفه التي يجب أن تحسب وتدرس وتحلل لتساعد في التعرف على كلف التسويق، وترشيد القرارات التسويقية. إذ عرف معهد محاسبي الكلفة والادارة في أنكلترا الكلف التسويقية بأنها : " كلف العمليات المتعاقبة التي تبدأ بعملية تهيئة المنتجات المعبأة للتجهيز والمنتوية بعملية تجديد العبوات الفارغة المعادة عندما يتيسر استخدامها ثانية لبيعها" ، وما يتكلفه التوزيع في كل منطقة، وما يتكلفه اتباع كل قناة من السلع وأي من المناطق أو القنوات هي افضل من غيرها عمليا واقتصاديا ، كما تدرس هذه الكلف وتحلل ليكون بيد الادارة ما تستنير به في اقرار سياسة البيع أو التسعير وفي دراسة التوسع أو الأنكماش في عدد وأنواع السلع وما إلى ذلك. ومقارنة مع الكلف الصناعية، نرى بأن الكلف التسويقية لها أيضا أسس وضوابط معينة لمعايرتها والرقابة على تحققها واكتشاف أنحرافات الاسراف أو التوفير فيها. إذ يتفق الباحثون مع وجهة نظر المعهد في أن الكلف التسويقية يمكن تعريفها على أنها مجموع الكلف التي تتحملها المنظمة لغرض تسويق منتجاتها وأيصالها إلى الأسواق ومتضمنة مصاريف المزيج التسويقي (المنتج، الترويج، التوزيع، التسعير) والتي تؤثر بشكل مباشر على عملية توزيع المنتج . كما يمكن تعريف كلف التسويق بأنها كل ما تتحمله المنظمة من كلف من وقت الانتهاء من صنع المنتج وارساله إلى مخازن الإنتاج التام إلى الوقت الذي تتحول فيه المنتجات المباعة إلى نقدية . بينما يعرف Moscove الكلف التسويقية بأنها " كل الكلف ذات العلاقة المباشرة بتسويق منتج المنظمة لحين وصوله إلى المستهلك مثل مصاريف الخزن ورواتب مندوبي البيع

والإعلان ومصاريف التوزيع " . كما اتفق عدد من الباحثون على تعريف الكلف التسويقية بأنها " كافة الكلف المتعلقة بالنشاط التسويقي للمنظمة والتي تتحملها بعد الانتهاء من عملية الإنتاج والتي تتضمن كلف الإعلان والترويج والخبز والتوزيع والبيع والنقل والرأسات والبحوث التسويقية وغيرها من الكلف المرتبطة بالنشاط التسويقي " . يمكن أن يتم تحميل كلف التسويق على المنتجات على أساس معدلات تحميل محددة مقدما كنسبة مئوية من قيمة المبيعات، أو نسبة مئوية من كلف المبيعات. ويعتبر اختيار أساس تحميل الكلف التسويقي خطوة هامة لاتمام المحاسبة عن هذه الكلف وتحليلها حسب المنتجات أو المناطق أو أي أساس آخر .ويمكن اتباع نفس الأسلوب المتبع في توزيع وتخصيص الاعباء الإضافية على المنتجات عند توزيع وتحميل كلف الأنشطة التسويقية على وحدات الكلفة للوصول إلى وحدة قياس مناسبة لجهود كل نشاط تسويقي. بالنسبة لنشاط البيع المباشر الذي يعتمد أساسا على جهود مندوبي البيع يمكن توزيعه على أساس قيمة المبيعات أو على أساس تحليل الوقت الذي يقضيه مندوبو البيع في جهودهم التسويقية .اما نشاط الإعلان فيخصص مباشرة على وحدات الكلفة أو يحمل على أساس قيمة المبيعات. وتوزع كلف التخزين على أساس الحجم أو الوزن أو المساحات المخزنية المتخصصة .وتوزع كلف النقل على أساس عدد الوحدات أو وزنها أو حجمها . وتوزع كلف الائتمان والتحصيل على وفق عدد الفواتير أو عدد أوامر البيع ...الخ.

### ثالثا : خصائص الكلف التسويقية

تتميز الكلف التسويقية بخصائص تختلف بها عن كلف الإنتاج والكلف الأخرى التي تتحملها المنظمة ومن أهم هذه الخصائص ما يأتي :

1. تمتاز معظم بنود الكلف التسويقية بأنها غير مباشرة الامر الذي يؤدي إلى صعوبة ربطها بكلفة المنتج النهائي بعكس كلف الإنتاج .
2. تتأثر الكلف التسويقية بعوامل خارجية متعددة مثل اوقات الرواج والكساد في السوق وتغير النمط الاستهلاكي والمنافسة وظهور منتجات جديدة وتدخل الحكومة

بالتشريعات المختلفة للحد من الاستيراد والتصدير أو تحديد أسعار بعض المنتجات .

3. صعوبة معايرة كلف التسويق لوجود علاقة غير مباشرة بين كلف التسويق وبين وحدات الإنتاج مما يصعب معه الوصول إلى وحدات مناسبة للكلفة يمكن على أساسها تحديد المعايير وعمل مقارنة بين الكلف الفعلية والمعيارية واستخراج الانحرافات وتحليلها.

4. تتصف كلف التسويق بتعدد بنودها من ناحية وبأن نسبة كبيرة منها تعتبر كلف غير مباشرة في علاقتها بالمنتجات.

5. تعدد طرق تحليل وتوزيع كلف التسويق على وحدات الكلفة، فقد يتم الربط عن طريق المنتجات ذاتها، أو حسب فئات الزبائن أو حسب قنوات التسويق، أو حسب مناطق التوزيع، أو حسب مندوبي البيع... الخ .وقد يكون التحليل اشمل واعم، كتحليل كلف التسويق حسب المناطق ثم تحليلها بعد ذلك حسب المنتجات داخل كل منطقة، أو فئات الزبائن داخل كل منطقة.

6. وجود علاقة بين كلف التسويق وحجم المبيعات، فأنخفاض كلف التسويق قد يؤدي إلى نقص حجم المبيعات، وعلى ذلك فأن المقصود من الرقابة على كلف التسويق هو رفع الكفاءة الإنتاجية للأنشطة التسويقية بما يحقق هدف المبيعات.

7. تتأثر كلف التسويق بعوامل خارجية قد لا تتعرض لها كلف الإنتاج نظرا لارتباطها بالسوق وتقلباته، كتغير الطلب على السلعة أو تغير إذواق المستهلكين أو وجود عامل المنافسة أو التدخل الحكومي في شئون التجارة الداخلية والخارجية.

8. يتم معالجة الكلف التسويقية باعتبارها كلف فترة وليس كلف منتج أو كلف قابلة للتخزين.

9. صعوبة تحديد الفترة الزمنية المستفيدة من الكلف التسويقية .

10. صعوبة قياس إنتاجية الكلف التسويقية على درجة الدقة فمن طبيعة الكلف التسويقية أنها ذات تأثير طويل الامد وهذا ما يخلق معوقا كبيرا في قياس إنتاجيتها على امتداد تلك المدة .

11. صعوبة تجزئة الكلف التسويقية فمن الخصائص التي تمتاز بها هذه الكلف هو عدم إمكانية تجزئتها .

12. تعدد طرق تحليل وتوزيع الكلف التسويقية على وحدات الكلفة إذ هناك طرق مختلفة لتحليل الكلف التسويقية وكالاتي :

- التحليل حسب خطوط الإنتاج : بمعنى تحليل الكلف التسويقية على أساس المنتجات الرئيسية .
- التحليل حسب حجم المبيعات.
- التحليل حسب مناطق البيع : ويتم هذا التحليل على وفق المناطق الجغرافية لتوزيع المنتجات.
- التحليل حسب مندوبي البيع.
- التحليل حسب الزبائن: ويتم هذا التحليل حسب مجموعة الزبائن أو بحسب حجم التعامل .

ونظرا لطبيعة كلف التسويق فإنه يستلزم الأمر تحليلها نظرا للاعتبارات الآتية:

1. ترشيد السياسات التسويقية على المدى القصير والطويل مثل تحديد ربحية مناطق البيع أو ربحية فئة معينة من فئات الزبائن أو قناة معينة من قنوات التوزيع أو خطا من خطوط الإنتاج أو امرا من أوامر البيع...الخ.

2. فرض الرقابة على كلف الأنشطة التسويقية لضمان استغلال الطاقة التسويقية استغلالا أكثر كفاءة.

3. وضع سياسات التسعير المناسبة خصوصا في حالة وضع أسعار معينة لمناطق معينة أو فئات معينة من الزبائن.

#### رابعا : تحليل الكلف التسويقية وتبويبها

تتطلب دراسة كلف التسويق تحليلها إلى عناصرها التفصيلية حتى يمكن دراسة كل عنصر منها على حدة وحساب معدلات التحميل العلمية المضافة على الوحدات المباعة وأنشاء المعيار السليم، وذلك يؤدي بلا شك إلى نتائج ادق وأكثر اطمئنانا مما لو احتسب معدل تحميلي واحد لمجموع كلف التسويق. ويمكن تصنيفها على وفق ما يأتي :

1. حسب طبيعة الكلف و أوجه الأنفاق : يتم بموجب هذا التصنيف تحديد عناصر الكلفة على غرار ما جاء به النظام المحاسبي الموحد كما يأتي : " الرواتب و الاجور النقدية ، والمستلزمات السلعية ، والمستلزمات الخدمية ، والمصاريف التحويلية الجارية".

2. التبويب حسب وظائف التسويق الرئيسة : بموجب هذا التصنيف يتم تبويب عناصر الكلف كما يأتي : " البيع المباشر ، والإعلان وتنشيط البيع ، والتخزين ، والنقل ، والائتمان والتحصيل ، والتعبئة ، ومنتوعة تشمل النفقات التي لا تخضع لوظيفة معينة من الوظائف السابقة".

وتوجد العديد من الأساليب التي يمكن اعتمادها في تبويب الكلف التسويقية إذ أن الهدف من تبويب الكلف التسويقية هو تحديد كلفة كل نشاط من الأنشطة التسويقية المختلفة الخاصة بالمنظمة بهدف احكام الرقابة عليها والعمل على خفضها ومحااربة الاسراف والضياع لها وبما ينسجم مع الهدف الذي تسعى ادارة المنظمة إلى تحقيقه. واستنادا إلى هذا المفهوم فإن (Sickle , 1974) يبوب الكلف التسويقية إلى ما يلي :

1. نفقات البيع : والتي تشمل المصاريف الادارية وعمولة الوكلاء ورواتب العاملين في قسم البيع ومصاريف التامين والضرائب وغيرها

2. نفقات التوزيع : والتي تشمل كلف الخزن ورواتب العاملين فيها وأندثارات المباني ومصاريف الشحن والماء والكهرباء .

اما (Moscove , 1985) فيرى بأن الكلف التسويقية يمكن أن تبويب وظيفيا إلى الآتي :

1. الكلف المالية : وتشمل الضرائب والتامين حيث تحمل على مخزون الإنتاج تام الصنع .

2. كلف الخزن : وتشمل كلف اشغال البناية والمواد المساعدة وكلفة ماسك سجلات المخازن .

3. كلفة تعزيز المبيعات : وتشمل الإعلان والترويج والدعاية والبحوث التسويقية.



4. كلف تجميع الطلبات : وتشمل كلف الموظفين الذين يقومون باعداد مذكرة شحن الطلبية .

5. كلفة التعبئة والتغليف : وتشمل كلفة اعداد المنتج للشحن .

6. كلف التوزيع والنقل : وتتضمن كلف نقل وتوزيع المنتجات للمستهلك .

7. كلف ماسك حسابات المدينين : وتتضمن كلفة اعداد القائمة وارسالها بالبريد وتسجيل مدفوعات المستهلكين .

8. الكلف الادارية : وتتضمن مصاريف المشرف العام ومصاريف الضيافة ومصاريف الاعداد .

وهناك من يبوب الكلف التسويقية حسب طبيعتها كالاتي :

1. الكلف التسويقية المباشرة : وهي الكلف التي ترتبط ارتباطا مباشرا بالمنتج والتي يمكن تخصيصها وتوزيعها مباشرة عليا أو ترتبط ارتباطا مباشرا بالاقسام أو بالمناطق التوزيعية (الجغرافية ) والتي يمكن ربطها مباشرة إلى منطقة توزيعية معينة أو قسم معين فمثلا كلف التعبئة والتغليف تعد بمثابة كلف تسويقية مباشرة تخص المنتج الذي استفاد من هذه الخدمة وكذلك كلف الإعلان ورواتب مندوبي البيع والتامين وكافة المصاريف التي يمكن ربطها مباشرة بمنطقة توزيعية معينة أو قسم معين .

2. الكلف التسويقية الغير مباشرة : وهي تلك الكلف التي ترتبط بأكثر من جهة أو نشاط أي أنها كلف مشتركة بين مناطق التوزيع أو بين المنتجات أو بين طبقة الزبائن مثل مصاريف الماء والكهرباء والادارة وخدمات البيع وأندثار سيارة المبيعات .

ويمكن تبويب الكلف التسويقية أيضا حسب النشاط أي وفقا للعلاقة بحجم المبيعات وكالاتي:

1. الكلف التسويقية الثابتة : وهي الكلف التي لا تتغير مع التغير في حجم المبيعات في حدود الطاقة التسويقية المتاحة وغالبا ما ترتبط بالزمن أكثر من ارتباطها بحجم المبيعات مثل رواتب المدراء والموظفين بالاقسام المختلفة لادارة المبيعات

وأيجار المراكز والمعارض التسويقية والمخازن واستهلاك سيارات نقل المبيعات واستهلاك المباني والمعدات المستخدمة .

2. الكلف التسويقية المتغيرة : وهي تلك الكلف التي تتغير طرديا مع التغير في حجم المبيعات مثل مصاريف التعبئة والتغليف وعمولة وكلاء البيع وكلف شحن ونقل المبيعات .

### اسئلة الفصل

- س1 : ناقش ما المقصود بمفهوم الكلف بالتركيز على أهم أنواعها .
- س2 : وضح ما المقصود بمفهوم الكلف التسويقية .
- س3 : اشرح أهم خصائص التي تتمتع بها الكلف التسويقية مقارنة بالكلف الأخرى داخل المنظمة.
- س4 : وضح ما المقصود بتحليل الكلف التسويقية وتبويبها .