بسم الله الرحمن الرحيم
جمهورية السودان
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـــة الشيخ عبد الله البدري
كليـــة الدراســات العليـــا والبحث العلمي

أثر تكاليف التسويق على ربحية الشركات الصناعية

(دراسة حالة على شركات الاسمنت بولاية نهر النيل - بربر - عطبرة - الشمال)

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبـة

إعداد الطالبة:

هدي أزهري عبد الرحمن

عبد الوهاب

إشراف الدكتور:

صـــلاح سليمـــان علـــــي

استاذ المحاسبة المساعد بجامعة

1443هـ – ديسمبر 2021 م

بسم الله الرحمن الرحيم

الإستهـــلال

قال تعالى:

(لاَ يُكَلِّفُ اللّهُ نَفْسًا إِلاَّ وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لاَ تُؤَاخِذْنَا إِن نَّسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلاَ تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِن قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلاَ تُحَمِّلْنَا مَا لاَ طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَآ أَنتَ مَوْلاَنَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ)

سورة البقرة الآية (286)

صدق الله العظيم

الإهـــــداء

إلى من تجرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب ...

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة ....

إلى من حصد الأشواك ليمهد لي طريق العلم والمعرفة

والدي العزيزان

إلى من أرضعتني الحب والحنان ....

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ....

إلى القلب الناصع البياض ...

والدتي الحبيبتان

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة.... إلى رياحين حياتي

أخواني وأخواتي

الشكر والتقدير

اولا الحمد لله المتفرد بصفات الجلال و الكمال والصلاة والسلام علي ني الهدي ومعلم البشرية محمد بن عبد الله صلي الله عليه وسلم وعلي ال بيته الطيبين الطاهرين وصحابته الهداة المهتدين ومن تبع هداه الي يوم الدين .

الشكر لله رب العالمين المنعم المنان الذي لولا توفيقه وتسخيره لما كانت هذه الرسالة ثم شكري وتقديري لأسرة كلية الدراسات العليا وعبرهم تقديري للصرح العملاق جامعة الشيخ عبد الله لدري التي تدرجت في مدارجها حتي وصلت هذه المرحلة .

ثم وقفة خاصة استوحيها من قوله (صلي الله عليه وسلم) من لام يشكر الناس لا يشكر الله ازجي فيها متير شكري وتقديري للقامة العلمية **الدكتور/ صلاح سليمان علي** الذي كان له الفضل بعد الله تعالي في اعداد هذه الرسالة فقد رعاها واشرف عليها منذ ان كانت فكرة حتي اكتملت .

ثم وقفة اخري ابعث فيها اسمي آيات الشكر لجميع اساتذتي الذين كانوا سندا وعونا خلال مسيرتي التعليمية كلها .

ثم شكري لأساتذتي الاجلاء من جامعة وادي النيل الذين اكرموني بعلمهم وخبرتهم في تحكيم استبانة الدراسة .

واخر دعوانا ان الحمد لله رب العالمين

المستخلص

تناولت الدراسة تكاليف التسويق وأثرها على ربحية الشركات الصناعية (شركات الاسمنت)، تكمن مشكلة الدراسة في أن الشركات الصناعية (شركات الاسمنت) لا تهتم بتكاليف التسويق ورقابتها وترشيدها وتخفيضها حتى تتمكن من تعظيم ربحيتها وتكاليف التسويق تعد من أهم عناصر التكلفة بجانب تكاليف الانتاج التي تعتمد عليها في تحديد التكلفة الإجمالية للمنتجات سواء كانت سلع أو خدمات لدورها في تفعيل القوة الشرائية للمستهلكين. تستمد الدارسة أهميتها من أهمية المتغيرين اللذين تناولهما وذلك من خلال السعي لتحقيق الترابط والتمازج الفكري والتطبيقي بينهما. تهدف الدراسة لتفسير طبيعة العلاقة بين تكاليف التسويق وأثرها على الربحية والتركيز على عملية الرقابة واستخدام طرق خفض التكلفة لخفض تكاليف التسويق. وقد تبنت الدراسة عدة فرضيات منها: هناك علاقة ذات إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وربحية الشركات الصناعية، هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة علي تكاليف التسويق وربحية الشركات. توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها: تطبق شركات الاسمنت نظام محاسبة التكاليف، وتهتم بتكاليف التسويق، وتفرض رقابة لصيقة على تكاليف التسويق، وتهتم بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية. كما توصي الدراسة بالعديد من التوصيات منها: ينبغي أن تولي الشركات الصناعية اهتماماً خاصاً بتكاليف التسويق وذلك لأهميتها في العملية التسويقية، على الشركات الصناعية تطبيق نظام محاسبة التكاليف بصورة جيدة لضمان زيادة كفاءة الرقابة علي تكاليف التسويق، ينبغي على الشركات الصناعية أن تفرد لتكاليف التسويق بنداً خاصاً في قوائمها المالية.

Abstract

The study dealt with marketing costs and their impact on the profitability of industrial companies (cement companies), the problem of the study is that industrial companies (cement companies) do not care about marketing costs and their control, rationalization and reduction in order to be able to maximize their profitability and marketing costs are one of the most important cost elements beside production costs on which they depend In determining the total cost of products, whether they are goods or services, in turn in activating the purchasing power of consumers. The study derives its importance from the importance of the two variables that it addressed, through the pursuit of interdependence and intellectual and applied coherence between them. The study aims to explain the nature of the relationship between marketing costs and their impact on profitability, focus on the control process, and use cost-reducing methods to reduce marketing costs. The study adopted several hypotheses, including: There is a statistically significant relationship between the application of the cost accounting system in industrial companies and the profitability of industrial companies, there is a statistically significant relationship between the exercise of control over marketing costs and the profitability of companies. The study reached a number of results, the most important of which are: Cement companies apply a cost accounting system, pay attention to marketing costs, impose close control over marketing costs, and periodically determine the marketing cost of one unit of their products. The study also recommends several recommendations, including: Industrial companies should pay special attention to marketing costs due to their importance in the marketing process, industrial companies should apply the cost accounting system in a good way to ensure increased efficiency of control over marketing costs, industrial companies should single out marketing costs as a special item in its financial statements.

المحتويات

الموضوع	الصفحة
الاستهلال	أ
الاهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	هـ
المحتويات	و
المحتويات	ز
محتويات الجداول	ح
محتويات الأشكال	ط
المقدمة: تشتمل على	
أولاً: الإطار المنهجي	1
ثانياً: الدراسات السابقة	5
الفصل الأول الاطار النظري لتكاليف التسويق	
المبحث الأول: التكلفة المفهوم، الأهداف التبويبات	20
المبحث الثاني: التسويق المفهوم الاهمية الاهداف	31
المبحث الثالث: تكاليف التسويق المفهوم الأهمية الأهداف	42

الفصل الثاني الاطار النظري لربحية الشركات	
المبحث الأول: مفهوم وأهمية وتخطيط الربحية	55
المبحث الثاني: قياس وتعظيم الربحية	68
المبحث الثالث :مداخل خفض التكلفة	80
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن شركات الاسمنت بولاية نهر النيل	94
المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة الميدانية	120
الخاتمة تشتمل على	
أولاً: النتائج	148
ثانياً: التوصيات	149
المراجع والمصادر	151
الملاحق	164

محتويات الجداول

الجدول	الصفحة
(3-1-1) المواد الخام لصناعة الاسمنت وحدود الأكسيد	95
(3-1-2) يوضح تكلفة الكهرباء لطن الاسمنت	103
(3-1-3) يوضح الرسوم والضرائب	104
(3-1-4) حجم الإنتاج بشركة اسمنت عطبرة بآلاف الطن	120
(3-1-5) يوضح انتاج الاسمنت بمصنع اسمنت بربر	124
(3-2-1) طول الفئة	134
(3-2-2) يوضح معامل الصدق والثبات لكل فرضية	135
(3-2-3) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير العمر	136
(3-2-4) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	137
(3-2-5) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	138
(3-2-6) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني	139
(3-2-7) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	140
(3-2-8) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة	141
(3-2-9) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوزن النسبي والرتبة لعبارات الفرضية الأولى	142
(3-2-10) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوزن النسبي والرتبة لعبارات الفرضية الثانية	146
(3-2-11) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوزن النسبي والرتبة لعبارات الفرضية الثالثة	150
(3-2-12) يوضح اختبار كأي تربيع ومستوى الدلالة لعبارات الفرضية الأولى	153
(3-2-13) يوضح اختبار كأي تربيع ومستوى الدلالة لعبارات الفرضية الثانية	155
(3-2-14) يوضح اختبار كأي تربيع ومستوى الدلالة لعبارات الفرضية الثالثة	156

محتويات الأشكال

الشكل	الصفحة
(3-1-1) مراحل صناعة الاسمنت	95
(3-1-2) الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت عطبرة	118
(3-1-3) حجم الانتاج بشركة اسمنت عطبرة بألاف الطن	121
(3-1-4) يوضح الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت بربر المحدودة	126
(3-1-5) الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت السلام	129
(3-1-6) الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت الشمال	131
(3-2-1) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير العمر	136
(3-2-2) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	137
(3-2-3) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	138
(3-2-4) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني	139
(3-2-5) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	140
(3-2-6) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة	141

اولا : الاطار المنـهجي

أولاً: الاطار المنهجي:

تمهيد:

من المؤكد أن نشاط التسويق من الأنشطة الاقتصادية وأنه لا يقل أهمية عن أي نشاط آخر حتي قيل في أحد الأبحاث انه يعادل 50% من النشاط العام للمنشأة تاركا النصف الأخر لتوفير وإعداد الإنتاج الذي يجهز للتسويق. وبالرغم من أهمية وظيفة التسويق وما لها من أثر مباشر علي تخطيط الإنتاج لم تحظي هذه الوظيفة الإدارية الهامة وما تستوجبه من نفقات وتأثيرها علي ربحية الشركات باهتمام دراسي لتكاليف التسويق كالاهتمام بالوظيفة الصناعية(الإنتاجية) وما يتبعها من تكاليف.

ونظراً للتغيرات السريعة في العوامل الخارجية المحيطة بالمشروع ولعل أهمها احتياجات المستهلك وازدياد حدة المنافسة والظروف الاقتصادية العامة ازدادت الحاجة إلي الرقابة علي نشاط التسويق ولم يقتصر الأمر علي مجرد السعي لزيادة حجم المبيعات بل إلي زيادة الربحية في نفس الوقت ومن هنا ظهرت أهمية مراقبة تكاليف التسويق والعمل علي رفع كفاءة تنفيذ السياسات التسويقية لخفض هذه التكاليف إلي أدني حد ممكن يمكن المشروع من زيادة أرباحه وفي نفس الوقت تحقيق أكبر إشباع للمستهلك.

يعد التسويق من أهم النشاطات التي تمارسها وتهتم بها الشركات الصناعية ويترتب علي هذا النشاط المهم مجموعة من التكاليف مثل الدعاية والإعلان, الترويج, وبحوث التسويق وغيرها والتي تدعي التكاليف التسويقية وهي التكاليف التي تترتب نتيجة لبذل الجهود التسويقية من أجل تسويق السلع وضمان ايصالها إلي أوسع نطاق ممكن مما يساعد الشركة علي توسيع حصتها السوقية.

وتعد التكاليف التسويقية كجزء من إجمالي التكاليف والتي تحدد كلفة السلعة وبالتالي تحديد سعر البيع هذا أدي الي دراسة المنتجات وتحليل عناصر التكاليف التسويقية بغرض الرقابة والسيطرة عليها وبالنظر للتطورات التي تحث في مجال الصناعة ولاشتداد المنافسة بين الشركات من أجل تحقيق اهدافها والذي يعد هدف الربحية أحد أهم هذه الأهداف ازداد الاهتمام بالجانب التسويقي والتكاليف التسويقية لهذه الشركات من أجل تحقيق أقصي مبيعات ممكنة وبالتالي أعلي ربحية لذا ينبغي الاهتمام بتوجيه هذه التكاليف

والرقابة عليها وكيفية انفاقها بما يحقق اهداف الشركات الصناعية كونها من الشركات الهادفة للربح. من خلال هذا البحث سيقوم الباحث بالتطرق لموضوع الاهتمام بتكاليف التسويق وأثر ذلك علي ربحية الشركات الصناعية.

مشكلة البحث:

إن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لا تلبي احتياجات جميع أنواع الشركات الصناعية أو الخدمية، خاصة تلك الشركات التي تكون فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية نسبياً، مثل شركات الاسمنت، ومنها عينة الدراسة، حيث يتم تحميل جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تكلفة وحدة الانتاج، مما يؤدي إلى توزيع التكاليف بشكل غير دقيق على المنتجات، وبالتالي تصبح نسبة هامش الربح لا تمثل الواقع الفعلي للشركات. بالرغم من أهمية وظيفة التسويق ومالها من أثر مباشر على كل من التخطيط والإنتاج، فإن الشركات العاملة في مجال الاسمنت لا تولي تكاليف التسويق الاهتمام الكافي، كما لا يطبق نظام لمحاسبة التكاليف يعمل على قياس وتحليل ورقابة تكاليف التسويق، بحيث يتم تحميل وحدات النشاط بنصيبها منها، حيث تعد أعباء زمنية تظهر في قائمة الدخل ليس بكونها بنداً مستقلاً، بل تكون مستترة ضمن بند المصروفات الإدارية والعمومية. وحتي ضمن المصروفات الإدارية العمومية تكون مدمجة أحياناً مع بنود أخرى كالتبرعات مثلاً.

ويمكن صياغة المشكلة البحث في السؤال التالي:

معرفة أثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية.

وهذا السؤال بدوره يقود إلي الاسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو أثر ضبط تكاليف التسويق علي الربحية؟

2- ما أثر العوامل غير الكمية علي ربحية الشركة؟

3- ما أثر رقابة تكاليف التسويق علي ربحية المشروع؟

أهمية البحث:

1/ الأهمية العملية:

الوقوف علي مدى تطبيق تكاليف التسويق بمصانع الاسمنت وتأثيرها علي ربحية تلك المصانع والعقبات التي تعترض تطبيقها واقتراح الحلول بشأنها.

2/ الأهمية العلمية:

رفد المكتبة بدراسة عن أثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلي بيان اهمية تكاليف التسويق وأثرها غلي الارباح بالإضافة إلي التعرف علي الطرق المستخدمة لتحليل تكاليف التسويق بشركات الأسمنت وكذلك التعرف علي مدي اهتمام الموظفين والمسؤولين بشركات الاسمنت بوظيفة التسويق ومعرفة الطرق التي يتبعها موظفي شركات الاسمنت للعمل علي خفض التكاليف التسويقية التي تساعد علي زيادة حجم المبيعات وبالتالي تحقيق ارباح عالية وكذلك اشاعة مفهوم وظيفة التسويق بين الموظفين والعاملين بشركات الاسمنت.

فروض البحث:

يقوم الباحث باختبار الفرضيات التالية:

1/ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف التسويق في الشركات الصناعية وربحية الشركات.

2/ هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل غير الكمية وربحية الشركات .

3/ هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة علي تكاليف التسويق وربحية الشركات .

منهجية البحث:

سوف يتم استخدام المناهج التالية :

1- المنهج الوصفي التحليلي لتحليل الدراسة الميدانية.

2- المنهج التاريخي للوقوف علي الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

3- المنهج الاستنباطي لاشتقاق الفرضيات وصياغة المشكلة.

4- المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات.

مستخدما المصادر الاتية:

أ. المصادر الثانوية: المراجع باللغة العربية والانجليزية والأبحاث والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث وشبكة الانترنت.

ب. المصادر الاولية: سيقوم الباحث باستخدام الاستبانة والملاحظة والمقابلة.

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: تمثلت في شركات الاسمنت بولاية نهر النيل.

2. الحدود الزمانية: 2021م

3. الحدود البشرية: الموظفين والعاملين بشركات الاسمنت بولاية نهر النيل.

هيكل البحث:

تتكون هذه الدراسة بصورة عامة من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة. المقدمة حيث تشتمل المقدمة علي الاطار المنهجي والدراسات السابقة أما الفصل الأول يتناول الإطار المفاهيمي لتكاليف التسويق ويشتمل علي ثلاثة مباحث المبحث **الأول** التكلفة: المفهوم- والأهمية والتبويب- المبحث الثاني التسويق ويشتمل علي المفهوم- الأهداف- الأهمية, المبحث الثالث: تكاليف التسويق ويشمل المفهوم- الأهمية- الأهداف. الفصل الثاني: الربحية ويتكون من ثلاثة مباحث:

المبحث الأول الربحية ويشمل مفهوم وأهمية وتخطيط الربحية, المبحث الثاني: يشمل قياس وتعظيم الربحية المبحث الثالث: مداخل خفض التكلفة الفصل الثالث الدراسة الميدانية المبحث الاول: نبذة عن الشركات موضع الدراسة, المبحث الثاني. تحليل بيانات الدراسة الميدانية, ويتناول المبحث الثالث اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة وفي أخر هيكل البحث الخاتمة, النتائج, التوصيات, الجداول والملاحق.

ثانياً: الدراسات السابقة:

استعرض البحث عدد من الدراسات التي تمكن من الحصول عليها

1/ دراسة آدم يونس الغالي 2008م[1]:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن البيئة التسويقية تتسم بالتغير المستمر والتطور خاصة فيظل العولمة وتكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية التي جعلت من العالم سوق واحد وقرية صغيرة، بالإضافة إلى زيادة الشركات العالمية ذات الإنتاج الكبير والأسواق العالمية، وهذا الأمر يتطلب من المنظمات التجارية إتباع أساليب حديثة للتسويق والاستفادة من هذه المزايا والمكاسب والتعرف على أهم المشاكل والمعوقات التي تواجه الأداء التسويقي في المنظمات محل الدراسة والعمل على معالجتها وحلها.

تهدف الدراسة إلى معرفة معنى وتوضيح مفهوم الأداء التسويقي وكيفية قياسه، واقتراح الاستراتيجيات التي تساعد الشركة على تعظيم أرباحها وجعلها رائدة في مجال التسويق، ودراسة الاستراتيجيات التسويقية المتبعة بالمنظمات محل الدراسة وتقويمها.

قامت الدراسة على عدة فرضيات أهمها:هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام واستيعاب مفهوم التخطيط الاستراتيجي وتدني الأداء التسويقي بالمنظمات محل الدراسة.أهم النتائج :وجود نظام دقيق للمعلومات يقوم بدراسة جميع المتغيرات التي تؤثر على النشاط التسويقي. أن الشركات الرائدة تهتم بمفهوم الجودة الشاملة لأنه يساعد على رفع كفاءة الأداء التسويقي من خلال زيادة الطلب على المنتجات وتحقيق أهداف المنظمة الأخرى. عدم استخدام الشركات استراتيجية واضحة يجعلها غير قادرة على تحقيق أرباح أو المحافظة على عملائها ومركزها التنافسي وحصتها السوقية.من أهم التوصيات التعاون بين الشركات السودانية الرائدة والتابعة والاستفادة من التقدم الذي وصلت إليه الشركات العالمية. الاهتمام بالتأهيل والتدريب لرفع مستوى مهارة العاملين في مجال السوق الحديث. العمل على توفير التمويل اللازم للشركات حتى تتمكن من الدخول في الاستثمارات الكبيرة والضخمة ذات الربحية العالية

(1) أدم يونس الغالي 2008م، الأداء التسويقي وأثره على ربحية المنظمات العاملة بالسودان، دراسة ميدانية على شركتي الجزيرة للتجارة والخدمات وكردفان للتجارة– الخرطوم، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة معنى وتوضيح مفهوم الأداء التسويقي وكيفية قياسه، واقتراح الاستراتيجيات التي تساعد الشركة على تعظيم أرباحها وجعلها رائدة في مجال التسويق، ودراسة الاستراتيجيات التسويقية المتبعة بالمنظمات محل الدراسة وتقويمها. بينما هدفت دراسة الباحث إلي بيان اهمية تكاليف التسويق وأثرها غلي الارباح .

2/ دراسة عبد الله حمد النيل احمد محمد 2009م[2]:

تكمن مشكلة الدراسة في أن المنشأة تنظر إلى تكاليف التسويق على أنها مجرد أعباء تتكبدها 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 علي الحصة السوقية والربحية فيحقق أهداف المنشاة. 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. [1]

تحدت هذه الدراسة عن مشكلات قياس تكاليف التسويق في القطاع الصناعي , بينما تحدثت الدراسة الحالية عن ثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية اتفقت الدراستان في تناول تكاليف التسويق ولكن لم تتطرق هذة الدراسة الي ربحية الشركات وهذا م يميز رسالة الباحث.

3 / دراسة عبد الحسين راضي 2009م [(2)]:

تتمثل مشكلة الدراسة في السؤالين التاليين: ما طبيعة العلاقة بين إدارة رأس المال العامل والربحية للشركات الصناعية العراقية، هل تتأثر العلاقة بين رأس المال العامل وربحية الشركات الصناعية العراقية تبعاً لتباين المتغيرات الآتية: (متوسط فترة تحصيل الحسابات المدينة، معدل دوران المخزون السلعي، متوسط فترة الدفع للحسابات الدائنة، متوسط فترة التحول إلى نقدية). هدفت الدراسة الي أن واحدة من المحاولات على الصعيد المحلى التي تتصدى لمعرفة أثر مكونات رأس المال العامل في ربحية الشركات الصناعية العراقية بغية الوصول إلي تعظيم نتائجها الإيجابية وتفادي النتائج السلبية، كذلك فإن لإدارة رأس المال العامل دور في فشل أو استمرار الشركة علي المدى الطويل حيث أن نجاح الشركة في إدارة مكونات رأس المال العامل له دور أساسي في ارتفاع القيمة السوقية لأسهم الشركة. قامت الدارسة علي عدد من الفرضيات أهمها:توجد علاقة ارتباط موجبة بين لإدارة الكفرة لرأس المال العامل وربحية الشركات. توجد علاقة ارتباط سالبة بين نسبة الرفع المالي والربحية. وتوصلت الدارسة إلي عدد من النتائج أهمها تستأثر مكونات رأس المال العامل في الشركات عينة الدارسة بنسبة كبيرة من إجمالي الموجودات المتداولة مما يجعل من إدارة رأس المال العامل بطريقة إدارة فاعله في تحسين ربحية الشركات . ضعف كفاءة إدارة الحسابات الدائنة في تعظيم الاستفادة من مزايا الائتمان التجاري الذي تمنحه الشركات الموردة لزبائنها سواء في إطالة مدة السداد أو زيادة نسبة الخصم الممنوح.

([1]) عبد الله حمد النيل احمد محمد2009 ، مشكلات قياس تكاليف التسويق في القطاع الصناعي ، دراسة حالة شركة إنتاج وتصنيع الدجاج العربي المحدودة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ،غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، .

(2) عبد الحسين راضي2009 م، العلاقة بين إدارة رأس المال العامل والربحية في الشركات دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية العراقية، دراسة منشورة، الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 11 العدد 4.

التذبذب الكبير في طول الفترة الزمنية التي تستغرقها دورة التحول إلى النقدية مما يترتب عليه زيادة تكلفة التمويل التي ترتبط بعلاقة عكسية مع ربحية الشركة.

من أهم التوصيات ما يلي: تحسين كفاءة إدارة رأس المال العامل من خلال التركيز على تطبيق مستويات المخزون ومعالجة الراكد منه وتحسين القدرة التفاوضية للشركات.دارسة إمكانية تقليص المدة الزمنية التي تستغرقها دورة التحول إلى نقدية للحدود الدنيا المعقولة.الاحتفاظ بمكونات رأس المال العامل (الحسابات المدينة، الحسابات الدائنة، المخزون السلعي), في حدود المستوى الأمثل لها.

تحدثت هذه الدراسة عن العلاقة بين ادارة رأس المال العامل والربحية في الشركات بينما تحدثت الدراسة الحالية عن العلاقة بين تكاليف التسويق وربحية الشركات الصناعية .

اتفقت الدراستين في تناول جانب ربحية الشركات , بينما لم تتطرق هذه الدراسة الي تكاليف التسويق .

4/ دراسة سناء نايف اليعقوب2009م[1]:

تتمثل مشكلة الدراسة في زيادة حدة المنافسة في الس وق بين العديد من الشركات الصناعية الأردنية مما يضعها أمام تحريات كبيرة إذا ما أردت تعظيم ربحيتها و الحفاظ علي استمراريتها ومستوى جودة السلع المنتجة، لاسيما وأن لأساليب التقليدية أصبحت غير كافية وفعالة، مما يدعو إلي إيجاد أساليب حديثة ومعاصرة لمواجهة تحدى تكاليف لإنتاج والوصول لها الحد الذي يمكنها من تدعيم مركزها التنافسي.

هدفت الدراسة الي محاولة لاكتشاف الفرض المتوفر لتطبيق نظام لإنتاج في الوقت المحدد في الشركات الصناعية لأردنية، وما إذا كان مناك معوقات تحول دون تطبيق هذا النظام، إذا أن أغلب الوحدات الاقتصادية تعاني من ارتفاع تكاليف لإنتاجه نتيجة لارتفاع أسعار المواد الخام، بالإضافة إلي مشكلة المطالبة المستمرة بزيادة الأجور والزيادة المستمرة في التكاليف غير المباشرة مع أخذ في الاعتبار نسبة الهذر والتالف والضياع الطاقة التي تؤدي إلي ارتفاع التكاليف الصناعة، كما أن نتائج الدارسة إذا كانت إيجابية فإنها ستخدم المستمرين كما أنها ستخدم المستهلك نتيجة انخفاض تكلفة السلعة عند هذا النظام إن أمكن. وتفرعت منها

(1) سناء نايف اليعقوب2009م، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

عدة فرضيات فرعية منها:لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكاليف الإنتاج.لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتحسين جودة المنتجات. من أهم نتائج الدراسة ما يلي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0,05) لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تعظيم ربحية الشركات من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج.يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى (a = 0,05) لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تعظيم ربحية الشركات من خلال تحسين جودة الإنتاج.

من أهم توصيات الدراسة ما يلي: ضرورة إطلاع إدارة الشركات الصناعية المساهمة في الأردن على التجارب الناجحة للشركات العالمية التي تتبنى نظام الإنتاج في الوقت المحدد . أهمية تأهيل العاملين وتدريبهم في الشركات آنفة الذكر.ضرورة توزيع التقنيات الحديثة بنظام الإنتاج في الوقت المحدد على جميع وحدات الإنتاج.

هدفت هذه الدراسة الي محاولة لاكتشاف الفرض المتوفر لتطبيق نظام لإنتاج في الوقت المحدد في الشركات الصناعية لأردنية، بينما كان هدف الدراسة الحالية معرفة الطرق التي يتبعها موظفي شركات الاسمنت للعمل علي خفض التكاليف التسويقية التي تساعد علي زيادة حجم المبيعات وبالتالي تحقيق ارباح عالية.

5/ دراسة علي قاسم حسن العبيدي 2010م:[1]

تتمثل 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

(1) علي قاسم حسن العبيدي 2010م، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية و التحكم فيها لمنظمات الأعمال، دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات، دراسة منشورة، مجلة جامعة كربلاء العملية، المجلد الثامن– العدد الرابع.

بالنشاط التسويقي لمنتجاتها، وتحديد أثر تخفيض التكاليف التسويقية على إجمالي تكاليف الشركة بشكل عام، وعلى حجم مبيعاتها ومستوى أرباحها وموقفها التنافسي في السوق.

تحدثت هذه الدراسة عن اهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الاعمال بينما تحدثت الدراسة الحالية عن العلاقة بين تكاليف التسويق وربحية الشركات الصناعية.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث في الهدف وهو 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.الا انها لم تتطرق الي اثر ذلك علي ربحية الشركات الصناعية .

6/ دراسة إسلام فيصل أحمد الخليل 2011 م[1] :

تتمثل مشكلة الدراسة في أهمية الهيكل التمويلي للشركة وماله من دور في تحديد القرارات التي تؤثر على مؤشر حصة السهم العادي من الأرباح (EPS) وحصة السهم من التوزيعات (DPS)من جهة أخرى ومدى تأثير هذه العوامل على استقطاب المستثمرين في السوق المالي لشراء أسهم الشركة مما يؤثر على القيمة السوقية للسهم.

هدفت الدراسة الي توضيح طبيعة العلاقة بين الهيكل التمويلي للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي وربحية تلك الشركات وسياساتها في توزيع الأرباح.

وتقوم الدراسة على فرضية أساسية " لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التمويلي للشركات المساهمة العامة الأردنية ممثلاً بمتوسط نسبة المديونية، وسياستها في توزيع الأرباح ممثلة بمتوسط حصة السهم من التوزيعات عند مستوى دلالة($a\leq 0,05$) تتفرع منها فرضيات فرعية.

توصلت لعدد من النتائج أهمها: إن نسبة % 42 من الشركات المساهمة العامة الأردنية المشمولة في الدراسة تعتمد على الرفع التمويلي في أعمالها وأنشطتها .متوسط حصة السهم العادي من الأرباح (EPS) للشركات

(1) إسلام فيصل أحمد الخليل 2011 م، أثر الهيكل التمويلي على ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية وعلى سياستها في توزيعات الأرباح، رسالة ماجستير محاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الدراسات العليا.

المساهمة العاملة الأردنية في سوق عمان المالي والمشمولة في الدارسة يساوى 0.209 . إن متوسط حصة السهم من توزيعات الأرباح (DPS) في الشركات المساهمة العامة الأردنية في سوق عمان المالي والمشمولة في الدراسة تساوى 0,079.

كما تم التوصل لعدد من التوصيات أهمها: الحرص على توزيع أرباح المساهمين بنسب معقولة لتشجيعهم على الاحتفاظ باسمهم مما يسمح في استقرار الشركة استمراريتها. تشجيع أساليب لتمويل نشاط الشركة من خلال زيادة رأس المال بدلاً من الاعتماد على القروض ذات الفوائد المرتفعة المصحوبة بمخاطر مرتفعة.تنمية مهارات المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الأردنية من خلال عقد دورات تدريبية ودورات عمل لتنمية مهاراتهم في مجال دراسات الجدوى الاقتصادية وادارة الموجودات والمطلوبات(ALM).

تحدثت هذه الدراسة عن أثر الهيكل التمويلي على ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية وعلى سياستها في توزيعات الأرباح، بينما تحدثت الدراسة عن اثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية .

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث في تناول ربحية الشركات الا انها لم تتطرق الي تكاليف التسويق وهو مايميز دراسة الباحث .

7/ دراسة فهد محمد سعد المحجان 2012 م [1]:

تظهر مشكلة الدراسة في وجود مجموعة من العناصر تحول دون تمكن الشركات الصناعية الكويتية من الحصول على تمويل يساهم في تعظيم ثروة حملة الأسهم، حيث يسهم في تحديد هذه العناصر في التأثير على قدرة الشركة على الحصول على التمويل وفق ما أوصت به نظرية التسلسل في استخدام مصادر التمويل إذ أن نسبة السيولة والربحية ومعدل النمو هي العناصر المستهدفة من قبل المقرضين، فعدم تمتع الشركة بنسبة سيولة وربحية ومعدل نمو يؤثر في قدرتها على الحصول على تمويل، فالشركة تحتاج لتمويل لتغطية حاجاتها قصيرة وطويلة الأجل .إذ يصبح المزيج التمويلي هو المفضل من وجهة نظر أصحاب الأسهم والإدارة إذا ما تم اختيار الأرباح المحتجزة أولاً والقروض ثانياً ، والأسهم العادية ثالثاً، عندما يتحقق

(1)/ افهد محمد سعد المحجان 2012م ، تحليل العلاقة بين خصوصية السيولة والربحية والمديونية السابقة وبين المزيج التمويلي، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

الهدف الرئيسي للإدارة في تعظيم ثروة حملة الأسهم وتعظيم الربحية ونمو الأصول واستق ا رر المبيعات والسيولة..

تتمثل أهمية الدراسة في تفسير العلاقة بين ربحية الشركات(العائد إلى مجموع الأصول)من جهة وربحية العائد إلى حقوق الملكية من جهة بالإضافة لمساعدة الشركات ال ا رغبة في الحصول على تمويل لتقدير الأخطار الناجمة عن ضعف درجة الربحية والسيولة أو نسبة نمو الأصول وما لذلك من أثر في عدم تمكنها من تحديد التمويل المرغوب.

قامت الدراسة على عدد من الفرضيات أهمها : لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية بين مكونات المزيج التمويلي(نسبة المديونية إلى الأصول)ودرجة الربحية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للاوراق المالية. لا توجد عند مستوى دلالة إحصائية بين مكونات المزيج التمويلي(نسبة المديونية إلى الأصول)ونسبة المديونية السابقة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للاوراق المالية.

أهم نتائج الدراسة :هنالك علاقة عكسية بين مكونات المزيج التمويلي ونسبة المديونية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للاوراق المالية .هنالك علاقة إيجابية بين مكونات المزيج التمويلي ودرجة السيولة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للاوراق المالية.

من أهم التوصيات : زيادة توسيع المجالات الاستثمارية التي تعمل فيها الشركات مجال البحث من خلال المنتجات التي تقدمها .البحث عن أسباب تدني العائد والعمل على تمكين الادارات من اتخاذ قرارات التوسع في الاستثمار وتنويعه حسب قدراتها المالية .دراسة وتحليل أنماط التمويل في ضوء التكلفة والخطر واختيار نمط التمويل المناسب .

تحدثت هذه الدراسة عن ، تحليل العلاقة بين خصوصية السيولة والربحية والمديونية السابقة وبين المزيج التمويلي ، ، بينما تحدثت الدراسة الحالية عن اثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية اتفقت الدراستين في تناول الربحية الا انها لم تتطرق لتكاليف التسويق وهذا ما يميز دراسة الباحث .

8 / دراسة راغب العصبي، لانا نبيل زاهر 2014م[1]:

تكمن مشكلة الدراسة في أن شركات التأمين تهدف لتحقيق أكبر ربحية ممكنة من خلال سعيها إلى زيادة ربحية أنشطة أعمالها التي تقوم بها حيث لا تقتصر ربحية شركات التأمين على زيادة أسعار التأمين مما يساعد على تقوية مركز الشركة التنافسي وزيادة حصتها السوقية، إلا أن إدارة شركات التأمين تواجه مشكلة الموازنة ما بين عوامل الربحية والسيولة والكفاءة والملاءة المالية. هدفت الدراسة الي دارسة تأثير السيولة، الملاءة المالية، الكفاءة الإدارية المؤثرة على ربحية شركات التأمين والوصول إلى مجموعة من الافتراضات التي يمكن أن تساعد في تعزيز العوامل التي من شأنها المحافظة على الأرباح وزيادتها.

كما تم اختبار عدة فرضيات أهما:لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين السيولة والربحية في شركات التأمين. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الملاءة المالية والربحية في شركات التأمين. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة الإدارية في شركات التأمين. تم التوصل لعدد من النتائج أهمها: وجود علاقة عكسية ومثبتة جداً ودالة إحصائية بين الربحية والسيولة في شركات التأمين.وجود علاقة طردية ومثبتة جداً ودالة إحصائية بين الربحية الملاءة المالية في شركات التأمين. هنالك وجود علاقة طردية ومثبتة جداً ودالة إحصائية بين الربحية والكفاءة الإدارية في شركات التأمين.

ومن أهم التوصيات ما يلي: ضرورة قيام شركات التأمين بالعمل على تنويع استثماراتها وتخفيف السياسة المتحفظة التي تتبعها. تفعيل الشراكة بين شركات التأمين والبنوك المحلية بالشكل الذي يسهم في تحقيق النتيجة الاقتصادية والاجتماعية.

تناولت هذه الدراسة أثر السيولة والملاءة المالية والكفاءة الإدارية على ربحية شركات التأمين ينما تناولت دراسة الباحث اثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية اتفقت الدراستان في تناول ربحية الشركات ولكن لم تتطرق الدراسة الي تكاليف التسويق وهو م يميز دراسة الباحث.

(1) راغب العصبي، لانا نبيل زاهر 2014م، أثر السيولة والملاءة المالية والكفاءة الإدارية على ربحية شركات التأمين، دراسة تطبيقية على شركات التأمين، دراسة منشورة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد3.

9/ دراسة سليمان 2014 م[1]:

تتمثل مشكلة الدراسة في التغيرات المعاصرة التي تواجه الشركات سواء كانت محلية أو أجنبية الشديدة الانفتاح على الأسواق العالمية وما ترتب عليه من تضاؤل فرص البقاء والاستمرار بالإضافة للثورة التكنولوجية والمعلوماتية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة قيام المنظمات ببناء رأس المال الفكري والاستفادة منه والاستثمار فيه لضمان فرص البقاء والاستمرار والنمو وتحقيق الربحية، لذلك جاءت الدراسة بيان أثر رأس المال الفكري ومكوناته في تحسين ربحية شركات الصناعة الدوائية الأردنية. هدفت الدراسة الي اهتمام الإيرادات العليا في الشركات الباحثة عن التميز وذلك عن طريق الاستثمار في رأس المال الفكري في محاولة منها للبقاء والاستمرار وزيادة النمو وتعد مسألة تحقيق وتعظيم الربحية من أهم أهداف محاولة منها للبقاء والاستمرار وزيادة النمو وتعد مسألة تحقيق وتعظيم الربحية من أهم أهداف مكونات رأس المال الفكري الذي يُعد أهم مورد للمنظمة وهو الأساس في تحقيق الشركة أهدافها. قامت الدراسة على عدد من الفرضيات أهمها:لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرأس المال البشري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية.لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرأس المال الهيكلي في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لراس مال الزبائن العلاقات في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية. تم التوصل لعدد من النتائج أهمها:يُعد رأس المال البشري أهم مكونات رأس المال الفكري لأن الزبائن هم مصدر الإيرادات. لا زال مفهوم وأهمية رأس المال الفكري محاطاً بالغموض من حيث أهميته في زيادة كفاءة الشركة وقيمتها السوقية وهذا الغموض ناتج من الخلط بين هذا المفهوم ومفهوم الملكية الفكرية. وجود ارتباط بين وجود رأس المال الفكري والربحية للشركات يتكون من عدة تقسيمات منها ما هو بشري وهيكلي وعلاقاتي.

من أهم التوصيات ما يلي:التوجه نحو امتلاك الخبرات العملية والموارد المعرفية والعلاقات مع الزبائن والمهارات الإبداعية الاحترافية لتكوين مزايا تنافسية عن طريق الاستثمار في رأس المال الفكري. وضع خطة

(1) سليمان حسين البشتاوي، إسماعيل أحمد حسين بني طه 2014م، أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة.

للمحافظة على رأس المال الفكري من خلال برامج التحفيز المادي والمعنوي والبحث عن الأفراد ذوي القدرات والمهارات العالية وتوفير الأجواء المناسبة لجذب الخبرات والمهارات والكفاءات. العمل على توفير رأس المال الهيكلي من معدات وبرامج تدعم إنتاجية الموظفين.

اتفقت هذه الدراسة مع دراسة الباحث في في تناول ربحية الشركات الصناعية , الا انها لم تتطرق الي تكاليف التسويق وهو ما يميز دراسة الباحث .

10/ دراسة زهراء تاج الدين عبد القادر علي 2016م[1]:

تكمن مشكلة الدراسة في أن الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية لا تهتم بتكاليف التسويق ورقابتها وترشيدها وتخفيضها حتى تتمكن من تعظيم أرباحها، فتكاليف التسويق تعد من أهم عناصر التكلفة بجانب تكاليف الإنتاج التي تعتمد عليها في تحديد التكلفة الإجمالية للمنتجات سواء كانت سلع أو خدمات لدورها في تفعيل القوة الشرائية لدي المستهلكين. هدفت الدراسة الي تشخيص وتحديد وتفسير طبيعة العلاقة بين التغيير في تكاليف التسويق وأثرها على أرباح الشركات. والتعرف على أهمية الرقابة في التكاليف الكليّة للشركات بصفة عامة، وتكاليف التسويق و التركيز على أهمية استخدام الأساليب والطرق التحليلية الحديثة لخفض التكلفة. أهم فرضيات الدراسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الشركات المدرجة- بسوق الخرطوم للأوراق المالية وتخفيض تكاليف التسويق.توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التسويق في الشركات – المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية وتخفيضها. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق طرق خفض التكلفة في الشركات المدرجة– بسوق الخرطوم للأوراق المالية وتخفيض تكاليف التسويق.

أهم النتائج: لا تحتفظ الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بسجلات لمحاسبة التكاليف .لا تعتمد الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية في اتخاذ قراراتها التسويقية على بيانات تكاليف التسويق .لا

(1) زهراء تاج الدين عبد القادر علي 2016م، بعنوان: (دور تكاليف التسويق في تعظيم ارباح الشركات– دراسة ميدانية علي الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة شندي .

تهتم الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بدراسة وتخطيط تكاليف التسويق المناسبة لكل فترة تكاليفية.

أهم التوصيات: لا بد أن تقوم الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية من عقد الدورات التدريبية اللازمة للتعريف بأهمية تكاليف التسويق بالإضافة إلى ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف فيها. يجب على الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية توظيف متخصصين بالتكاليف والمحاسبة الإدارية لأهمية التخصص المعني في مد الإدارة بالمعلومات الضرورية للقيام بوظائفها المختلفة واذا تعذر التوظيف لا بد من عقد دورات تدريبية مكثفة للعاملين في تخصص التكاليف والمحاسبة الإدارية.لا بد من تطبيق الأساليب والطرق التحليلية لخفض التكلفة في الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بغرض الاستفادة منها في تخفيض تكاليف التسويق عن طريق تحسين جودة منتجاتها وتحسين العمليات المضيفة للقيمة وتقليل العمليات الغير مضيفة للقيمة.

تناولت هذه الدراسة دور تكاليف التسويق في تعظيم ارباح الشركات وهي تتفق مع دراسة الباحث في المتغيرين الذين تناولتهما، وهما تكاليف التسويق وربحية الشركات .

11/ دراسة ريم توفيق 2020م[1]:

تتمثل مشكلة الدراسة في ادراك الشركات لأهمية التكاليف التسويقية ببنودها الخمسة في تحقيق النجاح المالي وزيادة حصتها السوقية وبشكل يؤثر في اداء الشركة وتدعيم الموقف التنافسي لها في السوق في ظل البيئة التنافسية لشركات التامين . هدفت الدراسة الي تشخيص وتفسير طبيعة العلاقة بين التغيير في عناصر تكاليف التسويق وارها علي صافي ربح الشركة , والتعرف علي اهمية الرقابة علي التكاليف التسويقية وطرق انفاقها وتقويمها بما يخدم قطاع التامين والمنتفعين منه . اهم فرضيات الدراسة :توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين متغير الدعاية والاعلان وربحية شركات التامين . توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين متغير نشر وطبع وربحية شركات التامين. اهم نتائج الدراسة :عدم وجود دراسات ميدانية لاستطلاع رغبات المستهلكين وبالتالي دراسة معرفة المساحات والاوجه التي تحتاج الي زيادة او تخفيض حسب درجات التاثير وزيادة الارباح والربحية .بالرغم من اهمية تكاليف التي تنفق علي الجانب التسويقي الا ان شركة التامين لا تفصل التكاليف التسويقية عن المصاريف الادراية ولا تظهر بشكل واضح في الميزانية ولكنها تكون مستترة ضمن المصاريف الادارية. اهم التوصيات :ينبغي علي شركة التامين ان تفصل التكاليف التسويقية ببند منفصل خاص في قوائمها المالية التي لا تظهر بشكل مباشر وانما كبند مستتر ضمن المصاريف الادارية .منح

(1) ريم توفيق شاكر2020 – اثر التكاليف التسويقية علي ربحية شركات التأمين دراسة ميدانية في شركة التامين الوطنية جامعة بغداد –رسالة ماجستير غير منشورة.

الصلاحيات الواضحة والواسعة نوعا ما للمحافظ التأمينية لتحديد دقة تفاصيل الانفاق علي بنود التكاليف التسويقية وبما يلائم نشاط كل محفظة .

تناولت الدراسة اثر التكاليف التسويقية علي ربحية شركات التامين وتناولت دراسة الباحث اتر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية اتفقت الدراستان في التطرق علي متغيرات الدراسة

12/ دراسة زرياب عبد الله العوض بشير 2020م[1]:

هدفت الدراسة إلي بيان دور نظام التكاليف المعيارية في تخطيط وادارة و تحقيق الربحية للمنشأة وتوضيح أهمية ودور نظام التكاليف على أساس النشاط في قياس وتعظيم الربحية. **اهم فرضيات الدراسة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية و الربحية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط والربحية.توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس النشاط والربحية. اهم النتائج: معظم الشركات لا يوجد بها قسم مخصص لحسابات التكاليف كما أن بعضها لا يوجد بها محاسب تكاليف وهو مؤشر علي عدم وجود وعي تكاليفي في المجال الصناعي بأهمية نظم التكلفة ودورها في قياس كفاءة الأداء وتحسين الربحية. يوفر التكامل بين تطبيق التكلفة المعيارية التكلفة علي أساس النشاط معلومات تساعد إدارة الشركة في تحديد الإستراتيجية التسويقية التنافسية وذلك من خلال تسعير المبيعات المبني علي تكلفة إنتاج محددة وفق معايير لكل الأنشطة التي تضمن تحقيق الأرباح. اهم التوصيات: إنشاء قسم للتكاليف منفصل عن القسم المالي بالشركات الصناعية ورفده بكوادر متخصصة في التكاليف ، والمحاسبة الإدارية .ضرورة اهتمام إدارات الشركات الصناعية بتأهيل وتدريب محاسبي التكاليف وإحاطتهم بمفاهيم ومتغيرات البيئة الحديثة للصناعة وأساليب ونظم التكاليف الحديثة التي برز استخدامها للتعامل مع متغيرات هذه البيئة.علي الشركات الصناعية تصنيف أنشطتها إلى أنشطة ضرورية وغير ضرورية، ومضيفة للقيمة وغير مضيفة للقيمة وايجاد السبل الكفيلة لحذف

(1) زرياب عبد الله العوض بشير 2020م، بعنوان (التكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة علي اساس النشاط واثره علي الربحية)، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة شندي.

الأنشطة غير الضرورية وغير المضيفة للقيمة، لمواجهة حدة المنافسة التي تفرض تخفيض التكاليف وتحديد المنتجات الأكثر ربحية مع المحافظة علي درجة عالية من الجودة.

تناولت هذه الدراسة التكامل بين نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة علي اساس النشاط التكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة علي اساس النشاط واثره علي الربحية . وهي تتفق مع دراسة الباحث في تناول الربحية لكنها لم تتطرق إلى تكاليف التسويق وهذا ما يميز دراسة الباحث .

الفصل الأول

الاطار النظري لتكاليف التسويق

المبحث الأول: التكلفة المفهوم ، الأهداف التبويبات

المبحث الثاني: التسويق المفهوم، الأهمية والأهداف

المبحث الثالث: التكاليف التسويقية المفهوم، الأهمية والأهداف

المبحث الاول

التكلفة المفهوم الاهداف التبويبات

أولاً: مفهوم التكلفة:

في اللغة العربية تعني كلمة التكلفة وجمعها تكاليف المشقة فقد جاء في القرآن الكريم في الآية(لَا يُكَلِّفُ اللَّه نفس إلا وُسْعَهَا)[1].

أما في الاصطلاح فإن لفظ تكلفة (cost) قد يستخدم للدلالة على عدة معاني في المحاسبة وربما لا يوجد مصطلح في المحاسبة، أكثر استخداماً منه للدلالة على معانٍي مختلفة، استناداً إلى السياق الذي يستخدم فيه، فمفاهيم وتصنيفات التكلفة المختلفة تستخدم لأغراض مختلفة[2] .

أما التكلفة في المفهوم الإسلامي:

فهي ما يبذل من أموال ويتم من أعمال مشروعة؛ للحصول على المنفعة في الحاضر أو المستقبل أو فيهما معاً، ولا تحرمها أحكام الشريعة الإسلامية وتشبع الرغبات التي تتفق مع النمط الرشيد الذي شرعه الله سبحانه وتعالى بعيداً عن المحرمات[3] .

وردت في أدبيات المحاسبة الكثير من التعاريف للتكلفة حيث عرفت بأنها:

مورد مضحىً به لتحقيق هدف أو غرض محدد، وهذه التكلفة تقاس بوحدة النقد المعمول بها والواجب دفعها في شراء السلع والخدمات[4].

كما عرفها آخرون أنها:

التضحية بموارد المنشاة للحصول علي غرض معين وتشير التكلفة إلي سعر شراء البضاعة أو سعر الحصول علي الخدمة المستهلكة في انشطة المنشاة المختلفة[1].

---

(1) سورة البقرة الآية285 .

(2) فتح الرحمن الحسن منصور ، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف(1)، منشورات جامعة السودان المفتوحة،2007 م، ص5.

(3) عواد محمود الكفراوي، تكاليف الإنتاج والتسعير في الإسلام، (مركز الإسكندرية للكتاب1999 م) ص 64.

) 4(Horngren, Charles, T., Foster, George & Strikant, M. Dater, "Cost Accounting: manager Emphasis" , (, prentice -Hall, Inc, 2000− 10thed).

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

فأوضح أنها تمثل المبلغ الذي يقاس بالنقد المنفق أو أي ممتلكات مدفوعة، أسهم مصدرة أو خدمات مؤداه، أو إنشاء دين مقابل الحصول على سلع وخدمات[2].

وتعرف من وجهه نظر المحاسبين بأنها:

موارد مضحىً بها في سبيل هدف محدد (specific objective) ويتم قياس هذه التكاليف بالوحدات النقدية كالجنيه والدرهم التي تدفع في سبيل الحصول على السلع والخدمات[3].

وعرفها البعض بانها: ''تلك النفقات التي تتحملها المنشاة أو الوحدة الاقتصادية مقابل استخدام عوامل الانتاج في سبيل الحصول علي منفعة حاضرة أو مستقبلية وأن تكون هذه المنفعة أكبر من قيمة التضحيات المبذولة ''[4].

وتري الباحثة ان التكلفة هي:بصفة عامة على أنها (مقدار التضحية بالموارد) دون الإشارة إلى الحصول على منفعة، فإذا قابلها إيراد كانت مصروفاً من أجل الحصول على المنفعة وإذا لم يقابلها إيراد كانت خسارة لعدم تحقيق المنفعة.

ثانياً: مفهوم محاسبة التكاليف:

تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد كتابها ووجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية ومواكبتها للتطورات من ناحية آخري وفي هذا الصدد يمكن أن نستعرض بعضها فيما يلي: 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 [5].

---

(1) أحمد حسن طاهر ، المحاسبة الادارية ، (عمان ، دار وائل للطباعة والنشر ، 2002)، ص26.

(2) محمد أحمد السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقي الطبعة الثانية ، (الموصل ، دار الكتب للطباعة والنشر، 2001) ص56.

(3) Horngren ترجمة حجاج والبدوي، مرجع ساب ، ص45.

(4) يوسف محمد محمود– الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، (القاهرة ، مطابع الدار الهندسية ،2001) ص65.

(5) لبني هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي(عمان دار وائل للنشر , 2013) ص15.

ثالثا: أهداف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف تتمثل في:

1 - تحديد وقياس تكلفة المنتجات.

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية التي كانت سبباً في ظهور محاسبة التكاليف ويشتمل هذا الهدف النقاط التالية:

أ- تحديد تكلفة الإنتاج واحتساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالمواد الأولية والأجور والمصروفات الأخرى.

ب- تحديد كلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل أخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية[1].

2- المساعدة في التسعير:

تساعد محاسبة التكاليف الإدارة في تحديد الأسعار ورسم السياسات التسعيرية للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المنشأة بإنتاجها أو تقديمها وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة تلك المنتجات والخدمات، حيث يا رعي عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة إلى نسبة معينة من الربح، والظروف المحيطة بالمنشأة من منافسة أو كسب سواق جديدة، وقد يكون السعر محدداً من طرف الدولة وفي هذه الحالة فان مهمة الإدارة السعي لتخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع المنشأة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة [2].

(1) كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة (الأردن،عمان، دار وائل للنشر والتوزيع2008م) ص16.

(2) محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية تحليل – قياس – قابة (المنصورة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع 2008م) ص21.

3- مساعدة الإدارة على التخطيط:

تحتاج عملية تخطيط أنشطة المنشأة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على الأنشطة ومحاسبة التكاليف توفر هذه التقديرات من خلال ما يعرف بالموازنة التقديرية والتي تعتبر خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة، كما أنها تعبر عن السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة العليا للمنشأة ككل أو الوحدات الإدارية فيها [1].

4- الرقابة وتقويم الأداء :

الرقابة هي عملية مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة مسبقاً، أما تقويم الأداء فهو بناء واستخدام عدة مقاييس كمية لتحديد مدي كفاءة وفاعلية الأداء ومدي تحقيق الأهداف المرسومة، والرقابة وتقويم الأداء وجهان لعملة واحدة فلا جدوى لأحدهما دون الأخر [2].

5- المساعدة على اتخاذ القرارات:

تستخدم الإدارة بيانات ومعلومات التكاليف التي توفرها محاسبة التكاليف في المفاضلة بين البدائل واتخاذ القرارات مثل توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به وكذلك تحديد العلاقة بين التكلفة والحجم والربح[3].

6 - تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة:

يري كاتب آخر أن حساب التكلفة الحقيقة للسلع والمنتجات تمكن الدولة من رسم سياسة سعريه سليمة، إذ أن السياسة السعرية لها أكبر الأثر في توجيه الإنتاج والاستثمار والتجارة الخارجية، ويري كثير من الاقتصاديين أن سوء توزيع الموارد بين النواحي الإنتاجية يؤدي إلى اختلاف أسعار البيع عن التكاليف بمعدلات متفاوتة، بالإضافة إلى ذلك فان سياسة التسعير المبنية على أنظمة التكاليف الموحدة تمكن الدولة من توزيع الدخول بما يتلاءم مع الكفاية والعدل لتنفيذ العدالة الاجتماعية [4].

---

(1) أحمد حسين على حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية (الإسكندرية:الدار الجامعية، 2003 م) ص9.

(2) فتح الرحمن الحسن منصور وآخرون، محاسبة التكاليف(1) (منشورات جامعة السودان المفتوحة 2007 م)، ص20.

(3) غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف (الأردن, عمان, دار وائل للنشر والتوزيع, 2003م) ص17.

(4) محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية- 1985م) ص45

ثالثاً: مقومات نظام التكاليف:

أن نظام التكاليف كنظام محاسبي ليؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة يجب أن يحتوي على مجموعة من المقومات التي يجب توافرها في نظام التكاليف والتي تتمثل في الآتي:[1]

1- وجود هيكل تنظيمي واضح:

فكل منشأة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها والذي يحدد اتجاهات انسياب السلطة والمسئولية لجميع أفراد التنظيم نزولاً من الإدارة العليا حتى اصغر وحدة إنتاجية وتحديد اختصاصاتهم وأنشطتهم الوظيفية بشكل واضح وسليم.

2- دليل مراكز التكاليف:

مركز التكلفة هو الوسط المناسب لحصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة ويقصد المباشرة لوحدات المنتج النهائي في المنشأة لأغراض الرقابة علي التكاليف والمقارنة وتقويم الأداء، وتتمثل مراكز التكلفة في:

1- مراكز الإنتاج : تختص بالعمليات الصناعية الخاصة بتحويل المواد الخام لمنتج نهائي.

2- مراكز الخدمات الإنتاجية : تقوم بتأدية العمليات الفنية مثل صيانة الآلات والمعدات والمخازن.

3- مراكز الخدمات التسويقية : تقوم بالوظائف الخاصة بالعملية البيعية من إعلان وتسويق وبيع وتخزين ونقل وبحوث السوق.

4- مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية: تقوم بالأعمال الإدارية والعمومية والمالية والإشراف والرقابة الداخلية.

5- مراكز العمليات الرأسمالية: تختص بإنتاج الآلات أو المعدات، وتكلفتها يجب فصلها عن تكاليف مراكز النشاط الإنتاجي العادي، وتستفيد منها المنشأة لأكثر من سنة واحدة.

3- **دليل عناصر التكاليف:**

وهو دليل يحتوي على جميع عناصر التكاليف التي تنفق داخل المنشأة في سبيل قيامها بالأنشطة المختلفة.

4- دليل وحدات النشاط:

(1) نواف محمد فخر, وعطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية (عمان, دار أسامة للنشر و التوزيع ,2003م) ص46.

يقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساساً لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط وتعبر وحدة النشاط عن المنتج النهائي لهذا النشاط[1].

5- المجموعة المستندية:

المستندات تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها، ويتأثر تصميم الدورات المستندية بالنظام الإداري المتبع في المنشأة والتخطيط الفني للعمليات الإنتاجية والوسيلة المتبعة في تشغيل النظام يدوي أو آلي.

6- المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية:

لكل نظام تكاليف مجموعة من الدفاتر والسجلات ، ويتوقف تحديد هذه المجموعة على شكل العلاقة بين نظام التكاليف ونظام الحسابات المالية هل هي علاقة اندماج أم علاقة انفصال.

7- تحديد أساس قياس التكلفة والنظام المتبع فيها:

يتم اعتماد احد الطرق في قياس التكلفة وذلك وفق الظروف المناسبة للمنشأة، فهي إما طرق تقليدية أو حديثة[2].

8 - الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف:

وهي الفترة التي يتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بصورة دورية تمهيدا لإعداد قوائم التكاليف، ويتوقف تحديد فترة التكاليف على عوامل أهمها موسمية الإنتاج، طرق الاستغلال، السنة الضريبية، تكلفة أعداد قوائم التكاليف، وعادة ما تتطابق فترة التكاليف مع دورة الإنتاج منذ البداية وحتى يصبح المنتج تاما[3].

رابعاً: تبويبات التكاليف:

تتعدد مفاهيم التكاليف حيث يمكن تبويبها في أكثر من وجهة، ويمكن أن تساهم كل منها في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف محاسبة التكاليف سواء بالنسبة لهدف قياس التكلفة أو بالنسبة لهدف التخطيط والرقابة على عناصر التكاليف، وتقييم أداء المسئولين عنها واتخاذ القرارات.

---

(1) سامي محمد وقاد , الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف, المدخل النظري والتطبيقي (عمان, دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع 2012م) ص44.

(2) نواف محمد فخر ، وعطا الله محمد القطيش ، مرجع سبق ذكره ، ص51 .

(3) عاطف الاخرص و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص32.

1- التبويب الطبيعي أو النوعي للتكاليف:

وفقاً لهذا التبويب يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

1- عنصر تكلفة المواد: يشمل جميع أنواع المواد والمستلزمات سواء كانت تكلفة المواد الأولية والخامات(تكلفة المواد المباشرة) أو مواد اللف والحزم و التعبئة والتغليف(تكلفة المواد غير المباشرة).

2- عنصر تكلفة الأجور: يشمل أجور جميع أنواع العمالة سواء كانت العمالة الفنية الماهرة ذات الكفاءة (تكلفة الأجور المباشرة) أو تكلفة العمالة التي تقدم الخدمات المساعدة كالصيانة والإشراف ورجال الإدارة (تكلفة أجور غير مباشرة).

3- عنصر تكلفة الخدمات: تشتمل جميع أنواع الخدمات سواء كانت تكلفة خدمات إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية، وتشتمل كل العناصر الأخرى ما عدا المواد والأجور[1].

2- **التبويب الوظيفي للتكاليف:**

يتم تبويبها حسب الوظائف الرئيسية للمشروع، مما يساعد على قياس تكلفة كل وظيفة على حدة وتقييم أداء المسئولين عن هذه الوظائف على النحو التالي:

1- عناصر تكاليف الإنتاج:

تتمثل في كافة التكاليف المرتبطة بتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة من مواد مباشرة وغير مباشرة، والأجور الإنتاجية التي تشمل تكلفة العمل الإنساني سواء كان مباشراً أو غير مباشر، بالإضافة للخدمات الإنتاجية التي تشمل كل التكاليف اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية بخلاف المواد والأجور الإنتاجية.

2- عناصر تكاليف التسويق:

تتمثل في التكاليف التي تتحملها المنشأة بهدف وصول السلعة أو الخدمة للمستهلك، وتشمل المواد التسويقية والأجور التسويقية والخدمات التسويقية التي تشتمل كل عناصر تكاليف التسويق، بخلاف المواد التسويقية والأجور التسويقية.

---

(1) نور الدين عبد اللطيف ومحمد محمود حسن البابلي , مبادئ محاسبة التكاليف ,نظام تكاليف الأوامر التكاليف الصناعية نظم التكاليف (الإسكندرية ,: دار التعليم الجامعي، 2013 م) ص ص30 -33.

3- عناصر تكاليف الإدارة والتمويل:

تتمثل في تكاليف التنسيق بين وظيفتي الإنتاج والتسويق، بالإضافة إلى تكاليف إدارة وتدبير الموارد المالية اللازمة لقيام المشروعات بوظائفها، وتشمل المواد الإدارية والأجور الإدارية والخدمات الإدارية[1].

تبويب التكاليف وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بجم النشاط:

يطلق عليه التبويب حسب علاقتها بالتغير في حجم النشاط وتشمل الآتي:

أ/ التكلفة الثابتة:

هي التكاليف التي لا تتأثر بالتغيرات في حجم الإنتاج خلال مدي إنتاجي معين في الأجل القصير، وأن مجموعها الكلي يظل ثابتاً بينما نصيب وحدة المنتج منها يكون متغيرا وله علاقة عكسية مع التغير في حجم الإنتاج، مثل إهلاك الأصول الثابتة والإيجار ورواتب الإداريين الذين لا تستطيع المنشأة الاستغناء عنهم[2].

ب/ التكاليف المتغيرة :

وتعرف التكاليف المتغيرة بأنها تلك التكاليف التي تتغير مع التغير في أحجام الإنتاج بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه، وأن مجموعها الكلي يتغير بينما نصيب وحدة المنتج الوحدة من هذه التكاليف يكون ثابت مهما تغير حجم الإنتاج.

ج/ التكاليف المختلطة (شبه المتغيرة):

التكاليف المختلطة هي التي بها شق متغير وآخر ثابت، وتتغير مع التغير في حجم الإنتاج لكن ليس بنفس النسبة، فإذا كان الجزء الأكبر منها متغير يطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة مثل فاتورة الهاتف فالجزء الثابت هو الاشتراك والجزء المتغير هو تكاليف المكالمات، أما إذا كان الجزء الأكبر من التكاليف ثابت يطلق عليها التكاليف شبه الثابتة, وهي تكاليف تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض[3].

---

(1) فتح الرحمن الحسن منصور و بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص ص28-30

(2) رضوان محمد العناتي , محاسبة التكاليف مفاهيم ومبادئ وتطبيقات(عمان, دار الصفاء للنشر , والتوزيع, 2000م) ص30.

(3) يوحنا عبد الدام وصالح عبد الله الرازق ,أصول محاسبة التكاليف (الإسكندرية, مؤسسة شباب الجامعة 1993 م) ص ص58-59.

4- **تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة المنتجة**

وفقاً لهذا التبويب يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

أ/ عناصر التكاليف المباشرة:

هي بنود النفقات التي خصصت دون حساب وسيط لتكلفة منتج أو نشاط معين و صُرفت خصيصاً من أجل وحدة المنتج النهائي و يمكن ملاحظتها و تتبعها مباشرة.

ب . عناصر التكاليف غير مباشرة:

وهي التي صرفت للمشروع بصورة عامة ولا ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدات المنتج النهائي[1].

5- تبويب التكاليف حسب توقيت الاستنفاد:

يعتبر هذا التبويب ضرورياً لأغراض تقييم المخزون وقياس الربح حيث يشمل:

1- التكلفة المستنفدة : هي التكلفة التي يتم إنفاقها من أجل الحصول على منافع آنية، أي أنها لا ترتبط بإنتاج الإيرادات المستقبلية، حيث إنها مستنفدة خلال فترة واحدة وتسمى هذه التكلفة بالمصاريف مثل الإيجار والصيانة والضرائب وغيرها.

2 - التكلفة الغير مستنفدة: وهي التكلفة التي يكون لها منافع في المستقبل، أي أنها ترتبط بإنتاج الإيرادات المستقبلية، فهي تكاليف غير مستنفدة خلال فترة واحدة وإنما يستمر استنفادها لفترات محاسبية عدة، ويطلق على هذه التكاليف الأصول مثل: البضاعة والأثاث والمباني والمصاريف المدفوعة مقدما[2].

5- **تبويب التكاليف لأغراض الرقابة:**

وفقاً لهذا التبويب يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

أ- تكاليف خاضعة للرقابة :

وهي تكاليف تخضع لسلطات المستوي الإداري المسئول عنها ، والذي يمكنه التحكم فيها والتأثير فيها، فمثلاً كمية المواد المستخدمة في الإنتاج في مصنع معين قابلة للرقابة من قبل مدير المصنع.

---

(1) عبد الرحمن البكري منصور, مقدمة في أصول التكاليف (الخرطوم, ب د, 2011 م) ص25.

(2) محمد على أحمد السيدية, محاسبة التكاليف, دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية الطبعة الثانية (عمان , دار الكتب للطباعة والنشر, 2001) ص ص53-54 .

ب- تكاليف غير خاضعة للرقابة:

وهي التكاليف التي لا يمكن التأثير فيها في مستوي إداري معين، وقد تكون هذه التكاليف قابلة للرقابة في مستوي إداري آخر، يكون عادة مستوي أعلى من المستوي الأول، مثال ذلك تكاليف الصيانة هي تكاليف غير قابلة للرقابة على مستوي الملاحظين في المصنع، و لكن بالنسبة لرؤساء الأقسام تكون قابلة للرقابة ولو جزئياً، أما بالنسبة لمدير المصنع فهي أكثر قابلية للرقابة[1].

7- تويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

وفقاً لهذا التبويب يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى:

أ. التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف بديلين وأن هذا الفرق يلعب الدور الرئيسي في اتخاذ القرارات، وفي حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات[2].

ب. التكلفة الغارقة: وهي تكلفة الموارد التي تم اكتسابها بالفعل، وبالتالي فان قيمتها الكلية لن تتأثر بعملية الاختيار بين البدائل، حيث أنها قد حدثت نتيجة قرار تم اتخاذه في الماضي ولا يمكن تغييرها من خلال أي قرار يتم اتخاذه في المستقبل، ويستخدم هذا المصطلح بمعني التكلفة الماضية، والتكاليف الماضية وتعد غير ملائمة لاتخاذ القرار.

ج. **تكلفة الفرصة البديلة:**

تكلفة الفرصة البديلة هي التكلفة التي يمكن من خلالها قياس الفرصة البديلة التي سيتم التضحية بها إذا تم اختيار احد البدائل الأخرى المطروحة، هذه التكلفة لا تفيد في السجلات لكنها ضرورية عند الاختيار بين البدائل مثلا المفاضلة بين قرارات الصنع أو الشراء.

د. التكلفة الملائمة:

هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ هذا القرار أصبحت هذه التكلفة لاغية[3].

---

(1) احمد محمد نور وآخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة (الإسكندرية ، الدار الجامعية 2007 -م) ص52.

(2) ناصر نور الدين عبد اللطيف محمد محمود حسن البابلي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، نظام تكاليف الأوامر الصناعية ، نظم قياس التكاليف (الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي ، 2013 م) ص38.

(3) إسماعيل حجازي ومعاليم سعادة ، محاسبة التكاليف الحديثة (عمان ،:دار أسامة للنشر والتوزيع ،2013) ص46.

8- تبويب التكاليف حسب المنافع التي تترتب عليها :

أ- تكلفة إيرادية:

وهي التي تؤدي إلى الحصول على موارد اقتصادية تترتب عليها منافع تستنفد خلال الفترة الحالية.

ب- تكلفة إيرادية مؤجلة:

وتسمي أيضاً بالتكلفة الرأسمالية وهي التي تؤدي للحصول عي موارد اقتصادية قد تبقي بالمنشأة لأكثر من فترة مالية مثل تكلفة الاستحواذ على الأصول الثابتة [1].

ترى الباحثة أن معلومات محاسبة التكاليف هي معلومات تحليلية تفصيلية للاستخدام الداخلي للمنشأة, من أجل تحديد و قياس تكلفة وحدة النشاط ومساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة في القيام بمهامها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات لذلك كان لابد من تقسيم عناصر التكاليف إلى مجموعات متجانسة من أجل خدمة أهداف محاسبة التكاليف المختلفة.

كما ان وجود نظام متكامل لمحاسبة التكاليف للمنشئات الصناعية يعتبر ركيزة أساسية تبني عليها عملية الرقابة علي التكاليف الصناعية ومتابعة أداء الأقسام في استخدام الموارد المتاحة الاستخدام الأمثل بما يضمن تحقيق أهداف المنشأة.

(1) خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف–قياس وتحليل(عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2005 م)، ص 36

المبحث الثاني

التسويق المفهوم الاهمية الاهداف

أولاً: مفهوم التسويق:

أن كلمة تسويق هي كلمة مشتقة من المصطلح اللاتيني**(MARCATUS)** والذي يعني التسويق وكذلك تشتق من الكلمة اللاتينية **(MERC ARI)** والتي تعني المتجرة [1].

عرفته الجمعية الأمريكية (AMA) بأنه:

العملية التي تنطوي علي تخطيط وتنفيذ المهام أو التصورات الخاصة بالأفكار والسلع والخدمات وتسعيرها وترويجها وتوزيعها وخلق فرص تبادل قادرة علي تحقيق أهداف المؤسسات والإفراد[2]

تعرفه جمعية أعضاء التسويق بجامعة ولاية أوهايو الأمريكية التسويق بأنه:

عملية التنبؤ بهيكل الطلب على السلع والخدمات ومحاولة إشباعها، من خلال تحسين عملية التبادل والتوزيع المادي للسلع والخدمات[3].

ويري اخرون انه: تحديد حاجات العملاء ومحاولة انتاج سلع وخدمات تفي بهذه الحاجات ووضع هذه السلع والخدمات حي يتوقعها العملاء [4].

من خلال هذه التعريفات يري الباحث ان التسويق هو: جميع النشاطات المتعلقة بتلبية رغبات الزبائن والعملاء مع تحقيق ربح من ذلك .

مراحل تطور الفكر التسويقي:

لقد حدث تطور في الفكر التسويقي ونجم عن ذلك تحديد معالم فلسفة متكاملة نتيجة للمتغيرات الهيكلية، التي حدثت في المجتمعات المتقدمة على وجه الخصوص، وبالتالي تزايد الاهتمام بالعمل التسويقي، ونجم عن ذلك تحديد معالم فلسفة متكامل للعمل بالمنشأة يتضح في المراحل التالية:

---

(1) عبد السلام أبو قحف ، مبادئ التسويق(الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2005 م) ص51.

(2) ناجي معلا وآخرون ، مبادئ التسويق(القاهرة ، الشركة العربية المتحدة للتسويق التوريدات ، 2014 م) ص8.

(3) نيفين حسين شمت ، التسويق الدولي والالكتروني ، الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي ، 2010م) ص5.

(4) منصور عيسي– أساسيات التسويق(القاهرة– الدار المصرية للعلوم– الطبعة الأولي – 2012م)،ص14.

1- **مرحلة التوجه بالمفهوم الإنتاجي:** يفترض هذا المفهوم أن المستهلك يفضل المنتجات ذات الأسعار المنخفضة والمتاحة عند الحاجة، وبالتالي كان من الضروري تحسين كفاءة الإنتاج والتوزيع، على اعتبار أن المنتج الجيد يبيع نفسه، فتم العمل على خفض تكلفة الإنتاج وتوفير المنتجات في الأسواق [1].

2- **مرحلة التوجه بالمفهوم السلعي:** هذا المفهوم مبني من جهة ان المستهلك يشتري السلعة كحل يشبع حاجاته، بالتالي يهتم بالدرجة الأولى بجودة السلعة، هذا لأنه على علم بخصائص المنتجات الأخرى المنافسة في السوق، لذلك الاختيار يترتب على أساس الجودة والمفاضلة بين المنتجات، ويتركز قبل كل شيء على القدرات الشرائية للمستهلك .من جهة أخرى المنتج وتحسين نوعية المنتجات وجودتها حتى يحتفظ بعملائه ويقوم بجذب عملاء جدد.

3- **مرحلة التوجه بالمفهوم البيعي:** يفترض هذا المفهوم أن المستهلك لا يقوم بهذا الاقتناء، أو لن يشتري بشكل كافٍ إذا لم يوجه المنتج جهوده التي توضح ما يجنيه من مزايا السلع والخدمات الخاصة بها, حيث يتم التركيز على وظيفة الترويج بصفة عامة والبيع الشخصي على وجه الخصوص، في ظل ظروف سوق المشترين الذي يتميز بزيادة الكمية المعروضة من السلع على الطلب عليها وبما أن العرض هو محدد للطلب عن طريق الترويج وعمليات الضغط؛ فدور التسويق هنا يقتصر على البحث وخلق منافذ للمنتجات المنتجة مسبقا [2].

4- مرحلة التوجيه بالمفهوم التسويقي:

في هذه المرحلة زاد المعروض من السلع زيادة كبيرة، وأصبح السوق سوق مشترين، وزاد دخل المستهلك واتجهت الشركات إلى تطبيق الأساليب التكنولوجية الحديثة في الإنتاج، وازدادت حدة المنافسة بين الشركات لإنتاج بدائل من سلعة واحدة واقناع المستهلك بشراء هذه المنتجات, مما أبرز أهمية نشاط التسويق، وأصبح للتسويق مدير مسئول يتولى أداء مجموعة من الأنشطة التسويقية، مثله مثل مدير الإنتاج، وأصبح التسويق نشاطاً رئيسياً يدور في فلكه معظم قرارات المنظمة .ويتغير المفهوم من إنتاج ما يمكن إنتاجه إلى إنتاج ما يمكن

(1) عصام الدين أمين أبو علقة ، التسويق الدولي(القاهرة ، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع ، 2003 م)، ص17.

(2) محمد فريد الصحن ، التسويق (القاهرة ، لإسكندرية ، الدار الجامعية للنشر ، 1999 م) ص79.

تسويقه ولم يعد التسويق نشاط اً يتم بعد الإنتاج بل أصبح نشاط اً مستمراً يبدأ قبل وأثناء وبعد العملية الإنتاجية .[1]

5- مرحلة التوجه بالمفهوم الموسع:

إن ظهور المفاهيم التسويقية السابقة للتسويق كأسلوب تفكير أو فلسفة للإدارة لا يؤثر على الأنشطة التسويقية فحسب؛ بل على جميع أنشطة المنشأة، ولم يتوقف التطور عند الحد السابق؛ بل حدث تطور آخر في مفاهيم التسويق بظهور المفهوم الموسع عام 1999م. وأصبح التسويق يتسع ليشمل كل من السلع والخدمات والمنشآت والأفراد والمبادئ ذات الأغراض الاجتماعية والبيئية[2].

ثانياً: الأهداف الرئيسية للتسويق:

1- تحديد فئة العملاء المستهدفين.

2- دراسة سلوكيات العملاء المستهدفين وعاداتهم وصفاتهم.

3 - التعرف على احتياجات العملاء المستهدفين ورغباتهم وتطلعاتهم.

4- توفير المنتجات والخدمات التي تسد احتياجات العملاء المستهدفين وتشجيع رغباتهم في المكان المناسب بالجودة المناسبة والقيمة المناسبة.

5- التعبير المدروس.

6- بناء صورة ذهنية جيدة عن المنشأ والمنتج[3].

7- الوصول الي مجموعة من المزايا التنافسية تميز الشركة عن المنافسين في الاسواق.

8- خدمة اكبر عدد ممكن من المواطنين المستهلكين والمحتملين .

9- تحقيق مستوي معين من الارباح او مستوي معين من كعائد علي رأس المال المستمر.

10- زيادة رضا العاملين بهدف الاحتفاظ بهم وإضافة عملاء جدد[4].

---

(1) طلعت أسعد عبد الحميد ، التسويق الفعال الأساسيات والتطبيق ، (الرياض ، الطباعة المتحدة للإعلان 1998 م), ص34.

(2) عصام الدين أمين أبو علفه ، مرجع سابق ، ص22.

) 3 (http//www.sendspace.com

(4) فليب كوتلر وآخرون، اساسيات التسويق، الطبعة الثانية (الرياض، دار المريخ للنشر ،2009 م) ص40163

ثالثاً: الوظائف التسويقية:

هي الأنشطة التي تساهم في انسياب السلع والخدمات من المنتج للمستهلك، ويلزم القيام بمجموعة من الوظائف التسويقية يمكن تحديدها حسب التقسيم التالي:

1- مجموعة وظائف تحقق انتقال ملكية السلع وتمثل المنفعة الحيازية وتشمل: إثارة الطلب إعلان بيع شخصي شراء تفاوض تنشيط مبيعات.

2- مجموعة الوظائف التي تحقق الانتقال المادي للسلع وتمثل المنفعة المكانية والزمانية وتشمل: نقل – لف, حزم, تخزين, تدريج, تجميع.

3- مجموعة عمليات التسويق وتشمل: التخطيط والتسويق- الإشراف والرقابة- تنظيم السوق- تحمل المخاطر التسويقية - تمويل العمليات التسويقية- المعلومات التسويقية - وبحوث التسويق.

4- مجموعة وظائف التخطيط السلعي وتشمل: التنويع - التبيين - الحزمة والضمان- التشكيل - التعبئة والتغليف -التميز والتطوير [1].

5- وظائف تؤثر في الجوانب الفنية للسلع والخدمات وتشمل: النقل- والتخزين–التقسيط–التغليف- التقسيم

6- وظائف تؤثر في الاموال والنقود والتمويل وتجنب المخاطر [2].

رابعاً: أهمية التسويق:

1- تمكن رجال الأعمال والمنظمات من استكمال دورة رأس المال من خلال تحويل المنتج من السلع والخدمات إلى نقود.

2- خلق فرص عمل كبيرة من خلال أداء الوظائف التسويقية في الخدمات والمؤسسات والهيئات العاملة في مجال التسويق.

3- يساعد على الإنتاج الكبير والتخصص وتحسين جودة ونوعية السلع والخدمات من خلال العمليات التسويقية.

---

(1) نيفين حسين شمت، التسويق الدولي والالكتروني، مرجع سابق, ص ص14 –15.

(2) جمال عبد الله ، إدارة التسويق (عمان، دار المعتز للنشر والتوزيع، 2015 م)، ص22.

4- خلق المنفعة الزمانية للسلع، والمنتجات ، من خلال عمليات نقل السلع من مكان لآخر داخل الدولة أو خارجها حتى تصل للمستهلك النهائي.

5- خلق المنفعة الزمانية للسلع والمنتجات من خلال التخزين في الوقت الذي يرغب فيه المستهلك لتلك السلع[1] .

6- التسويق يحقق التدفقات النقدية المستمرة.

7- التسويق يساعد علي التخطيط.

8- معرفة حصة المشروع في السوق من الحصة التسويقية العامة.

9- التسويق يهدف الي معرفة السوق وامكانية فتح اسواق جديدة.

10- التعرف علي منتجات جديدة.

خامساً: خصائص التسويق:

1- يعد عملية متطورة متجددة.

2- تميز أنظمة التوزيع فيه بالتنافسية.

3- التركيز علي الاشخاص او الناس في تأدية وظائفه وتحقيق مقولة ان حياة الاعمال في حياة الناس فيها.

4- هيمنة المؤسسات التسويقية ذات الحجم الصغير فأغلب المؤسسات التسويقية وخاصة لدي تجار التجزئة والجملة توظف الواحدة منها عدد قليل من العاملين.

5- لا يقتصر تطبيق التسويق علي المنظمات الهادفة للربح[2].

سادساً: أنشطة التسويق:

تتمثل عملية التسويق في مجموعة من الانشطة التي تهتم فيها إدارة التسويق بالشركة او في المستويات الادارية المختلفة وتتمثل هذه الأنشطة فيما يلي:

1- أنشطة صنع القرار.

) 1(WWW.TOOT SHAMY.COM.

(2) مصطفي احمد عبد الرحمن المصري، إدارة التسويق(الاسكندرية، دار التعليم الجامعي ، 2015 م) ص100.

2- أنشطة وضع الأهداف التسويقية.

3- أنشطة التخطيط التسويقي وتحليل السوق والتخطيط وعمل الاستراتيجيات وتنفيذ الخطط التسويقية ومراقبة الأداء التسويقي[1].

سابعاً: مداخل التسويق:

إن كل مدخل من المداخل التالية يمكن أن يفيد في دراسة التسويق، خاصة أنه موضوع متعدد الجوانب ومتشابك ومعقد، ويخضع لمحددات بيئية مختلفة ومتباينة.

وتتمثل هذه المداخل في الآتي:

أ- المدخل السلعي (Commodity Approach): ركز على السلع بهدف توضيح العناصر المختلفة الخاصة بتسويقها والطلب المتوقع عليها، ومشاكل تخزينها وسعرها وأسلوب توزيعها.

ب - المدخل الوظيفي (Functional Approach): يقسم النشاط التسويقي إلى مجموعه من الوظائف، مثل وظيفة الشراء– البيع– النقل– التخزين– الإعلان– ويتم دراسة كل وظيفة وطبيعتها وتحديد أهدافها للعملية التسويقية.

ج - مدخل المؤسسات التسويقية (Institutional Approach): يركز هذا المدخل على دراسة مختلف المؤسسات التسويقية التي تشارك في عملية تبادل السلع والخدمات.

د - مدخل المستهلك(Costumer Approach): يركز هذا المدخل على دارسة المستهلك باعتباره سيد السوق وجحر الزاوية في النشاط التسويقي, ويعتمد هذا المدخل على ناحيتين هما:

1- دراسة المستهلك من النواحي الديموغرافية.

2– دراسة سيكولوجية المستهلك من حيث اتجاهاته دوافعه عاداته، وهذا المدخل غير شائع الاستعمال.

ح- **المدخل المقارن (Comparative Approach):** يقوم هذا المدخل على انتهاج الدراسة المقارنة عند تحليل المنشآت التسويقية[2].

---

(1) منصور عيسي، اساسيات التسويق ، مرجع سبق ذكره ، ص17.

(2) زكي خليل المساعد ، التسويق في المفهوم الشامل (مدينة نصر ،الدار العربية للنشر والتوزيع، 1997 م)،ص ص 63–64.

ذ- المدخل الإداري (Managerial Approach): أو بما يسمى (مدخل اتخاذ القرار): وهو أكثر المداخل شيوعاً في دراسة التسويق وقد تطور هذا المدخل وأصبح يسمى(مدخل الاستراتيجيات) حيث يتم دراسة التسويق في إطار تحليلي استراتيجي لنشاط التسويق، بل ظهرت كتابات في التسويق الاستراتيجي (Marketing Strategy).

و- المدخل المنظم : (System Approach) يهتم هذا النظام بدراسة التسويق كنظام متكامل يتكون من مجموعه من الأفراد أو العناصر أو الوظائف الفرعية التي بينها تكامل وتعاون[1].

ثامناً: طرق التسويق الأكثر شيوعاً:

1- من المنتج الي المستهلك مباشرة.

2- من المنتج الي جهات توزيع المستهلك.

3- من المنتج إلي كبار الموزعين بالجملة إلي صغار الموزعين بالجملة إلي متاجر التجزئة إلي المستهلك النهائي.

4- من المنتج الي الموزعين بالجملة إلي متاجر التجزئة إلي المستهلك النهائي، وهذا النوع هو الأكثر الطرق شيوعاً في تعريف سلع المستهلك النهائي[2].

تاسعاً: عناصر التسويق:

1- السلعة: هي خليط من الصفات المادية الموضوعية والشكلية لإشباع حاجات ورغبات المستهلكين ويتطلب هنا تقديم سلعة أو مجموعة من السلع للمستهلكين مع الأخذ بالاعتبار حاجة السوق إليها وتصميم التعبئة والتغليف بهدف زيادة الطلب عليها ووضع علامة مميزة لها بحيث تتمكن من مواجهه المنافسين وايجاد صلة مباشرة بين المستهلك والمنتج والبائع.

---

(1) زكي خليل المساعد- التسويق في المفهوم الشامل (مدينة نصر، الدار العربية للنشر والتوزيع 2000م)، ص ص63-64.

(2) مصطفي زهير، التسويق مبادئه وطرقه (القاهرة ، مكتبة عين شمس ، 2015م)ص ص 175-176.

2- السعر: ترتبط عملية التسعير بالمنفعة المتوقعة من السلعة وتشمل سياسة التسعير لتحديد سعر السلعة وتسعير تشكيلة المنتجات وسياسة الخصم والائتمان كما تأخذ هذه السياسة بالاعتبار درجة مرونة الطلب والدخل والتكلفة السائد في السوق والظروف الاقتصادية العامة.

3- الترويج: يمثل الجهود المبذولة لأحداث تغير في سلوك المستهلكين وجذبهم لهذه السلعة ويحدث ذلك من خلال البيع الشخصي والاعلان والوسائل الأخرى كترويج المبيعات.

4- التوزيع: أي تصريف المنتجات بأكبر فائدة توزيعية ممكنة وتحديد هذه المنافذ المستخدمة حسب طبيعة السلعة وهيكل الصناعة وتجار التجزئة ودور حياة السلعة[1].

عاشراً: مجالات التسويق:

يمكن ابراز المجالات التي تشملها وظيفة التسويق في الاتي :

أ/ المنشآت الخدمية:(وكالات السفريات والسياحة- المدارس والجامعات الخاصة- وغير ذلك).

ب/ المنشآت الصناعية: بمختلف إشكالها(صناعة الأغذية- صناعة الملابس وغير ذلك).

ج/ المنشآت التجارية: بكافة أنواعها(تجارة الأدوية- تجارة السيارات وغير ذلك)[2]

أسباب الاهتمام بالتسويق:

1- يهتم التسويق بشكل اساسي في رفع مستوي معيشة الافراد للوصول بهم الي درجة عالية من الرفاهية وذلك من خلال تسهيل عملية تدفق السلع من أماكن إنتاجها إلي المستهلكين.

2- تخفيض السعر النهائي للسلعة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الانشطة التسويقية مما يساهم في مواجهة فعالة حيال المنافسين حيث اظهرت الدراسات المتعلقة بهذا المجال ان تكلفة الأنشطة التسويقية تزيد عن 50% من تكلفة السلعة او الخدمة.

3- يمكن التسويق من تحديد الانتاج كميا ونوعيا بما يتناسب مع حاجات وقرارات ورغبات المستهلك الاخر.

---

(1) طارق وآخرون، التسويق من المنتج إلي المستهلك ، الطبعة الثانية (عمان، دار صنعاء للنشر والتوزيع، 2014م)، ص ص 17-18.

(2) فهد وسليم وعواد واخرون، مبادئ التسويق مفاهيم أساسية، (عمان، الأردن، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م)ص 15

4- إيجاد الفرص التسويقية من خلال الكشف عن الحاجات والرغبات الكامنة والعمل علي اثارتها واشباعها.

5- يساعد التسويق علي بقاء المشروع ونموه من حلال اشباع حاجات ورغبات المستهلكين وتحقيق الربح العادل في الأمد البعيد[1].

المنافع التي قدمها التسويق:

1- منفعة الشكل: هي تلك القيمة المضافة في توفير المنتج عندما يحتاجه المستهلك كتوفير الطحين مثلا الي الفطيرة وتحويل الجلود الي حقائب.

2- منفعة الزمن: هي تلك القيمة المضافة لتوفير المنتج عندما يحتاجه المستهلك كتوفير المنتجات الزراعية في غير موسمها.

3- منفعة المكان: وهي تلك القيمة المضافة في توفير المنتج حيثما يريده المستهلك كتوفير المأكولات البحرية في المدن الداخلية التي ليست علي السواحل ومثال ذلك ما تقوم به الشركة السعودية للأسماك.

4- منفعة الحيازة: هي تلك القيمة المضافة في اعطاء المستهلك الحق في حيازة المنتج والتحكم في استخدامه كيف ما شاء .

5- منفعة المظهر الخارجي: هي تلك القيمة الشعورية (عاطفياً ونفسياً) التي تشعر المستهلك بان استخدام المنتج يحسن مظهره الاجتماعي امام الاخرين مثل استخدام الملابس او الساعات ذات السمة الدولية المشهورة وهي قيمة غير ملموسة ويصعب قياسها[2].

الرقابة التسويقية:

مفهوم الرقابة التسويقية:

يعد قياس فاعلية التسويق من الموضوعات التي تلقى اهتماماً في مجال التسويق بتأثيرها على ربحية المنشأة، وذلك لاحتوائها على أمور ملموسة، فقياس الأمور غير الملموسة في التسويق يتمثل في معرفة رد فعل

(1) طارق وآخرون، التسويق من المنتج إلي المستهلك، مرجع سبق ذكره، ص 13.

(2) سعدون حمود الربيعاوي وآخرون، التسويق مدخل معاصر (عمان، الأردن، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2015 م) ص7.

المستهلك تجاه الإشباع المتحقق من المنتج والصورة الذهنية لدى المستهلك تجاهه ، وقياس رد فعله تجاه شكل الغلاف والاسم التجاري والألوان وأحجام المنتجات ويتم الاعتماد على بحوث التسويق من وقت لآخر لمعرفة تفضيلات المستهلكين وردود فعلهم تجاه هذه الأمور ، أما الأمور الملموسة التي يمكن الاعتماد عليها في الرقابة على فاعلية التسويق فهي قياس مدى إسهامه في تحقيق ربحية المنشأة، حيث تؤثر تكاليف التسويق في ربحية المنشآت عن طريق:

1- زيادة الإيرادات بنسبة أكبر من زيادة التكاليف .

2- ترشيد تكاليف الأنشطة التسويقية بما يحقق الإيرادات نفسها وبالتالي تزيد الأرباح .

3- تخفيض التكاليف التسويقية بنسبة أكبر من الانخفاض في الإيرادات[1].

مراحل الرقابة التسويقية:

تتم الرقابة التسويقية على ثلاث مراحل:

أ/ قبل ممارسة العمل وهي الرقابة المسبقة:

فالرقابة المسبقة تمثل وظائف الرقابة التسويقية التي تؤدي قبل الأداء الفعلي لعمل معين، فإذا كان المطلوب أداء بيعيّاً يتطلب ربطه بنشاطات إنتاجية أو ترويجية، فالأمر يتطلب العمل حيث تجري مراقبته.

ب/ أثناء تأدية العمل وهي الرقابة الملازمة:

ينبغي أن تهدف الرقابة الملازمة ليس فقط للانحرافات السلبية وانما التغيرات الايجابية التي يمكن الاستفادة منها ومكافأة القائمين بهذا التحسين، ويفضل أن يتم بصورة سريعة لدفع الأفراد باتجاه إيجابي أكثر نحو الرقابة .

ج/ بعد أداء العمل وهي الرقابة اللاحقة:

الرقابة اللاحقة فتمارس بعد الانتهاء من إنجاز النشاط المطلوب بالرقابة عليها ومضمونها مقارنة بأداء النشاط بما كان مخططاً له[2].

أنواع الرقابة التسويقية: تشمل ثلاثة أنواع رئيسية هي:

---

(1) شوقي حسين عبد الله ، أصول الإدارة ، (القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1989 م), ص476.

(2) زكي خليل المساعد، التسويق في المفهوم الشامل، دار زهران للنشر والتوزيع ، 1997 م) ص ص71- 72.

1- يتكون النظام الفعال على خطة التسويق من أربعة عناصر هي:

أ) معايير الأداء والتي بموجبها تقسم الخطة، التسويقية لتسهيل تحديد هذه المعايير.

ب) قياس الأداء المتعلق بتنفيذ الخطة وتحديد انحرافاتها .

ج) تحليل المسببات .

د) اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

2- الرقابة على استخدام الموارد في أداء نشاطات التسويق:

الغرض من هذه الرقابة تحديد مدى كفاءة أداء نشاطات التسويق، من خلال استخدام الإمكانات البشرية والمادية ووظائف التسويق المختلفة .ويتطلب ذلك توفير بيانات عن الخطط المتعلقة بهذه النشاطات من حيث تنفيذها ومن حيث الوقت المحدد لتأديتها، والنفقات المتعلقة بها وما تم تحقيقه عن طريق تحليل وافٍ لهذه البيانات.

3- الرقابة طويلة الأجل :

تتضمن دراسة نظام التسويق بالمنشأة ومدى ملاءمته لأهداف المنشأة ومشكلاتها الناتجة عن تغير ظروفها الداخلية ،وظروف السوق والبيئة المحيطة بالمنشأة والوسيلة الأساسية لدراسة نظام التسويق وعناصره المختلفة[1]

.

تري الباحثة ان الارتقاء بالخدمات والوظائف التسويقية وكفاءة النظام التسويقي يعدّ مؤشراً من مؤشرات التحضر والتنمية وتقدم الدول . كما أن التسويق يعتمد أساساً على أن المستهلك أو المستخدم الصناعي هو نقطة التركيز عند اتخاذ القرارات, التي يجب أن تركز على دراسة احتياجاته ورغباته ودوافعه الشرائية, وأن النشاط التسويقي مع بقية أنشطة الوحدة الإنتاجية يترتب عليه تحقيق أقصى أرباح ممكنة، دون الإضرار بمصالح المستهلك أو مخالفة الأطر السياسية ،الاجتماعية ،الاقتصادية، بل والأخلاقية أيضاً.

(1) Thomas's .Stand and Donald A.Tayld, A managerial Introduction to marketing, Englewood CLIFTS,,N.J.printice.HallInc.,1990,pp.558-572

المبحث الثالث

تكاليف التسويق المفهوم الأهمية الأهداف

اولا : مفهوم تكاليف التسويق:

عرف معهد دراسة التكاليف والإدارة بإنجلترا التكاليف التسويقية بأنها :

تكاليف العمليات المتعاقبة أو المبتدئة بعملية تهيئة المنتجات المعبأة للتجهيز، والمنتهية بعملية تجديد العبوات الفارغة المعادة عندما يتيسر استخدامها مرة أخرى[1].

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 [2].

كما عرفت بأنها: تلك المصاريف التي تبدأ عند انتهاء تكاليف التصنيع، عندما يتم إكمال صنع المنتجات وتصبح في حالة قابلة للبيع، وتشمل المصاريف المتعلقة ببيع وتصريف المنتجات[3].

ويعرفها (Moscove) بأنها :

كل التكاليف ذات العلاقة المباشرة لتسويق منتج المنشأة لحين وصوله إلى المستهلك، مثل مصاريف التخزين ورواتب رجال البيع والإعلان ومصاريف التوزيع[4]

وعرفت أيضاً بأنها: تكاليف وتخزين المنتجات الجاهزة للبيع ونقلها للمستهلك[5].

كما يمكن تعريفها بأنها: كافة التكاليف المتعلقة بالنشاط التسويقي والترويج والتخزين والتوزيع والبيع والنقل والدراسات والبحوث التسويقية وغيرها من التكاليف المرتبطة بالنشاط التسويقي [6].

---

(1) تأمر ياسر البكري، إدارة التسويق ، (بغداد ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، 2002 م) ص367.

(2) سامي معروف، محاسبة التكاليف التطبيقية ، (مؤسسة عز الدين للطباعة والنشر) ص55

)3(Matz, Curry- Cost Accounting-planning and control, ,1972 .5thed

) 4(Moscove, Stephan A, Crowing Shield, Gerald R, Gorman, Kenneth A, "Cost Boston, 1984

) 5(Cannon- 1996، p65.

(6)علي قاسم العبيدي، جاسم عيدان براك المعموري ، عبد الجليل كاظم مدلول العارضي، أثر استخدام التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف التسويقية، دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات(مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد19،العدد1،2011م)

وعرفها آخرون بأنها": "تتمثل في تكلفة اداء الوظائف التسويقية المختلفة في المشروع والتي تتضمن كافة عناصر التكلفة التي تتحملها المشروع نتيجة قيامه بهذه الوظيفة كرواتب ومخصصات مسؤولي البيع ، تكلفة إدارة المبيعات, تكاليف الدعاية والإعلان، تكاليف الأبحاث التسويقية، تكلفة التعبئة والتغليف، تكلفة التحصيل والائتمان"[1].

ويري الباحث ان تكاليف التسويق هي:

نوع من انواع التكاليف المبوبة علي أساس وظيفي والمتعلقة بأنشطة وفعالية وظيفة التسويق ولا تتعلق عناصر التكاليف التسويقية فقط بتكاليف ما بعد عملية الانتاج كما هو شائع بل تسبق ذلك وثبت ذلك من خلال الدراسات والابحاث المتعلقة بالسوق والاعلانات السابقة وقد تكون مبالغ ضخمة وتتسم بان البها تكون غير مباشرة(رغم وجود بعض منها مباشرة) وبالتالي يصعب حصرها مما يستوجب تحليلها وتحميلها وفق اسس معينة.

ثانيا : هداف 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[2].

ثالثا : 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.

---

(1) النعيمي واخرون، محاسبة التكاليف(عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع، 2014 م) ص338

(2) سامي معروف، محاسبة التكاليف(بيروت، مؤسسة عز الدين للنشر والتوزيع) ص55 .

3- التعرف على العوامل الاجتماعية والطبيعية والتكنولوجية والاقتصادية التي تؤثر على هذه التكاليف.

4- تحديد السعات التخزينية والنقلية وغيرها من الوظائف ورسم السياسات التسويقية بناء اً على دراسة التكاليف التسويقية.

5- تخفيض التكاليف التسويقية مع المحافظة على التسويقية للسلع والخدمات [1].

6- ضرورة تحديد تكلفة تسويق الوحدة المباعة من السلعة او الخدمة المقدمة وعلي مستوي مناطق البيع ومن ثم تحيد سعر البيع المناسب في كل منطقة بيع وبالتالي الحكم علي اداء جهاز التسويق في كل منطقة بيع .

7- دورة ضبط تكاليف التسويق والرقابة عليها من خلال اعتماد واقرار معايير سليمة لضبط عناصر تكاليف التسويق والرقابة عليها.

8- وجود العديد من المشاكل المتنوعة التي تؤثر في تكاليف التسويق ومن امثلتها المشاكل الملازمة للبيع والتوزيع ونوع الاعمال وطبيعة المنتجات وخصائص السوق والعوامل المؤثرة فيه وغير ذلك [2] .

رابعا :عناصر التكاليف التسويقية:

تتكون التكاليف التسويقية أو الفروق التسويقية من عنصرين أساسيين هما:

1- تكاليف الوظائف والخدمات التسويقية :

وتعكس التكاليف والنفقات الحقيقية التي يتحملها الأفراد والمؤسسات والهيئات العاملة في هذا المجال وتتضمن أجور العاملين وتكلفة كل وظيفة تسويقية تضاف للسلعة مثل: نفقات الفرز والتعبئة والنقل والتخزين وغيرها من الوظائف المطلوبة لتطوير السلعة وبطبيعة الحال تختلف التكاليف من مكان لآخر ومن دولة لأخرى وفق اً لمستويات الأجور والأسعار، ومستويات المعيشة ونوع الخدمات والوظائف اللازمة

2- الأرباح والخسائر التسويقية :

) 1(http//www.sendspace.com.

(2) مقداد محمد واخرون، التكاليف في المجال التسويقي(عمان، الاردن، دار حنين للنشر والتوزيع،1999) ص48.

تعكس مقدار الأرباح التي يحصل عليها الوسطاء (أفراد، هيئات، شركات) وقد تكون تلك الأرباح كبيرة ويتوقف ذلك على ظروف العرض والطلب وطبيعة السوق ونوعية السلع والخدمات، والعكس في حالة حساب الخسائر[1].

من أمثلة عناصر تكاليف التسويق ما يلي:

1- تكاليف البيع المباشر تشمل:

أ) مرتبات رجال البيع .

ب) عمولة رجال البيع .

ج) تكاليف سفر رجال البيع .

د) التكاليف الأخرى لإدارة المبيعات .

2- تكاليف الإعلان وتنشيط المبيعات وتشمل:

أ/ تكاليف الإعلان حسب وسائله المختلفة (صحف- إذاعة- تلفزيون- ملصقات).

ب/ مرتبات العاملين بقسم تنشيط المبيعات.

ج / تكاليف العينات .

د/ إيجار المعارض .

هـ/ التكاليف الأخرى لإدارة تنشيط المبيعات.

3- تكاليف النقل وتشمل:

أ- تكاليف اللف والحزم .

ب - تكاليف النقل للخارج .

ج - تكاليف التسليم .

د- تكاليف رد المبيعات .

)1(http//www.charab.com.

4– تكاليف التخزين وتشمل:

تكاليف تخزين ومناولة الإنتاج التام(مرتبات - مخازن - إيجار – إضاءة..... الخ) [1].

5– **تكاليف الائتمان والتحصيل وتشمل:**

أ/ تكاليف قسم التحصيل.

ب/ المصروفات القضائية.

ج/ الديون المعدومة.

د/ أعباء مالية كخصم المبيعات.

خصائص التكاليف التسويقية:

تتصف التكاليف التسويقية بخصائص معينة ينبغي أخذها في الحسبان عند تبويب عناصر التكاليف و دراسة سلوكها، وتتلخص في الآتي:

1– تمتاز معظم بنود التكاليف التسويقية بأنها غير مباشرة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة ربطها بتكلفة المنتج النهائي.

2– تتأثر تكاليف التسويق بعوامل خارجية متعددة مثل: فترات 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 تحديد الفترة الزمنية المستفادة من التكاليف التسويقية.

4– صعوبة قياس إنتاجية التكاليف التسويقية بصورة دقيقة, لأن طبيعتها ذات تأثير طويل المدى، وهذا ما يقف معوقاً كبيراً في قياس إنتاجيتها على مدى هذه المدة.

5– صعوبة تجزئة تكاليف التسويق.

6 – تعدد طرق تحليل وتوزيع التكاليف التسويقية على وحدات النشاط[1].

(1) منير محمود سالم ، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية(القاهره ، دار النهضة العربية) ص ص274 – 283.

أسباب زيادة تكاليف التسويق:

هنالك أسباب عديدة أدت إلى تحمل المشروعات لتكاليف تسويق متزايدة، وهذه الزيادة في تكاليف التسويق أدت إلى زيادة الاهتمام بدراسة تكاليف التسويق، واخضاع عناصرها المختلفة للرقابة ويمكن إجمالها في الآتي:

أ/ التخصص وما نتج من ضرورة تبادل المنتجات وارتفاع تكلفة النقل لبعد المنتج عن المستهلك نتيجة لارتفاع رقعة الأسواق.

ب/ حاجة الإنتاج المستمر إلي التخزين, والتخزين عنصر مهم في تكلفة التسويق.

ج/ أدي الإنتاج للبيع في المستقبل إلي زيادة مخاطر التسويق.

د/ حاجة الإنتاج الكبير إلي خلق الطلب وتنشيط رغبات المستهلك مما ترتب علي زيادة تكاليف الإعلان, خصوصاً في ظل اشتداد المنافسة في الأسواق المحلية والأجنبية.

ج- ازدياد مشاكل البيع والتوزيع نتيجة صعوبة إلمام المنتج بطرق عرض سلعته للمستهلك- وأساليب بيعها له كما أن معرفته بحاجات المستهلك وأساليب البيع لم تعد أمراً سهلا على العكس مما كان عليه الحال عندما كان السائد هو إيصال المنتج بالمستهلك مباشرة[2].

خامسا : مبررات دراسة التكاليف التسويقية:

هنالك جملة من المبررات لدراسة التكاليف التسويقية في ضوء طبيعة الاهداف التي تسعي التكاليف التسويقية الي تحقيقها ضمن الاطار الفكري لمحاسبة التكاليف وحاجة الشركات علي مدي اختلاف نشاطها ومن اهم تلك المبررات:

1- ضرورة قياس وتحديد التكاليف التسويقية وتقديم البيانات التفصيلية لإدارة الشركة لأغراض التخطيط ومن ثم تنفيذ السياسة التسويقية والرقابة علي عناصر تكاليفها.

---

(1) الهام فخري احمد ، التسويق بالعلاقات (الدوحة، قطر ، الشركة العربية للنشر، 2003)، ص40.

(2) سامي معروف، مرجع سابق، ص56 .

2- تحديد تبويب التكاليف التسويقية وتأثير ذلك علي حجم الارباح التي تحققها الشركة طبقا لأسس عديدة وتدفع ادارة الشركة في تحديد الارباح المحققة حسب توجيهاتها ومصادرها .

3- عملية تحليل تكاليف التسويق تساعد ادارة الشركة في اتخاذ القرارات الرشيدة المتعلقة بوظيفة التسويق واستراتيجيتها من خلال اعداد التقارير التي تساعد الشركة في اتخاذ القرارات الملائمة علي مختلف المستويات .

4- التعرف علي طيعة وحجم الارباح المحققة من خلال قياس التكاليف التسويقية لكي تستطيع الشركة من تحديد سعر بيع الوحدة وفقا لمناطق التوزيع او المنتجات او الخدمة المقدمة والعمل علي تحقيق اعلي ربحية ممكنة [1].

سادسا : 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 الاتية :

1- المشاكل المحاسبية للبيع التوزيع ومنها:

أ/ صعوبة وضعف الرقابة علي المستهلكين والمستفيدين او المجهزين مع ضعف الاشراف المباشر علي الوكلاء الخارجيين.

ب/ الاختلاف في الحصول علي الارقام والبيانات السوقية وتصميم الطاقة السوقية والاسباب التي تدعو لزيادة او تغيير الطاقة.

ج/ شكل المنتج وطبيعة الخدمة وطرق توصيلها ومدي توفرها.

2- طبيعة المنتج او طرق الانتاج منها طبيعة المنتج واليات البيع واليات التجهيز .

3- نوع العمال منها تحديد المنتجين الاساسين ومن هم الموزعين ومنتجي السلع الاستهلاكية.

(1) الجبوري والجناي، المحاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق(بغداد، العراق، دار السيماء للنشر والتوزيع، 2017م)، ص30.

4- طبيعة السوق والعوامل المؤثرة فيه وتشمل التسوق الاسبوعي وحسب المواسم او حسب الاحداث واختلاف الذوق، سياسة الحكومة الضريبية والرقابية .

5- طرق واساليب البيع وتشمل البيع المباشر او الاتصال الشخصي، البيع من خلال التبادل التجاري فضلا عن الاساليب المناسبة للتسوق[1].

سابعا : الرقابة على تكاليف التسويق:

تعني الرقابة على تكاليف التسويق الوصول إلى مؤشرات توضح العلاقة بين تكاليف التسويق ومستويات الأداء المحققة، بهدف الوصول إلى أعلى كفاءة إنتاجية ممكنة، باستخدام العوامل المادية والبشرية في مجال التسويق, إن إعداد مؤشرات أو معايير محددة مقدماً للتعبير عن كفاءة الجهود التسويقية يعتبر أصعب من الوصول إلى معايير مناسبة للجهود الإنتاجية، نظراً للطبيعة الخاصة بتكاليف التسويق التي يصعب فيها الوصول إلى أدوات قياس مناسبة فبعض الأنشطة يمكن قياس أدائها بوحدة كمية مثل نشاط التعبئة والشحن والتغليف، أما بعض الأنشطة الأخرى التي يصعب فيها إيجاد العلاقة الكمية الواضحة بين مدخلات النشاط التسويقي التي تتمثل في حجم المبيعات، فإن رقابتها تتم عن طريق إعداد الموازنات المرنة واتِّباع مبادئ محاسبة المسئولية، وعملية الرقابة تتم على نوعين من تكاليف أنشطة التسويق هما:

أ- تكلفة تجميع أوامر البيع والحصول عليها.
ب- تكلفة تنفيذ أوامر البيع أو البيع المباشر.

فالرقابة على عناصر تكاليف تنفيذ أوامر البيع من الأمور الممكنة، إلا أن الرقابة على تكلفة العناصر الحصول على أوامر البيع من الأمور الصعبة، فذلك بسبب صعوبة موازنة لهذه العناصر أو إيجاد علاقة مباشرة بين أوامر البيع والتكلفة, وتمثل تكاليف الإعلان واحدة من أصعب أنواع التكاليف التسويقية من حيث الرقابة وتقييم الأداء، حيث يصعب إيجاد علاقة واضحة بين تكاليف الإعلان والنتائج المحققة، ولكن مع إتِّباع المبادئ العلمية لإعداد الموازنات يمكن من إعداد موازنة الإعلان بالمنشأة لتكون أداة رقابية فعالة[2].

---

(1) علي واخرون،النقود والصيرفة والسياسة (بيروت، لبنان، دار المنهل اللبناني،ال 2012م)ص580

(2) عبد الحي مرعي ، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة ، المكتب الجامعي الحديث (الإسكندرية، 2008م)، ص32 .

إن إعداد الموازنة لعناصر تكلفة التسويق يبدأ بعد إعداد خطة التسويق للمنشأة والموافقة عليها وتعتبر خطة التسويق في هذه الحالة هي العامل المتحكم في تحديد تكلفة التسويق، حيث أن تكلفة التسويق تتبع ذلك، وهنالك عناصر تبقى ثابتة لا تتغير خلال فترة طويلة من الزمن مثل: حجم التعبئة وتصميم العبوة ، بينما هنالك عناصر أخرى تتغير كل مدى زمني قليل، فإذا أمكن إعداد معايير لبعض عناصر تكلفة التسويق المباشرة فإن الخطوة التالية في الرقابة هي تحليل النتائج, لمعرفة الانحرافات بين الفعلي والمخطط.

فالخطوة الأولى في الرقابة على نشاط الإعلان هي:

1- تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها تحديداً واضحاً:

وكلما كان الهدف محدداً أمكن تخطيط البرنامج وتقدير النتائج المتوقعة والتكاليف اللازمة لتنفيذ البرنامج والحصول على النتائج والأهداف التي ينتظر الوصول إليها من الإعلان قد تشمل ما يلي:

أ/ خلق سوق للمنتجات الجديدة.

ب/ خلق أسواق جديدة للمنتجات القائمة.

ج/ زيادة حجم المبيعات.

د/ تخفيض تكلفة الجهود التسويقية الأخرى.

2- الخطوة الثانية بعد تحديد الهدف فهي اختيار وسيلة الإعلان التي تحقق هذا الهدف، وبرنامج الإعلان الفعال، وبالتالي يمكن تقدير تكاليف الإعلان وبذلك يمكن اعتبار كل برنامج إعلاني وحدة تكاليفية، تحمل بتكاليفه المباشرة وبنصيب من المصروفات العامة لإدارة الإعلان، وبتجميع البيانات الفعلية عن نتائج كل برنامج يمكن تقييم مدى نجاحه أو فشله في تحقيق الأهداف, ويمكن استخدام بيانات التغيير في حجم المبيعات في هذا التقييم، وبمقابلة التغيير في حجم المبيعات بالتكاليف المباشرة للبرنامج الإعلاني، يمكن تحديد مدى مساهمة هذا البرنامج في تغطية التكاليف غير المباشرة الأخرى وتحقيق الربحية [1].

(1) عبد السميع الدسوقي، مرجع سابق، ص ص 482 – 481 .

ثامنا : 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[1].

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 الأجور والخدمات.

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

أ/ الحصول على أوامر البيع.

ب/ تنفيذ أوامر البيع [2].

3- تبويب التكاليف التسويقية حسب طبيعتها كلاتي:

1- التكاليف التسويقية المباشرة هي :

التكاليف التي ترتبط ارتباطا مباشراً بالأقسام أو بالمنتج والتي يمكن تخفيضها وتوزيعا عليه مباشرة ربطها مباشرة بالأقسام او بالمناطق التوزيعية، مثل الأجور 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[3].

---

(1) عبد السميع الدسوقي، أساسيات محاسبة التكاليف(القاهرة، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع، 1992م) ص437 .

(2) منير محمود سالم، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية(القاهرة، دار النهضة العربية) ص288 .

(3) تامر ياسر واخرون، ادارة التسويق(الموصل، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1999م) ص300.

4- تبويب التكاليف التسويقية حسب النشاط أي وفقا للعلاقة بحجم المبيعات كالآتي:

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

2- التكاليف التسويقية المتغيرة: هي التكاليف التي تتغير طرديا مع التغير في حجم المبيعات، مثل مصاريف التعبئة والتغليق وعمولة وكلاء البيع [1] .

ثامنا : 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[2].

1- 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.

---

(1) شفيق واخرون، التسويق مفاهيم معاصرة (عمان، دار حامد للنشر والتوزيع ، 2003م) ص23.

(2) عبد السميع الدسوقي ، مرجع سابق،ص442.

ب/ تفرض الرقابة على تكاليف التسويق بهدف منع الإسراف من ناحية، واستغلال الطاقات التسويقية استغلالا أكثر كفاءة وانتاجية 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[1].

أنواع تحليل تكاليف التسويق:

1- تحليل تكاليف التسويق حسب المنتجات: يستخدم هذا التحليل لتحديد ما يتكلفه 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 .

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

توزيع وتحميل التكاليف التسويقية:

يُقصد بتحميل تكاليف التسويق تحديد نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف التسويق، ويتم ذلك عن طريق تحميل الوحدة المنتجة ببنود 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 [2].

---

(1) المرجع السابق ، ص286.

(2) محمود رمضان زهو، بحوث التسويق والإعلان من منظور عولمة التصرفات الإلكترونية والبيانات (المؤلف، 2006م).

ترى الباحثة أن التكاليف التسويقية من أهم عناصر التكاليف، إلى جانب التكاليف الإنتاجية أو الصناعية التي يعتمد عليها في تحديد تكلفة المنتج ، وبالتالي تحديد سعر البيع لهذا المنتج وتختلف أهمية تكاليف التسويق حتى بين المشروعات المتشابهة نتيجة لبعض العوامل الداخلية في المشروع، مثل شهرة المحل وحجم المشروع وجودة الإنتاج , كما تتميز بنود تكاليف التسويق بكثرتها وتنوعها وحساسيتها الشديدة في التأثر بأي تنوع أو تغير في نوعية المنتجات، وبأي تغير في الظروف الخارجية المحيطة بالمشروع, كتغير الطلب على السلع أو تغير أذواق المستهلكين أو وجود عامل المنافسة أو التدخل الحكومي في شؤون التجارة الداخلية أو الخارجية، وهذا ما دعا العديد من الباحثين إلى دراسة وتحليل عناصر التكاليف التسويقية بهدف رقابتها، واستخدام الوسائل والأساليب اللازمة لخفضها إلى أقل درجة ممكنة، وهو ما يترتب عليه تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج وبالتالي تخفيض الأسعار.

الفصل الثاني

الاطار النظري لربحية الشركات

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وتخطيط الربحية

المبحث الثاني: قياس وتعظيم الربحية

المبحث الثالث: مداخل خفض التكلفة

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وتخطيط الربحية

اولا : مفهوم الربحية:

عرفت بأنها: أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الموجودة [1].

كما تم تعريفها بأنها: عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المنشأة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح وتعتبر الربحية هدفاً للمنشأة ومقياساً) للحكم على كفايتها [2].

كما عرفه البعض بأنها: "عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المنشأة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، وهي هدف رئيس للمنشأة ومقياس للحكم على كفاءتها على مستوي الوحدة الكلية أو على مستوي الوحدات الجزئية، وتقاس الربحية إما من خلال العلاقة بين الأرباح والمبيعات أو من خلال العلاقة بين الأرباح الاستثمارات التي ساهمت في تحقيقها، ويقصد بالاستثمارات الموجودات أو حقوق الملكية "[3].

ويري آخرون أن الربحية هي: "الإشارة إلى الربح منسوباً إلى بعض مكونات الميزانية العمومية أو قائمة الدخل، وتقيس الربحية الكفاءة التشغيلية للمؤسسة وتمكن الأطراف التي لها مصلحة بارتفاع هذه الكفاءة من مراقبتها، والكفاءة التشغيلية تعني) قدرة المؤسسة على تحقيق العوائد الكافية للمالكين والمقرضين والعاملين"[4].

وعرفت أيضاً بأنها: "مؤشر علي الصحة المالية الجيدة وكفاءة ادارة منشاة الاعمال لأنشطتها التشغيلية بشكل يوضح قدرتها علي تحقيق اباح وعوائد مرضية"[5] .

---

(1) عماد محمد أبو عجيلة، اثر جودة التدقيق على إدارة الأرباح ، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة (الأردن ، عمان ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، 2007 م)، (المجلد 17 العدد3) ص76 .

(2) كنجو عبود كنجو، وابراهيم وهبي فهد، الإدارة المالية (عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 1997م) ص212 .

(3) محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية، الاستثمار و التمويل ، التحليل المالي والأسواق المالية الدولية، الطبعة الثالثة (عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2015م) ص206 .

(4) عدنان تايه النعيمي وياسين كاسب الخرشه، أساسيات في الإدارة المالية (عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2007 م) ص236.

(5) محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية (عمان، دار وائل للنشر، 2006م) ص32 .

وتعرف أيضاً بانها:"المؤشر الكاشف للمركز التنافسي للمنشاة في نفس القطاع ولجودة ادارته وهي تسمح للمنشاة بالاحتفاظ بشكل مخاطرة معينة وتوفر وقاية ضد المشكلات قصيرة الأجل"[1].

ويري الباحث ان الربحية هي :"العوائد التي تحققها المنشاة او من المتوقع تحقيقها في نهاية كل فترة مالية بعد خصم المصاريف والتكاليف من هذه الايرادات " .

تعريف الربح:

في اللغة: تعني كلمة ربح النمو أو الكسب [2].

كما يعرف أيضاً بأنه: مقدار التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة[3] .

يعرف الربح بأنه: الزيادة في حقوق الملكية الناتجة من العمليات العرضية أو الفرعية أو أي عمليات أخري أو أحداث وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية[4] () .

ويري آخرون أنه: الزيادة الصافية في الثروة الحقيقية التي يمكن توزيعها على مالكي المشروع في نهاية الفترة دون أن تؤثر على رأس المال المستثمر [5] ().

ويعرف الربح في عالم المال و الأعمال بأنه:

مقدار الكسب من المشروع التجاري أو الخدمي أو الصناعي[6].

---

(1) حمادة ، طارق عبد العال، ادارة البنوك التجارية، سلسلة البنوك التجارية المعاصرة ، الطبعة الثانية (الاسكندرية ، مصر، الدار الجامعية ، 2005 م) ص27.

)2(http // mawdoo3.com .

(3) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (الكويت، دار السلاسل للطباعة والنشر، 1991م)، ص121.

(4) محمد مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية(عمان، معهد الدراسات المصرفية،1989م)، ص 41.

(5) وليد الحيالي، المحاسبة المتوسطة (عمان ، دار حنين للنشر1996 ، م) ص 56.

(6) خالد العامري، إدارة الموارد بنجاح لرفع معدل الأرباح (الإسكندرية، دار الفاروق للاستثمارات الثقافية ،2009 م) ص142 .

ثانيا : أنواع الربح:

هناك ثلاثة أنواع رئيسية من الأرباح صنفها المحللون ونستعرضها كما يلي:

1- الربح الإجمالي:

ويقصد به أرباح المبيعات وهو مقدار الاختلاف بين إيرادات المبيعات و تكلفة صنع المنتج أو تقديم الخدمة، وذلك قبل خصم المصروفات العامة والرواتب والضرائب ومدفوعات الفائدة، ويعني ذلك أن إجمالي الربح هو الربح الذي تحصلت عليه الشركة بعد أن باعت المنتج أو الخدمة أياً كان ما تقدمه أو تنتجه وبعد أن تطرح من الذي تحصلت عليه من سعر البيع تكاليف إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة[1].

2- الربح التشغيلي:

يعرف أيضاً بالدخل التشغيلي وهو مقدار الربح الذي يتم اكتسابه بعد طرح كافة المصاريف التشغيلية والمصاريف الإدارية التي ترتبط ارتباط وثيق بالعمليات التشغيلية من إجمالي الإيرادات, ولا يتم طرح أي مصاريف ليس لها علاقة بالنشاط التشغيلي، كما لا يتضمن أي ربح استثماري من خارج عمليات الشركة كالأرباح الناتجة من حصص مملوكة في شركات أخرى ، وهو يضع الربحية في الاعتبار بعد تكاليف التشغيل والتكاليف الإدارية والتكاليف العامة ، ويعتبر المقياس الأساسي على قدرة الشركة على لكسب من العمليات الجارية[2] ().

3- الربح الصافي:

ويطلق عليه أيضاً صافي الدخل فهو مرادف مشترك لصافي الربح عند مناقشة البيانات المالية التي تشمل (الميزانية العمومية وبيان الدخل) وقد نتج هذا المصطلح عن المظهر التقليدي لبيانات الدخل التي تظهر فيها جميع الإيرادات والنفقات المخصصة خلال فترة زمنية محددة أسفل التقرير، وهو مقدار الربح الناتج بعد دفع كل التكاليف اللازمة لإدارة المشروع، ويساعد صافي الربح في الكشف عن مقدار الربح الذي يمكن الحصول عليه من إجمالي مبيعات الشركة [3].

) 1(https//ar.m.wikipedia.org

) 2(www. Accounting coach.com. 2019

(3) زياد رمضان، أساسيات في الإدارة المالية (عمان، دار صفاء للنشر، 1994 م) ص87.

ثالثا : العوامل المؤثرة علي الربح:

يتأثر الربح بعدة عوامل تؤدي لزيادته ونقصانه ويمكن استعراض أهم هذه العوامل فيما يلي:

1- يرتبط مقدار الربح بشكل أساسي بمقدار النتائج والإيرادات الناجمة عن المبيعات والأنشطة التي تمارسها المنشأة.

2- للتكاليف والمصروفات المختلفة أثراً على الربح، حيث أن قلة النفقات والمصروفات على اختلاف أنواعها تساعد على زيادة الربح بينما ارتفاع النفقات والمصروفات يساهم في تخفيض مقدار الأرباح.

3- مقدار السيولة النقدية المتوفرة و رأس المال العامل و الثابت، لهما الأثر على زيادة الأرباح أو نقصانها، فقد يؤدي توفر السيولة إلى إمكانية الاستفادة من فرص متاحة للاستثمار، كما يمكن الحصول على آلات وأصول ثابتة متطورة من خلال رأس المال الثابت يمكن أن يؤدي لزيادة الإنتاج وتحسين نوعيته ، كما قد يكون لرأس المال العامل دوراً سلبياً على زيادة الربح في حال عدم التشغيل الجيد له.

4- الأسعار السائدة وتغيراتها لها أثر على الأرباح، فقيمة المبيعات ترتبط بمستوي الأسعار، فعندما تكون أسعار منتجاتها مرتفعة تحقق أرباحا اكبر من الحالة التي تكون فيها أسعارها منخفضة، و تحقيق سعر مرتفع في السوق يتطلب من المنشأة تحسين نوعية منتجاتها وتقديم شروط مناسبة للزبائن تساعد على المنافسة .

5- الطريقة والأسلوب الذي تمارسه الإدارة يؤثر على معدلات الأرباح، فبقدر ما تكون الإدارة جيدة ومعتمدة على تقديرات علمية سليمة لكل من النفقات والإيرادات، وبقدر ما تستطيع تخفيض التكلفة الإدارية، بقدر ما تتمكن من تحقيق أرباح جيدة، والعكس من ذلك النمط التقليدي للإدارة والذي لا يتوافق مع التطورات الكبيرة التي دخلت دنيا الأعمال يساهم في تدني الأرباح الممكن تحقيقها[1].

6- سياسة الاستهلاك التي تتبعها المنشأة تؤثر على الربح، فسياسة الاستهلاك السريع تترافق غالباً باستقطاع مخصصات عالية للاستهلاك، وهو ما يؤدي إلى ظهور الأرباح بشكل اقل مما لو تم إتباع سياسة الاستهلاك الثابتة.

---

(1) فداء عدنان عبيد، جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية (بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن و الأربعون، 2016 م) ص257 .

7- معدل الضريبة المفروضة على الأرباح يؤثر على صافي الربح، فارتفاع الضريبة يؤدي إلى استقطاع قسط كبير من الربح وبالتالي ينخفض صافي الربح المتبقي.

8- كثرة العوادم والتالف تؤدي إلى تخفيض الأرباح.

9- التطور التقني واستخدام آلات حديثة يساهم في وزيادة الإنتاج وتخفيض التكلفة وبالتالي يساعد في تحقيق عوائد مناسبة وأرباح مجزية[1].

رابعا : مميزات الربحية وخصائصها:

هنالك خصائص متعددة للربحية كالاتي:

1- الربحية مفهوم اقتصادي يكشف عن النشاط الذي تزاوله الشركة فهل هي رابحة ام خاسرة ومدي هذا الربح .

2- تعكس الربحية كفاءة وفاعلية الادارة فاذا كانت الربحية مرتفعة كانت الإدارة ناجحة وحققت أهدافها، والعكس إذا كانت الربحية متدنية يعني ان الادارة غير كفوء ومقصرة في تنظيم انشطتها الاقتصادية .

3- تعكس الربحية استثمار الشركة للإمكانيات المتاحة وهي توظيف كل ما يتوفر لديها من سيولة .

4- تسعي الشركات إلي تعظيم ربحيتها بالحصول علي اكبر قدر ممكن من الاقساط باقل تكلفة ممكنة وتوظيف هذه الاموال في استثمارات تدر اكبر قدر ممكن من الارباح ضمن درجة سيولة مقبولة ومخاطرة متدنية نسبيا[2] .

خامسا :الفرق بين الربح والربحية:

في السابق كان يتم الاعتماد على الأرباح التي يتم تحقيقها كأحد المتغيرات التي تساعد على القيام بعملية تحديد مستوي الكفاءة المالية وتقييم أداء العمل في المنشئات، وذلك باعتبار إن الأرباح المحققة هي مصدر تمويل داخلي قليل التكلفة يفيد في عمليات التوسع والنمو، ودعم المركز التنافسي للمنشأة في السوق، لكن يؤخذ على حجم الأرباح المحققة بأنها رقم مطلق لا يشير إلى حجم الاستثمارات أو مصادر الأموال التي

(1) المرجع السابق، ص 159 .

(2) كنعان علي، النقود والصيرفة والسياسة(لبنان، بيروت، دار المنهل اللبناني،2012م) ص191.

ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، لذلك تم الاعتماد بشكل كبير على المؤشرات المالية الخاصة بالربحية, كونها مقياس أفضل وأدق من عنصر الربح في الحكم على مدي الكفاءة المالية وتقييم أداء العمل في المنشئات، هذا بالإضافة إلى أن المؤشرات المالية الخاصة بالربحية يمكن مقارنتها مع مؤشرات الربحية في المنشئات المماثلة الأخرى والمنافسة خلال فترة زمنية محددة، كما يمكن مقارنتها مؤشرات الربحية للمنشأة ذاتها خلال فترات زمنية مختلفة حتى يمكن التعرف على الاتجاه الذي يمكن أن تسلكه هذه المؤشرات خلال الزمن [1] .

رغم أن مصطلحي الربح والربحية قريبان من بعضهما البعض والربحية ترتبط بالربح ارتباطاً وثيقا إلا أنهما ليسا بنفس المعني ويمكن توضيح طبيعة كل منهما والفرق بينهما بالجدول التالي :

(1) محمد مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مرجع سبق ذكره ، ص 164.

المقارنة بين الربح والربحية

بند المقارنة	الربح	الربحية
التعريف	- يعرف الربح بأنه رقم مطلق يحدده حجم الدخل أو الإيرادات الفائضة عن التكاليف والنفقات في شركة ما .	ترتبط الربحية بالربح كثيراً فالربحية عبارة عن معيار نسبي أو معدل يحدد نطاق أرباح الشركة بناءاً على حجم النشاط التجاري. تعد الربحية مقياس لكفاءة الشركة وعن طريقها يتم تحديد مدي نجاح الشركة من فشلها في النهاية ، وهي تمثل قدرة مؤسسة أو شركة على تحقيق عائد عن طريق استثمار مواردها .
كيفية الحساب	يتم حساب الربح من خلال خصم إجمالي المصروفات من إجمالي الإيرادات والناتج هو " الربح " ويظهر هذا الناتج في بيان دخل الشركة وهو الهدف الرئيسي لأي شركة أيا كان نشاطها أو حجمها مثلا لو كانت الايرادات 500 جنيه والنفقات 450 جنيه فان الربح هو 50 جنيه	يتم حساب الربحية بالنسبة المئوية أو المعدل بين الربح والإيرادات ، وبناءاً على مثال الربح لو افترضنا أن الربح 50 جنيه والإيرادات 500جنيه يمكن حساب الربحية بقسمة 50 على 500 مع الضرب في100 % (50 ÷ 500 × 100) ليكون الناتج 10%
الاستخدامات والفوائد	تستخدم الأرباح في الوقوف على أداء المنشئات. تحديد ملائمة حجم التكاليف لحجم الإنتاج واتخاذ القرارات المختلفة التي تؤدي لخفض التكاليف . تسعير المنتجات . تطوير نظم التكلفة وربطها بالأنشطة. مراجعة السياسات	من اجل تحديد قيمة الاستثمار في شركة لا يمكن للمستثمرين الاعتماد على حساب الأرباح فقط بل يجب تحليل ربحية الشركة لفهم مدي كفاءتها في استغلال مواردها ومعرفة استثماراتها الأولية. مؤشر الربحية يمكن إدارة الشركة من وضع رؤية متكاملة للتكاليف مقابل مزايا احد المشروعات والعائد المستقبلي المتوقع منه

المصدر: إعداد الباحث اعتمادا على https:// accdiscussion.com

سادسا : مكونات الربحية :

يمكن التعرف على مكونات الربحية من خلال توضيح المفاهيم المتعلقة بها، حيث يوجد مفهومان بالنسبة للربحية على النحو التالي:

الأول: مفهوم ربحية النشاط العادي (الجاري).

الثاني: مفهوم ربحية النشاط الشامل.

1- مفهوم ربحية النشاط العادي(الجاري):

ويتحقق من مقابلة إيرادات النشاط العادي مع المصروفات المتعلقة بهذا النشاط، ويري الفريق المؤيد لهذا المفهوم أنه عند إعداد قائمة الدخل فان الأرباح والخسائر غير العادية (الاستثنائية) وكذلك تعديلات السنوات السابقة يجب ألا تظهر في القائمة بل تدرج في قائمة الأرباح المحتجزة ، والسبب هو تجنب ما قد يحدث من لبس لقاري القوائم المالية، بالإضافة إلى أن الحكم السليم على قدرة المنشأة في تحقيق الربح لا يتأتى إلا من خلال العمليات العادية و المتكررة ، أما العمليات الأخرى فهي لا تتصف بالاستمرار كما أنها ليست من طبيعة النشاط العادي وبالتالي لا يمكن اتخاذها كمقياس لتحقيق الربح[1].

2- مفهوم ربحية النشاط الشامل:

يدل هذا المفهوم على أن الأرباح والخسائر لفترة زمنية معينة تتحدد بناءاً على جميع العمليات التبادلية التي تمت خلال الفترة، والتي تؤثر على صافي حقوق أصحاب المنشأة، وان عدم إظهار الأرباح والخسائر غير العادية وتعديلات السنوات السابقة(من شانه حذف معلومات هامة في حياة المنشأة)[2].

هدف الربحية:

يعتبر هدف الربحية من الأهداف الأساسية لجميع المؤسسات وهو ضروري لبقائها و استمراريتها، وغاية يتطلع إليها المستثمرون، ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع المؤسسة، فهي أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الموجودة بحوزتها.

---

(1) حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة (عمان ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، 2004 م) ص628

(2) توفيق حسون، الإدارة المالية (دمشق، منشورات جامعة دمشق ، 1996 م) ص192 .

إن تحقيق هدف الربح يتطلب جهد كبير من الإدارة المالية بالمؤسسة يوجه بالدرجة الأولي نحو الحصول على الأموال المطلوبة بأقل ما يمكن من التكاليف والمخاطر ومن ثم القيام بالاستثمار والاستخدام الأمثل للموارد بهدف تحقيق أفضل عائد ممكن لأصحابها لا تقل قيمته عن العائد الممكن تحقيقه على الاستثمارات البديلة التي تتعرض لنفس من المخاطر.

و تعمل المؤسسات على تحقيق هدفها في الربحية من خلال قرارين هما قرار الاستثمار وقرار التمويل وفيما يلي تعريف كل من هذين القرارين:

1- قرار الاستثمار:

قرار الاستثمار هو القرار المتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للموارد المتاحة لها لاقتناء مختلف أنواع موجوداتها.

إن قرار الاستثمار في الربحية يظهر من خلال التنويع الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة على مختلف أنواع الأصول بطريقة توازن بين الاستثمار المناسب في كل بند من بنود الموجودات دون زيادة تؤدي إلى تعطيل الموارد، ودون نقص يؤدي إلى فوات الفرص لتمكين المؤسسة من تحقيق أفضل عائد ممكن دون التضحية بالسيولة.

2- قرار التمويل:

هو القرار المتعلق بكيفية اختيار المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للمؤسسة لتميل الاستثمار في موجوداتها . إن اثر القرار التمويلي على الربحية ينعكس من خلال ترتيب مصادر الأموال(من ديون– حقوق مالكين) بشكل يمكن أصحاب المشروع من الحصول على اكبر عائد ممكن، وذلك من خلال الاستفادة من ميزة التوسع في الاقتراض الثابت الكلفة لكن دون تعرضهم للأخطار التي يمكن أن تنتج عن المبالغة في الإقراض[1].

(1) ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010 م) ص ص 42-43.

سابعا : العلاقة بين الربحية والسيولة:

إن الربحية تتحقق من خلال تشغيل أصول المنشأة بكفاية، وهي ضرورية لقدرة المنشأة على البقاء والاستمرار، ولتحقيق الربحية تسعي المنشئات لتوظيف اكبر قدر ممكن من أموالها في استثمارات ذات عوائد مرتفعة الأمر الذي يتعارض بشكل عام مع هدف السيولة، والتي تعتبر ضرورية للمنشأة لوفائها بالتزاماتها من خلال الاحتفاظ برصيد نقدي عندما يحل ميعادها، وبالتالي كلما زادت النقدية المحتفظ بها كلما أدي ذلك إلى تخفيض الإيرادات للمنشأة نتيجة ضياع العائد الذي كان يمكن تحقيقه باستثمار الأموال العاطلة[1] ().

إن من أهم واجبات المدير المالي أن يوازن بين السيولة والربحية وان يحافظ على هذا التوازن باستمرار, والحقيقة أن هذا الواجب ينطوي على صعوبة بالغة لان توفير السيولة يناقض هدف الربحية، ولهذا فان المدير المالي يجد نفسه أمام معادلة صعبة الحل في بعض الأحيان [(2)].

إن هدف تحقيق السيولة الملائمة وهدف تحقيق والربح الملائم هدفان متعارضان، فسيولة تتناسب عكسياً مع الربحية ، فالنقد الجاهز في خزانة المنشأة أصل في منتهي السيولة لكنه لا يحقق أي ربح، وتتدرج سيولة الأصل تنازلياً ابتعاداً عن النقد الجاهز من حيث السيولة. أما من حيث الربح فهناك مصلحة اقتصادية كبيرة للمنشأة في زيادة حجم عملياتها، فدافع الربح يغري المنشأة بزيادة استثماراتها في الأصول، لكنها لا تستطيع أن تتمادي في ذلك، لان هناك حدود معينة إن تخطتها فان كيانها المالي وقدرتها على السداد ستتدهور وبزيد حجم أزماتها. لذلك يجب الاحتفاظ بقدر محدد من النقدية بشكل مدروس، لذا يجب دارسة عملية المبادلة بين السيولة النقدية والمخاطرة من جهة وبين الربحية من جهة أخرى من اجل التوصل إلى قدر التأثير الذي يحدثه صافي رأس المال العامل على مستوي الربحية[(3)].

---

(1) وجدي حامد حجازي ، إدارة الموارد بنجاح لرفع معدل الأرباح (الإسكندرية ، دار الفاروق للاستثمارات الثقافية، 2009م) ص 197 .

(2) محمد الناشد، التخطيط المالي والنقدي، الإدارة المالية(حلب، منشورات جامعة حلب ، مديرية المطبوعات والكتب الجامعية ، 1980 م)ص304 .

(3) توفيق حسون، مرجع سبق ذكره ، ص 304 .

ثامنا : تخطيط الربحية:

إن الاهتمام بهيكل التمويل هو صميم التخطيط المالي للمنشأة، حيث تسعي المؤسسات الاقتصادية للحصول على الأموال اللازمة لتوفير مستلزماتها بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب مما يساعدها على تحقيق الكفاية الإنتاجية، وهنا تظهر كفاءة الإدارة المالية في اتخاذ القرارات المناسبة التي تجنب المنشأة الوقوع في صعوبات مالية غير متوقعة [1].

إن الهيكل المالي يقصد به كيفية قيام الشركة بتمويل أصولها المختلفة، وتوظيفها بما ينعكس بشكل ايجابي على الربحية، وهو يتضمن هيكل رأس المال والذي يتكون من الدين بما يحتويه من القروض ذات الأجل الطويل وحقوق الملكية[2] ().

ويتوقف اخيار هيكل التمويل على ما يسمي بالرفع التشغيلي والرفع المالي، فمصدر التمويل الذي يتسم بارتفاع تكلفته تتعرض بسببه المنشأة لمخاطر أكبر، ولما كانت التكلفة هي الوجه الآخر للعائد فان قرار اختيار هيكل التمويل يصبح هدف لتأثيره على العائد والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة[3] ().

إن أهم الوسائل المتبعة في تخطيط الربحية عند تحديد هيكل التمويل مفهوم الرافعة والذي يشمل ثلاثة مجالات هي الرفع التشغيلي، و الرفع المالي، والرفع الكلي وفيما يلي استعراض لهذه المفاهيم:

1-الرفع التشغيلي:

تعتبر رافعة التشغيل من الأدوات المفيدة التي يمكن استخدامها لتخطيط ربحية المنشئات الجديدة أو القائمة التي ترغب في التوسع، أو تغيير هيكل التكاليف عن طريق المفاضلة بين البدائل أو الصور المختلفة لتكوين الطاقة الإنتاجية، وتعتمد رافعة التشغيل على بيان اثر التكاليف الثابتة على ربحية المنشأة بعد تجاوز نقطة التعادل إن المقصود بالرفع التشغيلي هو تزايد وعاء الأرباح عن طريق زيادة في التكاليف. الثابتة على التكاليف المتغيرة،

---

(1) سيد الهواري، الإدارة المالية، الاستثمار طويل الأجل، (القاهرة ، مكتبة عين شمس، 1996 م) ص166

(2) محمد صالح الحناوي و جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالية ، مدخل القيمة واتخاذ القرار، (الإسكندرية ، دار الجامعة الجديدة ، 2001 م)ص33 .

(3) منير إبراهيم هندي ، الإدارة المالية، مدخل تحليلي معاصر ، الطبعة الثالثة (الإسكندرية ، المكتب العربي الحديث ، 1997 .م) ص 34.

حيث تركز التشغيلية على التكاليف الثابتة، فلو نجحت الشركة في زيادة تكاليفها الثابتة كأن تلجأ إلى استخدام المزيد من الآلات، واستطاعت بالمقابل أن تستغني عن عدد كبير من العمال الذين حلت هذه الآلات محلهم (تكاليف متغيرة) فإنها بذلك تكون قد لجأت إلى ما يعرف بالرفع التشغيلي ، ولسوف تكون النتيجة ا لنهائية إنها تستطيع تحقيق أرباح أكثر ، فإنها بإحلال التكاليف الثابتة محل المتغيرة تستطيع وبنفس الجهد(مستوي المبيعات) أن تزداد النتائج (الأرباح ، الخسائر)[1].

كما يشير الرفع التشغيلي إلى مدي استخدام التكاليف الثابتة في هيكل تكاليف الشركة، فإذا كانت نسبة التكاليف الثابتة إلى نسبة التكاليف الكلية مرتفعة فهذا يعني أن الشركة تتمتع برافعة تشغيلية عالية، وتفسر الرافعة التشغيلية العالية أن تغيراً صغيراً في المبيعات ينتج عنه تغير في الأرباح التشغيلية (الأرباح قبل الفوائد والضرائب) [2].

2- الرفع المالي:

يقصد بالرفع المالي اعتماد المنشأة على الاقتراض من المؤسسات المالية والمصرفية سد احتياجاتها المالية، ويترتب على ذلك فوائد مدينة تعد بمثابة تكلفة ثابتة يتوجب دفعها أو إذا تم التعبير عن الدين بالأسهم الممتازة فتعد أرباح الأسهم المدفوعة تكلفة أيضا، وتعبر الرافعة المالية عن نسبة إجمالي الديون إلى إجمالي الأصول، أو إلى إجمالي قيمة الشركة[3].

3- الرفع الكلي:

يسمي الرفع الكلي في بعض الأحيان بالرفع المشترك ، ويشتمل على كل من الرفع التشغيلي والرفع المالي ويمكن التوصل إلى درجة الرفع الكلي بضرب درجة الرفع التشغيلي في الرفع المالي, وهو إمكانية استخدام

(1) زياد رمضان، الإدارة المالية في الشركات المساهمة (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1996م) ص 45

(2) عبد الحليم كراجة وآخرون، الإدارة المالية والتحليل المالي (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)ص 27

(3) رشاد العطار، الإدارة المالية والتحليل المالي (عمان، دار البركة للنشر والتوزيع، 2001 م) ص87.

الكلف (الكلف التشغيلية والكلف المالية) لتعظيم اثر التغيرات التي يمكن أن تحصل حصة السهم الواحد من الربح [1].

تري الباحثة ان الشركات تهدف بشكل أساسي لتحقيق الربح من خلال ممارسة الأنشطة والأعمال المختلفة والتي تتطلب الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الكفاية الإنتاجية في ظل ظروف المنافسة السائدة بالاعتماد على معايير تحكم التعامل مع عناصر الإنتاج وصولاً لتحقيق أرباح عالية تتوفر فيها شروط الجودة وامكانية استمرارها لضمان بقاء المنشأة واستقرارها .

كما تتجلي أهمية الربحية في توفيرها معلومات تساعد إدارة المنشأة في معرفة كفاية أداءها في إدارة الموجودات وقدر المبيعات المحقق إقامة استثمارات ذات عائد عالي، كما أن الربحية تساعد المستثمرين على تحديد خياراتهم بشأن المنشأة

(1) طلعت احمد عبد الرحمن ، اثر التغير في الهيكل المالي على ربحية المنشأة ، رسالة دكتوراه المحاسبة غير منشورة(جامعة القاهرة، كلية الدراسات العليا، 1987 م) ص75 .

المبحث الثاني

قياس وتعظيم الربحية

اولا : مفهوم القياس:

القياس لغة: هو رد الشيء إلى نظيره[1].

وعرف أيضاً بأنه: عملية ترجمة وتفسير الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، ويتطلب هذا تعريف الشيء موضوع القياس بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهي الإجراءات التي تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية من الخصائص المختلفة المراد قياسها[2] .

مفهوم القياس المحاسبي:

عرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنه: قرن الإعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءاً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة [3].

كما عرف أيضاً بأنه: "عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب"[4].

ويري آخرون: "أن القياس المحاسبي في جوهره لا يخرج عن الدراسات التفصيلية للبيانات المالية والارتباطات فيما بينها واثارة الأسئلة حول مدلولاتها في محاولة لتفسير الأسباب التي أدت لظهور هذه البيانات بالكميات التي عليها مما يساعد على اكتشاف نقاط الضعف والقوة في السياسات المالية والبيعية والإنتاجية التي تقوم بها المنشأة "[5].

---

(1) إبراهيم أنيس، المعجم الوسيط (بيروت ، دار الأمواج ، 1978 م) ص770 .

(2)عبد الحميد احمد محمود، القياس المحاسبي للأصول ، مدخل نظرية القياس (سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الرابع عشر ، العدد الأول، 2000 م) ص4 .

)3(American Accounting Association A.A.A. Research accounting measurement Collected Papers 1966 . P. 47

(4) محمد عطية مطر ، حكمت الراوي، وليد ناجي الحيالي ،نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات(الكويت، مكتبة الفلاح، 1996م) ص100.

(5) احمد بسيوني شحادة، المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي(القاهرة، الدار الجامعية ، 1992م) ص 101 .

عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASC) القياس بأنه :

عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية ، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية ،التكلفة الجارية، القيم القابلة للتحقق " القيم الحالية " والملاحظ في هذا التعريف هو إشارته إلى ضرورة استعمال القيم النقدية وضرورة وجود أسس للقياس كما أشار إلى النماذج المستعملة في عملية القياس [1].

ثانيا : أهداف القياس المحاسبي: للقياس المحاسبي هدفين أساسيين هما:

1- قياس الموارد التي تحقق الدخل:

من الضروري رعاية الثروة التي تشكل مصدر تحقيق الدخل وتدفقه، وهذا يتطلب ضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها باستمرار للوقوف على التغيرات إلى تطرأ عليها لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب.

2- تأمين الاستغلال الأمثل للموارد:

ويعني دراسة الفرصة البديلة لتوجيه الموارد وعقلنة استغلالها لزيادة عوائد الدخل المتحقق وتقليل فرص الضياع قدر المستطاع [2].

ثالثا : خطوات عملية القياس: يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدي مراحل عملية القياس وعدد الخطوات التي تنفذ بها، وذلك تبعاً لاختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية.

فبينما يحصر البعض عملية القياس المحاسبية بمرحلتي تسجيل وتخصيص القياسات المحاسبية التاريخية ، يري البعض منهم أن عملية القياس المحاسبية لا تنتهي عند هذا الحد بل تشمل أيضا عملية تشغيل هذه

---

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة (عمان ، الدار الدولية للنشر والتوزيع ، 2001م) ص238 .

(2) وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة (الدنمارك ، منشورات الأكاديمية العربية ، 2007 م) ص101.

القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أم مستقبلية وفيما يلي نستعرض الخطوات الأساسية لتنفيذ عملية القياس:

الخطوة الأولى: تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم . وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعلا التبادل المتفق عليه[1].

الخطوة الثانية: تسجيل العمليات المادية السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج بناءاً على دليل موضوعي قابل للتحقق.

الخطوة الثالثة: بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة.

الخطوة الرابعة: تلخيص العمليات، وحتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة أو المهتمين بأحوالها المالية, وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحدث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها.

رابعا : طرق قياس الربحية: توجد العديد من مقاييس الربحية كل منها مرتبط بعلاقة العائد الذي تحققه المنشآت الصناعية ومبيعاتها أو أصولها أو حقوق الملكية بها، وبالتعامل مع هذه المقاييس كمجموعة يستطيع المحلل المالي أن يحدد موقف ربحية هذه المنشئات من خلال تقييم عائداتها في ضوء مستوي معين للمبيعات ومستوي معين للأصول أو مستوي معين لاستثمارات الملاك [2].

نسب الربحية: إن نسب الربحية تعد من أهم نسب التحليل المالي لجميع الجهات المتهمة بالمعلومات الخاصة بالشركة، إذا توفر نسب الربحية مجموعة من المؤشرات التي تساعد في الحكم على أداء الشركة وقدرتها على توليد الدخل وقياس حجم الاستثمار وعوائد الأسهم.

---

(1) رمضان محمد غنيم على، المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة(عمان، دار الحامد للنشر، 1997م)، ص104.

(2) أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006م) ص475.

وتمثل الربحية عادة في قدرة الشركة على توليد الدخل، ويعد تحليل الأرباح مهماً جداً للمساهمين كون العوائد التي يحصلون عليها هي من قيمة الأرباح المتحققة، كما أن قيمة الأرباح المتحققة تعد ذات أهمية بالنسبة للدائنين لأنها تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على سداد ديونها ، كما تعد الربحية من المؤشرات المهمة لمعرفة الأداء المالي للشركة [1].

من جانب آخر فان نسب الربحية تقيس كفاءة المنشأة في استغلال مواردها بشكل امثل لتحقيق الأرباح، وهي تقدم معلومات يمكن بواسطتها التمييز بين صافي الدخل الذي يتم تحديده بموجب أساس الاستحقاق ، وصافي التدفق النقدي التشغيلي الذي سيتم تحديده بموجب الأساس النقدي. وعلى هذا الأساس فان تحقيق الشركة لرقم مرتفع من صافي الدخل لا يعني بالضرورة أنها حققت تدفقاً نقدياً مرتفعاً والعكس، في حين كلما ارتفع صافي التدفق النقدي التشغيلي الموجب مقارنة مع صافي الدخل الذي تحققه الشركة خلال العام ارتفعت نوعية وجودة أرباح الشركة والعكس[2] ().

توجد العديد من مقاييس الربحية كل منها ترتبط بعلاقة العائد الذي تحققه المنشأة ومبيعاتها أو أصولها أو حقوق الملكية بها ، وبالتعامل مع هذه النسب يمكن تحديد موقف ربحية المنشأة من خلال تقييم عائداتها في ضوء مستوي معين للمبيعات، ومستوي معين للأصول، ومستوي معين لاستثمارات الملاك.

خامسا : ويمكن استعراض نسب الربحية فيما يلي:

1- نسبة هامش إجمالي الربح:

يطلق على هذه العلاقة أيضاً اسم حافة مجمل العمليات ، و يمثل هامش مجمل الربح نسبة كل جنيه من المبيعات تبقي بعد دفع الشركة لتكلفة مبيعاتها، فكلما كان هامش مجمل الربح مرتفع كان أفضل للشركة ويدل على تكلفة نسبية اقل للبضاعة المباعة، والعكس صحيح ، وتدل هذه النسبة على كفاءة الإدارة في

)1(W N Opportunity Costs and Non Scale Free ، and Brian ، Daniela L.A Capabilities : Profit Maximization Corporate Scope and Profit Mangers . Strategic Management Journal ¡ 2010 ¡ Vol . 31 ¡ No.7 ¡ P. 58

(2) محمد عطية مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني،الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية ، الطبعة الرابعة (عمان، دار وائل للنشر، 2016 م)، ص65 .

السيطرة على التكاليف وتسعير وتوليد المبيعات، لا يوجد معيار نمطي يمكن استخدامه للحكم على هذه النسبة، ومن ثم لابد من إجراء المقارنات مع نسب الشركة في السنوات السابقة ، وكذا مع نسب الشركات المنافسة الأخرى في نفس الصناعة ، وتحتسب بقسمة الربح الإجمالي والذي ينتج عن المبيعات مخصوماً منها تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على صافي المبيعات[1] () .

طريقة الاحتساب= مجمل الربح × 100
صافي المبيعات

2- نسبة هامش صافي الربح:

تعد هذه النسبة مقياساً لمقدار صافي الربح المتحقق بعد الفوائد والضرائب عن كل جنيه من صافي المبيعات أو الإيرادات ، والنسبة العالية تشير إلى الشركة الأكثر ربحية، كما تبين قدرة الشركة على تحقيق ربح نتيجة للمبيعات ومؤشراً على نجاح الإدارة ويظهر هامش الربح كنسبة مئوية، وعلى سبيل المثال إذا كانت النسبة 20 % فهذا يعني ان الشركة حققت ربحاً صافياً مقداره 20.000 مقابل كل جنيه من المبيعات[(2)]

طريقة الاحتساب: صافي الربح ×100
صافي المبيعات

3- نسبة هامش الربح التشغيلي:

تمثل هذه النسبة ما نطلق عليه عادة الأرباح الكاملة التي تحققت عن كل جنيه من المبيعات، وتعني كلمة كاملة مدلول أن هذه الأرباح لم ينتقص منها أية نفقات تمثل أي التزامات مالية أو حكومية (فوائد أو ضرائب)، وتمثل فقط الأرباح التي تم الحصول عليها مقابل التشغيل[(3)].

طريقة الاحتساب: الربح التشغيلي × 100
صافي المبيعات

4- نسبة العائد على حقوق الملكية:

(1) محمد على إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة(عمان ، دار إثراء للنشر، 2010م)ص139

(2) خلدون إبراهيم شديفات ، إدارة وتحليل مالي (عمان، دار وائل للنشر، 2001م) ص 172 .

(3) العامري، محمد علي إبراهيم ، الإدارة المالية المتقدمة (العراق، بغداد، دار وائل للنشر والتوزيع، 2010م)ص 400.

تعرف أيضاً باسم العائد على القيمة الصافية أو حقوق المساهمين ، وتستخدم هذه النسبة لقياس مقدار الربح الذي يتحقق الملاك كنسبة مئوية من حقوق المساهمين العاديين، وبالتالي معدل الربح الصافي الذي يجنيه المستثمرون نتيجة استثمار أموالهم بالشركة كمردود على مخاطرتهم في توظيف أموالهم وبناءاً على هذه النسبة يتخذون قرارهم بالاستمرار في النشاط أو تحويل أموالهم في استثمارات أخرى تعود عليهم بأرباح عالية، وتدل هذه النسبة على مدي كفاءة الإدارة في توظيف أموال المساهمين لذا لابد من أن تكون هذه النسبة عالية إذ يعطى انخفاضها مؤشراً سيئاً عن أداء الشركة[1].

طريقة الاحتساب: صافي الربح ×100

حقوق الملكية

5- نسبة العائد على الأصول:

تعتبر هذه النسبة مؤشر على مدي ربحية المؤسسة بالنسبة لمجموع أصولها، وهي تمثل هذه النسبة قدرة الشركة على استثمار أصولها التي تمتلكها من معدات ومباني وأراضي ومخزون في توليد الأرباح ويشار إليها بالعائد على الاستثمار، وتقيس هذه النسبة كفاءة إدارة الشركة في التشغيل فهي تعتمد بشكل كبير على حجم الأصول المستخدمة في الاستثمار، ويعطي الارتفاع في معدل العائد على الأصول مؤشراً جيداً على الاستخدام الأمثل للأصول المستثمرة، وتستخدم هذه النسب للمقارنة مع الشركات المماثلة في القطاع نفسه[2].

ويري كاتب آخر أن هذه النسبة تقيس ربحية المشروع كله ، وتحسب بقسمة صافي الربح قبل دفع الفوائد على مجموع الأصول أي على مجموع الأموال المستثمرة في المشروع ، فالعلاقة هنا تكون بين الأرباح التي تحققها المشركة وبين جميع الموارد المالية المستخدمة فيها بغض النظر عن كونها أموال مملوكة أو مقترضة، دائمة أو مؤقتة، المستخدمة فيها بغض النظر عن كونها أموال مملوكة أو مقترضة ، دائمة أو مؤقتة[3] ().

طريقة الاحتساب : صافي الربح (قبل الفوائد) ×100

اجمالي الاصول

(1) الراوي، خالد، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي (عمان،الاردن ، دار المسيرة للطبع والنشر 2000) ص390.

(2) محمد على إبراهيم العامري ، مرجع سبق ذكره، ص141 .

(3) جميل احمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية (بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1987 م) ص127 .

6- نسبة العائد على رأس المال المستثمر:

تدل هذه النسبة على كفاءة وربحية الشركة من الاستثمارات الرأسمالية ، ومن وجهة نظر استثمارية فان هذه النسبة يجب أن تكون أعلى من معدل الاقتراض ، والا فان أي زيادة في الاقتراض ستعمل على تخفيض أرباح المساهمين. ويمكن احتساب متوسط العائد على رأس المال المستثمر بقسمة الربح على رأ س المال المستثمر في بداية ونهاية الفترة، لإعطاء صورة أكثر دقة عن ربحية الشركة ، وخصوصاً الحالات التي يتغير فيها رأ س المال المستثمر بشكل كبير خلال السنة المالية، ويمكن عند احتساب هذه النسبة استخدام الربح (قبل الفوائد والضرائب) ليشمل الإيرادات والمصروفات الأخرى[1] ().

طريقة الاحتساب: صافي الربح (قبل الفوائد) × 100

مجموع الاصول – المطلوبات المتداولة

ويري آخرون أن هذه النسبة تبين معدل العائد الذي تمكنت المنشأة من تحقيقه على مجموع الأموال المستثمرة فيه, أي على الأموال التي تمثل استثماراً دائماً في المشروع أو استثماراً طويل الأجل، وبالتالي فان رأس المال المستثمر يقصد به حقوق الملكية زائد القروض والالتزامات طويلة الأجل، وبالتالي فان الأفضل تعديل صافي الربح بإضافة الفائدة على تلك المطلوبات طويلة الأجل حتى نصل للنسبة الأكثر تعبيراً[(2)]

طريقة الاحتساب: صافي الربح (قبل دفع فائدة القروض طويلة الاجل ×100

حقوق الملكية + المطلوبات قصيرة الاجل

7- هامش الفائدة الصافي:

يعبر عنه بصيغة النسبة المئوية أي بنسبة الفرق بين دخل الفائدة ومصاريف الفائدة(أي الفرق بين الإيرادات من الفوائد المقبوضة والفوائد المدفوعة) مقسوماً على الموجودات العاملة والمولدة لهذا الدخل (وتتضمن هذه الموجودات كل من الاستثمارات والقروض)[(3)].

(1) فهمي الشيخ مصطفي، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره ، ص47 .

(2) محمود عبد الحليم الخلايلة ، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية ، الطبعة السابعة (عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2013م) ص159.

(3) حاكم محسن الربيعي، وآخرون، حوكمة البنوك واثرها علي الاداء والمخاطرة (عمان، دار البازوري، للنشر والتوزيع ، 2013م) ص112.

وصيفة هذه النسبة هي:

طريقة الاحتساب: دخل الفائدة – مصاريف الفائدة × 100

الموجودات المربحة

معايير الربحية:

يقوم التشخيص المالي لأي مؤسسة على دراسة نشاطها من مختلف الجوانب باستخدام مجموعة من الوسائل والأساليب المالية، وتعتبر معايير ومؤشرات الربحية احد هذه الوسائل التي تستخدم في تحليل ربحية الشركات عن طريق العلاقة بين الربح المحقق والبند في قائمة الدخل الذي حقق ذلك الربح وهناك عدة معايير تستخدم في تحليل الربحية:

1- القوة الإيرادية:

يقصد بها قدرة الشركة على توليد الأرباح من العمل الأساسي الذي تقوم به وهي عبارة عن العلاقة بين قدرة وحدة المبيعات على توليد الأرباح وقدرة الموجودات على توليد المبيعات, ويعبر عن قدرة الموجودات التشغيلية بمعدل دوران الأصول العاملة, وتعتبر القوة الإيرادية مقياس أفضل من الربح على كفاية المؤسسة، لان الربح رقم مطلق لا يشير إلى حجم الاستثمارات التي حققته، بينما القوة الايرادية توجد مثل هذه العلاقة الأمر الذي يسهل إجراء المقارنات مع عوائد الفترات الأخرى والمؤسسات الأخرى التي تختلف من حيث مصادر التمويل، كما تساعد في معرفة الاتجاه الذي يتخذه أداء المؤسسة[1] ().

وتتمثل عناصر القوة الإيرادية في

1/ **المبيعات:**

يعد ربح المبيعات الصافي من المقاييس الهامة لنجاح المؤسسة وكفاءة إدارتها ومن هنا كان من المهم تحليل قائمة الدخل لمعرفة مدي تحقيق الهدف الربحي للمؤسسة والذي لا يمكن الوقوف عليه من تحليل المركز المالي، كما أن تحليل قائمة الدخل مهم في التحليل طويل الأجل في أعمال المؤسسة وذلك أن قائمة الدخل تعد تقريراً عن فترة معينة ضمن فترات تكمل بعضها البعض على التوالي نحو مستقبل المؤسسة ويبدأ تحليل قائمة الدخل باستخراج النسب المئوية لكل بند من بنود القائمة إلى صافي المبيعات، وتفيد النسب في استخدام المؤشرات

(1) محمد مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي(عمان، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، 2006 م) ص178 .

المالية لتحليل نتائج الأعمال وتعطي نسب الربحية مؤشرات عن مدي قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من مبيعاتها أو من الأصول المتاحة لها [1].

2/ صافي الأصول العاملة :

وتعني جميع الأصول التي تستخدم في عمليات المنشأة لتحقيق الإيراد العادي للعمليات بعد طرح المخصصات واستبعاد الأصول غير المساهمة في تحقيق الربح وكذلك الاستثمارات، وتستخدم معادلة دي بونت في بيان أسباب الارتفاع والانخفاض في القوة الإيرادية، حيث تربط بين نسبتي هامش الربح ومعدل دوران مجموع الأصول في طريقة تحليل اكبر قدر ممكن من بنود قائمتي الدخل والميزانية العمومية، وذلك لمعرفة أوجه القصور أو أوجه التفوق، ويتم تحليل بنود الأرباح من إيرادات وتكاليف, وكذلك بنود المبيعات من كميات وأسعار بيع، كما يتم تحليل الأصول التي تساهم بشكل مباشر في عملية الإنتاج من أصول ثابتة ومتداولة للوصول إلى الأسباب التي تزيد من العائد على الأصول.

أن أصول الشركة تتشكل من مجموع المطلوبات و رأس المال، وان هذه الأموال تستخدم في تمويل نشاطات الشركة، لذلك فان نسبة العائد على الأصول يعطي فكرة عن مدي فعالية الشركة في تحويل تلك الأموال المستثمرة إلى أرباح ، ومثال على ذلك إذا حققت الشركة صافي أرباح قدره مليون جنيه, وبلغ مجموع الأصول حوالي 5 ملايين جنيه فان العائد على الأصول هو 20 %، ومع إذا حققت شركة أخرى نفس الأرباح لكن كان مجموع أصولها 10 مليون جنيه فان العائد إلى أصولها 10% ، وبالتالي فان الشركة الأولى أفضل من الشركة الثانية في تحويل استثماراتها إلى أرباح .

2- العائد على الاستثمار:

إن مفهوم العائد على الاستثمار يعكس ربحية الأموال المستثمرة في المشروع الاقتصادي، لذلك يستخدم كمقياس لأداء الإدارة في إدارة رأس المال المستخدم كما يمكن عده هدفاً تسعي الإدارة لتحقيقه[2] .

---

(1) محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية- الاستثمار والتمويل ،التحليل المالي والأسواق المالية الدولية (عمان، دار الحامد للنشر، 2008 م) ص166.

(2) فهمي الشيخ مصطفي، التحليل المالي (فلسطين ، رام الله ، 2008م) ص 44.

وهناك مفهومان للاستثمار هما:

المفهوم الأول : هو إجمالي الموجودات ويقصد بها جميع الأموال المستثمرة في المشروع ، وطبقاً لهذا المفهوم فان العائد على الاستثمار هو العائد على الموجودات.

المفهوم الثاني: هو حقوق أصحاب المشروع (حقوق الملكية) ويقصد به الأموال المستثمرة من قبل أصحاب المشروع، وطبقاً لهذا المفهوم فان العائد على الاستثمار يعني العائد على حقوق الملكية.

يتأثر العائد على الاستثمار بثلاثة متغيرات رئيسية هي:

أ/ صافي رأس المال المستخدم:

وذلك باستبعاد الاستثمارات الخارجية والأصول الجديدة التي لم تستخدم خلال مدة الحساب.

ب/ صافي المبيعات خلال:

وذلك باستبعاد الإيرادات التي لا تتصل بالنشاط العادي خلال مدة الحساب.

ج/ أرباح الاستثمار قبل طرح الفوائد :

وذلك لقياس ربحية الأموال الكاملة المستخدمة ومن ضمنها الديون التي ساعدت على زيادة العائد على الاستثمار[1].

كيفية تعظيم الربحية:

يعتبر تعظيم الربحية من وجهة نظر الاقتصاديين هدف لتقييم الأداء التشغيلي للمؤسسة ويعبر عن مدي الكفاءة الاقتصادية ، لذلك يجب توجيه جميع القرارات نحو تحقيق أقصى ربح ممكن ، من خلال العمل على زيادة إنتاجية المصادر المتاحة للاستثمار إلى أقصى حد ممكن[2] ().

إلا أن الربح الذي تسعي إليه المنشئات هو الربح المحاسبي الذي يعبر عنه بزيادة قيمة مبيعات المنشأة من السلع والخدمات عن تكلفة إنتاجها وتسويقها, ويستند معيار القوة الإيرادية الذي يقوم على قياس الربحية من خلال العلاقة بين ربح العمليات والموجودات التي ساهمت في تحقيقه على متغيرين رئيسيين هما:

)1(https://www.business4lions.com-profitability ratios in financial analysis

(2) محمد مفلح عقل، مرجع سبق ذكره ، ص180

1- هامش الربح أو ما يعرف بمعدل العائد على كل جنيه من المبيعات وهو يساوي صافي المبيعات مقسوماً على صافي الموجودات.

2- قدرة الأصل على توليد المبيعات أو ما يعبر عنه بمعدل دوران الأصول وهو يساوي صافي المبيعات مقسوماً على الأصول.

وتتوقف فعالية هذين المتغيرين على طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة ، ففي بعض المنشئات ينخفض هامش الربح ويرتفع معدل دوران الأصول، ويحدث العكس في منشئات أخرى، ويدل انخفاض سعر البيع أو انخفاض المبيعات أو ارتفاع التكاليف على انخفاض كفاءة المنشأة في استخدام أصولها ، ويدل ارتفاع معدل دوران الأصول على زيادة كفاءة المنشأة في استخدام أصولها.

إن تحسين القوة الإيرادية أو معدل العائد على الاستثمار أو العائد على حقوق الملكية يمكن أن يتم عن طريق تحسين مكوناته وهما هامش الربح ومعدل الدوران، حيث يمكن تحسين هامش الربح عن طريق توسيع الفجوة بين العائد والتكاليف وذلك عن طريق زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف، فزيادة المبيعات تتم بإتباع سياسات بيعية مشجعة مثل القيام بحملات دعاية وإعلان ومواكبة التغيرات في أذواق المستهلكين وغيرها[1].

كما يمكن تخفيض التكاليف عن طريق التأثير على المصاريف الإدارية كالأجور ومصاريف الكهرباء والمياه والتلفون والضيافة وغيرها، كما يمكن تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض التمويل باللجوء إلى مصادر تمويل مناسبة من حيث المدة وسعر الفائدة، وإتباع أساليب تحقق الوفر الضريبي، بالإضافة لاستخدام سياسات معينة للاستهلاك أما تحسين معدل دوران الأصول وزيادة قدرتها على توليد المبيعات يرتبط بحسن اختيار الأصول التي سيتم توظيفها في المنشأة ، بحيث تمكن من زيادة المبيعات خاصة أن اختيار الأصول يتأثر بعدة عوامل مثل تكلفة حيازتها سواء بالامتلاك أو الاستئجار، بطول فترة الحيازة وسياسة الاستهلاك المتبعة في المنشأة ، فكل عامل من هذه العوامل يؤدي إلى اختلاف في معدل الدوران [2].

---

(1) عبد العزيز عبد الرحيم سليمان، التمويل والإدارة المالية في منشآت الأعمال(الخرطوم، جامعة النيلين ، 2004 م) ص ص99 – 100.

(2) سليمان عبد العزيز عبد الرحيم، مرجع سابق، ص101.

يري الباحث أن الأساس هو وجود وتحقق الربح، و الربحية هي عملية قياس وتحديد العلاقة بين الربح والنشاط الذي تسبب فيه لتحديد مدي جودة وكفاية الربح ،وهو ما يعكس كفاءة الأداء التشغيلي الذي تنتهجه إدارة المنشأة، وتعتبر عملية تحسين وتعظيم الربح ترجمة لمدي التحكم في إدارة النشاط التشغيلي وكفايته والتحكم في تكاليف الإنتاج من مرحلة التخطيط وحتى الوصول للمنتجات النهائية المعدة للبيع ، وفي سبيل ذلك يجب إتباع نظم إدارة تكلفة حديثة, ويمكن تحسين القوة الإيرادية وبالتالي تحسين الربحية وذلك بتحسين هامش الربح التشغيلي والذي يمثل قدرة وحدة الإنتاج المباعة على توليد الأرباح ، ويتم ذلك بزيادة المبيعات بنسبة اكبر من زيادة التكاليف، أو زيادة المبيعات مع ثبات التكاليف ، أو ثبات المبيعات مع تخفيض التكاليف، كما يمكن فيجانب آخر تحسين معدل دوران الأصول، أي حسن استخدام الأصول في العمليات الإنتاجية للمنشأة ومساهمتها في زيادة الوحدات المنتجة للبيع.

المبحث الثالث

مداخل خفض التكلفة

اولا: مفهوم خفض التكلفة :

ويمكن تعريف مفهوم خفض التكلفة بأنه:

تحقيق وفورات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة من البضاعة المباعة أو الخدمة المقدمة، دون التأثير على ملائمتها للاستخدام المطلوب[1].

كما عُرفت بأنها: "عملية التخطيط الإيجابي لتحسين الكفاءة. ويمكن النظر إلى ذلك من عدة زوايا هي :زيادة العمليات الإنتاجية، إيجاد الوسائل التي يكون من شأنها إحداث خفض في تكلفة الوحدة المنتجة "[2].

كما عرفها آخرون بأنها : "الاستخدام الأمثل لعناصر التكاليف من مواد وأجور ومصاريف أثناء العملية الإنتاجية ،عن طريق فحص ودراسة تكاليف الإنتاج، والعمل على استبعاد الضياع والأجزاء غير الضرورية في الإنتاج، من أجل إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة دون المساس بنوعية ومواصفات المنتج، إذ أن استخدام موارد رديئة النوعية كونها ذات كلفة منخفضة لا تّعدّ تخفيضاً للتكلفة "[3].

أما الجزار فقد عرّف عملية خفض التكلفة بأنها: خطة إيجابية موضوعة لتحسين الكفاءة، عن طريق استبعاد الضياع والإسراف في الإنتاج، وزيادة الكفاءة في جميع المجالات عن طريق استخدام وسائل متطورة لتقليل هذا الإسراف[4].

---

(1) خديجة جمعة الزويني، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف ، دراسة تطبيقية منشورة في الشركة العامة للسيارات المكائن ،مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، العدد 67 ، 2007 م) ص 66 .

(2) أحمد عبد الدائم السامرائي ، تخفيض تكاليف المنتوج باستخدام تحليل القيمة ، بحث دبلوم عالي في محاسبة التكاليف المهني غير منشور ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 1999) ص14 .

(3) علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات مجلة جامعة، كربلاء العلمية، المجلد الثامن ، العدد الرابع إنساني 2010 م) ص139 .

(4) محمد محمد الجزار ، محاسبة التكاليف ، أداة تحليلية تساند الإدارة في تحقيق الأهداف(مصر ، مطابع سجل العرب، 1970م) ص329

ثانيا : العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف:

تُعدّ التكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لاعتماده الكثير من المنشآت. ويقصد به قدرة المنشأة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من التكلفة، قياساً بالمنافسين في الصناعة ذاتها وبالتالي فإنها ستملك ميزة تفضيلية تستطيع من خلالها أن تنافس في السوق، وتتمكن من السيطرة عليه .ولا شك أن التركيز على تخفيض التكلفة سوف ينعكس على السعر النهائي للمنتج، ويمنح المنشأة ميزة تنافسية خاصة في الأسواق التي يكون المستهلك أكثر حساسية تجاه الأسعار ، والذي يتوقف شراؤه من عدمه على أساس ذلك.

ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف ما يلي-:

1- الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين

2- الاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة الموارد الأولية مع وجود أنظمة تمرين متقدمة.

3- اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف.

4- الارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات المنشأة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة[1].

أهمية خفض التكلفة:

1- تتجلي أهمية خفض التكلفة من العلاقة القائمة ما بين التكلفة ومستوى الربح وأسعار المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة.

2- إن عملية خفض التكلفة تساعد على تعزيز الموقع التنافسي للمنشأة، إذ أن تقديم منتجات بأسعار معتدلة سوف يمكن المنشأة من منافسة المنشآت الأخرى في السوق، وهذا يتوقف على مدى كفاءة الإنتاج ومدى انعكاسه على خفض التكاليف .

3- إن تخفيض التكاليف يؤدي إلى الحرص والاقتصاد في استخدام عناصر الإنتاج، لأنه الطريق السليم إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية.

(1) تامر البكري، استراتجيات التسويق(عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2008 م)، ص 205 .

4- إن تخفيض التكاليف يساعد المنشأة في زيادة أرباحها وتعزيز رأسمالها مما يمكنها من التوسع في النشاط الإنتاجي.

5- نتيجة لارتباط عملية خفض التكلفة بالجانب المالي فهي تمثل البرنامج الرئيسي في تطوير كفاءة الأداء للمنشآت.

6- إن عملية تخفيض التكاليف تساعد على توفير الأموال اللازمة، التي يمكن استخدامها في الظروف الطارئة لتسديد الالتزامات المالية المترتبة على المنشأة.

لذلك عملية خفض التكلفة تعتبر مسئولية جميع من بالمنشأة، لأنها تتأثر بمجموعة من العوامل المترابطة سواء كانت إدارية أو فنية أو بيئية[1] ().

ثالثا : توجد العديد من المداخل المستخدمة في خفض التكلفة منها:

*** نظام إدارة التكاليف:**

يهدف نظام إدارة التكاليف لأي منشأة إلى تعظيم الأرباح في الوقت الحالي وفي المستقبل، ويمكن تحقيق هدفين رئيسيين هما:

1- منافسة عالمية .

2- التحسين المستمر .

توجد ثلاثة متطلبات ومكونات لنظام إدارة التكاليف هي:

1- التزام الإدارة العليا.

2- تدخل واشراك العاملين من جميع المستويات.

3- إنشاء نظام التحسين الذاتي المستمر؛ لكي يسهم في تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة الغير مضيفة للقيمة.

ويقصد بكل منهما ما يلي:

(1) أحمد عبد الدائم السامرائي، مرجع سابق، ص ص18-19.

أ- الأنشطة المضيفة للقيمة:

هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة المنتج من- وجهة نظر المستهلك، وهذه الخصائص يقدرها المستهلك(داخلي وخارجي) ويكون مستعد لأن يدفع ثمناً لها .ومعنى أنها مضيفة للقيمة أنه لا يمكن إلغاؤها بدون أن يؤدي ذلك إلى تقليل الكمية أو الجودة التي يحتاجها المستهلك أو المنشأة[1].

ب- الأنشطة غير المضيفة للقيمة :

كل الانشطة الأخرى تعتبر غير مضيفة للقيمة، بمعنى- أنها لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك . لكن ذلك لا يعني أنها أنشطة غير ضرورية، فمثلاً التدريب يعتبر نشاطاً غير مضيف للقيمة لكن ذلك لا يعني أنه نشاط غير ضروري، لأنه بدون تدريب لن تتمكن المنشأة من إنتاج منتج بجودة عالية بشكل مستمر، وبالتالي فالتدريب نشاط غير مضيف للقيمة لكنه ضروري.

إن تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة تعتبر عملية لا نهائية، بالتالي فإن ذلك يتطلب إنشاء نظام يتولى تحقيق هذين الهدفين بشكل مستمر، كما أنه لابد من تحليل كل أنشطة سلسلة القيمة من الأبحاث والتنمية، إلى التصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع والخدمات .ويبدأ نظام إدارة التكاليف بتطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة، لكن النظام الشامل يتضمن الإدارة بالأنشطة ونظم إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج الفوري[2] ().

نظام تكاليف الأنشطة (Activities Based Cost system ABC):

يقاس نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة .

يعرف نظام التكاليف على أساس إلا نشطة (ABC) بأنه:

أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة في بيئة الأعمال، وهي طريقة تسعي إلى تحقيق مستوي متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل

(1) حنفي زكي محمد وآخرون ، أساسيات محاسبة التكاليف(القاهرة ، مطبعة جامعة القاهرة ، 2000 م) ، ص420 .

(2) حنفي ذكي مجمد واخرون، اساسيات محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ص 421.

الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح[1].

كما عرف بأنه: ذلك الأسلوب الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تكاليف هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة [2].

وعرف بأنه : هو مجموعة من الاجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل وربحية المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات في ضوء محركات تكلفة ملائمة [3].

أهداف نظام التكاليف علي اساس النشاط (ABC):

1- تحديد تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان وتحمل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .-

تحقيق رقابة فعالة على التكاليف بتحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقها وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط .

2- توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل : قرارات التسعير، تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج ، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة [4].

---

(1) عصام على فتحي بدر ، ، مدي تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في المنشئات المصرية (ABC) ، (القاهرة، جامعة الأزهر، كلية التجارة ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد السادس ، يناير 2010 م) ص24 .

(2) أحمد صلاح عطية،، للاستخدامات الإدارية محاسبة تكاليف ABC ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية .للطباعة والنشر والتوزيع ،2006) ، ص70 .

(3) ناصر نور الدين عبد اللطيف– الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات (الإسكندرية، الدار الجامعية والنشر والتوزيع 2004 م) ص218 .

(4) هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية(الإسكندرية، الدار الجامعية 2000 م) ص24 .

3- مساعد الإدارة في معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات مثل إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية – اجراء تعديل في تصميم المنتج – إتباع أساليب تكنولوجية حديثة – تغيير في نسبة التشكيل البيعي.

4- مساعدة إدارة المنشأة على تخفيض تكاليف الإنتاج بتلافي أوجه الإسراف والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقليلها من خلال رفع كفاءة الأداء الإنتاجي [1].

دوافع التحول لاستخدام نظام تكاليف الانشطة:

إن التطورات الحديثة التي سادت بيئة الإنتاج نتيجة للثورة التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة في وسائل وسياسات ونظم الإنتاج كان لها كبير الأثر على نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد تساير هذه الثورة وهو ما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

وفيما يلي بيان الأسباب:

1- الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية والمتمثلة في استخدام أسس مرتبطة بحجم الإنتاج في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وتركيزها على تقييم المخزون السلعي وحساب تكلفة البضاعة المباعة لإعداد القوائم المالية دون الاهتمام بتقديم معلومات ذات دلالة عن تكلفة المنتج[2].

2- تعقد العملية الصناعية وتنوع وتعدد المنتجات ففي ظل نظم التصنيع المتقدمة أدى الاختلاف والتنوع في حجم الإنتاج إلى الاختلاف بين تلك المنتجات من حيث احتياجاتها من الأنشطة المختلفة المطلوبة لعملية التصنيع حيث أصبحت الكثير من الشركات تنتج أنواعاً متعددة من المنتجات بل نماذج مختلفة وبمواصفات مختلفة من كل منتج، مما جعل تتبع تكاليف العمليات في الأقسام أمر بالغ الصعوبة.

3- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة وعلى الأخص التكاليف الثابتة في كثير من الصناعات وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة بسبب تحول معظم عمليات الإنتاج إلى استخدام الآلات وأجهزة التصنيع المتطورة بدلاً من العنصر البشري حيث لم يعد عنصر العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة التصنيع وبالتالي لا يعتبر الأساس

---

(1) جولي مابرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة احمد محمد زامل (الرياض، مركز البحوث بعهد الإدارة 2004م) ص28 .

)2(Kaplan R Harvard Business Review Jan "One Cost System Isn't Enough " ، Feb1988. Pp.61-62

الملائم للتحميل في ظل ظروف البيئة الحديثة، كما ارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات أدى إلى زيادة أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج وبالتالي زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة[1].

4- حدة المنافسة بين المؤسسات نتيجة العولمة ودخول منتجين جدد والتي تفرض تخفيض التكاليف وتحديد المنتجات الأكثر ربحية مع المحافظة على درجة عالية من الجودة ، جعل قياس الجودة والتقرير عنها والرقابة عليها وتوفير المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية أمر ضروري وهو ما عجزت عنه نظم التكاليف التقليدية.

5- التغيرات التكنولوجية المتسارعة الخاصة بتصميم أو إعادة تصميم المنتج ،وهندسة أو إعادة هندسة العمليات الإنتاجية، وبحوث التطوير، وعمليات الفحص والاختبار، والتي ساهمت في اختصار دورة حياة المنتج[2] ().

اهمية نظام التكلفة علي اساس النشاط:

أن أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط تتجلي أساساً في:

1- الدعوة إلى توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة والموضوعية والمصداقية التي تستفيد منها الإدارة العليا في رفع كفاءة تقويم الأداء.

2- تدعيم الأنشطة ذات الكفاءة والفعالية التي تساهم في زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية والعمل على تطوير تلك الأنشطة .

3- الحد من التأثير السلبي لبعض الأنشطة على ربحية الوحدة الاقتصادية، وهنا لا يتم الاهتمام فقط بالأنشطة الصناعية والوحدات المنتجة بل التركيز والاهتمام بالأنشطة الخدمية والأنشطة المساندة [3].

مقومات نظام التكلفة علي اساس النشاط(ABC):

تتمثل مقومات نظام التكاليف على أساس النشاط في الآتي:

---

(1) خيري عبد الهادي ، نموذج مقترح لقياس تكاليف استخدام الموارد والرقابة عليها في ضوء نظم تكاليف الأنشطة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة(جامعة حلوان، السنة التاسعة ، العدد الأول 1995م) ص54 .

(2) محمد الشناوي، محاسبة التكاليف(القاهرة، دار النهضة العربية، 2008 م)، ص 56.

(3) كمال النقيب، نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفق التطورات الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية(عمان ، المؤتمر السنوي بعنوان : فرص التنمية المستقبلية في الوطن العربي المعرفة المعلوماتية والإدارة الالكترونية، جامعة فلاديلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية ، ابريل 2002 م) ص16 .

1- الموارد: Resources

تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء الأنشطة ، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تمثل عوامل الإنتاج التي تم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط وتتضمن المواد– العنصر البشري(العمل– التكنولوجيا– التسهيلات أو الخدمات المشتراة من خارج المنظمة) [(1)].

2- الأنشطة: Activities :

تعتبر الأنشطة من أهم مقومات نظام التكلفة على أساس النشاط ، فهي تمثل العامل الرئيسي الذي يعتمد عليه النظام في الوصول للمخرجات النهائية[2] ().

يعرف النشاط على انه حدث أو عملية تسببت في نشأة أو إيجاد تكاليف في المنشأة مثل إعداد الآلات, طلبات الشراء، فحص الجودة الصيانة ، مناولة المواد، الشحن ، استلام المواد ، استهلاك القوي المحركة ، إصلاح الإنتاج المعيب وغير ذلك من الأنشطة التي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج [(3)].

كما يشكل النشاط العمود الفقري لنموذج تكاليف الأنشطة والوحدة الأساسية للبناء والتي يتأسس عليها مخطط الأنشطة، فهو الكيان الذي يتم تجميع التكاليف حوله تمهيداً لتحميلها على المنتجات والأداة المستخدمة في تحقيق فلسفة القياس التي يستند إليها النموذج ، على هذا الأساس من الطبيعي أن تعتبر الأنشطة الركيزة الأساسية التي يستند إليها في تحقيق دقة القياس وبالتبعية تدعيم منفعة القرار ، وبهذا توصف الأنشطة بأنها تجميع الأعمال والمهام التي يمكن أن تتكامل لإنجاز عمل معين[4] ().

تأسيساً على ما سبق من تعريفات يخلص الباحث إلى أن النشاط هو أي عملية تحدث داخل المنشأة بغرض الحصول على مخرجات ويترتب عليها تكلفة ويمكن قياسها كمياً أو مالياً.

)1(Activity Based System ، Kaplan ، Roberts Management : The Cost of Resource Usage Accountancy Horizons ، September 1992 ، pp.3.

(2) عصام فهد العربيد، المحاسبة الإدارية (عمان ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2003 م)256

(3) محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، محاسبة التكاليف، القياس، الرقابة ، اتخاذ القرار (الإسكندرية، الدار الجامعية ، 2012 م) ص 70.

(4)عصمت سيد احمد عاشور – نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة – نموذج مفاهيمي مقترح . لمخطط الأنشطة(جامعة عين شمس– كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة– العدد الأول 2008م) ص185

3- محركات (مسببات) التكلفة:

مسبب التكلفة هو مقياس يعكس السبب الجوهري في تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الاغراض النهائية للتكلفة ، ومن خلال التطبيق العملي توفر مسببات التكلفة المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها, وليتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة وفق علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها و الأسس المتبعة في عملية التخصيص [1].

4- مجمعات التكلفة :

هي احد المقومات الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة للوصول إلى بيانات تكلفة دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية، و يقصد بها مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنشأة والمنتجات النهائية، وهي تمثل اقل مستوي من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوي يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة التي لها نفس معدلات الاستخدام ، أي أن مجمعات التكلفة هي مجمعات يتم عندها تجميع الأنشطة الرئيسية المتشابهة من حيث مسبباتها .

وهناك شرطان أساسيان يجب توافرهما في مجمع التكلفة:

الشرط الأول : أن يتضمن مجمع التكلفة تكاليف خاصة بأنشطة متجانسة في أعمالها وذلك لخفض عدد مسببات التكلفة المستخدمة وتسهيل تحليل تكلفة المنتج ، كذلك خفض درجة التعقيد في تطبيق النظام وخفض تكلفة تطبيقه.

الشرط الثاني : وجود اتساق وتناسب في كل مجمع تكلفة بحيث تتغير بنود تكاليف المجمع بنفس القدر وفي نفس الاتجاه مع التغير في مستوي النشاط [2].

(1) محمود منصور – شبل موسي– نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملامح(الإسكندرية– جامعة الأزهر – كلية التجارة 2008م) ص33 .

(2) محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف ، المنظورين التقليدي والحديث (عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2013م)ص304 .

5 – المخرجات :

وهي تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، ويمكن أن تتمثل في منتج أو خدمة أو عميل[1].

وترى الباحث إن المخرجات هي النقطة النهائية التي تتجه إليها التكلفة والسبب الذي ينجز العمل من اجله

الوظائف الرئيسية لنظام تكاليف الانشطة:

1- تحديد وقياس موارد المنشأة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة .

2- تحليل الأنشطة التي تم أداؤها بالفعل.

3- تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة من ناحية وأنشطة ضرورية وأنشطة غير ضرورية من ناحية أخرى[2]

4- تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقات من ناحية أخرى .

5- تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة .

6- تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة مثل :المنتجات أو العملاء باستخدام مسببات التكلفة .

يفضل تطبيق هذا النظام في المنشآت متعددة المنتجات، والتي تتحمل مبالغ كبيرة من التكاليف غير المباشرة . ولا يقتصر استخدامه في المنشآت الصناعية فقط لكن يمكن استخدامه في المنشآت الخدمية و اللاربحية والحكومية، خاصة عندما يكون هناك نمو غير عادي في التكاليف غير المباشرة كنسبة من التكلفة الكلية[3].

يتكون الإطار العام لهذا النظام من المراحل الآتية:

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية التي تحدث بالمنشأة مثل: الفحص، مراقبة الجودة، التعبئة وغيرها.

المرحلة الثانية : تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية.

المرحلة الثالثة : تحديد مراكز ومجمعات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة ال رئيسية.

المرحلة الرابعة : تتبع تكلفة الأنشطة إلى المنتجات وفقاً لما استهلكته من أنشطة[1].

---

(1) رضا ابراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات (الرياض ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول 2002 م) ص72 .

)2(ABC Us. TOC: it's a Matter of Time" Management Jay. S (3) Holmen، . Accounting, January 1995 ، p37.

)3(ABC Us. TOC: it's a Matter of Time" Management Jay.S (3) Holmen، . Accounting, January 1995 ، p37.

يمكن تقسيم الأنشطة في هذا النظام إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

1- أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج وبالتالي ترتبط بوحدة المنتج بعلاقة طردية .

2- أنشطة مرتبطة بالدفع وبالتالي ترتبط طردياً مع عدد الدفعات، وليس بعدد الوحدات في كل وحدة.

3- أنشطة مرتبطة بعدد المنتجات : وهذه لا ترتبط بعدد الوحدات أو الدفعات، وإنما ترتبط بالمنتج بحد ذاته؛ ولذلك تكاليفها تزيد كلما ارتفع عدد المنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها، أي ترتبط بدرجة التنويع في المنتجات[2].

نظام الإدارة بالأنشطة: (Activities Based Management ABM)

يقوم هذا النظام على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يسلكها المستهلك، وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة ويتضمن ما يلي:

1- تحليل مسببات التكلفة .

2- تحليل الأنشطة .

3- قياس الأداء[3] .

حيث يلبي هذا النظام احتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاثة اغراض هي:

1- إدارة وتحفيز وتحسين التكلفة .

2- تحسين التعلّم على مستوى المنشأة .

3- تدعيم القرارات العملية التي يعتمد اتخاذها علي التكلفة، ومن املتها:

أ . تسعير المنتج : نتيجة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات بشكل أكثر دقة، مما يؤدي إلى تنمية سياسات تسعيرية أكثر دقة ومنطقية لكل منتج.

ب . مزيج المنتجات : نتيجة لوجود معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتجات، بناءاً على تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وتنمية وتطبيق سياسات تسعيرية جديدة، وأن ذلك يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تعمل على تعظيم الأرباح.

---

(1) زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات ، التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات (الرياض ، دار المريخ للنشر 2013م) ص84.

(2) بديع الدين ريشو ، مرجع سابق، ص208 – 194 .

)3(http:\\www. Sendspace.com

ج. توفير موارد الإنتاج : كالاختيار بين تصنيع بعض المنتجات، أو توفير خدمة ما داخل المنشأة أو الحصول على ذلك المنتج أو تلك الخدمة من خارج المنشأة، و يكون اتخاذ القرار أكثر دقة، حيث يتم حساب تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل دقيق.

د. ربحية العملاء : تمثل تكاليف ما بعد الإنتاج كالتسويق والبيع والتوزيع جزءاً كبيراً من التكلفة الكلية للشركة، ويساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخصيص تلك التكلفة على العملاء وقنوات التوزيع بشكل دقيق، وبالتالي تتمكن الإدارة من تحديد ربحية هذه العناصر وتنفيذ سياسات تعظيم الأرباح[1].

نظام الإنتاج الآني (Just In Time) :

يعتبر أحد أهم الإنجازات التي تحققت بها مزايا تنافسية عديدة للصناعات اليابانية ، حيث برزت الأفكار الأساسية لهذا النظام في سبعينيات القرن العشرين داخل ورش شركة تايوتا لصناعة السيارات، **ويمكن تعريفه بأنه ":** نظام للإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المحدد، لمواجهة طلب مستقر يبني نظاماً دقيقاً للتحكم في المخزون، ونظام معلومات فعال وتنسيق تأمين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى، بحيث تصل المستلزمات بالكميات والمواصفات في الوقت المناسب في ظل بيئة عمل مستقرة[2]

فلسفة نظام الإنتاج الآني:

تقوم على نهج التحسين المستمر وتركز مجهوداتها على التبسيط وعلى منع الضياع من خلال المحاور التالية:

أ- يجب استبعاد كل نشاط لا يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة وهذا يتطلب دراسة وتحليل زمن العملية الإنتاجية والتسويق من أجل تحديد أسباب الزمن الضائع الذي لا يضيف أي قيمة.

ب- الالتزام والتعهد بالتحسين المستمر في كل نشاط من نشاطات المنشأة، والاستفادة من البيانات المقدمة أو التي يتم الحصول عليها، حيث يعرف التحسين المستمر بأنه السعي المستمر لتقديم قيمة أعلى للعملاء، وتشمل فكرة التحسين كل الوظائف الرئيسية بحيث يجب أن تضيف قيمة أكبر نتيجة الاهتمام وبذل الجهد [3].

)1(http:\\www. Sendspace.com

(2) محمد بديوي الحسين ، تخطيط الإنتاج ومراقبته (عمان، دار المناهج والتوزيع ، 2002 م) ص177 .

(3) نواف فخر ، حسن زكي، محاسبة التكاليف ، منشورات جامعة دمشق ، (دمشق ، 2005م)ص418 .

ج – الالتزام والتعهد بمستوى عالٍ من الجودة بجميع أوجه النشاط وذلك بالرقابة الصارمة على الأداء والتي تكون في خلال الخمس خطوات الآتية :

رقابة على مصدر الشراء والتأكد من مواصفات المواد وجودتها ، رقابة على كفاءة عمليات التخزين للحفاظ على جودتها، رقابة على كفاءة وسائل النقل و ملاءمتها لنوعية السلع التي يتم نقلها، الرقابة على الأداء أثناء عمليات التشغيل، الرقابة النهائية على جودة المنتجات[1].

ترى الباحثة أن أهمية تخفيض التكاليف تزداد بصفة خاصة في القطاعات التي تتميز بالمنافسة الشديدة، حيث تكون المنشأة مرغمة على بيع منتجاتها بالأسعار السائدة في السوق، ففي حالة الاحتكار كانت المنشأة تكتفي بالإنتاج دون النظر إلى تكلفة المنتجات فقد كانت المنشأة تطبق العلاقة التالية:

سعر البيع = سعر التكلفة + الهامش

أما حالياً في اقتصاد السوق فأثر المنافسة يغير معطيات المشكلة ، وبالتالي فإن الأسعار تتحدد بقانون السوق حيث تطبِّق المنشأة المعادلة التالية-: الهامش = سعر السوق – سعر التكلفة

وفي هذه الحالة وباعتبار أن سعر السوق متغير خارجي فإنه إذا ارادت المنشأة تحقيق هامش معين فعليها أن تخفض تكاليفها إلى مستوى معين ، من أجل تحقيق أهدافها المتمثلة خصوصاً في زيادة الهامش ، لتستطيع إعادة استثمار أو توزيع الأرباح ، وكذلك العمل على تغيير سعر البيع في السوق .

(1) نواف فخر، حسن زكي :محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره ،ص420 .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن شركات الاسمنت بولاية نهر النيل

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة الميدانية

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن شركات الاسمنت بولاية نهر النيل

التعريف بصناعة الاسمنت:

تعتبر صناعة الأسمنت من الصناعات المهمة في أعمال البناء والتعمير والتنمية في كل أنحاء العالم.

مصانع الأسمنت فى السودان:

شركة أسمنت عطبرة:

أولاً: نبذة تعريفية عن الشركة:

أنشئ مصنع أسمنت عطبرة عام 1947م لقطاع خاص تحت مسمى (أسمنت بورتلاند عطبرة) وكان ذو ملكية إنجليزية عبارة عن شركة مساهمه برؤوس أموال ذات مصادر أغلبها أجنبية وفي عام 1970 تم تأميم المصنع وسمي باسم ماسبيو للأسمنت مأخوذاً اسم ماسبيو من الأحرف الأولى للأشهر التي اندلعت فيها الثورات التي كانت تحكم السودان وليبيا ومصر كدعوة للترابط والوحدة وهي أشهر (مايو، سبتمبر ويوليو) إشارة لثورة مايو في السودان والفاتح من سبتمبر في ليبيا ويوليو في مصر. وأضيفت الشركة لمؤسسات القطاع العام ثم صدر قرار جمهوري عام 1983 بتحويل مؤسسة ماسبيو للأسمنت إلى شركة خاصة وسميت شركة ماسبيو للأسمنت لتعمل تحت قانون الشركات لسنة 1925 وفي عام 1985 صدر قرار بتحويل اسم الشركة إلى شركة أسمنت عطبرة المحدودة[1].

وفي 2002/9/30م صدر قرار إداري رقم (65) ببيع شركة (أسمنت عطبرة) للشركة الأفريقية للتنمية والاستثمار. وبموجبه تم إلغاء جميع الوظائف في الشركة ثم آلت إلى مجموعة شركات عربية لرجال الأعمال (الشيخ سليمان الراجحي، الشيخ صالح كامل والشيخ عمر الأفندي).

(1) منشورات الشركة – عطبرة 2009م

وفي عام 2003م تم عرضها للبيع مرة أخرى عبر الانترنت حيث آلت للشيخ سليمان الراجحي وما زالت تابعة له حتى تاريخ إنهاء هذه الدراسة . [2]

ثانياً: موقع المصنع القديم :

يقع على بعد حوالى 2.5 كيلو متر جنوب كبرى عطبرة وشرق نهر النيل, حيث يقع المصنع بين طريق الأسفلت الذى يصل مدينتي الدامر وعطبرة وبين خط السكة حديد الذى يصل ولاية نهر النيل بالعاصمة قرب منطقة تسمى (العكد).

ثالثاً: موقع المصنع الجديد :

يقع المصنع الجديد على بعد 16 كيلو متر من نهر النيل بالضفة الغربية بمنطقة أم الطيور بمحلية سولا جوار محاجر الشركة وذلك لقرب المادة الخام (الحجر الجيري) و(الطفلة الصحراوية)[1].

رابعاً: مراحل تصنيع مادة الأسمنت بشركة اسمنت عطبرة[2]:

1/ التثقيب: يتم تثقيب منطقة الحجر الجيري باستخدام مثاقب خاصة إلى أعماق مختلفة حسب الارتفاع المطلوب ما بين ثلاثة أمتار إلى أكثر من عشرين متر ثم تعبأ هذه الثقوب بالمواد المتفجرة لنسفها.

2/ بعد نسف الحجر الجيري بالمتفجرات يتم شحنه بواسطة الشاحنات علي الناقلات لنقلة للكسرات لجرشه إلي أحجار صغيرة حوالي 6 بوصة مكعبة.

3/ نقل الحجر المجروش بترحيل من المحاجر إلي الميناء بواسطة الناقل الهوائي 20 كيلو متراً وأحيانا القاطرات والناقلات البرية ثم عن طريق الناقلين الهوائيين لعبور النيل إلي المصنع شرقاً .

4/ بعدها يختلط الحجر الجيري مع الطينة بنسبة 85 %حجر 15 %طينة قابلة للتعديل وتطحن في طواحين المواد الخام بواسطة كرات فولاذية ويكون الناتج بدرة ناعمة تسمي(بالرومكس) (وجبة خام) ويتم

---

(2) مقابلة: صلاح محمد إدريس – مدير العلاقات العامة لشركة أسمنت عطبرة 2020/11/14م .

(1) عبد العزيز محمد المشاري مرجع سبق ذكره ص 83.

(2) منشورات شركة اسمنت عطبرة 2009 م

تخليط هذه البدرة لضمان تجانسها وتخضع مراحل البدرة ابتداءً من الطحن وحتى تغذية الأفران بها بتحاليل مختلفة لتأكيد التجانس وتناسق النسب المطلوبة للتراكيب المختلفة فيها.

5/ إدخال البدرة (الوجبة الخام) إلي الأفران حيث يتم حرقها للحصول علي مادة صلبة القوام ذات لون رمادي قاتم بعد تعرضها لدرجات حرارية تصل في أعلاها 1450 درجة مئوية يسمي الناتج بالكلنكر .

6/ بعد تبريد الكلنكر يخلط مع مادة الجبص بنسبة 4: 5% حسب التحاليل الفيزيائية والكيميائية التي تتم. ثم تطحن الخلطة جيداً في طواحين الاسمنت ويسمي الناتج بالاسمنت الذي ينتج طبقاً للمواصفات بمعامل ضبط الجودة. ثم يتم تعبئته وتسليمه للمستهلك عند أرصفة التعبئة المعدة لذلك .

خامساً: نقل الأسمنت:

تتمتع الشركة بمزايا نقل وترحيل للأسمنت من خلال توفر وسائل النقل المختلفة وهو العامل الذى أسهم في إنتشار وتوزيع المنتج لمختلف الأسواق.

1- النقل عن طريق الشاحنات.

2- النقل عن طريق السكة حديد.

3- النقل بواسطة صهاريج الأسمنت (الأسمنت السائب).

سادساً: مراكز التوزيع:

تنتشر مراكز البيع التابعة للشركة بعدد كبير من المدن تغطى معظم ولايات السودان فتجدها بكل من, الخرطوم- الخرطوم بحرى- أمدرمان- بورتسودان- دنقلا- شندي- الدبة- كريمة- مروى- كسلا- القضارف- مدنى- سنار- الابيض- كوستي- ربك- الدويم الدمازين- الحصاحيصا - حلفا الجديدة - نيالا- الجنينة .

سابعاً: الاسمنت المنتج بشركة أسمنت عطبرة:

كانت ومازالت شركة أسمنت عطبرة تنتج أجود أنواع الاسمنت البورتلاندى العادي N42.5 وزن 50 كيلو غرام للجوال المطابق للمواصفات السودانية2011/164 والمطابق للمواصفات الأوربيةEN197-1[1]

ثامناً: الجوانب الادارية والتنظيمية والقانونية[2]:

يتمثل الجانب الإداري في شركة اسمنت عطبرة من هيكل إداري منظم ومتناسق يبدأ من رئيس مجلس الإدارة ومجلسه ومن ثم المدير العام والذي تتبع له عدة إدارات علي رأس كل إدارة مدير مسؤول عن سير العمل فيها وهؤلاء المدراء هم مدير المصنع ومدير الشؤون الإدارية والمدير المالي ومدير التسويق والمدير التجاري ومدير التخطيط ورئيس قسم العلاقات العامة وهؤلاء المدراء هم علي راسة إدارات معينة تتكون كل إدارة من عدة أقسام واهم هذه الإدارات وأكثرها تشعباً هي إدارة المصنع التي يرأسها مدير المصنع وهي تتكون من عدة إدارات تتمثل في الإدارات الآتية:

1/ إدارة الإنتاج:

وهي الإدارة أو الجهة المسؤولة من العمليات الإنتاجية ابتداءً من مراحل استلام المادة الخام مروراً بجميع مراحل الإنتاج حتى استلام المنتج النهائي متمثلاً في سلعة الاسمنت المعبأ في أكياس ورقية سعة 50 كيلو يتم تسليمه للمستهلك أو العميل مباشرة بواسطة إدارة المبيعات ويعمل في هذه إدارة عدد 179 فرد من جملة العاملين في المصنع وهي تشمل الأقسام الآتية :

1/ قسم المحاجر.
2/ قسم التشغيل.
3/ قسم التعبئة.

2/ إدارة الصيانة:

هي الإدارة المسؤولة من كل أنواع الصيانة في المصنع ويعمل بهذه الإدارة عدد 153 فرد وهي تشمل قسم صيانة الماكينات(الكسارات والفرن والآليات المتحرك) وقسم الصيانة المدنية(المباني والمكاتب والطرق

---

(1) www.atbaracement.sd

(2) مقابلة: محمد الحاج عبد الرحمن الدابي– مدير الشئون الإدارية والتوظيف، شركة اسمنت عطبرة– 12/ 2020/11م.

والممرات) وقسم الصيانة الكهربائية وتتمثل في صيانة الشبكة الكهربائية والإضاءة ومصادر الطاقة الكهربائية الداخلية التي يعتمد المصنع عليها في تشغيل ماكيناته بصورة أساسية وقسم صيانة الآليات الثقيلة وقسم صيانة الآلات الدقيقة.

3/ إدارة ضبط الجودة:

وهي مسؤولة من عملية مطابقة جودة المنتج للمواصفات العالمية للجودة الشاملة ويعمل بهذه الإدارة عدد 19 فرد من جملة العاملين بالمصنع وتبدأ عملية الجودة من فحص المادة الخام الأساسية متمثلة في الحجر الجيري ونوعية المواد المكونة له وكذلك فحص مدي جودة الجبص المستخدم وأنواع الزيوت ومدي الماكينات وقطع الغيار.

4/ الإدارة المالية:

هي مسؤولة من الناحية المالية عموماً متمثلة في جانبي الإيرادات والمصروفات بصفة عامة حيث أنها مسؤولة من عملية توفير التمويل اللازم لكل المبالغ المطلوبة لشراء المواد الخام والمعدات والآليات التي يراد شرائها, كما أن عليها عملية توفير المرتبات والأجور والحوافز للإدارة والعاملين ويبلغ عدد الأفراد العاملين بهذا القسم 46 فرد.

5/ الإدارة التجارية :

هي الإدارة المسؤولة من عمليات الشراء لكل متطلبات المصنع وذلك عن طريق العطاءات والمناقصات وعملية فرزها. وإجراء المفاوضات, وهي بذلك تكون مسؤولة من عمليات الشراء ابتداء من المفاوضات إلي أن يتم توصيل المواد المشتراه إلي المخازن وهي تتمثل في شراء الآليات والماكينات الجبص والزيوت والفحم البترولي وغيرة من المشتريات ويعمل بهذه الإدارة 14 فرد كما أنها تقوم بعملية إدارة التسويق والمبيعات: هي عملية تسويق وبيع المنتج(الاسمنت) وتعتمد علي ذلك عن طريق الترويج للسلعة ويتمثل نشاط هذه الإدارة الآن في عمليات البيع للمنتج عبر الوكلاء ومراكز التوزيع الموجودة في بورتسودان والعاصمة والبيع المباشر للعملاء والمستهلكين ذوي الكميات الكبيرة أما بقية الأنشطة التسويقية الأخرى فهي ألان غير

موجودة وغير ممارسة بالشركة وذلك نسبه الزيادة حجم الطلب علي العرض فكل الإنتاج يتم بيعة مباشرة فلا يحتاج لعمليات تسويقية وأنه لا توجد كميات من المنتج تحتاج لإقناع المستهلك بشرائها.

ولكن هنالك خطة مستقبلية لتنشيط عمليات التسويق وذلك نسبة لتوقع زيادة حجم الإنتاج من سلعه الاسمنت بسبب انتشار مصانع الاسمنت في السودان وفي ولاية نهر النيل خاصة وهي سوف تزيد من كميات المنتج عن حجم الطلب المتوقع. وتتمثل الخطة في فتح مراكز توزيع في غرب السودان والبحث عن سوق خارجي عن طريق التصدير, وكذلك سوف تكون هنالك خطة للدعاية والإعلان عن منتج الشركة لاحقاً وسنتطرق لذلك في الفصل القادم في مبحث الخطط المستقبلية.

6/ إدارة التخطيط:

هي إدارة مسؤولة عن تخطيط الأنظمة الإدارية وتخطيط الإنتاج وتخطيط الأفراد وتخطيط المالية والتخطيط للصيانة وهي ترسم للإدارة كل السياسات التخطيطية العامة وترسم السياسات العامة للشركة وطرحها في شكل برامج تقوم إدارة الشركة بالتوصية بتنفيذها.

7/ إدارة الشؤون الإدارية والموارد البشرية:

وهي الإدارة أو الجهة المسؤولة من شئون العاملين والموظفين وعملية توصيف الوظائف فهي التي تحدد مدي حوجه الشركة للعمال والمهندسين وغيرهم, فتقوم بالإعلان عن الوظائف الشاغرة ثم استقطاب أفضل الأفراد المتقدمين للعمل ثم القيام بعدد من الإجراءات لإكمال عملية اختيارهم وتعيينهم بالشركة وهي تقوم بتحديد الاحتياجات التدريبية للأفراد الذين يتم تعيينهم وهي تقوم بوضع نظام سليم للحوافز والأجور والترقيات وهي مسؤولة من تطبيق لوائح العمل ومحاسبة العاملين وكيفية إنهاء الخدمة وهي بذلك مسؤولة عن الفرد العامل منذ تعيينه حتى انتهاء أو إنهاء خدمته. يعمل بهذه الإدارة بشركة اسمنت عطبرة عدد 66 موظف من جملة العاملين بالشركة والشكل رقم(5-2) التالي يوضح الهيكل الإداري للشؤون الإدارية.

تاسعا: الأقسام الموجودة بالشركة:

تتكون الشركة من عدة أقسام يمكن إجمالها وحصرها في الأقسام الآتية:

1/ قسم المحاجر: هذا القسم هو المسئول من عملية توفير الحجر الكلس من مصادر وجود الحجر وهو المادة الخام الأساسية لتكوين منتج الاسمنت وهو يوجد في الضفة الغربية.

2/ قسم التشغيل: وهو مسئول من عملية تكسير الحجر وحرقة وهو يتبع لإدارة الإنتاج.

3/ قسم الصيانة الميكانيكية: هذا القسم مسؤول من الصيانة الميكانيكية وهو يقوم بصيانة ماكينات الإنتاج الثابتة مثل الأفران والطواحين والكسارات والنواقل الهوائية والسيور والسواقي والبرايم. ومسؤول من جميع أنواع الصيانة للآليات المتحركة المساعدة في عمليات المناولة للمواد في خط الإنتاج من مرحلة إلي أخري.

4/ قسم الصيانة الكهربائية: يقوم هذا القسم بصيانة جميع المحركات والشبكات الكهربائية التابعة للشركة في المباني والموجودة في ماكينات الإنتاج الثابتة .

5/ قسم محطة توليد الطاقة: هذا القسم مسؤول من عملية توليد الطاقة الكهربائية إذ أن شركة اسمنت عطبرة مازالت تعتمد علي الكهرباء من مصادرها الخاصة بالشركة إذ أن لها محطة توليد كهربائي تولد أربعة عشر ميقا واط في الساعة وذلك لضمان استمرارية الإنتاج وعدم انقطاع التيار الكهربائي الذي كان يتسم بالتردد وكثرة القطوعات, ولكن الآن وبعد استقرار وتوفر التيار الكهربائي في السودان بصورة مستقرة بعد إنشاء عدد من السدود المولدة للطاقة الكهربائية وعلي رأسها سد مروي بدأت إدارة الشركة في التفكير والدراسة الجادة للتوصيل من الخط الكهربائي العام.

6/ **قسم الآمن والسلامة المهنية:** هذا القسم يتكون من وحدة الأمن ومهمة هذه الوحدة تامين المنشأة من السرقات ومراقبة عملية الدخول والخروج إلي ومن المصنع وهي مسئولة من عمليات الحراسات للآليات والأجهزة والمعدات والمواد الخام الموجودة بالشركة[1]. ويتبع له وحدة امن وسلامة العاملين حيث انه مسئول من سلامة وحماية العاملين من إصابات وحوادث وأمراض العمل التي ربما تصيب العاملين من جراء قيامهم

(1) مقابلة شخصية: رئيس قسم الأمن 12/11/ 2018م.

بالعمل ولتحقيق ذلك فهو يقوم بوضع العلامات التحذيرية وتنوير العاملين بخطورة بعض المواد وتدريب العاملين علي كيفية الاستخدام والتشغيل الصحيح للآليات والماكينات وتوفير أجهزة ومعدات السلامة الشخصية متمثلة في وسائل الواقية لجميع الأعضاء والحواس لتفادي الحوادث والأمراض المهنية و حتى يضمن سلامة العاملين الصحية والمهنية. وفي حالة إصابة احد العاملين بأي إصابة أو حادث عمل أو مرض مهني من جراء قيامة بالعمل فان هذا القسم يقوم بالإشراف والرعاية لهذا العامل حتى يبلغ السلامة والصحة.

مهام أعمال السلامة:

من المعلوم أن أسس واشتراطات السلامة هي من أهم الأعمال بالمصنع حماية للعامل والعمل والمواد وعادةً يتم وضع الاحتياطات اللازمة لها وان مهام أعمال السلامة تتمثل في:

1/ المتابعة والمراقبة بصفة يومية لأعمال التشغيل علي مدي الأربعة وعشرين ساعة مع تقديم النصح والإرشاد للعاملين في مواضع العمل.

2/ مكافحة الحرائق وتأمينها حسب نظم طرق الإطفاء.

3/ المتابعة والمراقبة في صرف الملبوسات الواقية ومتابعة استخدامها في مواقع العمل والكشف عليها بانتظام.

4/ التفتيش المنظم علي أماكن العمل.

5/ المتابعة والمراقبة في نقل وإسعاف إصابات العمل والحالات المرضية فجاءه إلي المستشفى أو المستوصف أو معالجة الإصابة داخل موقع السلامة إذا كانت الإصابة خفيفة.

6/ كتابة التقارير وإبداء الرأي في كافة الأمور المتعلقة بالسلامة.

7/ عمل الإحصائيات الدقيقة لحوادث العمل والتحقيق فيها وتحليلها.

8/ وضع برنامج كامل للوقاية من المخاطر والإشراف علي تنفيذه.

9/ المتابعة في تنفيذ توصيات لجنة السلامة داخل المصنع والمتابعة مع رؤساء الأقسام.

10 / متابعة صرف الوجبة الغذائية(لبن) للعاملين.

11/ المتابعة والمراقبة لأعمال الزيارات داخل المصنع.

12/ متابعة القرارات التي تقوم بإصدارها اللجنة.

13/ المتابعة والمراقبة اليومية والتأكد من جاهزية معدات الإطفاء بالمصنع.

14/ المتابعة في رفع مذكرات لرؤساء الأقسام لمعالجة الملاحظات اليومية بالمواقع المختلفة.

15/ المتابعة لأعمال الكشف الطبي الدوري للعاملين بصفة سنوية والعمل علي تنفيذ توصيات اللجنة الطبية هذا من خلال التقرير الخاص بالصحة المهنية بالولاية.

16/ المتابعة ورصد مخالفات قواعد السلامة للعاملين وعدم تكرار الأخطاء والتنبيه بالتزام ضوابط وإرشادات مشرف السلامة.

17/ المتابعة اليومية لأعمال النظافة والترتيب والتنظيم أول بأول داخل الورش بأنواعها المختلفة ونظافة الشوارع وترطيبها بالمياه.

18/ المتابعة ومراقبة ومراجعة الإنارة والإضاءة المناسبة والمحافظة عليها.

19/ المتابعة مع رؤساء الأقسام في تنفيذ نصائح العمل . وذلك لتحقيق النتائج الآتية.

20/ القيام بالعمل المحدد في الوقت المحدد.

21/ الحفاظ علي العاملين من الإصابة وضمان استمرارية العملية الإنتاجية بكفاءة عالية.

22/ التنسيق الجيد بين الإدارة ومسئولي المنطقة والقائمين بالتنفيذ وقسم السلامة لدرء المخاطر المحتملة والمتوقعة.

23/ إصدار تصاريح العمل بناء علي الأولويات في الوقت الحاضر لتوفر الوقت الكافي لعمليات التفتيش وتحديد احتياجات السلامة قبل البدء وأثناء تنفيذ الأعمال في أسرع وقت ممكن في جو عمل امن بدون التعرض لأي مخاطر .

24/ إشعار جميع العاملين بان هنالك عمل وسوف يتم لأخذ الحذر والانتباه لتقليل معدل الإصابات والحوادث .

اختصاصات قسم الأمن والسلامة :

تتلخص اختصاصات قسم الأمن والسلامة في الاتي :

1) المسؤولية الفنية التي تتركز أساسا من اكتشاف المخاطر والأضرار في جو العمل .
2) وضع برنامج كامل للوقاية من المخاطر والإشراف علي تنفيذه .
3) كتابة التقارير وإبداء الرأي في كافة الأمور المتعلقة بالسلامة
4) عمل الإحصائيات الدقيقة لحوادث العمل والتحقيق فيها وتحليلها .
5) الإشراف علي تدريب المستويات المختلفة علي وسائل السلامة ونشر الثقافة الوقائية بالمصنع.
6) التفتيش المنظم علي مواقع العمل.
7) الإشراف علي صرف مهمات وأجهزة الوقاية والكشف عليها بانتظام.
8) معاينة أماكن ومضخات الحريق وأدواته وأماكن توزيعها.
9) المرور اليومي علي الكافيتريات لملاحظة القائمين علي الخدمة ونظافة المكان وتهويته.
10) متابعة القرارات التي تقوم بإصدارها لجنة الأمن والسلامة.
11) معاينة الحوادث الجسيمة وأماكن ظهور الأمراض المهنية ووضع تقرير فني عن الأسباب التي أدت إلي وقوعها وكيفية تلافي تكرارها.

7/ قسم العلاقات العامة: هو الجهة التي تقوم بتحسين الصورة الذهنية لدي الجهات الخارجية والمتعاملين مع الشركة وهو يقوم بترتيب الزيارات والاتصالات بالجهات الخارجية.

8/ **قسم المراجعة الداخلية:** هذا القسم يقوم بعملية المراجعة ومدي مطابقة الأداء مع الخطط والمعايير الموضوعة وذلك في كل المجالات ابتداء من الحسابات ومدي مطابقتها للموازنة السنوية الموضوعة من قبل الجهات المسئولة والمختصة وكذلك يقوم هذا القسم بعملية مراجعة ومراقبة المواد الموجودة داخل مخازن

الشركة ومدي مطابقتها للكميات الموجودة في الدفاتر, ويقوم قسم المراجعة الداخلية كذلك بمراجعة الجوانب الإدارية ومدي سيرها بصورة سليمة تؤدي إلي تحقيق الأهداف والخطط الموضوعة.

9/ قسم المخازن: قسم المخازن هو ذلك القسم المسئول من عملية حفظ وسلامة وتخزين المواد الأولية وقطع الغيار الزيوت والمتفجرات التي تستخدم في عملية نسف وتفجير الحجر في مواقع استخراجه, بالضفة الغربية لنهر النيل, ومخازن المتفجرات توجد عليها حراسة مشددة بواسطة عدد من أفراد القوات المسلحة والشرطة وذلك لخطورة وأهمية هذه المواد.

أما عن تخزين المنتج فإلي الان لا توجد مخازن لتخزين المنتج وذلك نسبة للطلب الكبير علي السلعة وعدم تغطية الطلب الموجود في السوق من قبل المستهلكين والعملاء, ولكن مستقبلا ستسعي إدارة الشركة لإنشاء عدد من المخازن لحفظ المنتج وذلك نسبة لانتشار مصانع الاسمنت والزيادة المتوقعة للعرض والتي تزيد عن حجم الطلب المحلي وذلك بعد تشغيل مصانع الاسمنت الجديدة والتي هي الآن تحت التشييد والمقترحة منها وذلك بعد عام 2013م.

10/ قسم تقنية المعلومات: يوجد بالشركة قسم خاص بالمعلومات ومهتم بعملية جمع البيانات ومعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تستفيد منها الإدارة في اتخاذ قراراتها في جميع أقسامها ووظائفها وهذا القسم يتكون من أنظمة فرعية متخصصة في معلومات كل قسم من أقسام ووظائف الشركة ومن أمثلة تلك الأقسام قسم معلومات العاملين, فهو يهتم ويجمع المعلومات المتعلقة بالعاملين ابتداءً من التوصيف للوظائف والاختيار والتعيين والتدريب ويجمع معلومات عن أداء العاملين وترقياتهم وإجازاتهم وغيرها من المعلومات المتعلقة بشئون العاملين وكذلك من أمثلة النظم الموجودة النظام الفرعي لمعلومات الإنتاج حيث يهتم بتجميع معلومات عن العمليات الإنتاجية في جميع مراحلها. ويعتبر نظام المعلومات الموجود بشركة اسمنت عطبرة من أنظمة المعلومات الحديثة حيث أنه يستخدم أجهزة الحاسوب وشبكة الانترنت والكثير من الأجهزة والتقنيات الحديثة المستخدمة في مجال نظم المعلومات في الجمع للمعلومات وعملية تحليلا ومعالجة البيانات

وهذا النظام متصل بالشبكة العالمية للاتصالات ويوجد موقع للشركة علي شبكة الانترنت يحمل اسمها وهو (WWW. Atbara Cement).

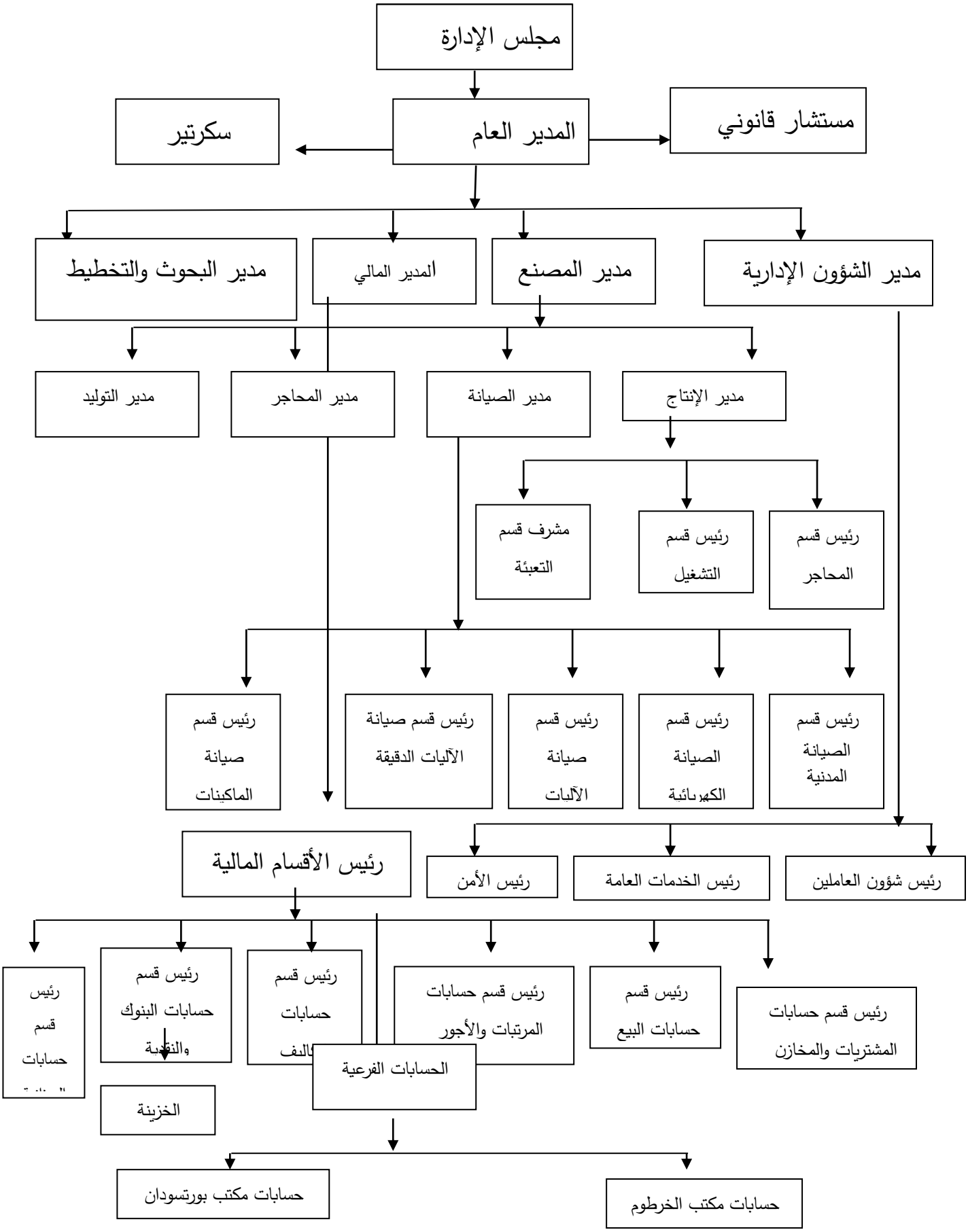
11/ قسم التدريب: هو احد الأقسام المكونة لمنظومة شركة اسمنت عطبرة حيث أن هذا القسم يعمل علي تطوير أداء العاملين عن طريق التدريب المستمر بالأساليب المختلفة مثل إقامة بعض المحاضرات والندوات المتخصصة في طبيعة و مجال عمل الشركة, وإقامة العديد من الدورات, وهو مسئول من التدريب الداخلي والخارجي لموظفي وعمال الشركة حيث انه يقوم بابتعاث العديد من العاملين إلي بعض الجهات الخارجية المتخصصة ويقوم هذا القسم بالاتصال بمراكز التدريب ويطلب منه توضيح البرامج المقدمة للتدريب ويتم اختيار البرامج المستهدفة التي تتناسب مع احتياجات الشركة سواءً فنية أو إدارية أو مالية. وكذلك يقوم هذا القسم بطلب إقامة بعض البرامج التدريبية المتخصصة من مراكز التدريب. أما عن الميزانية المخصصة للتدريب فانه لا توجد ميزانية ثابتة معتمدة وإنما تكون علي حسب الفرص المتاحة وتعتمد سنوياً مبالغ معتبرة لعملية التدريب.

12/ قسم الخدمات العامة: وكذلك يوجد ما يسمي بقسم الخدمات العامة والذي تتمثل مهمته في توفير الخدمات للعاملين مثل خدمات الترحيل والسكن والرعاية الصحية والترفيه فهو مسؤول من الحدائق والحفلات والأيام الترفيهية التي ترفع من الروح المعنوية للعاملين مما يؤدي إلى زيادة إنتاجيتهم. وهنالك العديد من المكاتب الفرعية التابعة لشركة اسمنت عطبرة والمنتشرة في جميع ولايات السودان ومن أشهرها المكتب الفرعي في بورتسودان حيث انه يقوم بإجراءات وعمليات تخليص الآليات وقطع الغيار والمواد المستوردة من الخارج. وكذلك من المكاتب الفرعية مكتب الخرطوم حيث أنه مسؤول من عملية الاتصال بالجهات المسؤولة والوزارات وغيرها من الجهات الحكومية.

عاشراً: مركزية ولامركزية الإدارة في شركة اسمنت عطبرة:

تعتبر إدارة شركة اسمنت عطبرة من الإدارات ذات المقدرة والخبرة في المجال الإداري فكل مدير من مدراء الإدارات الموجودة بالشركة له حرية الاختيار في كيفية إدارة وحدته بحيث تنطبق وتتماشي مع الموجهات العامة وتعمل علي تحقيق الأهداف المنشودة والمشتركة وكل هؤلاء المدراء يتبعون لمدير واحد وهو المدير العام للشركة ولكن بعد تشغيل الخط الرابع (المصنع الجديد) بالضفة الغربية ربما تلجأ الشركة إلي سياسة اللامركزية بين المصنعين القديم والجديد, وربما تكون هنالك إدارتين مختلفتين (إدارة لكل مصنع) ولكن تحكمهما سياسة واحدة.

شكل رقم (3-1-2) الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت عطبرة



مصدر الشكل : الشئون الإدارية والتنظيمية لشركة اسمنت عطبرة

حادي عشر: الجوانب القانونية:

أنشئ مصنع أسمنت عطبرة عام 1947م لقطاع خاص تحت مسمى (أسمنت بورتلاند عطبرة) وكان ذو ملكية إنجليزية عبارة عن شركة مساهمه برؤوس أموال ذات مصادر أغلبها أجنبية وفي عام 1970 تم تأميم المصنع وسمي باسم ماسبيو للأسمنت . وأضيفت الشركة لمؤسسات القطاع العام ثم صدر قرار جمهوري عام 1983 بتحويل مؤسسة ماسبيو للأسمنت إلى شركة خاصة وسميت شركة ماسبيو للأسمنت لتعمل تحت قانون الشركات لسنة 1925 وفي عام 1985 صدر قرار بتحويل اسم الشركة إلى شركة أسمنت عطبرة المحدودة[1].

وفي2002/9/30م صدر قرار إداري رقم(65) ببيع شركة(أسمنت عطبرة) للشركة الأفريقية للتنمية والاستثمار. وبموجبه تم إلغاء جميع الوظائف في الشركة ثم آلت إلى مجموعة شركات عربية لرجال الأعمال(الشيخ سليمان الراجحي ، الشيخ صالح كامل والشيخ عمر الأفندي). وفي عام 2003م تم عرضها للبيع مرة أخرى عبر الانترنت حيث آلت للشيخ سليمان الراجحي وما زالت تابعة له حتى تاريخ إنهاء هذه الدراسة[2].

عقد التأسيس:

هي شركة خاصة تم تسجيلها وفق أحكام المادة(55) لقانون الشركات لسنة 1925م لإنتاج صناعة الاسمنت.

ملكيتها:

كانت تتكون شركة اسمنت عطبرة من 10.000 سهم موزعة وملكيتها موزعة كالاتي :

الشركة الإفريقية للتنمية و للاستثمار (السودان) 1 سهم

الشركة الإفريقية للتنمية والاستثمار (السعودية) 9999 سهم

أما الآن فان ملكيتها كاملة هي للشيخ سليمان الراجحي السعودي الجنسية.

(1) منشورات الشركة، عطبرة 2009م

(2) مقابلة: صلاح محمد إدريس، مدير العلاقات العامة لشركة أسمنت عطبرة 2021/11/12م

ثاني عشر: جنسية الشركة:

حسب الموطن فهي شركة سودانية تقع في مدينة عطبرة – ولاية نهر النيل– السودان، أما حسب الملكية فهي شركة سعودية يمتلكها السعودي الشيخ سليمان الراجحي ورغم أنها تقوم بأعمالها جميعها داخل السودان إلا أن المراجعة النهائية للحسابات وقائمة المركز المالي وقائمة الأرباح والخسائر تتم في السعودية في جدة .

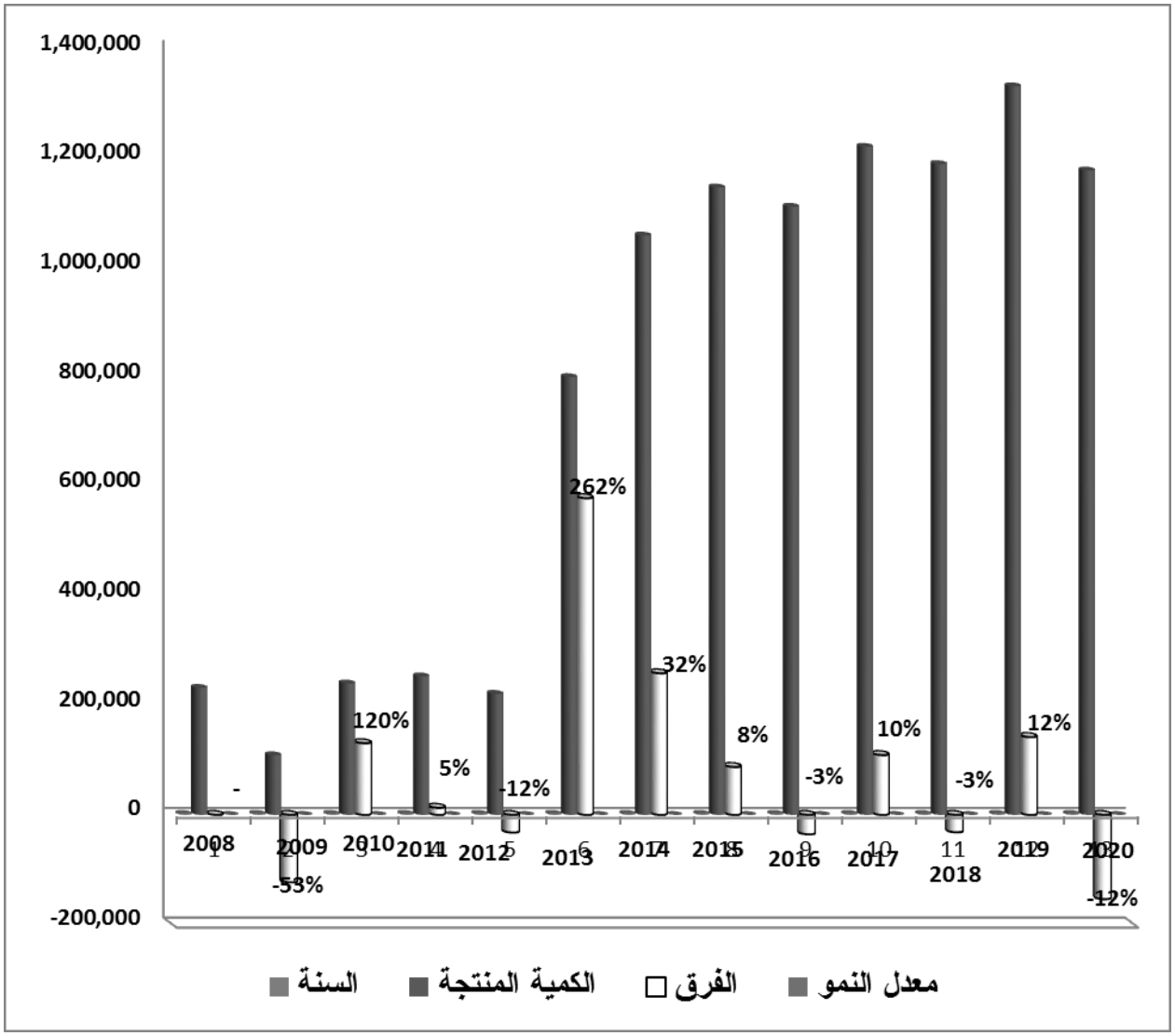
تطورات الإنتاج بشركة أسمنت عطبرة:[1]

جدول (3–1–4) حجم الإنتاج بشركة اسمنت عطبرة بآلاف الطن

السنة	الكمية المنتجة	الفرق	معدل النمو
2008	4340000.00	–	–
2009	109.000.00	(123.000)	%53–
2010	240 .000.00	131.000	%120
2011	253.000.00	13.000	%5
2012	221.000.00	(32.000)	%12–
2013	799.144.00	578.114	%262
2014	1.057.593.00	258.479.	%32
2015	1.145.175.00	87.582	%8
2016	1.109.943.00	(35.232)	%3–
2017	1.219.260.00	109.311	%10
2018	1.187.744.00	(31.516)	%3–
2019	1.329.852.00	142.108	%12
2020	1.176.275.00	(153 .577)	%12–

المصدر: تجميع الباحث من جداول الإنتاج لشركة اسمنت عطبرة.

شكل رقم (3-1-3) حجم الانتاج بشركة اسمنت عطبرة بألاف الطن



المصدر : تجميع الباحث من جداول الإنتاج لشركة اسمنت عطبرة

شركة أسمنت بربر:

أولاً: بذرة البداية[1]:

بدأت الفكرة لدى المساهمين السودانيين (دانفوديو ومجموعة التقنية المتطورة) بتشييد مصنع بطاقة تتراوح ما بين 1000 إلى 2000 طن في اليوم وبعد سلسلة من اللقاءات التي تمت مع شركة الاسمنت الوطنية بدبي والتي انتهت بتوقيع مذكرة تفاهم بينها وبين الأطراف السودانية تم الاتفاق بموجبها ألا تقل الطاقة الإنتاجية عن 4000 طن في اليوم.

(1) مقابلة شخصية مع مدير المصنع ومدير الإنتاج بالمصنع.

وفي مرحلة لاحقة تم الاستعانة بخبرة شركة الاسمنت الوطنية في هذا المجال لاختيار شركة استشارية وتم اختيار شركة DCIL الهندية كشركة استشارية متخصصة لإعداد دراسة الجدوى ووضع تصور لدراسات المواد الخام المختلفة اللازمة لتلك الصناعة ولاحقاً تحضير العطاء وطرحة وترسيته والإشراف على تنفيذ المصنع الذي تم بواسطة شركة CNBM-HCRDI الصينية والذي انطلق في نوفمبر من العام 2006م. ومع تقدم العمل في مجال دراسة محاجر الخام وإعداد دراسة الجدوى بدأت الاتصالات بالشركة العربية للاستثمار للدخول كشريك في المشروع، وقد كان لمبادرة الشركة العربية للاستثمار بدعوة الشركاء لاجتماع تم في مدينة الرياض الأثر الكبير في وضع الفكرة موضع التنفيذ الفعلي. وتم بعدها اختيار مستشار قانوني تولى مسودة اتفاقية الشركاء والنظام الأساسي للشركة، وبتوقيعها بالأحرف الأولى أعلن عن تأسيس الشركة رسمياً في 28 ديسمبر 2004 م لتكتمل إجراءات تسجيلها في مارس 2005 م.

ثانياً: رأس المال:

بناء على دراسة الجدوى والعروض المقدمة من الشركات المتنافسة فقد قدرت التكلفة الاستثمارية للمشروع بمبلغ 210 مليون دولار، وقد اقترح تمويلها عن طريق رأسمال اسهمي يبلغ 70 مليون دولار وتم تغطية التمويل المطلوب عن طريق الصكوك من منطقة الخليج وبضمانات المساهمين الخليجيين وقد تم رفع قيمة رأس المال المصرح به لاحقاً إلى 100 مليون دولار كما تمت الاستعانة بتمويل من بعض المصارف السودانية بضمانات المساهمين المحليين – لمقابلة الاحتياجات التشغيلية في نهاية فترة المشروع.

ثالثاً: موقع المصنع:

يقع المصنع في ولاية نهر النيل على بعد 8 كليو مترات تقريباً جنوب شرق مدينة بربر والتي تبعد 350 كليو متراً من الخرطوم في اتجاه الشمال. وقد تم اختيار موقع المصنع على بعد 7 كيلومترات من الضفة الشرقية للنيل وعلى بعد 6 كيلومترات تقريباً من خط السكة حديد والطريق القومي المسفلت الذي يربط بين مدينة عطبرة وبربر. وتقع محاجر الطفلة على امتداد أرض المصنع في اتجاه الشرق بينما تقع محاجر الرخام على

بعد 15 كلم غرب النيل والذي تقع الكسارة على ضفته الغربية. ويتم نقل الحجر المجروش عبر نهر النيل خلال سير ناقل يمثل معلماً حضارياً لتقنيته وحداثته.

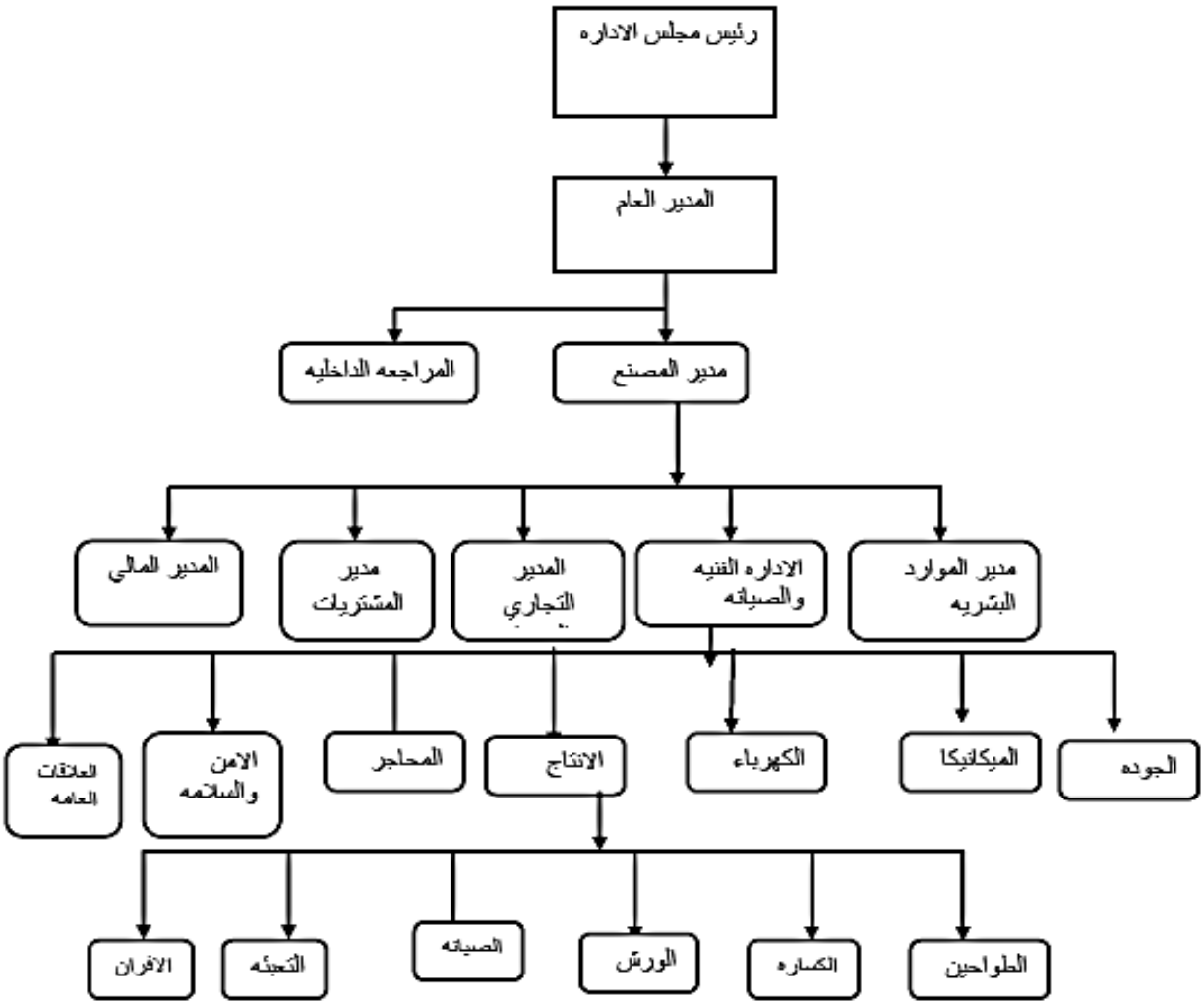
رابعاً: الطاقة الإنتاجية والنواحي الفنية الأخرى:

تبلغ الطاقة التصميمية للمصنع 5000 طن اسمنت في اليوم وقد روعي في تصميم ومواصفات كل المعدات أفضل ما أنتجته التكنولوجيا الأوربية ممزوجة بالخبرة والتجربة الصينية ليكون الناتج هذا الصرح العملاق والذي استطاع أن يغطي فجوة مقدرة من مادة استراتيجية تعتمد عليها النهضة العمرانية، كما روعي في التصميم التركيز على الحفاظ على سلامة ونظافة البيئة للمنطقة حول المصنع والالتزام بالمقاييس العالمية في ذلك الشأن.

خامساً: الماضي، الحاضر والمستقبل:

بانتهاء مرحلة التركيب وانطلاق مرحلة التشغيل والإنتاج ودخول المنتج للسوق السودانية في بداية شهر مايو 2010 م مدعوماً بكادر سوداني إداري وفني على أعلى المستويات فقد أصبحت مساهمة شركة اسمنت بربر في دعم الاقتصاد واقعاً تبينه الأرقام وجودة تثبتها تحاليل المختبرات ومنتجاً وجد القبول عند المستهلك من أول لحظة.

الشكل رقم (3-1-4) يوضح الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت بربر المحدودة



المصدر:الشئون الإدارية والتنظيمية لشركة اسمنت بربر

مصنع اسمنت السلام[1]:

هو أحد مصانع القطاع الخاص تم تأسيسه في العام 2003م يقع في منطقة العكد محلية الدامر بولاية نهر النيل ينتج سلعة الاسمنت، حيث بدأ الإنتاج التجريبي بالمصنع في شهر أغسطس 2008 براس مال قدره 275مليون دولار امريكي بمساهمة عدد من السودانيين ومجموعة من الشقاء العرب (سعويين- كويتيين) علي النحو التالي:

(1) مطبعة شركة السلام لإنتاج الاسمنت، إدارة العلاقات العامة.

1- شراكة بين رأس مال سعودي سوداني.

2- الصندوق العربي للأمناء الاقتصادي والاجتماعي.

3- محفظة البنوك السودانية .

وبلغ الإنتاج في المرحلة الأولى(2000) طن يومياً وسوف يتضاعف الإنتاج في المرحلة الثانية (4000) طن في اليوم.

وتتمثل أهداف المشروع في الآتي:

1- المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2- تحقيق متطلبات كل المعنيين وإرضاءهم.

3- المحافظة علي البيئة المحيطة.

4- إدخال التقنيات الحديثة والاستفادة منها.

مكونات المصنع:

1- محاجر الحجر الجيري.

2- خطوط الإنتاج.

3- مصادر الطاقة والمياه.

4- تكلفة المشروع.

5- التمويل.

المحاجر:

1- محاجر الحجر الجيري (1): 200 م 4500×م بمساحة 900.000 م^2

2- محاجر الحجر الجيري (2): 200 م 1000×م بمساحة 200.000 م^2

تكفي هذه المحاجر لمدة 50 عاماً.

خطوط الإنتاج:

خط إنتاج الاسمنت الأول بطاقة إنتاجية تبلغ 2000 طن يومياً(تحت التشييد).

خط إنتاج الاسمنت الثاني بطاقة إنتاجية تبلغ 4000 طن يوميا.(يبدأ العمل بعد الخط الأول).

خط إنتاج الرخام بطاقة إنتاجية تبلغ 100م ^{2} يومياً.

مصادر الطاقة الكهربائية والمياه:

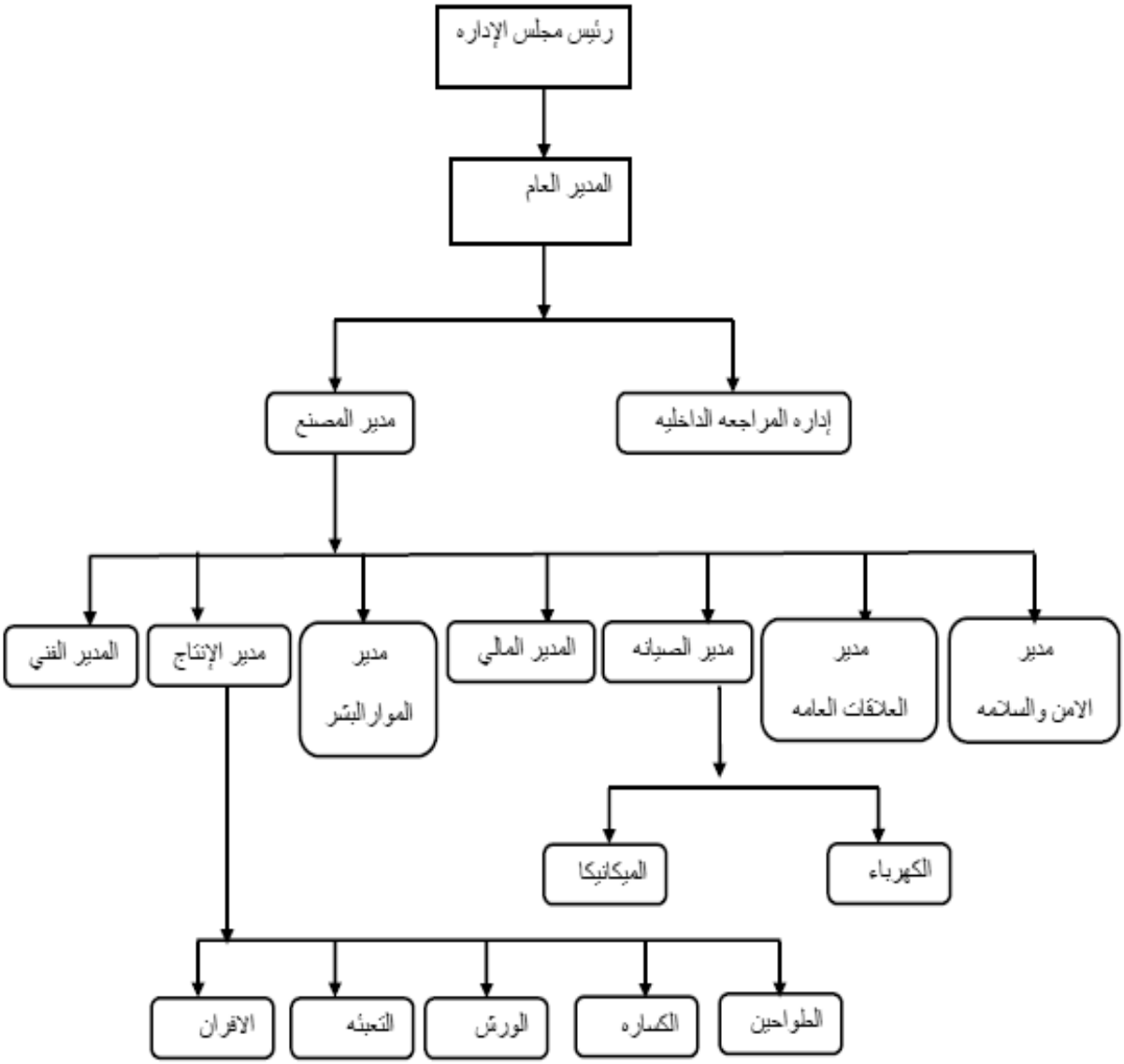
(أ) مصادر الكهرباء:

- خطوط طاقة كهربائية بسعة 30 ميجاوات من الشبكة القومية.
- محطة توليد احتياطية بالموقع بطاقة 6 ميجا وات.

(ب) مصادر المياه:

- ثلاثة مصادر للمياه بسعة 150 م^3 / الساعة.

شكل رقم (3-1-5) الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت السلام



المصدر: شركة اسمنت السلام، الطيب خضر، مكتب العلاقات العامة.

شركة أسمنت الشمال:

مجموعة ماس القابضة مجموعة قابضة تعمل في قطاع الصناعة حيث تركيزها منصب علي توفير الخدمات والمقومات الاساسية للبني التحتية والتي تشمل محطات توليد الطاقة الكهربائية وصناعة الاسمنت والحديد وهي عراقية الأصل، قامت شركة ماس القابضة بإنشاء مصنع الشمال بتكلفة استثمارية تقدر بحوالي 300 مليون دولار امريكي وفي نهاية العام 2010 م بدأ الإنتاج في المصنع[1].

(1) شركه أسمنت الشمال- مقابلة مع مدير العلاقات العامة.

موقع المصنع:

يقع المصنع بمحلية الدامر بمساحة تبلغ بحوالي **1.23** كلم مربع بين الشارع المسفلت القومي الذي يربط مدينة عطبرة بالعاصمة وخط السكة حديد، جنوب مصنع اسمنت عطبرة القديم حيث تمتد محاجر الطفلة علي امتداد ارض المصنع في اتجاه الشرق وقع المحاجر في غرب النيل حيث يمتلك المصنع كسارة خاصة ويرحل الحجر من الضفة الغربية إلي المصنع بواسطة الشاحنات.

الطاقة الإنتاجية للمصنع:

يمتلك المصنع خط انتاجي واحد بطاقة تصميمية تبلغ 4500 طن اسمنت في اليوم أي بحوالي 1.5مليون طن في السنة.

مصادر الطاقة الكهربائية والمياه:

يستمد المصنع الطاقة الكهربائية من الشركة القومية للكهرباء بالإضافة الي محطة داخلية احتياطية لتشغيل الآلات تحل محل التيار العام خلال انقطاعه. أما المياه يستخدم المصنع خطوط المياه الرئيسية الولائية بالإضافة إلي محطة مياه احتياطية داخل المصنع.

بالمصنع: خاصة مميزات:

يتميز مصنع الشمال بجودة وكفاءة معداته حيث اختبرت من شركات عالمية من اروبا الغربية لها خبرة طويلة في صناعة الاسمنت مما اعطت المصنع نقطة ايجابية لتكون من افضل المصانع تكنلوجيا علي مستوي السودان، وقد روعي ايضا مسألة المحافظة علي البيئة باختبار فلاتر عالية الجودة من منشئ نمساوية ودنماركية. حاز المنتج علي شهادة التصديق الهيئة السودانية للمواصفات والمقاييس (SSMO) لمطابقتها للمواصفات السودانية القياسية وكما اثبتت فحوصات جامعة الخرطوم جودة المنتج ومواصفاته العالمية حيث وصل الي زيادة (50%) من المواصفات القياسية بعد 28 يوم من بداية الانتاج.

الادارة المالية:

تتكون الإدارة المالية من ثلاثة إدارات هي:

1 - إدارة المشتريات.

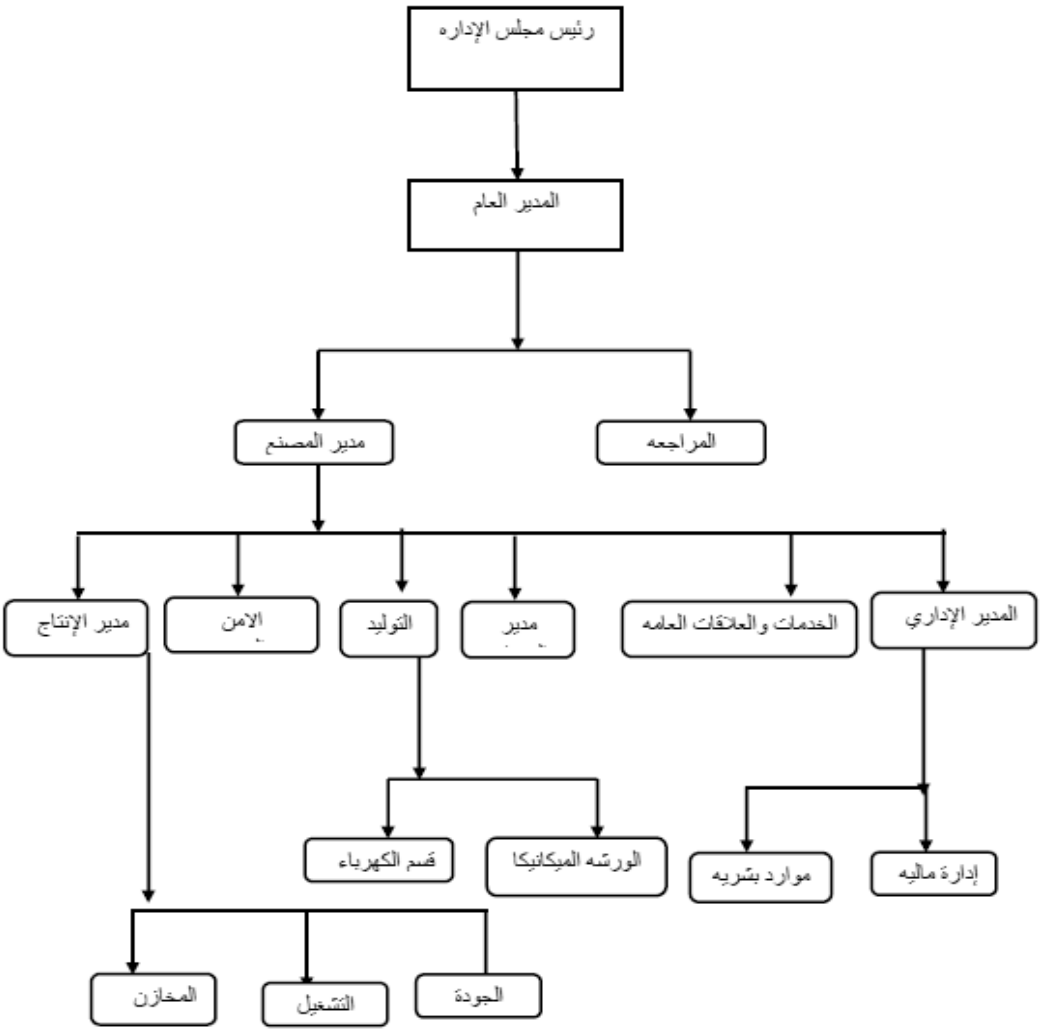
2 - مدير الحسابات.

وهو يشرف علي نائب مدير الحسابات الذي بدوره يشرف علي محاسب المخازن ومحاسب المالية (نثريات وصرفية) ومحاسب قيود اليومية، ومحاسب التكاليف، ومحاسب إدخال البيانات.

3- إدارة المبيعات

وتضم إدارة التسويق، وإدارة التجهيز والإعداد ومقرها الخرطوم ومن مهامها استلام طلبيات العملاء ومتابعة التسليم وتجهيز الطلبيات وعمليات الدفع.

الشكل رقم (3-1-6) الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت الشمال



المصدر: الشئون الإدارية والتنظيمية لشركة اسمنت الشمال

المبحث الثاني

تحليل بيانات الدراسة الميدانية

مقدمة:

في هذا الفصل يتناول الباحث عرض وتحليل ومناقشة بيانات الاستبانة التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة وذلك عن طريق برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) للوصول إلى أهداف الدراسة.

أولاً: منهج الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لأنه الانسب لموضوع الدراسة، بحيث يساعد في إلقاء الضوء على جوانب مشكلة الدراسة المختلفة عن طريق الوصف التحليلي المركز والفهم العميق للظروف الحاضرة وذلك بجمع البيانات المختلفة التي تفيد في توضيح أبعادها المختلفة.[1]

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

أشار عبد الرحمن عدس إلى أن المجتمع هو مجموعة من الأفراد والأشخاص المحددين تحديداً دقيقاً ويهم الباحث بدراستهم وتعيين نتائج البحث بالرجوع إليهم.[2]

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بالأقسام الإدارية في مصانع الاسمنت بولاية نهر النيل والبالغ عددهم(250). أما عينة الدراسة فقد تم توزيع 35 استبانة تم استرجاع 30 وكانت هنالك عدد 5 استبانات تالفة، حيث بلغ حجم العينة 30 استبانة.

ثالثاً: مبررات اختيار عينة الدراسة:

اختصرت الدراسة على مجموعة من مصانع الاسمنت. بولاية نهر النيل العاملة بالأقسام الإدارية وقد تم اختيار عينة عشوائية من الموظفين في المصانع المذكورة أعلاه وذلك لانسجام مجتمع الدراسة.

رابعاً: أدوات الدراسة:

استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية من عينتي الدراسة حيث تعتبر الاستبانة أداة مناسبة

---

(1) كمال محمد المغربي، أساليب البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية، (الأردن، الدار الدولية للنشر، 2002)، ص 95.

(2) عبد الرحمن عدس، ذوقات عبيدات، البحث العلمي– مفهومه وأدواته وأساليبه، (عمان، دار أسامة للنشر، 2005م)، ص 131.

لجمع البيانات والمعلومات لاستجلاء الواقع حول إشكالية أساسية أو فرعية من إشكالات الدراسة.[1] كما يمكن صياغة مبررات اختيار أداة الاستبانة في هذه الدراسة في الآتي:

1. الاستبانة تمكن الباحث من جمع بيانات كثيرة في فترة زمنية قصيرة.

2. قلة تكلفتها وسهولة تطبيقاتها.

3. إعطاء الحرية للمبحوثين.

4. أثبت الدراسات بأنها وسيلة يمكن الاعتماد عليها.

قام الباحث بتصميم استبانة استناداً على فرضيات الدراسة حتى يتم إجراء العمليات الإحصائية التي تثبت أو تنفي صحة الفرضيات. وقد قسمت الاستبانة الموجهة لمصنع عطبرة للاسمنت، ومصنع أسمنت بربر، مصنع اسمنت السلام.

(أ) القسم الأول: البيانات الأساسية.

(ب) القسم الثاني: أسئلة متعلقة بموضوع الدراسة تم توزيعها على ثلاث محاور حسب فرضيات الدراسة وهي:

1/ وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف في الشركات الصناعية وربحية الشركات.

2/ هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل غير الكمية وربحية الشركات .

3/ هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة علي تكاليف التسويق وربحية الشركات .

على أن يحدد أفراد العينة استجاباتهم عن كل سؤال وفق مقياس ليكارت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) وتمت المعالجة الإحصائية للبيانات ومتغيرات الدراسة بترميزها وإدخالها للحاسوب باستخدام البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) والأرقام التي تم ادخالها تعبر عن الأوزان وهي:(أوافق بشدة = 5، أوافق=4، محايد=3 ، لا أوافق=2 ، ولا أوافق بشدة = 1) ثم تم تحديد طول الفئة في مقياس ليكارت من خلال حساب المدى بين درجات

(1) عمار أبو حوش، محمود الزيباتي، أساليب البحث العلمي، (الأردن، مكتبة المنار، الزرقاء، 1993م)، ص 32.

المقياس(4=1−5)، ومن ثم تقسيمة على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الفئة أي (1 ≈ 5÷4)، ويصبح التوزيع كما موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3−2−1) طول الفئة

طول الفئة	العبارة	المستوى	الوزن النسبي (الوسط المرجح)
0 – 0.99	أوافق بشدة	عالي جداً	5
1.00 – 1.99	أوافق	عالي	4
2.00 – 2.99	محايد	وسط	3
3.00 – 3.99	لا أوافق	منخفض	2
4.00 – 4.99	لا أوافق بشدة	منخفض جداً	1

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

خامساً: صدق الأداة:

يعني التأكد من أنها سوف تقسم ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها.[1]

تم اختبار صدق الأداة بالطرق التالية:

(أ) الصدق الظاهري:

لقياس الصدق الداخلي للاستبانة وصلاحية عباراتها من حيث الصياغة والوضوح ومناسبتها للفرضيات التي أدرجت تحتها وشمولها للجوانب المتعلقة بمتغيرات الدراسة قام الباحث بعرض الاستبانة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والمتخصصين في المحاسبة والإحصاء، ومن ثم تم مناقشتها من المشرف

(1) ذوقات عبيدات وآخرون، البحث العلمي– مفهومه وأدواته وأساليبه، (عمان، دار الفكر، 2005م)، ص 179.

الرئيسي. وقد استجاب الباحث لآرائهم وملاحظاتهم وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديلات في ضوء مقترحاتهم.

(ب) ثبات الأداة:

ثبات أداة الدراسة يعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة. [1] استخدم أكبر من مرة تحت ظروف مماثلة. ولغرض التحقق من ثبات الأداة استخدم الباحث معامل ألفا كرونباخ على عينة اختيارية والتي بلغ حجمها (30) مفردة، ومنها اتضح أن معامل ألفا كرونباخ يساوي (0.871) وهذا يدل على ثبات عبارات الاستبانة الموجهة لعينة الدراسة.

جدول رقم (3-2-2) يوضح معامل الصدق والثبات لكل فرضية

الفرضية	معامل الثبات	معامل الصدق
الأولى: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف في الشركات الصناعية وربحية الشركات.	0.693	0.832
الثانية: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل غير الكمية وربحية الشركات.	0.702	0.837
الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة علي تكاليف التسويق وربحية الشركات.	0.805	0.879

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

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

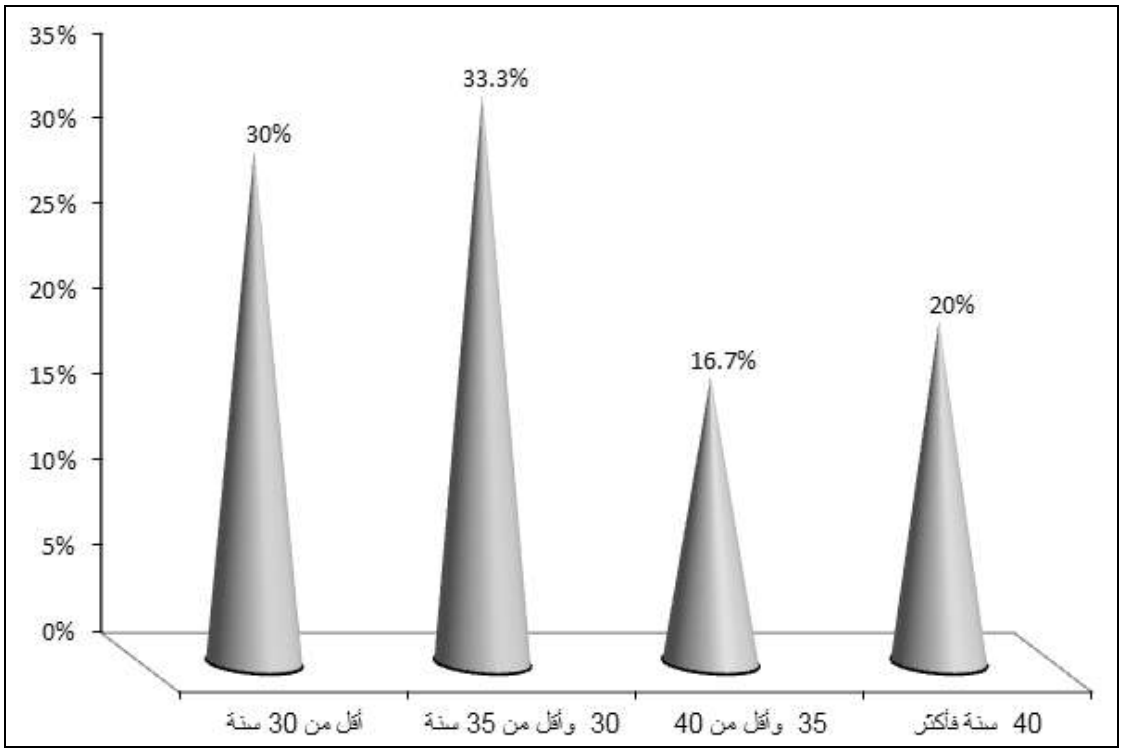
1. التكرارات، النسب المئوية، الوزن النسبي والرسومات البيانية.
2. مقياس النزعة المركزية(الوسط الحسابي، الانحراف المعياري).
3. اختبار استقلالية الصفات(مربع كاي).

(1) حمد العساف، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية، (الرياض، مكتبة الكعيبان، 1995م)، ص 430.

جدول رقم (3-2-3) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير العمر

متغير العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	9	30.0
30 وأقل من 35 سنة	10	33.3
35 وأقل من40	5	16.7
40 سنة فأكثر	6	20.0
المجموع	30	100.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.



شكل رقم (3-2-1) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير العمر

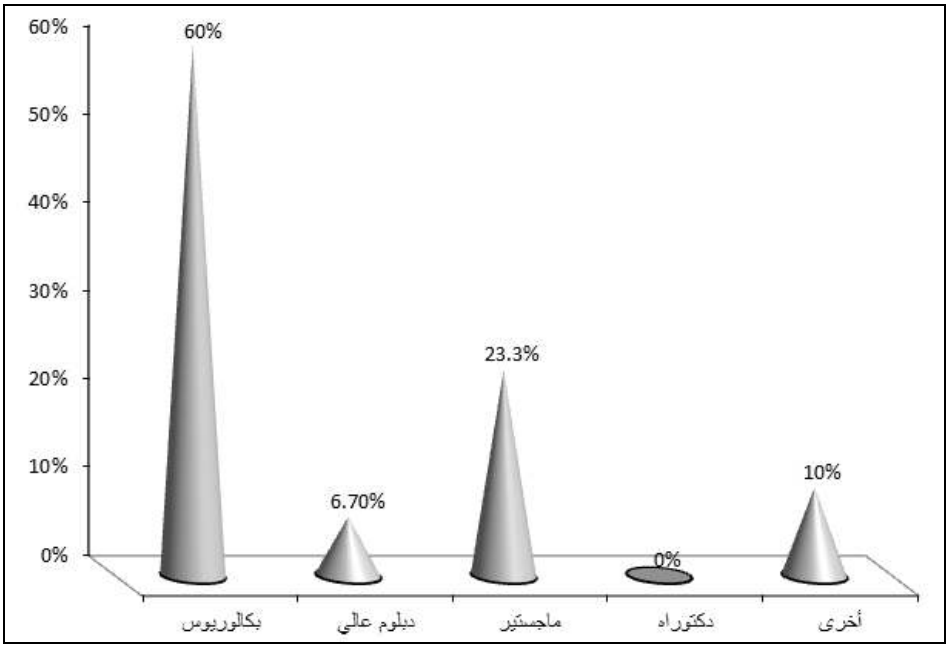
المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يبين أفراد العينة حسب متغير العمر تبين لنا أن غالبية أفراد العينة في الفئة العمرية (30 وأقل من 35 سنة) بنسبة 33.3%، ثم الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) بنسبة 30%، تليه الفئة العمرية (40 سنة فأكثر) بنسبة 20%، وأقل فئة عمرية (35 وأقل من 40 سنة) بنسبة 16.7%.

جدول رقم (3-2-4) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

متغير المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
بكالوريوس	18	60.0
دبلوم عالي	2	6.7
ماجستير	7	23.3
دكتوراه	0	0
أخرى	3	10.0
المجموع	30	100.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

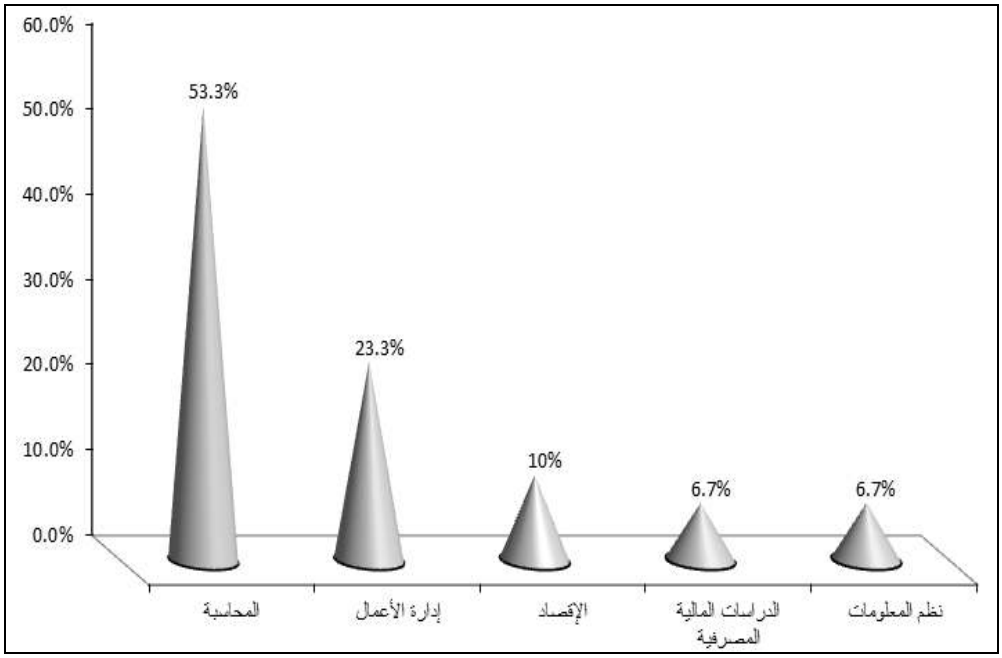
شكل رقم (3-2-2) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يبين أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي تبين لنا أن غالبية أفراد العينة مؤهلهم العلمي بكالوريوس بنسبة 60%، ماجستير بنسبة 23.3%، ثم أخرى بنسبة 10%، وأقل عدد دبلوم عالي بنسبة 6.7%.

جدول رقم (3-2-5) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

متغير التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
المحاسبة	16	53.3
إدارة الأعمال	7	23.3
الإقصاد	3	10.0
الدراسات المالية المصرفية	2	6.7
نظم المعلومات	2	6.7
المجموع	30	100.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

شكل رقم (3-2-3) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يبين أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي تبين لنا أن غالبية أفراد العينة تخصصهم محاسبة بنسبة 53.3%، ثم إدارة أعمال بنسبة 23.3%، ثم اقتصاد بنسبة 10%، وأقل عدد كان الدراسات المالية المصرفية ونظم المعلومات بنسبة 6.7%.

جدول رقم (3-2-6) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني

متغير المؤهل المهني	التكرارات	النسبة المئوية
الزمالة البريطانية	1	3.3
الزمالة الأمريكية	0	0
الزمالة العربية	1	3.3
الزمالة السودانية	0	0
أخرى	28	93.3
المجموع	30	100.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

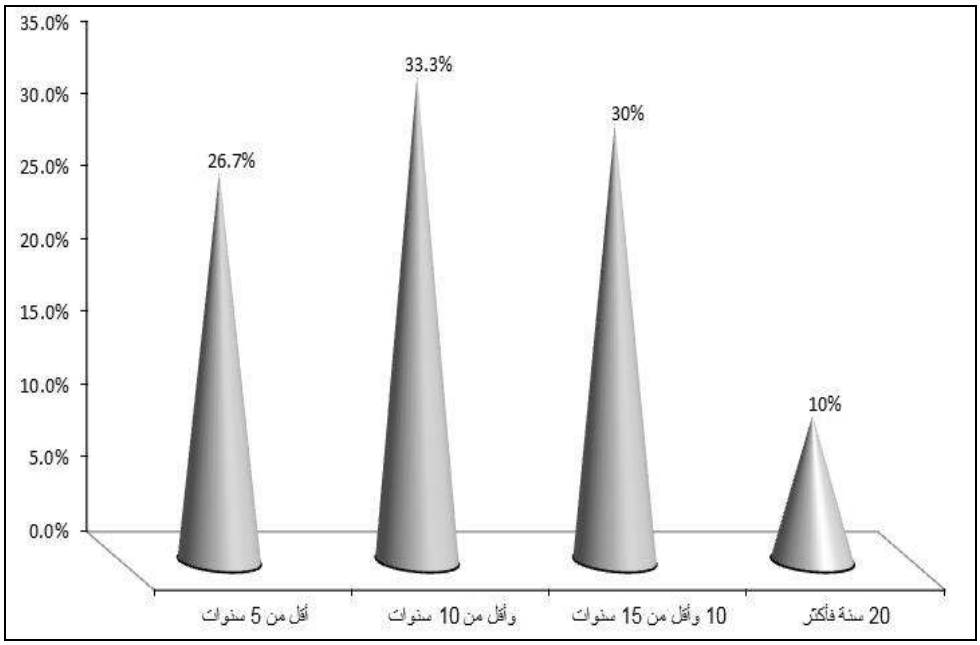
شكل رقم (3-2-4) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يبين أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني تبين لنا أن غالبية أفراد العينة مؤهلهم أخري بنسبة 93.3%، ثم الزمالة البريطانية والعربية بنسبة 3.3%، واقل عدد كان الزمالة السودانية والأمريكية بنسبة 0%.

جدول رقم(3-2-7) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

متغير سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	8	26.7
وأقل من 10 سنوات	10	33.3
10وأقل من 15 سنوات	9	30.0
20سنة فأكثر	3	10.0
المجموع	30	100.0

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

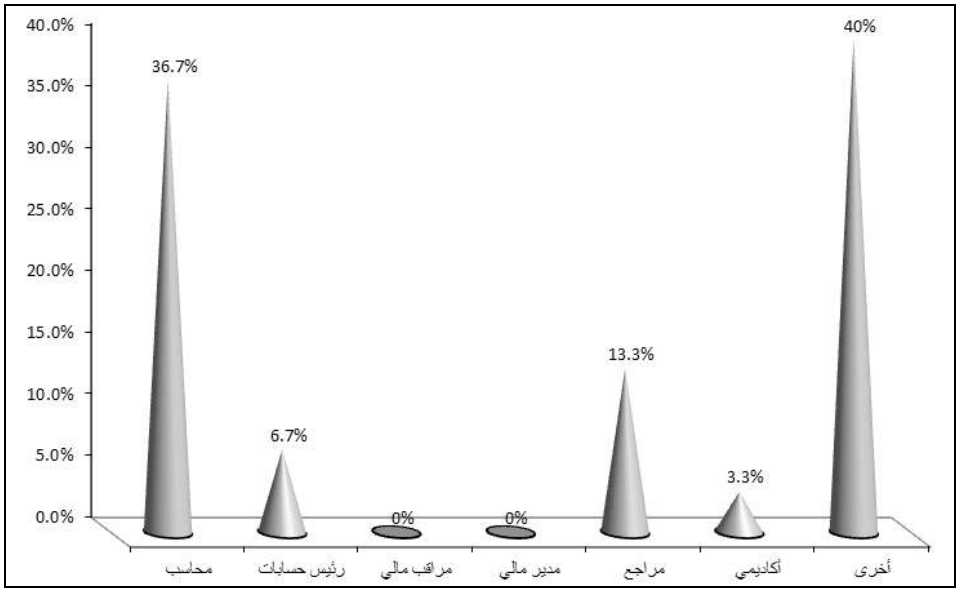
شكل رقم (3-2-5) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يبين أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة تبين لنا أن غالبية أفراد العينة سنوات خبرتهم (أقل من 10 سنوات) بنسبة 33.3%، ثم (10 وأقل من 15 سنة) بنسبة 30%، ثم (أقل من 5 سنوات) بنسبة 26.7%، واخيراً الذين سنوات خبرتهم(20 سنة فأكثر) بنسبة 10%.

جدول رقم (3-2-8) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة

متغير الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	11	36.7
رئيس حسابات	2	6.7
مراقب مالي	0	0
مدير مالي	0	0
مراجع	4	13.3
أكاديمي	1	3.3
أخرى	12	40.0
المجموع	30	100

ر المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

شكل رقم (3-2-6) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة

من خلال الجدول والشكل أعلاه والذي يبين أفراد العينة حسب متغير الوظيفة تبين لنا أن غالبية أفراد العينة وظيفتهم أخرى بنسبة 40%، محاسب بنسبة 36.7%، ثم مراجع بنسبة 13.3%، ثم رئيس حسابات بنسبة 6.7%، ثم أكاديمي بنسبة 3.3%، وأقل عدد كان مدير مالي ومراقب مالي بنسبة 0%.

اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة

مقدمة:

في هذا المبحث يتناول الباحث عرض ومناقشة الفرضيات التي تم الحصول عليها من خلال بيانات الدراسة التي تم جمعها من بعض موظفي شركات الاسمنت بولاية نهر النيل وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المطلوبة، حيث استخدم الباحث التكرارات والنسب المئوية واختبار كاي تربيع والدلالة الإحصائية.

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وربحية الشركات الصناعية:

جدول رقم (3-2-9) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوزن النسبي والرتبة لعبارات الفرضية الأولى

العبـارة	الخيارات	التكرارات	النسبة المئوية	الوزن النسبي	الرتبة
1. تطبق الشركة نظام التكاليف.	أوافق بشدة	13	43.3	4.17	2
	أوافق	12	40.0		
	محايد	2	6.7		
	لا أوافق	3	10.0		
	لا أوافق بشدة	0	0		
2. تهتم الشركة بحصر تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة كفاءة الرقابة علي تكاليف التسويق .	أوافق بشدة	9	30.0	4.33	1
	أوافق	14	46.7		
	محايد	3	10.0		
	لا أوافق	3	10.0		
	لا أوافق بشدة	1	3.3		
3. تعتمد الإدارة في اتخاذ قراراتها التسويقية على بيانات محاسبة التكاليف	أوافق بشدة	7	23.3	3.90	4
	أوافق	16	53.3		
	محايد	4	13.3		
	لا أوافق	3	10.0		
	لا أوافق بشدة	0	0		
4. لا يوجد اهتمام في الشركة بضرورة تخفيض تكاليف التسويق والرقابة عليها	أوافق بشدة	0	0	2.00	8
	أوافق	4	13.3		
	محايد	5	16.7		

	لا أوافق	8	26.7		
	لا أوافق بشدة	13	43.3		
5. يوجد اهتمام في الشركة باستخدام الطرق العلمية لتخطيط تكاليف التسويق المناسبة لكل فترة تكليفية	أوافق بشدة	4	13.3	3.78	5
	أوافق	17	56.7		
	محايد	7	23.3		
	لا أوافق	2	6.7		
	لا أوافق بشدة	0	0		
6. لا يوجد اهتمام في الشركة بعملية الرقابة وتقويم الأداء للخطط الموضوعة ومقارنة تكلفة التسويق الفعلية بما كان مخطط لها	أوافق بشدة	1	3.3	2.27	7
	أوافق	6	20.0		
	محايد	4	13.3		
	لا أوافق	8	26.7		
	لا أوافق بشدة	11	36.7		
7. يوجد اهتمام في الشركة بتقسيم الشركة إلى مراكز مسئولية لتسهيل عملية الرقابة وتقويم الأداء	أوافق بشدة	5	16.7	3.93	3
	أوافق	19	63.3		
	محايد	5	16.7		
	لا أوافق	1	3.3		
	لا أوافق بشدة	0	0		
8. عدم اهتمام الشركة بالمعالجات التصحيحية للانحرافات المكتشفة و محاسبة المسئولين عنها	أوافق بشدة	4	13.3	2.63	6
	أوافق	7	23.3		
	محايد	2	6.7		
	لا أوافق	8	26.7		
	لا أوافق بشدة	9	30.0		

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل التوزيع التكراري والنسب المئوية والوزن النسبي رتب الباحث استجابات أفراد العينة على حسب وزنها النسبي عليه فقد جاءت عبارة تهتم الشركة بحصر تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة كفاءة الرقابة علي تكاليف التسويق في المرتبة الأولى حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.33، وافق عليها بشدة بنسبة 30%، وافق عليها بنسبة 46.7%، ومحايد بنسبة 10%، ولا أوافق بنسبة 10%، ولا

أوافق بشدة 3.3%، وهذا يدل على أن الشركة تهتم الشركة بحصر تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة كفاءة الرقابة علي تكاليف التسويق.

جاءت عبارة تطبق الشركة نظام محاسبة التكاليف في المرتبة الثانية حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.17، وافق عليها بشدة بنسبة 43.3%، وافق عليها بنسبة 40%، ومحايد بنسبة 6.7%، ولا أوافق بنسبة 10%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أن تطبق الشركة محاسبة التكاليف.

جاءت عبارة يوجد اهتمام في الشركة بتقسيم الشركة إلى مراكز مسئولية لتسهيل عملية الرقابة وتقويم الأداء في المرتبة الثالثة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 3.93، وافق عليها بشدة بنسبة 16.7%، وافق عليها بنسبة 63.3%، ومحايد بنسبة 16.7%، ولا أوافق بنسبة 3.3%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أنه يوجد اهتمام في الشركة بتقسيم الشركة إلى مراكز مسئولية لتسهيل عملية الرقابة وتقويم الأداء.

جاءت عبارة تعتمد الإدارة في اتخاذ قراراتها التسويقية على بيانات محاسبة التكاليف في المرتبة الرابعة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 3.90، وافق عليها بشدة بنسبة 23.3%، وافق عليها بنسبة 53.3%، ومحايد بنسبة 13.3%، ولا أوافق بنسبة 10%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أنه تعتمد الإدارة في اتخاذ قراراتها التسويقية على بيانات محاسبة التكاليف.

جاءت عبارة يوجد اهتمام في الشركة باستخدام الطرق العلمية لتخطيط تكاليف التسويق المناسبة لكل فترة تكليفية في المرتبة الخامسة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 3.78، وافق عليها بشدة بنسبة 13.3%، وافق عليها بنسبة 56.7%، ومحايد بنسبة 23.3%، ولا أوافق بنسبة 6.7%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أنه يوجد اهتمام في الشركة باستخدام الطرق العلمية لتخطيط تكاليف التسويق المناسبة لكل فترة تكليفية.

جاءت عبارة عدم اهتمام الشركة بالمعالجات التصحيحية للانحرافات المكتشفة و محاسبة المسئولين عنها في المرتبة السادسة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 2.63، وافق عليها بشدة بنسبة 13.3%، وافق عليها

بنسبة 23.3%، ومحايد بنسبة 6.7%، ولا أوافق بنسبة 26.7%، ولا أوافق بشدة 30%، وهذا يدل على اهتمام الشركة بالمعالجات التصحيحية للانحرافات المكتشفة و محاسبة المسئولين عنها.

جاءت عبارة لا يوجد اهتمام في الشركة بعملية الرقابة وتقويم الأداء للخطط الموضوعة ومقارنة تكلفة التسويق الفعلية بما كان مخطط لها في المرتبة السابعة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 2.27، وافق عليها بشدة بنسبة 3.3%، وافق عليها بنسبة 20%، ومحايد بنسبة 13.3%، ولا أوافق بنسبة 26.7%، ولا أوافق بشدة 36.7%، وهذا يدل على أنه لا يوجد اهتمام في الشركة بعملية الرقابة وتقويم الأداء للخطط الموضوعة ومقارنة تكلفة التسويق الفعلية بما كان مخطط لها.

جاءت عبارة لا يوجد اهتمام في الشركة بضرورة تخفيض تكاليف التسويق والرقابة عليها في المرتبة الثامنة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 2.00، وافق عليها بشدة بنسبة 0%، وافق عليها بنسبة 13.3%، ومحايد بنسبة 16.7%، ولا أوافق بنسبة 26.7%، ولا أوافق بشدة 43.3%، وهذا يدل على أنه لا يوجد اهتمام في الشركة بضرورة تخفيض تكاليف التسويق والرقابة عليها.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل في الكمية ورحية الشركات:

جدول رقم (3-2-10) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوزن النسبي والرتبة لعبارات الفرضية الثانية

العبـارة	الخيارات	التكرارات	النسبة المئوية	الوزن النسبي	الرتبة
1. تعمل الشركة على تحسين قيمة المنتج الذي يستلمه المستهلك	أوافق بشدة	19	63.3	4.47	1
	أوافق	8	26.7		
	محايد	1	3.3		
	لا أوافق	2	6.7		
	لا أوافق بشدة	0	0		
2. يوجد تنسيق بين كافة المستويات الإدارة وإدارة الجودة الشاملة لإشباع رغبات المستهلكين	أوافق بشدة	10	33.3	4.00	5
	أوافق	13	43.3		
	محايد	4	13.3		
	لا أوافق	3	10.0		
	لا أوافق بشدة	0	0		
3. عدم وجود نظام دقيق في الشركة للتحكم في المخزون بحيث تصل المستلزمات في الوقت المناسب	أوافق بشدة	4	13.3	2.1	8
	أوافق	2	6.7		
	محايد	1	3.3		
	لا أوافق	9	30.0		
	لا أوافق بشدة	14	46.7		
4. تقوم الشركة بتحديد تكلفة المنتج حتى تتمكن من المحافظة على هامش الربح المحدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش	أوافق بشدة	6	20.0	4.07	3
	أوافق	11	36.7		
	محايد	10	33.3		
	لا أوافق	2	6.7		
	لا أوافق بشدة	1	3.3		
5. نظم التكاليف المتبعة في الشركة تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي الي تعظيم الأرباح	أوافق بشدة	6	20.0	4.08	2
	أوافق	13	43.3		
	محايد	6	20.0		
	لا أوافق	4	13.3		
	لا أوافق بشدة	1	3.3		

6. المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التسويقية تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج المثلي التي تحقق أكبر ربح	أوافق بشدة	10	33.3	4.02	4
	أوافق	12	40.0		
	محايد	6	20.0		
	لا أوافق	2	6.7		
	لا أوافق بشدة	0	0		
7. طرق قياس الربحية المتبعة في الشركة مقبولة لدى الملاك والمستثمرين	أوافق بشدة	7	23.3	3.70	6
	أوافق	10	33.3		
	محايد	10	33.3		
	لا أوافق	3	10.0		
	لا أوافق بشدة	0	0		
8. الاهتمام برضا المستهلكين يؤثر سلباً على ربحية الشركة	أوافق بشدة	7	23.3	2.6	7
	أوافق	4	13.3		
	محايد	1	3.3		
	لا أوافق	5	16.7		
	لا أوافق بشدة	13	43.3		

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل التوزيع التكراري والنسب المئوية والوزن النسبي رتب الباحث استجابات أفراد العينة على حسب وزنها النسبي عليه فقد جاءت عبارة تعمل الشركة على تحسين قيمة المنتج الذي يستلمه المستهلك في المرتبة الأولى حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.47، وافق عليها بشدة بنسبة 63.3%، وافق عليها بنسبة 26.7%، ومحايد بنسبة 3.3%، ولا أوافق بنسبة 6.7%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أن الشركة تعمل على تحسين قيمة المنتج الذي يستلمه المستهلك.

جاءت نظم التكاليف المتبعة في الشركة تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي الي تعظيم الأرباح في المرتبة الثانية حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.08، وافق عليها بشدة بنسبة 20%، وافق عليها بنسبة 43.3%، ومحايد بنسبة 20%، ولا أوافق بنسبة 13.3%، ولا أوافق

بشدة 3.3%، وهذا يدل على أن نظم التكاليف المتبعة في الشركة تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي الي تعظيم الأرباح.

جاءت عبارة تقوم الشركة بتحديد تكلفة المنتج حتى تتمكن من المحافظة على هامش الربح المحدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش في المرتبة الثالثة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.07، وافق عليها بشدة بنسبة 20%، وافق عليها بنسبة 36.7%، ومحايد بنسبة 33.3%، ولا أوافق بنسبة 6.7%، ولا أوافق بشدة بنسبة 3.3%، وهذا يدل على انه تقوم الشركة بتحديد تكلفة المنتج حتى تتمكن من المحافظة على هامش الربح المحدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش.

جاءت عبارة المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التسويقية تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج المثلي التي تحقق أكبر ربح في المرتبة الرابعة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.02، وافق عليها بشدة بنسبة 33.3%، وافق عليها بنسبة 40%، ومحايد بنسبة 20%، ولا أوافق بنسبة 6.7%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أن المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التسويقية تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج المثلي التي تحقق أكبر ربح.

جاءت عبارة يوجد تنسيق بين كافة المستويات الإدارة وإدارة الجودة الشاملة لإشباع رغبات المستهلكين في المرتبة الخامسة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.00، وافق عليها بشدة بنسبة 33.3%، وافق عليها بنسبة 43.3%، ومحايد بنسبة 13.3%، ولا أوافق بنسبة 10%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أنه يوجد تنسيق بين كافة المستويات الإدارة وإدارة الجودة الشاملة لإشباع رغبات المستهلكين.

جاءت عبارة اساليب قياس الربحية المتبعة في الشركة مقبولة لدى الملاك والمستثمرين في المرتبة السادسة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 3.70، وافق عليها بشدة بنسبة 23.3%، وافق عليها بنسبة 33.3%، ومحايد بنسبة 33.3%، ولا أوافق بنسبة 10%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أن اساليب قياس الربحية المتبعة في الشركة مقبولة لدى الملاك والمستثمرين.

جاءت عبارة الاهتمام برضا المستهلكين يؤثر سلباً على ربحية الشركة في المرتبة السابعة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 2.6، وافق عليها بشدة بنسبة 23.3%، وافق عليها بنسبة 13.3%، ومحايد بنسبة 3.3%، ولا أوافق بنسبة 16.7%، ولا أوافق بشدة 43.3%، وهذا يدل على أن عدم الاهتمام برضا المستهلكين يؤثر سلباً على ربحية الشركة.

جاءت عبارة عدم وجود نظام دقيق في الشركة للتحكم في المخزون بحيث تصل المستلزمات في الوقت المناسب في المرتبة الثامنة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 2.1، وافق عليها بشدة بنسبة 13.3%، وافق عليها بنسبة 6.7%، ومحايد بنسبة3.3%، ولا أوافق بنسبة 30%، ولا أوافق بشدة 46.7%، وهذا يدل على وجود نظام دقيق في الشركة للتحكم في المخزون بحيث تصل المستلزمات في الوقت المناسب.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التسويق وربحية الشركات الصناعية:

جدول رقم (3-2-11) يوضح التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوزن النسبي والرتبة لعبارات الفرضية الثالثة

العبـارة	الخيارات	التكرارات	النسبة المئوية	الوزن النسبي	الرتبة
1. تهتم الشركة بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية	أوافق بشدة	10	33.3	4.00	4
	أوافق	13	43.3		
	محايد	4	13.3		
	لا أوافق	3	10.0		
	لا أوافق بشدة	0	0		
2.تقوم الشركة بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة ككل وتكاليف التسويق بصورة خاصة	أوافق بشدة	5	16.7	3.80	6
	أوافق	15	50.0		
	محايد	9	30.0		
	لا أوافق	1	3.3		
	لا أوافق بشدة	0	0		
3. لا تعمل الشركة علي مقارنة التكاليف الفعلية للتسويق مع التكاليف المخططة .	أوافق بشدة	4	13.3	2.3	8
	أوافق	3	10.0		
	محايد	2	6.7		
	لا أوافق	9	30.0		
	لا أوافق بشدة	12	40.0		
4. يوجد في الشركة رقابة على أداء العاملين مما ينعكس على زيادة الإنتاجية	أوافق بشدة	16	53.3	4.67	1
	أوافق	8	26.7		
	محايد	4	13.3		
	لا أوافق	1	3.3		
	لا أوافق بشدة	1	3.3		
5. ينعكس اهتمام الشركة بالعملاء في زيادة حصتها السوقية وبالتالي تزيد أرباحها	أوافق بشدة	10	33.3	4.40	2
	أوافق	13	43.3		
	محايد	4	13.3		
	لا أوافق	2	6.7		

	لا أوافق بشدة	1	3.3		
6. تفرض الشركة رقابة لصيقة على تكاليف التسويق مما يؤدي إلى زيادة أرباح الشركة	أوافق بشدة	7	23.3	3.81	5
	أوافق	14	46.7		
	محايد	5	16.7		
	لا أوافق	4	13.3		
	لا أوافق بشدة	0	0		
7. زيادة الحصة السوقية للشركة لا تؤدي إلى زيادة الربح الحدي لها	أوافق بشدة	6	20.0	2.5	7
	أوافق	3	10.0		
	محايد	1	3.3		
	لا أوافق	9	30.0		
	لا أوافق بشدة	11	36.7		
8. يساعد نظام التكاليف التسويقية إدارة الشركة على اتباع سياسات تؤدي لتعظيم أرباحها	أوافق بشدة	12	40.0	4.20	3
	أوافق	14	46.7		
	محايد	2	6.7		
	لا أوافق	2	6.7		
	لا أوافق بشدة	0	0		

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل التوزيع التكراري والنسب المئوية والوزن النسبي رتب الباحث استجابات أفراد العينة على حسب وزنها النسبي عليه فقد جاءت عبارة يوجد في الشركة رقابة على أداء العاملين مما ينعكس على زيادة الإنتاجية في المرتبة الأولى حيث حصلت على وزن نسبي بلغ4.67، وافق عليها بشدة بنسبة 53.3%، وافق عليها بنسبة 26.7%، ومحايد بنسبة 13.3%، ولا أوافق بنسبة 3.3%، ولا أوافق بشدة 3.3%، وهذا يدل على أن يوجد في الشركة رقابة على أداء العاملين مما ينعكس على زيادة الإنتاجية.

جاءت عبارة ينعكس اهتمام الشركة بالعملاء في زيادة حصتها السوقية وبالتالي تزيد أرباحها في المرتبة الثانية حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.40، وافق عليها بشدة بنسبة 33.3%، وافق عليها بنسبة 43.3%، ومحايد بنسبة 13.3%، ولا أوافق بنسبة 6.7%، ولا أوافق بشدة 3.3%، وهذا يدل على أن ينعكس اهتمام الشركة بالعملاء في زيادة حصتها السوقية وبالتالي تزيد أرباحها.

جاءت عبارة يساعد نظام التكاليف التسويقية إدارة الشركة على اتباع سياسات تؤدي لتعظيم أرباحها في المرتبة الثالثة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.20، وافق عليها بشدة بنسبة 40%، وافق عليها بنسبة 46.7%، ومحايد بنسبة 6.7%، ولا أوافق بنسبة 6.7%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أنه يساعد نظام التكاليف التسويقية إدارة الشركة على اتباع سياسات تؤدي لتعظيم أرباحها.

جاءت عبارة تهتم الشركة بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية في المرتبة الرابعة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 4.00، وافق عليها بشدة بنسبة 33.3%، وافق عليها بنسبة 43.3%، ومحايد بنسبة 13.3%، ولا أوافق بنسبة 10%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على تهتم الشركة بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية.

جاءت عبارة تفرض الشركة رقابة لصيقة علي تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة ارباح الشركة في المرتبة الخامسة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 3.81، وافق عليها بشدة بنسبة 23.3%، وافق عليها بنسبة 46.7%، ومحايد بنسبة 16.7%، ولا أوافق بنسبة 13.3%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أن الشركة تفرض رقابة لصيقة علي تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة ارباح الشركة.

جاءت عبارة تهتم الشركة بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة ككل وتكاليف التسويق بصورة خاصة في المرتبة السادسة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 3.80، وافق عليها بشدة بنسبة 16.7%، وافق عليها بنسبة 50%، ومحايد بنسبة 30%، ولا أوافق بنسبة 3.3%، ولا أوافق بشدة 0%، وهذا يدل على أن الشركة تهتم بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة ككل وتكاليف التسويق بصورة خاصة.

جاءت عبارة زيادة الحصة السوقية للشركة لاتؤدي إلى زيادة الربح الحدي لها في المرتبة السابعة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 2.5، وافق عليها بشدة بنسبة 20%، وافق عليها بنسبة 10%، ومحايد بنسبة 3.3%، ولا أوافق بنسبة 30%، ولا أوافق بشدة 36.7%، وهذا يدل على أنه زيادة الحصة السوقية للشركة تؤدي إلى زيادة الربح الحدي لها.

جاءت عبارة لا تعمل الشركة على مقارنة التكاليف الفعلية للتسويق مع التكاليف المخططة في المرتبة الثامنة حيث حصلت على وزن نسبي بلغ 2.3، وافق عليها بشدة بنسبة 13.3%، وافق عليها بنسبة 10%، ومحايد بنسبة 6.7%، ولا أوافق بنسبة 30%، ولا أوافق بشدة 40%، وهذا يدل على أن الشركة تعمل على مقارنة التكاليف الفعلية للتسويق مع التكاليف المخططة.

مناقشة الفرضيات:

الفرضية الأولي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وربحية الشركات الصناعية :

جدول رقم (3-2-12) يوضح اختبار كاي تربيع ومستوى الدلالة لعبارات الفرضية الأولى

العبـارة	قيمة كاي تربيع	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
1. تطبق الشركة محاسبة التكاليف	13.467	0.004	دالة إحصائياً
2. ينعكس اهتمام في الشركة بتكاليف التسويق حصتها السوقية	19.333	0.001	دالة إحصائياً
3. تعتمد الإدارة في اتخاذ قراراتها التسويقية على بيانات محاسبة التكاليف	14.000	0.003	دالة إحصائياً
4.لا يوجد اهتمام في الشركة بضرورة تخفيض تكاليف التسويق والرقابة عليها	7.067	0.070	غير دالة إحصائياً
5. يوجد اهتمام في الشركة باستخدام الطرق العلمية لتخطيط تكاليف التسويق المناسبة لكل فترة تكليفية	17.733	0.000	دالة إحصائياً
6.لا يوجد اهتمام في الشركة بعملية الرقابة وتقويم الأداء للخطط الموضوعة ومقارنة تكلفة التسويق الفعلية بما كان مخطط لها	17.200	0.001	دالة إحصائياً
7. يوجد اهتمام في الشركة بتقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية لتسهيل عملية الرقابة وتقويم الأداء	24.933	0.000	دالة إحصائياً
8. عدم اهتمام الشركة بالمعالجات التصحيحية للانحرافات المكتشفة و محاسبة المسئولين عنها	16.333	0.003	دالة إحصائياً

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

من خلال الجدول أعلاه والذي يبين اختبار كاي تربيع لمعرفة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وتخفيض تكاليف التسويق تبين لنا أن جميع مستوى المعنوية أقل من 0.05 لذا سوف نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل(الذي وضعه الباحث) أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وربحية الشركات الصناعية ، ما عدا عبارة لايوجد اهتمام في الشركة بضرورة تخفيض تكاليف التسويق والرقابة عليها ليس لها علاقة ذات دلالة إحصائية، وعليه قد تحققت الفرضية الأولي (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وربحية الشركات الصناعية).

تهتم شركات الاسمنت كثيرا بالربحيه وهذا كان واضحا من خلال الفرضية الاولي وكما هو معلموم فان امن اهم اسباب لربحية هو الاهتمام بالتكلفة فنجد ان الشركات اهتمت كثيرا بهذا الجانب كما افترض الباحث.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل في الكمية وربحية الشركات:

جدول رقم (3-2-13) يوضح اختبار كاي تربيع ومستوى الدلالة لعبارات الفرضية الثانية

العبــارة	قيمة كاي تربيع	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
1. تعمل الشركة على تحسين قيمة المنتج الذي يستلمه المستهلك	27.333	0.000	دالة إحصائياً
2. يوجد تنسيق بين كافة المستويات الإدارة وإدارة الجودة الشاملة لإشباع رغبات المستهلكين	9.200	0.027	دالة إحصائياً
3. عدم وجد نظام دقيق في الشركة للتحكم في المخزون بحيث تصل المستلزمات في الوقت المناسب	6.800	0.079	غير دالة إحصائياً
4. تقوم الشركة بتحديد تكلفة المنتج حتى تتمكن من المحافظة على هامش الربح المحدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش	13.667	0.008	دالة إحصائياً
5. نظم التكاليف المتبعةفي الشركة تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي لتعظيم الأرباح	13.000	0.011	دالة إحصائياً
6. المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التسويقية تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج المثلي التي تحقق أكبر ربح	7.867	0.049	دالة إحصائياً
7. اساليب قياس الربحية المتبعة في الشركة مقبولة لدى الملاك والمستثمرين	4.400	0.221	غير دالة إحصائياً
8. عدم الاهتمام برضا المستهلكين يؤثر سلباً على ربحية الشركة	39.600	0.000	دالة إحصائياً

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

من خلال الجدول أعلاه والذي يبين اختبار كاي تربيع لمعرفة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل في الكمية وربحية الشركات تبين لنا أن جميع مستوى المعنوية أقل من 0.05 لذا سوف نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل(الذي وضعه الباحث) أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل غير الكمية ورحية الشركات، ما عدا عبارة يوجد نظام دقيق في الشركة للتحكم في المخزون بحيث تصل المستلزمات في الوقت المناسب واساليب قياس الربحية المتبعة في الشركة مقبولة لدى الملاك والمستثمرين ليس لها علاقة

ذات دلالة إحصائية، وعليه قد تحققت الفرضية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل في الكمية وربحية الشركات).

توصلت الدراسه من خلال الفرضية الثانية الي ان شركات الاسمنت تعمل على تحسين قيمةالمنتج الذي يستلمه المستهلك ونظم التكاليف المتبعة في الشركات الاسمنت تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي الي تعظيم الأرباح .

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التسويق وربحية الشركات الصناعية :

جدول رقم(3-2-14) يوضح اختبار كاي تربيع ومستوى الدلالة لعبارات الفرضية الثالثة

العبـارة	قيمة كاي تربيع	مستوى الدلالة	الدلالة الإحصائية
1. تهتم الشركة بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية	9.200	0.027	دالة إحصائياً
2. تقوم الشركة بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة ككل وتكاليف التسويق بصورة خاصة	14.267	0.003	دالة إحصائياً
3. لا تعمل الشركة على مقارنة التكاليف الفعلية للتسويق والتكاليف المخططة .	3.867	0.276	غير دالة إحصائياً
4. يوجد في الشركة رقابة على أداء العاملين مما ينعكس على زيادة الإنتاجية.	26.333	0.000	دالة إحصائياً
5. ينعكس اهتمام الشركة بالعملاء في زيادة حصتها السوقية وبالتالي تزيد أرباحها.	18.333	0.001	دالة إحصائياً
6. تفرض الشركة رقابة لصيغة علي تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة ارباح الشركة .	8.133	0.043	دالة إحصائياً
7. زيادة الحصة السوقية للشركةلا تؤدي إلى زيادة الربح الحدي لها	10.800	0.013	دالة إحصائياً
8. يساعد نظام التكاليف التسويقية إدارة الشركة على اتباع سياسات تؤدي لتعظيم أرباحها	16.400	0.001	دالة إحصائياً

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية ، 2021م.

من خلال الجدول أعلاه والذي يبين اختبار كاي تربيع لمعرفة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التسويق تبين لنا أن جميع مستوى المعنوية أقل من 0.05 لذا سوف نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل (الذي وضعه الباحث) أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التسويق، ما عدا عبارة يوجد نظام دقيق في الشركة للتحكم في المخزون بحيث تصل المستلزمات في الوقت المناسب وطرق قياس الربحية المتبعة في الشركة مقبولة لدى الملاك والمستثمرين ليس لها علاقة ذات دلالة إحصائية، وعليه قد تحققت الفرضية الثالثة(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التسويق وربحية الشركات الصناعية).

تلخيص نتائج الفرضيات:

تهتم شركات الاسمنت كثيرا بالربحيه وهذا كان واضحا من خلال الفرضية الاولي وكما هو معلموم فان امن اهم اسباب لربحية هو الاهتمام بالتكلفة فنجد ان الشركات اهتمت كثيرا بهذا الجانب كما افترض الباحث.

توصلت الدراسه من خلال الفرضية الثانية الي ان شركات الاسمنت تعمل على تحسين قيمة المنتج الذي يستلمه المستهلك ونظم التكاليف المتبعة في الشركات الاسمنت تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي الي تعظيم الأرباح . وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية.

توصلت لدراسة الي ان شركات الاسمنت تمارس رقابة علي العاملين وتهتم بتحفيزهم وتوفير بيئة العمل المناسبة لهم مما ينعكس علي الاهتمام بالعملاء فتزيد حصتها السوقية وبالتالي أرباحها. كمايوجد في شركات الاسمنت تنسيق بين كافة المستويات الإدارية وإدارة الجودة الشاملة لإشباع رغبات المستهلكين.وايضا يوجد اهتمام في شركات الاسمنت بتقسيم الشركة إلى مراكز مسئولية لتسهيل عملية الرقابة وتقويم الأداء.مما يدعم الفرضية الثالثة.

الخاتمـة وتشتمل على

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج وهي :

1. تطبق شركات الاسمنت نظام محاسبة التكاليف
2. تهتم شركات الاسمنت بتكاليف التسويق .
3. تعمل شركات الاسمنت على تحسين قيمة المنتج الذي يستلمه المستهلك
4. نظم التكاليف المتبعة في الشركات الاسمنت تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي إلي تعظيم الأرباح.
5. تهتم شركات الاسمنت بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية
6. تهتم شركات الاسمنت بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة ككل وتكاليف التسويق بصورة خاصة.
7. تمارس شركات الاسمنت رقابة علي العاملين وتهتم بتحفيزهم وتوفير بيئة العمل المناسبة لهم مما ينعكس علي الاهتمام بالعملاء فتزيد حصتها السوقية وبالتالي أرباحها.
8. يوجد في شركات الاسمنت تنسيق بين كافة المستويات الإدارية وإدارة الجودة الشاملة لإشباع رغبات المستهلكين.
9. يوجد اهتمام في شركات الاسمنت بتقسيم الشركة إلى مراكز مسئولية لتسهيل عملية الرقابة وتقويم الأداء.
10. تعمل شركات الاسمنت على مقارنة التكاليف الفعلية للتسويق مع التكاليف المخططة.
11. يوجد نظام دقيق في شركات الاسمنت للتحكم في المخزون بحيث تصل المستلزمات في الوقت المناسب.
12. يوجد اهتمام في شركات الاسمنت بضرورة تخفيض تكاليف التسويق والرقابة عليها.
13. تهتم شركات الاسمنت بالمعالجات التصحيحية للانحرافات المكتشفة و محاسبة المسئولين عنها.

ثانياً: التوصيات:

بعد الوصول إلى النتائج المطلوبة توصي الدراسة بالعديد من التوصيات منها:

1. ينبغي أن تولي الشركات الصناعية اهتماماً خاصاً بتكاليف التسويق وذلك لأهميتها في العملية التسويقية. حتي تتم الاستفادة القصوي من محاسب التكاليف.
2. على الشركات الصناعية تطبيق نظام محاسبة التكاليف بصورة جيدة لضمان زيادة كفاءة الرقابة علي تكاليف التسويق.
3. على الشركات الصناعية أن تفرد لتكاليف التسويق بنداً خاصاً في قوائمها المالية.
4. لابد من الشركات أن تفصل تكاليف التسويق في بند مستقل من المصروفات الإدارية والعمومية.
5. على الشركات تخفيض تكاليف التسويق لبيع منتجاتها بأسعار تنافسية وذلك لزيادة الربحية.
6. لابد أن تقوم الشركات من عقد الدورات التدريبية اللازمة للتعريف بأهمية تكاليف التسويق بالإضافة إلى ضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف فيها.
7. يجب على الشركات توظيف متخصصين بالتكاليف والمحاسبية الإدارية لأهمية التخصص المعني في مد الإدارة بالمعلومات الضرورية للقيام بوظائفها المختلفة وإذا تعذر التوظيف لابد من عقد دورات تدريبية مكثفة للعاملين في تخصص التكاليف والمحاسبة الإدارية.
8. ضرورة المشاركه في اعداد الموازنات التخطيطية.
9. العمل علي تقليل التالف ما امكن ذلك لتخفيض التكاليف.
10. مراعاة تغلبات الاسعار بالنسبة للمخزون السلعي من المواد الاوليه وحسابه بطريقه مثلي .

قائمة المصادر والمراجع

المراجع والمصادر:

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية :

اولا : القرآن الكريم.

ثانياً: المراجع العربية:

1. إبراهيم أنيس، المعجم الوسيط (بيروت ، دار الأمواج ، 1978 م).
2. احمد بسيوني شحادة– المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي(القاهرة -الدار الجامعية– 1992م).
3. أحمد حسين على حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية (الإسكندرية:الدار الجامعية، 2003 م).
4. أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف ABC للاستخدامات الإدارية ، (الإسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع2006م).
5. أحمد عبد الدائم السامرائي، تخفيض تكاليف المنتوج باستخدام تحليل القيمة، بحث دبلوم عالي في محاسبة التكاليف المهني غير منشور(كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد–1999 م).
6. احمد محمد نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة (الإسكندرية ، الدار الجامعية 2007م).
7. إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة (عمان ،دار أسامة للنشر والتوزيع،2013).
8. أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي (الإسكندرية،الدار الجامعية، 2006م).
9. تامر البكري، استراتيجيات التسويق(عمان ، دار اليازوري للنشر والتوزيع 2008م).
10. تأمر ياسر البكري، إدارة التسويق(بغداد،الدار الجامعية للطباعة والنشر 2002 م).
11. تامر ياسر وآخرون، ادارة التسويق(الموصل، الدار الجامعية للطباعة والنشر1999م).
12. توفيق حسون، الإدارة المالية (دمشق، منشورات جامعة دمشق، 1996م) .
13. ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية(عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2010 م).

14. الجبوري والجناي، المحاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق(بغداد، العراق، دار السيماء للنشر والتوزيع،2017م).

15. جمال عبد الله، إدارة التسويق (عمان، دار المعتز للنشر والتوزيع، 2015 م).

16. جميل احمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية(بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1987م).

17. جولي مابرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة احمد محمد زامل (الرياض، مركز البحوث بعهد الإدارة، 2004 م).

18. حاكم محسن الربيعي، وآخرون– حوكمة البنوك واثرها علي الاداء والمخاطرة (عمان، دار البازوري، للنشر والتوزيع ،2013م).

19. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة (عمان ،الدار الدولية للنشر والتوزيع،2001 م).

20. حسين سالم، مفهوم الهندسة البيئية في صناعة الاسمنت، ورقة عمل، نوفمبر 2009م.

21. حمادة، طارق عبد العال، ادارة البنوك التجارية، سلسلة البنوك التجارية المعاصرة ، الطبعة الثانية (الاسكندرية ، مصر ،الدار الجامعية ، 2005 م) .

22. حمزة محمود الزبيدي ،الإدارة المالية المتقدمة (عمان ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، 2004 م).

23. حنفي زكي محمد وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف(القاهرة، مطبعة جامعة القاهرة، 2000 م).

24. خالد العامري ، إدارة الموارد بنجاح لرفع معدل الأرباح(الإسكندرية، دار الفاروق للاستثمارات الثقافية 2009م).

25. خديجة جمعة الزويني، دور التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف ، دراسة تطبيقية منشورة في الشركة العامة للسيارات المكائن ،مجلة الإدارة ، والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، العدد 67 / 2007 م).

26. خلدون إبراهيم شديفات، إدارة وتحليل مالي(عمان، دار وائل للنشر، 2001 م).

27. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف، قياس وتحليل(عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م).

28. خيري عبد الهادي ، نموذج مقترح لقياس تكاليف استخدام الموارد والرقابة عليها في ضوء نظم تكاليف الأنشطة ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة(جامعة حلوان ، السنة التاسعة ، العدد الأول،1995م).

29. الراوي خالد، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي (عمان، الاردن ،دار المسيرة للطبع والنشر ، 2000).

30. رشاد العطار، الإدارة المالية والتحليل المالي(عمان، دار البركة للنشر والتوزيع، 2001 م).

31. رضا ابراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات (الرياض ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول 2002 م) .

32. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم ومبادئ وتطبيقات(عمان، دار الصفاء للنشر، والتوزيع، 2000م).

33. رمضان محمد غنيم على، المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة(عمان، دار الحامد للنشر، 1997م).

34. زكي خليل المساعد ، التسويق في المفهوم الشامل (مدينو نصر الدار العربية للنشر والتوزيع، 1997م).

35. زهير عمرو دردر ، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات،التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات(الرياض ، دار المريخ للنشر، 2013 م).

36. زياد رمضان، أساسيات في الإدارة المالية (عمان، دار صفاء للنشر، 1994 م).

37. زياد رمضان، الإدارة المالية في الشركات المساهمة (عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1996م).

38. سامي محمد وقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف ، المدخل النظري والتطبيقي (عمان ، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2012م).

39. سامي معروف، محاسبة التكاليف التطبيقية (مؤسسة عز الدين للطباعة والنشر) .

40. سعدون حمود الربيعاوي وآخرون، التسويق مدخل معاصر(عمان، الأردن، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2015 م).

41. سيد الهواري، الإدارة المالية، الاستثمار طويل الأجل، (القاهرة، مكتبة عين شمس، – 1996 م).

42. شفيق وآخرون، التسويق مفاهيم معاصرة(عمان، دار حامد للنشر والتوزيع ، 2003م).

43. شوقي حسين عبد الله، أصول الإدارة (القاهرة، دار النهضة العربية ، 1989 م).

44. طارق وآخرون، التسويق من المنتج إلي المستهلك ، الطبعة الثانية (عمان، دار صنعاء للنشر والتوزيع، 2014م).

45. طلعت احمد عبد الرحمن ، اثر التغير في الهيكل المالي على ربحية المنشأة ، رسالة دكتوراه المحاسبة غير منشورة (جامعة القاهرة، كلية الدراسات العليا ، 1987م).

46. طلعت أسعد عبد الحميد، التسويق الفعال الأساسيات والتطبيق، (الطباعة المتحدة للإعلان1998 م)

47. العامري، محمد علي إبراهيم ،الإدارة المالية المتقدمة(العراق، بغداد- دار وائل للنشر والتوزيع، 2010م).

48. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة(الكويت، دار السلاسل للطباعة والنشر، 1991م).

49. عبد الحليم كراجة وآخرون، الإدارة المالية والتحليل المالي(عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع،2000 م).

50. عبد الحميد احمد محمود، القياس المحاسبي للأصول ، مدخل نظرية القياس (سوهاج ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الرابع عشر، العدد الأول – 2000 م).

51. عبد الحي مرعي إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث(الإسكندرية 2008 ، م).

52. عبد الرحمن البكري منصور، مقدمة في أصول التكاليف (الخرطوم، ب د، 2011 م).

53. عبد السلام أبو قحف، مبادئ التسويق(الاسكندرية، الدار الجامعية،2005م).

54. عبد السميع الدسوقي، أساسيات محاسبة التكاليف(القاهرة، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع 1992م).

55. عبد العزيز عبد الرحيم سليمان، التمويل والإدارة المالية في منشآت الأعمال (الخرطوم ، جامعة النيلين 2004م).

56. عدنان تايه النعيمي وياسين كاسب الخرشه، أساسيات في الإدارة المالية (عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع،2007 م).

57. عصام الدين أمين أبو علقة، التسويق الدولي(القاهرة،مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع ، 2003 م).

58. عصام على فتحي بدر، مدي تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في المنشئات المصرية (ABC) (القاهرة، جامعة الأزهر، كلية التجارة ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد السادس، يناير 2010 م).

59. عصام فهد العربيد، المحاسبة الإدارية (عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2003م).

60. عصمت سيد احمد عاشور ، نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة ، نموذج مفاهيمي مقترح . لمخطط الأنشطة(جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول 2008م) .

61. علي قاسم العبيدي،جاسم عيدان براك المعموري، عبد الجليل كاظم مدلول العارضي، أثر استخدام التجارة الإلكترونية في تخفيض التكاليف التسويقية، دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات (مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد19 ، العدد1 ، 2011م).

62. علي قاسم حسن العبيدي، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية والتحكم فيها لمنظمات الأعمال دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات مجلة جامعة (كربلاء العلمية، المجلد الثامن ، العدد الرابع إنساني،2010م).

63. علي واخرون، النقود والصيرفة والسياسة(بيروت، لبنان، دار المنهل اللبناني، 2012م).

64. عماد محمد أبو عجيلة، اثر جودة التدقيق على إدارة الأرباح ، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة (بالأردن ، المجلة العربية للعلوم الإدارية 2007 م)، (المجلد17 العدد76)

65. عواد محمود الكفراوي، تكاليف الإنتاج والتسعير في الإسلام،(مركز الإسكندرية للكتاب1999 م) أحمد حسن طاهر، المحاسبة الادارية(عمان، دار وائل للطباعة والنشر، 2002م).

66. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف(الأردن، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع،2003م).

67. فتح الرحمن الحسن منصور وآخرون، محاسبة التكاليف(1)(منشورات جامعة السودان المفتوحة 2007 م).

68. فداء عدنان عبيد، جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية(بغداد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن و الأربعون 2016 م).

69. فليب كوتلر وآخرون، أساسيات التسويق، الطبعة الثانية (الرياض، دار المريخ للنشر، 2009م).

70. فهمي الشيخ مصطفي، التحليل المالي(فلسطين ، رام الله، 2008م) .

71. كمال النقيب، نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفق التطورات الحديثة في الإنتاج في ظل المعرفة المعلوماتية(عمان ، المؤتمر السنوي بعنوان :فرص التنمية المستقبلية في الوطن العربي المعرفة المعلوماتية والإدارة الالكترونية، جامعة فلاديلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، ابريل2002 م)

72. كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة (الأردن، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع2008م).

73. كنجو عبود كنجو، وابراهيم وهبي فهد، الإدارة المالية(عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 199م).

74. كنعان علي، النقود والصيرفة والسياسة(لبنان، بيروت، دار المنهل اللبناني، 2012م).

75. لبني هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي وتطبيقي(عمان دار وائل للنشر الطبعة الأولي 2013).

76. محمد أحمد السيدية، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقي ، الطبعة الثانية (لموصل دار الكتب للطباعة والنشر 2001).

77. محمد الشناوي، محاسبة التكاليف(القاهرة، دار النهضة العربية، 2008 م).

78. محمد الناشد، التخطيط المالي والنقدي، الإدارة المالية(حلب، منشورات جامعة حلب، مديرية المطبوعات والكتب الجامعية، 1980م) .

79. محمد بديوي الحسين، تخطيط الإنتاج ومراقبته (عمان، دار المناهج والتوزيع ، م).

80. محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية- الاستثمار والتمويل،التحليل المالي والأسواق المالية الدولية (عمان، دار الحامد للنشر 2008 م).

81. محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية، الاستثمار و التمويل ، التحليل المالي والأسواق المالية الدولية ، الطبعة الثالثة(،عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2015 م).

82. محمد صالح الحناوي و جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالي،-مدخل القيمة واتخاذ القرار، (الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2001 م) .

83. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف، المنظورين التقليدي والحديث (عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2013م) .

84. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف، القياس– الرقابة، اتخاذ القرار (الإسكندرية، الدار الجامعية ، 2012 م) .

85. محمد عطية مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ،الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية ، الطبعة الرابعة (عمان، دار وائل للنشر، 2016م).

86. محمد عطية مطر ، حكمت الراوي، وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات(الكويت، مكتبة الفلاح ، 1996م).

87. محمد على إبراهيم العامري، الإدارة المالية الحديثة(عمان ، دار إثراء للنشر، 2010م).

88. محمد على أحمد السيدية، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، ، الطبعة الثانية (عمان ، دار الكتب للطباعة والنشر 2001).

89. محمد فريد الصحن، التسويق (القاهرة، لإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 1999 م) .

90. محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف (الإسكندرية ، دار الجامعات المصرية ، 1985م).

91. محمد محمد الجزار، محاسبة التكاليف ، أداة تحليلية تساند الإدارة في تحقيق الأهداف (مصر، مطابع سجل العرب، 1970م).

92. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ،الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية (عمان، دار وائل للنشر، 2006 م).

93. محمد مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي(عمان، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيعع ، 2006 م).

94. محمد مفلح عقل،مقدمة في الإدارة المالية(عمان، معهد الدراسات المصرفية، 1989م).

95. محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية تحليل ، قياس ، قابة (المنصو،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع،2008م).

96. محمود رمضان زهو، بحوث التسويق والإعلان من منظور عولمة التصرفات الإلكترونية والبيانات، 2006م).

97. محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية ، ، الطبعة السابعة (عمان، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2013م).

98. محمود منصور، شبل موسي، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملامح(الإسكندرية، جامعة الأزهر، كلية التجارة 2008م).

99. مصطفي احمد عبد الرحمن المصري، إدارة التسويق(الاسكندرية، دار التعليم الجامعي2015م).

100. مصطفي زهير، التسويق مبادئه وطرقه(القاهرة، مكتبة عين شمس، 2015 م).

101. مطبعة شركة السلام لإنتاج الاسمنت، إدارة العلاقات العامة

102. مقداد محمد واخرون ، التكاليف في المجال التسويقي(عمان، الاردن، دار حنين للنشر والتوزيع،1999).

103. منصور عيسي، أساسيات التسويق(القاهرة، الدار المصرية للعلوم، 2012م).

104. منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية ، مدخل تحليلي معاصر ، الطبعة الثالثة ،(الإسكندرية ، المكتب العربي الحديث،1997 .م).

105. منير محمود سالم ، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية(القاهرة: ، دار النهضة العربية).

106. ناجي معلا وآخرون، مبادئ التسويق(القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق التوريدات، 2014م).

107. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات (الإسكندرية، الدار الجامعية والنشر والتوزيع 2004 م) .

108. ناصر نور الدين عبد اللطيف محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف ، نظام تكاليف الأوامر الصناعية ، نظم قياس التكاليف (الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي2013م).

109. النعيمي واخرون، محاسبة التكاليف(عمان، دار وائل للنشر والتوزيع،2014 م).

110. نواف فخر ، حسن زكي، محاسبة التكاليف، منشورات جامعة دمشق ، (دمشق -2005م).

111. نواف محمد فخر, وعطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية (عمان ، دار أسامة للنشر والتوزيع ،2003م).

112. نور الدين عبد اللطيف ومحمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف نظام تكاليف الأوامر التكاليف الصناعية نظم التكاليف (الإسكندرية ، دار التعليم الجامعي، 2013م).

113. نيفين حسين شمت، التسويق الدولي والالكتروني، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2010م).

114. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية(الإسكندرية، الدار الجامعية 2000 م)

115. الهام فخري احمد، التسويق بالعلاقات(الدوحة، قطر، الشركة العربية للنشر، 2003).

116. وجدي حامد حجازي ، إدارة الموارد بنجاح لرفع معدل الأرباح(الإسكندرية ، دار الفاروق للاستثمارات الثقافية ، 2009م).

117. وليد الحيالي ، المحاسبة المتوسطة (عمان ، دار حنين للنشر ، 1996م).

118. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، (الدنمارك ، منشورات الأكاديمية العربية ، 2007م) .

119. يوحنا عبد الدام وصالح عبد الله الرزق، أصول محاسبة التكاليف (الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة 1993م) .

120. يوسف محمد محمود، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف (القاهرة، مطابع الدار الهندسية،2001).

ثالثاً: المراجع الإنجليزية:

1- Horngren, Charles, T., Foster, George & Strikant, M. Dater, "Cost Accounting: manager Emphasis" , (10thed, prentice -Hall, Inc, 2000).
2- Thomas's .Stand and Donald A.Tayld, A managerial Introduction to marketing, Englewood CLIFTS,,N.J.printice.HallInc.,1990.
3- Matz, Curry- Cost Accounting-planning and control, 5thed,1972 .
4- Moscove, Stephan A, Crowing Shield, Gerald R, Gorman, Kenneth A, "Cost Boston, 1984.
5- American Accounting Association A.A.A. Research accounting measurement Collected Papers 1966 .
6- W N Opportunity Costs and Non Scale Free ، and Brian ، Daniela L.A Capabilities : Profit Maximization Corporate Scope and Profit Mangers . Strategic Management Journal ¡ 2010 ¡ Vol . 31 ¡ No.7.
7- Kaplan R Harvard Business Review Jan "One Cost System Isn't Enough " – Feb1988.

8- Activity Based System ، Kaplan ، Roberts Management : The Cost of Resource Usage Accountancy Horizons ، September 1992.

9- ABC Us. TOC: it's a Matter of Time" Management Jay. S (3) Holmen، . Accounting, January 1995.

10- ABC Us. TOC: it's a Matter of Time" Management Jay.S (3) Holmen، . Accounting, January 1995.

11- Sivastava,2017, diagnosing inter firm profitability of pharmaceutical industry an empirical analysis for India:

رابعاً: الدراسات السابقة :

1- أدم يونس الغالي 2008م، الأداء التسويقي وأثره على ربحية المنظمات العاملة بالسودان، دراسة ميدانية على شركتي الجزيرة للتجارة والخدمات وكردفان للتجارة، الخرطوم، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا.

2 عبد الله حمد النيل احمد محمد 2009 م.، مشكلات قياس تكاليف التسويق في القطاع الصناعي ، دراسة حالة شركة إنتاج وتصنيع الدجاج العربي المحدودة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ،غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ،

3–عبد الحسين راضي2009 م، العلاقة بين إدارة رأس المال العامل والربحية في الشركات دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية العراقية، دراسة منشورة، الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 11 العدد 4.

4 -سناء نايف اليعقوب2009م، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

5– علي قاسم حسن العبيدي 2010م، أهمية تخفيض التكاليف التسويقية و التحكم فيها لمنظمات الأعمال، دراسة تطبيقية في شركة زين للاتصالات، دراسة منشورة، مجلة جامعة كربلاء العملية، المجلد الثامن– العدد الرابع.

6- إسلام فيصل أحمد الخليل 2011 م، أثر الهيكل التمويلي على ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية وعلى سياستها في توزيعات الأرباح، رسالة ماجستير محاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الدراسات العليا.

7- فهد محمد سعد المحجان ، 2012 م.، تحليل العلاقة بين خصوصية السيولة والربحية والمديونية السابقة وبين المزيج التمويلي، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

8- راغب العصبي، لانا نبيل زاهر 2014م، أثر السيولة والملاءة المالية والكفاءة الإدارية على ربحية شركات التأمين، دراسة تطبيقية على شركات التأمين، دراسة منشورة، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد3

9-سليمان حسين البشتاوي، إسماعيل أحمد حسين بني طه 2014م، أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة

10- زهراء تاج الدين عبد القادر علي 2016م، بعنوان: (دور تكاليف التسويق في تعظيم ارباح الشركات– دراسة ميدانية علي الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي.

11– ريم توفيق شاكر – اثر التكاليف التسويقية علي ربحية شركات التأمين دراسة ميدانية في شركة التامين الوطنية جامعة بغداد –رسالة ماجستير غير منشورة

12-زرياب عبد الله العوض بشير 2020م، بعنوان (التكامل بين تطبيق نظام التكاليف المعيارية ونظام التكلفة علي اساس النشاط واثره علي الربحية)، رسالة دكتوراه منشورة، جامعة شندي.

خامساً: المقابلات والمنتديات:

1–المنتدى الشهري لمجلس الوزراء, صناعة الاسمنت الحاضر والرؤية المستقبلية, ورقة عمل بعنوان: ماضي وحاضر صناعة الاسمنت في السودان, وزارة الصناعة, أبريل 2012م.

2–منشورات شركة اسمنت عطبرة 2009 م.

3–شركه أسمنت الشمال– مقابلة مع مدير العلاقات العامة.

4–مقابلة شخصية مع مدير المصنع ومدير الإنتاج بالمصنع

4–مقابلة شخصية: رئيس قسم الأمن 12/11/ 2021م

6-مقابلة: صلاح محمد إدريس – مدير العلاقات العامة لشركة أسمنت عطبرة 2021/11/14م

7-مقابلة: محمد الحاج عبد الرحمن الدابي- مدير الشئون الإدارية والتوظيف، شركة اسمنت عطبرة- 12/ 11/2021م.

سادساً: المواقع الإلكترونية:

1- http//www.sendspace.com

2- WWW.TOOT SHAMY.COM.

3- http//www.sendspace.com.

4- http//www.charab.com.

5- http // mawdoo3.com .

6- https//ar.m.wikipedia.org

7- www. Accounting coach.com. 2019

8- https://www.business4lions.com-profitability ratios in financial analysis

9- http:\\www. Sendspace.com

10- www.atbaracement.sd

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جمهورية السودان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشيخ عبد الله البدري

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

أخي الكريم / أختي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالي وبركاته

الموضوع : استمارة استبيان

تقوم الباحثة بإعداد دراسة علمية للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة

بعنوان : أثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات الصناعية

((دراسة ميدانية شركات الاسمنت))

بحكم خبرتكم وإلمامكم بالممارسات المحاسبية ارجو كريم تفضلكم بالإجابة علي عبارات الاستبيان التي تتناول جوانب الدراسة المختلفة حتى تتمكن الدارسة من الوصول لحقائق علمية تثري البحث في هذا المجال وتحقق نتائج مفيدة .

أحيطكم علما بأن البيانات و الاراء التي سوف تدلون بها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وتحاط بكامل السرية .

"اشكر لكم اقتطاع جزء من ثمين وقتكم"

تقبلوا مني فائق الشكر والتقدير والامتنان

الباحثة :هدي أزهري عبد الرحمن

القسم الاول : البيانات الشخصية

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب فيما يلي :

1/ العمر:

أ- أقل من 30 سنة ( ) ب – 30 وأقل من 35 سنة ( )

ج- 35 وأقل من 40 ( ) د - 40 سنة فأكثر ( )

2/ المؤهل العلمي:

أ - بكالوريوس ( ) ب – دبلوم عالي ( )

ج – ماجستير ( ) د– دكتوراه ( )

هـ- أخرى ( )

3/ التخصص العلمي:

أ – المحاسبة ( ) ب – إدارة الأعمال ( )

ج – الاقتصاد ( ) د – الدراسات المالية المصرفية ( )

هـ – نظم المعلومات ( ) و- أخري ( )

4/ المؤهل المهني:

أ -الزمالة البريطانية ( ) ب– الزمالة الامريكية ( )

ج – الزمالة العربية ( ) د– الزمالة السودانية ( )

هـ – أخرى ( )

5/ سنوات الخبرة:

أ - اقل من 5 سنوات ( ) ب- 5 وأقل من 10 سنوات ( )

ج –10وأقل من 15 سنة ( ) د - 15 وأقل من 20 سنة ( )

هـ - 20 سنة فأكثر ( )

الوظيفة:

أ- محاسب ( ) ب – رئيس حسابات ( )

ج- مدير تسويق ( ) د- مراجع ( )

هـ- مدير مالي ( ) و- أخري ( )

القسم الثاني: بيانات الدراسة:

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) امام مستوي الموافقة المناسب لكل عبارة :

الفرضية الاولي : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تكاليف التسويق في الشركات الصناعية وربحية الشركات

م	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1-	تطبق الشركة نظام تكاليف التسويق					
2-	تهتم الشركة بحصر تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة كفاءة الرقابة علي تكاليف التسويق					
3-	تعتمد الإدارة في اتخاذ قراراتها التسويقية على بيانات محاسبة التكاليف					
4-	يوجد اهتمام في الشركة بضرورة تخفيض تكاليف التسويق و الرقابة عليها.					
5-	يوجد اهتمام في الشركة باستخدام الطرق العلمية لتخطيط تكاليف التسويق المناسبة لكل فترة تكلفية					
6-	لا يوجد اهتمام في الشركة بعملية الرقابة و تقويم الأداء للخطط الموضوعة و مقارنة تكلفة التسويق الفعلية بما كان مخطط لها					
7-	يوجد اهتمام في الشركة بتقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية لتسهيل عملية الرقابة و تقويم الأداء					
8-	عدم اهتمام الشركة بالمعالجات التصحيحية للانحرافات المكتشفة و محاسبة المسئولين عنها					

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل غير الكمية وربحية الشركات

م	العبـارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1-	تعمل الشركة على تحسين قيمة المنتج الذي يستلمه المستهلك.					
2-	يوجد تنسيق بين كافة المستويات الإدارية وإدارة الجودة الشاملة لإشباع رغبات المستهلكين.					
3-	عدم وجود نظام دقيق في الشركة للتحكم في المخزون يؤثر علي وصول المستلزمات في الوقت المناسب.					
4-	تقوم الشركة بتحديد تكلفة المنتج حتى تتمكن من المحافظة على هامش الربح المحدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش.					
5-	نظم التكاليف المتبعة في الشركة تمكن من وضع سياسات تسعير للمنتجات أفضل من المنافسين لها مما يؤدي الي تعظيم الأرباح .					
6-	المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف التسويقية تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج المثلى التي تحقق اكبر ربح					
7-	اساليب قياس الربحية المتبعة في الشركة مقبولة لدي الملاك والمستثمرين					
8-	عدم الاهتمام برضا المستهلكين يؤثر سلبا علي ربحية الشركة					

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة الرقابة على تكاليف التسويق وربحية الشركات

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1-	تهتم الشركة بتحديد التكلفة التسويقية للوحدة الواحدة من منتجاتها بصورة دورية					
2-	تقوم الشركة بعمل الموازنات التخطيطية لتكاليف الشركة ككل و تكاليف التسويق بصورة خاصة.					
3-	لا تعمل الشركة على مقارنة التكاليف الفعلية للتسويق مع التكاليف المخططة .					
4-	توجد في الشركة رقابة على أداء العاملين مما ينعكس على زيادة الإنتاجية و تجويد الأداء.					
5-	ينعكس اهتمام الشركة بالعملاء مما يزيد حصتها السوقية و بالتالي تزيد أرباحها.					
6-	تفرض الشركة رقابة لصيقة علي تكاليف التسويق مما يؤدي الي زيادة ارباح الشركة .					
7-	زيادة الحصة السوقية للشركة لا تؤدي إلى زيادة الربح الحدي لها.					
8-	يساعد نظام التكاليف التسويقية إدارة الشركة على إتباع سياسات تؤدي لتعظيم أرباحها					

ملحق رقم (2)

خطاب تحكيم الإستبانة:

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد.....:/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

مرفق لسيادتكم إستبانة دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة تحت اشراف د /فتح الرحمن الحسن منصور والذي أوصى بأن تتكرموا بتحكيم هذه الإستبانة. الرجاء التكرم بكتابة البيانات الشخصية كاملة(الدرجة العلمية الوظيفة الحالية القسم– – - الجامعة رقم الهاتف)حتى يمكن وضعها ضمن ملاحق الدراسة.

أشكر لكم استقطا ع جزء من ثمين وقتكم وتفضلوا بقبول فائق التقدير والامتنان.

هدى ازهري عبد الرحمن

ملحق رقم (3)

صحيفة المقابلة الشخصية:

بسم الله الرحمن الرحيم

مقابلة شخصية

السيد/ مدير مصنع اسمنت ..... الموقر

نشكر لكم استقطاع جزء من ثمين وقتكم لإبداء أ ريكم حول بعض المحاور للدراسة التي تأتي بعنوان **" اثر تكاليف التسويق علي ربحية الشركات"الصناعية** دراسة ميدانية على الشركات الاسمنت بولاية نهر النيل

وتتمثل هذه المحاور في الأتي. -:

1.مدي وعي وادراك الشركات (إدارة وموظفين) بنظام محاسبة التكاليف وتطبيقها فيها.

2.مدي الاهتمام بتكاليف التسويق وهل تولي بالاهتمام الكافي.

3.مدي الاهتمام بالموازنات التخطيطية والقيام بها بصورة دورية ومدي الاهتمام بموازنات تكاليف التسويق بصفة خاصة.

4.هل هنالك حرص علي تطبيق هذه الموازنات علي ارض الواقع وهل يتم مقارنة الفعليات بالخطط وتحديد الانحرافات ومعالجتها.

5.ما هو اثر زيادة تكاليف التسويق علي المبيعات والي مدي يمكن زيادتها.

6.هل تمارس الشركات رقابة علي تكاليف التسويق.

7.هل تحرص الشركات علي تخفيض تكاليف التسويق باستخدام الطرق والأساليب التحليلية الحديثة لخفض التكلفة مثل الإدارة بالأنشطة وتكاليف الأنشطة وتحسين العمليات وغيرها.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والامتنان

الباحثة / هدى ازهري عبدالرحمن

ملحق رقم (4)

قائمة باسماء وعناوين محكمو الاستيانه

م	الاسم	الدرجة العلمية	التخصص	مكان العمل
1	وصال عثمان سعيد	استاذ المحاسبة المساعد	محاسبة	جامعة وادي النيل
2	محمود محمد احمد حسن	استاذ المحاسبة المساعد	محاسبة	جامعة وادي النيل

ملحق رقم (5)

جدول رقم (3-1-5) يوضح انتاج الاسمنت بمصنع اسمنت بربر

Cement Production from Year 2015 up to 2020:

Month	Cement Production
Jan-15	18,101
Feb-15	56,385
Mar-15	59,612
Apr-15	43,243
May-15	61,461
Jun-15	47,318
Jul-15	62,628
Aug-15	32,941
Sep-15	64,521
Oct-15	41,624
Nov-15	50,206
Dec-15	44,199
Jan-16	38,439
Feb-16	52,906
Mar-16	34,956
Apr-16	55,381
May-16	42,641
Jun-16	36,963
Jul-16	5,943
Aug-16	36,171
Sep-16	46,076
Oct-16	33,815
Nov-16	45,761
Dec-16	43,920
Jan-17	45,521
Feb-17	39,810

Mar-17	18,207
Apr-17	23,488
May-17	24,954
Jun-17	35,562
Jul-17	13,178
Aug-17	32,355
Sep-17	39,525
Oct-17	26,690
Nov-17	31,642
Dec-17	49,326
Jan-18	30,689
Feb-18	21,381
Mar-18	15,542
Apr-18	49,110
May-18	24,597
Jun-18	35,132
Jul-18	5,079
Aug-18	15,108
Sep-18	37,564
Oct-18	43,178
Nov-18	43,890
Dec-18	44,199
Jan-19	57,539
Feb-19	42,442
Mar-19	41,445
Apr-19	49,941
May-19	47,903
Jun-19	39,924
Jul-19	40,222
Aug-19	39,978
Sep-19	56,097
Oct-19	62,774
Nov-19	49,649
Dec-19	64,940
Jan-20	37,210

Feb-20	47,009
Mar-20	83,098
Apr-20	61,989
May-20	49,104
Jun-20	33,163
Jul-20	62,697
Aug-20	68,847
Sep-20	61,940
Oct-20	71,905
Nov-20	60,357
Dec-20	64,118