

العنوان:	التكاليف المعيارية والموازنة التخطيطية في تسويق الصحف
المصدر:	مجلة المدير العربي
الناشر:	جماعة الإدارة العليا
المؤلف الرئيسي:	حسن، حسن توفيق
المجلد/العدد:	ع 120
محكمة:	لا
التاريخ الميلادي:	1992
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	61 - 73
رقم MD:	69352
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	تكاليف الانتاج، المؤسسات الصحفية، الصحف، التسويق، الاعلانات التجارية، المبيعات، محاسبة التكاليف، الميزانية، الرقابة الادارية، الرقابة المالية، الأسعار، التسعير، النقل، التخزين، الأجور، الجدوى الاقتصادية، دراسات الجدوى
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/69352

التكاليف المعيارية والموازنة التخطيطية في تسويق الصحف

دكتور
حسن توفيق حسن
نائب المدير العام بأخبار اليوم

ولا شك ان البيانات المحاسبية التي تستخدم في التخطيط البرنامجي تختلف عن تلك المستخدمة في التخطيط الزماني .

اما الرقابة فهي قياس وتصحيح الاداء للتأكد من تحقيق الاهداف والخطط الموضوعية وتستهلك الرقابة وجود خطة ، وبدون التخطيط لا تكون هناك رقابة ، ولذلك يعتبر التخطيط عنصرا ملازما للرقابة لدرجة انه يطلق على التخطيط والرقابة معا لفظ المفهوم التوام "The Twin Concept" فالاثان يعملان معا في دائرة متصلة لتحقيق الكفاية الانتاجية او التسويقية القصوى ، فندرس الخطة ثم نوضح موضع التنفيذ ويتم تقييم النتائج الفعلية بالنسبة للخطة الموضوعية ودراسة اسباب الانحراف والعمل على تلافى الضار منها ، والاستفادة بنتائج متباعدة تنفيذ الخطة عند اعداد الخطة الثانية التي توضع ووضع التنفيذ وتلاحظ مرة أخرى ، وهكذا في سلسلة متصلة .

ويتبين مما سبق ان التخطيط أسلوب غير مضمود لذاته ، وانما يقصد اتخاذ الخطة كمييار لاجراء الرقابة على التنفيذ ولذلك فانه بعد وضع الخطة تتخذ عملية الرقابة الخطوات التالية :

- (ا) متابعة الاداء الفعلي ، وهذا يتطلب تجميع وتحليل النتائج الفعلية .
- (ب) مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وحصص الانحرافات .

اولا : ماهية التخطيط والرقابة :

يعتبر التخطيط اول عناصر العملية الادارية ، وهو مرحلة التفكير المسبق لتنفيذ أي عمل ، والتي تنتهي باتخاذ القرارات المتعلقة بما يجب عمله والطريقة التي ينفذ بها والوقت الذي يتم فيه التنفيذ .

والتخطيط مهمة غير ساكنة او ثابتة ، ولكنه مهمة تتعرض للتغيير والمراجعة الدورية من وقت لآخر وذلك كلما تغيرت الظروف المحيطة بالمنشأة وترتب على ذلك ظهور مشاكل جديدة تعترض التنفيذ وبالتالي تصبح هذه المشاكل عبة في تحقيق السياسات السابق اقرارها وانحراف النتائج المنتظرة عن خطط سيرها .

ويجب ان نميز بين نوعين من التخطيط وهما :

— التخطيط الزماني Period Planning

— التخطيط البرنامجي Project Planning

ويتصد بالتخطيط الزماني تخطيط جميع الانشطة بالمشروع عن فترة زمنية معينة عادة ما تكون عاما واحدا ، ويستخدم في ذلك الموازنة التخطيطية ، أما التخطيط البرنامجي فيقوم على التحليلات اللازمة للوصول الى قرار بشأن مشكلة معينة مثل (دخول سوق جديدة ، أو اختيار منفذ من منافذ التوزيع ، أو التوسع في تسويق أحد السلع . الخ) كما يتطلب هذا النوع دراسة ودي تآثر الايرادات والتكاليف بالافتراضات المختلفة

اسهل اذ توضح الاتجاهات الفعلية التاريخية التي تعتبر مؤشرا لما هو متوقع مستقبلا .

(ب) يساعد الفصل بين التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط والتكاليف الثابتة التي لا تتأثر بحجم انشاط ، جميع ادارات المشروع في اعداد الموازنة التخطيطية وتصنيفها للتكاليف المعيارية .

(ج) تؤدي دراسة تكاليف التسويق الى حصر الاخطاء التي وقعت عليها الوحدة الاقتصادية عند تخطيط العمليات في الماضي حتى تعمل الادارات على تجنبها بحيث تكون الخطة المقبلة اكثر واقعية .

(د) تستمد من دفاتر وسجلات التكاليف البيانات اللازمة خلال عملية التخطيط لاختيار افضل البدائل المتاحة وذلك بمساعدة المستويات الادارية في عملية التحليل اللازمة لقياس تكاليف البدائل وايراداتها .

٢ - الرقابة على تكاليف تسويق النصح :

تمثل الرقابة على التكاليف الجزء الهام من الرقابة الشاملة على عمليات المشروع ولذلك فان مفهوم وعناصر الرقابة على تكاليف تسويق النصح لا يختلفان عما سبق ذكره بالنسبة للرقابة الشاملة .

وفي ضوء ما سبق فان عنصر الرقابة على تكاليف تسويق النصح تشمل :

(ا) متابعة التكاليف الفعلية . وهذا يتطلب وجود نظام للتكاليف في تسويق النصح . بحيث يتم تجميع وتبويب وتحليل عناصر التكاليف بالصورة التي تسهل عملية الرقابة .

(ب) مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة بهدف تحديد وتحليل الانحرافات عن التكاليف المخططة ، والتعرف على تسبب تلك الانحرافات .

(ج) اتخاذ الاجراءات المصححة للانحرافات ، ويتطلب ذلك توصيل نتائج التحليل الى المستويات الادارية المختلفة ، حتى تمكنها من تصحيح الانحرافات واتخاذ القرارات الملائمة بشأنها . وذلك من خلال اعداد تقارير التكاليف اللازمة لهذا الغرض .

(د) اتخاذ الاجراءات التصحيحية التي من شأنها تلافى هذه الانحرافات في الفترة المقبلة .

وفي هذا المجال فان للمحاسبة بصفة عامة ولحاسبة التكاليف بصفة خاصة دورا رئيسيا وهما في مساعدة الادارة بامدادها بالوسائل التي تعينها في كل من التخطيط والرقابة ومن اهم الوسائل او الاساليب التي تقدمها محاسبة التكاليف في هذا الشأن ما يلي :

١ - الموازنة التخطيطية

٢ - التكاليف المعيارية

٣ - تقارير التكاليف

ثانيا : ماهية التخطيط والرقابة على تكاليف تسويق النصح :

١ - تخطيط تكاليف تسويق النصح :

يستمد التخطيط اهميته من انه وسيلة للعمل المنظم بحيث لا تتعارض الاهداف ولا يحدث احتكاك بين مهام القائمين بالتنفيذ مع توجيه العمليات بطريقة تشكل سبلا متدفقا من النشاط المنظم الذي يصل الى الاغراض النهائية . وتقتصر ادراسة في هذا البحث على تخطيط تكاليف تسويق النصح وذلك من خلال تحديد المعدلات المعيارية لكل عنصر من عناصر التكاليف ، والتعبير عنها في ضوء خطط المشروع التسويقية المستقبلية باستخدام الموازنات التخطيطية ، مرتبطة بكل وظيفة تسويقية .

وتعتبر البيانات والمعلومات التي توفرها دراسة تكاليف تسويق النصح الاداة الاساسية لامداد الادارة بالبيانات التي تساعدها في اعداد الخطط التي تغطي جميع نواحي النشاط في المشروع ، فالمخطط لا يبدأ من فراغ بل لابد من تجميع وتبويب البيانات التي تبين ما حدث في الماضي والتي على اساسها تحدد الاتجاهات المستقبلية . وتوضح النقاط التالية الدور الذي تقوم به دراسة تكاليف التسويق في عملية التخطيط :

(١) تساعد البيانات الحاسوبية التفصيلية في مهمة التنبؤ اللازمة لتخطيط العمليات عن فترة مستقبلية ، وكلما كانت التفاصيل واضحة كلما كانت عملية التنبؤ التي تقوم بها الادارات المختلفة

ثالثا : مشاكل معايرة عناصر تكاليف تسويق الصحف :

تظهر الصعوبة في معايرة تكاليف تسويق الصحف نتيجة للخصائص التي تتميز بها هذه التكاليف وأهمها تعدد وتنوع بنود هذه التكاليف والتي تؤدي الى صعوبة وضع قاعدة محددة يلتزم بها محاسب التكاليف عند معايرة كل بند من بنود هذه التكاليف حيث تشتمل على مجموعة كبيرة من البنود المتباينة في طبيعتها وغرضها وطريقة حدوثها فهناك بنود طبيعتها المرونة تتأثر بزيادة أو نقص حجم النشاط وبنود ليس من طبيعتها التجاوب مع حجم النشاط ، كما أن هناك بنودا لها صفة العمومية بالنسبة للنشاط التسويقي بأكمله ، وبنود لها صفة الخصوصية بالنسبة لوظيفة معينة من الوظائف التسويقية .

وعلى الرغم من وجود هذه الصعوبات التي تواجه وضع المعايير لبنود تكاليف تسويق الصحف، فإن ذلك لا يعنى اعتماد محاسب التكاليف على تقديرات أو معدلات غير سليمة لا تحدد مستويات معينة تلزم المسؤولين والقائمين على أوجه النشاط بالسرف في هداها ، بل قد تحدد المستويات التصوى التي يحسن الا يتخطاها المسئولون ، وبالتالي لا تعبر عن مقياس للاداء يتم وضعة على أسس علمية ولا يكون دليلا على وجود اسراف أو توفير أو خطأ أو صواب ، وما يترتب على ذلك من سوء استخدام للموارد المتاحة .

ولهذا فإن صعوبة المعايرة لا تعنى عدم ضرورة وجود معايير لهذه البنود بل تعنى ضرورة البحث عن افضل الوسائل التي تتم بها المعايرة على أسس سليمة للوصول الى افضل النتائج لتحقيق الأغراض المختلفة . فالمعايير تمثل هدفا لابد أن يسهمى الجميع نحو تحقيقه في المشروع حتى تتحقق الكفاية التسويقية للموارد المتاحة ، كما انها في نفس الوقت مقياس يتم به تحديد مدى قرب أو بعد التنفيذ الفعلى عما كان يجب أن يكون عليه وبذلك يمكن القول بأن التكاليف المعيارية هي الاسلوب الذى يتعين استخدامها في أعداد وتحديد عناصر تكاليف تسويق الصحف .

وجدير بالذكر انه ليس هناك اتفاق بين

المحاسبين على تعريف مجدد للتكاليف المعيارية . وينضح من هذه التعاريف اتفاق المحاسبين فيما بينهم على أن التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مقدما على أساس علمى وعملى ، لتمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة لتحقيق النشاط المستهدف ، الا انهم اختلفوا حول مستوى أعداد هذه التكاليف ، حيث تختلف وجهات النظر وتتفاوت ابتداء من المثالية الى العادية الى الواقعية التي تراعى الظروف المحيطة بالنشاط . ويختلف كل مستوى من هذه المستويات عن غيره في عناصر الضياع التي يسمح بتضمينها لمعايير التكاليف .

وللتوصل الى معيار تكلفه العنصر يتطلب الامر تحديد العوامل التالية (١) :

- ١ - واصفات العنصر .
- ٢ - استخدام العنصر .
- ٣ - سعر العنصر .

أما الطريقة الواجب استخدامها لتحديد التكاليف المعيارية لمختلف عناصر التكاليف في تسويق الصحف فإنه يمكن القول بأن هناك العديد من الطرق يمكن أن يلجأ اليها محاسب التكاليف في هذا الصدد . وتتفاوت دقة ارقام التكاليف تبعا لتفاوت الطرق المختلفة والمتعددة التي تعتمد على البيانات والمسجلات التاريخية أو الدراسات العملية والبحوث العملية . ويمكن تلخيص الطرق المختلفة لاعداد ارقام التكاليف المعيارية في أربع طرق رئيسية هي (٢) :

- ١ - الطريقة التاريخية .
- ٢ - الطريقة الاحصائية .
- ٣ - الطريقة العلمية .
- ٤ - الطريقة الواقعية .

(١) د. محمد محمد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢ ، ص ٣١ .

(٢) د. محمد تونيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، القاهرة : مكتبة الشباب ، ١٩٧٣ ، ص ص ٧١ : ٨٤ و ص ٨٦ .

لا يعنى عدم امكانية الاعتماد على البيانات العلمية والمعملية في اعداد معايير بنود بعض الوظائف التسويقية وخاصة وظيفتى النقل واللف والحزم .
الا انه يمكن القول بان ذلك قد لا يكون ميسورا من الناحية الاقتصادية .

ولما كانت اوجه النشاط التسويقية تتكون من مجموعة من الوظائف التسويقية تختلف كل منها عن الاخرى من حيث خصائصها وظروف اداؤها ، واكى تكون المعايير ذات فاعلية في تخطيط ورقابة تكاليف تسويق الصحف فانه يجب ان تمتد وتصل الى قياس كل بند من بنود تكلفة كل وظيفة تسويقية في كل منطقة توزيعية او بالنسبة لكل سلعة على حده وذلك حتى تتحقق للمعايير المرنة لمواجهة كل ظرف من الظروف على حدة .

رابعا : معايرة عناصر تكاليف تسويق الصحف واعداد الموازنات التخطيطية لها :

يمكن تحديد الوظائف التسويقية التي يتضمنها نشاط تسويق الصحف في الوظائف التالية :

- ١ - وظيفة البيع .
- ٢ - وظيفة الاعلان وترويج البيعات .
- ٣ - وظيفة بحوث التسويق .
- ٤ - وظيفة النقل .
- ٥ - وظيفة التخزين .
- ٦ - وظيفة اللف والحزم .

وفي ضوء ذلك التحديد للوظائف التسويقية التي يتضمنها نشاط تسويق الصحف فان الموازنة التخطيطية المرنة لتكاليف هذا النشاط . يتفرع عنها الموازنات الفرعية - الجداول الفرعية التقديرية - التالية :

١ - الموازنة التخطيطية المرنة لتكاليف وظيفة البيع :

يتم تخطيط تكاليف وظيفة البيع في ضوء تحديد حجم العمل في هذه الوظيفة ، وذلك في ضوء التنبؤ بأحجام البيعات المتوقعة في الفترة القادمة وما يستتبعه ذلك من ضرورة تخطيط العمل بادارة البيعات .

ويرى الباحث ان الطريقة المناسبة والتي تكفل الوصول الى معايير سليمة تمثل هدفا يسمى كل الى تحقيقه ، واداة رقابة فعالة لقياس كفاية الاداء مستقبلا ، هي الطريقة الواقعية او « المختلطة » كما يطلق عليها البعض (٢) . حيث تستفيد هذه الطريقة من مزايا الطرق الثلاث السابقة ، وتعتمد على الارقان التالية (٢) :

- ١ - دراسة تحليلية للبيانات التاريخية عن الاداء في الماضي .
- ٢ - تطوير نتيجة اندراسات التاريخية بالاصول العلمية والفنية .
- ٣ - تأكيد النتائج بالتجربة العملية على الامكانيات والقدرات المتاحة .
- ٤ - تكييف النتائج النهائية لتلائم فترة سريان المعايير .

والمعيار الواقعي هو الذي يقتنع المسئولون به وبامكان تحقيقه والسير على منواله وتطبيقه ، ويتضمن المسوحات اللازمة لجعله في الامكان وفي الاستطاعة ، ويتفق الباحث مع ما يراه البعض من ان المديار « هو افضل ما تقرره الادارة ، وافضل هدف ترغب فيه ويلتزم المختصين بمسئولية تحقيقه ... » .

وتتصف المعايير طبقا للطريقة الواقعية بالكمالية لعدم تضمينها الضياع غير الحتمي ، وبالواقعية واهكائية التطبيق لتضمينها المسوحات او الضياع الحتمي الذي يعتبر عنصرا من عناصر التكاليف تقرضه طبيعة نشاط تسويق الصحف .

ويرى الباحث انه في اعداد معايير بنود تكاليف تسويق الصحف يصعب التمسك بالاركان الاربعة للمعايرة بالنسبة لكل بند من البنود ، فمعايرة الكثير من بنود التكاليف في هذا النوع من النشاط تعتمد الى حد كبير على دراسة البيانات التاريخية السابقة ، وعلى التنبؤ باحوال وظروف الفترة المستقبلية التي يتم اعداد المعايير لها . على ان ذلك

(٣) د. ابراهيم على عشاوى ، التكاليف الفعلية والنموذجية ، غير مكتوب اسم الناشر ، بدون تاريخ ، ص ٧ .

في كل منطقة توزيعية بضرب عدد الساعات الاضافية المعيارية في معدل اجر الساعة مع الاخذ في الاعتبار الحد الاقصى لعدد الساعات التي تنص عليها اللوائح المالية في هذا الصدد .

اما فيما يتعلق بحساب التكلفة المعيارية للاجور الاضافية للعاملين بالادارة العامة للمبيعات ، فانه يمكن اتباع نفس الاسلوب السابق أو الاعتماد على البيانات التاريخية للاجور الاضافية وتحديد متوسطها عن فترات زمنية سابقة ثم دراسة ذلك المتوسط في ضوء ظروف وإمكانيات الطاقة المنتظر تواجدها في المستقبل .

٣/١/١ - الأدوات والمطبوعات :

تحدد التكلفة المعيارية لهذا العنصر من خلال دراسة وتحديد العوامل التالية :

(أ) تحديد الكميات المعيارية التي يجب استخدامها خلال الفترة التي تعد عنها الموازنة بالنسبة لكل نوع من الأدوات الكتابية والمطبوعات وذلك في ضوء دراسة ما تم استخدامه من كل نوع منها في الفترات السابقة وتحديد متوسطها مع مراعاة دراسة مدى كفاية هذا الاستخدام واستبعاد عناصر الضياع غير الحتمية التي قد تحتويها الأرقام التاريخية ، وتحديد الظروف التي كانت تسود في هذه الفترات ، ومقارنتها بالظروف المتوقع سريانها في المستقبل .

(ب) تحديد المواصفات اللازم توافرها في كل من أنواع الأدوات الكتابية والمطبوعات . ويجب ان يتم ذلك بمعاونة مديري المناطق التوزيعية ، ومدير الادارة العامة للمبيعات .

(ج) تسعير الكميات السابق تحديدها في ضوء الاسعار المتوقعة للفترة القادمة .

٤/١/١ - مصروفات الانتقال وبدل السفر :

يمثل هذا العنصر قيمة ما يصرف للمفتشين ورؤساء المناطق التوزيعية والعاملين بالادارة العامة للمبيعات مقابل سفرهم للتفتيش على الاسواق وتحدد التكلفة المعيارية لهذا العنصر في ضوء دراسة وتحديد العوامل التالية :

ويورد الباحث فيما يلي الاسلوب المقترح لمعايرة عنصر تكاليف هذه الوظيفة .

١/١ - عناصر تكاليف متغيرة :

١/١/١ - العمولات :

لا يشكل تحديد التكلفة المعيارية لهذا العنصر أى صعوبة حيث يتم تحديدها في ضوء صافي المبيعات المتوقعة لكل منطقة من مناطق التوزيع والنسبة المئوية المحددة لكل مستوى من مستويات رجال البيع - مفتشون ، رؤساء المناطق ... الخ - باللائحة المالية للمؤسسة .

٢/١/١ - الاجور الاضافية :

وتتثل في علاوات الزمن الاضافي واجور الاجازات الممولة - بدل الراحات - وتحدد التكلفة المعيارية لهذا العنصر من خلال دراسة وتحديد العوامل التالية :

(أ) ظروف العمل في كل منطقة توزيعية وكل خط توزيعي وذلك من حيث :

- عدد الساعات التي يجب ان يقضيها كل مندوب أو مفتش في الخط التوزيعي ، وذلك في ضوء طبيعة العمل في كل خط وعدد المتعهدين به .

- مدى توافر رجال البيع من مفتشين ومندوبين لاداء الاعمال المطلوب القيام بها في كل منطقة توزيعية .

- مدى الدقة في تنظيم العمل وتوزيعه على العاملين بكل منطقة توزيعية .

- درجة المهارة التي يتصف بها كل مندوب أو مفتش .

ومن خلال دراسة هذه العوامل يمكن تحديد الساعات المعيارية للعمل الاضافي في كل خط أو منطقة توزيعية .

(ب) سياسة الادارة فيما يخص بدفع الاجور الاضافية والتي تحدها اللوائح المالية الخاصة بكل مؤسسة .

وبذلك تحسب التكلفة المعيارية للاجور الاضافية

أى إضافات أو تخفيضات في المباني المؤجرة خلال الفترة المقبلة والتي تعد عنها الموازنة .

وفي حالة امتلاك المؤسسة للمباني يعتبر الأيجار الحكى (التقديرى) بمثابة التكلفة المعيارية لعنصر الأيجار . ومن الجدير بالذكر أن هذا العنصر تتم في الغالب معايرته على مستوى النشاط ككل ، ولذلك فانه عند تحديد نصيب كل وظيفة تسويقية يقتضى الأمر استخدام أحد أسس التوزيع ، وتعتبر المساحة أفضل أساس للتوزيع المعيارى لهذا العنصر

٤/٢/١ - اهلاك الاصول الثابتة :

يتم حساب الاهلاك في ضوء معدلات الاهلاك المقررة لكل أصل أو لكل مجموعة من الاصول ، ومن الضروري اشتراك الفنيين ومحاسبى التكاليف في تحديد معدلات الاهلاك الخاصة بكل أصل . وتعتبر اقساط الاهلاك المستخرجة بمثابة التكلفة المعيارية لهذا العنصر .

أما فيما يتعلق بتكاليف استهلاك المياه والاتارة ، وتكاليف التليفون والتلفراف والبريد وغيرها من المصروفات العمومية الأخرى الخاصة بإدارة المبيعات فان معايرتها تتم على أساس حساب متوسط تكلفة هذه العناصر خلال الفترات السابقة مع استبعاد أى عناصر تمثل اسراف أو ضياع غير عادى .

٢ - الموازنة التخطيطية الثابتة لتكاليف وظيفة الاعلان وترويج المبيعات :

تتطلب معابرة عناصر تكاليف هذه الوظيفة ضرورة دراسة وتحديد العوامل التالية :

(أ) تحديد الهدف من الاعلان ووسائل ترويج المبيعات ، والذي قد يكون تقديم سلعة جديدة للسوق ، أو مواجهة منافسة ، أو زيادة حجم المبيعات وترتبط هذه الاهداف جميعها بالهدف الرئيسى لنشاط وظيفة الاعلان وترويج المبيعات وهو المساعدة في بيع السلع والخدمات .

(ب) تحديد الوسائل الاعلانية والترويجية التي تستخدم لتحقيق الاهداف السابق تحديدها .

(ج) دراسة تكاليف الاعلان وترويج المبيعات خلال عدة فترات مالية سابقة ومعايرتها هذه التكاليف

(١) وضع برنامج زمنى للتفتيش على الاسواق . بالنسبة للمفتشين ورؤساء المناطق والعاملين بالإدارة العامة للمبيعات .

(ب) اللائحة المالية للمؤسسة والتي تحدد قيمة بدل السفر لكل مستوى من مستويات الاشراف والإدارة .

(ج) دراسة البيانات التاريخية لتحديد ما تم دفعه في الفترات السابقة وتحديد الظروف التي كانت تسود هذه الفترات ، ومقارنتها بالظروف المتوقع حدوثها في الفترة المقبلة مع الأخذ في الاعتبار الامكانيات المتاحة خلال تلك الفترة .

٢/١ - عناصر تكاليف ثابتة :

١/٢/١ - المرتبات :

تمثل تكلفة هذا العنصر مرتبات مندوبى التوزيع والمفتشين ورؤساء المناطق التوزيعية ، وموظفى الإدارة العامة للمبيعات وتحدد التكلفة المعيارية لهذا العنصر من خلال تحديد العوامل التالية :

(١) عدد العاملين لللازمين لكل منطقة توزيعية وللإدارة العامة للمبيعات ، وذلك من خلال دراسة حجم العمل والتنظيم الإدارى لكل منهما . وهو ما يعكس مدى وفاء قوة العمالة الحالية لحاجة العمل ، ومدى الحاجة الى تعيينات أو ترقيات جديدة .

(ب) تحديد درجات العاملين ووفات الأجر لكل درجة من واقع عقود العمل ولوائحة بالمؤسسة .

(ج) توقعات الإدارة بالنسبة للتغيرات المنتظرة القائمة نتيجة حدوث ترقيات أو تعيينات جديدة .

٢/٢/١ - التأمين على التندوبين والمفتشين :

لا يشكل تحديد التكلفة المعيارية لهذا العنصر أى صعوبة حيث يحدد مبلغ التأمين على كل مندوب أو مفتش من واقع عقود التأمين المبرمة مع الشركات المؤمن لديها والمحدد فيها معدل التأمين الخاص بكل مندوب أو مفتش .

٣/٢/١ - الأيجار :

تحدد التكلفة المعيارية لهذا العنصر من واقع عقود الأيجار الخاصة بالمباني المؤجرة ، مع مراعاة

٢ - الموازنة التخطيطية الثابتة لتكاليف وظيفة بحوث التسويق :

تتم معايرة عناصر تكاليف هذه الوظيفة في ضوء تحديد العوامل التالية :

(أ) وضع خطة للبحوث التسويقية المختلفة التي يجب القيام بها خلال فترة الموازنة على أن يوجه الاهتمام في هذا الشأن الى نشاط المنافسين والمبالغ التي خصصوها للبحوث التسويقية . كما يجب أن يأخذ في الاعتبار القدرة المالية للمؤسسة ، والإيرادات المتوقعة في الفترة المالية القادمة .

(ب) تحديد عدد الباحثين الذين يجب توافرهم للقيام بالبحوث المحددة بالخطة السابقة .

(ج) الدراسة التاريخية لتكاليف وظيفة البحوث التسويقية خلال عدة فترات مالية وتتم هذه الدراسة مرتبطة بظروف المشروع في الفترات الماضية ومقارنتها بالظروف المتوقع سريانها خلال الفترة التي تعد عنها الموازنة .

وفي ضوء ما سبق يمكن معايرة عناصر تكاليف هذه الوظيفة والتي تشمل مرتبات الباحثين وموظفي ادارة بحوث التسويق والمكافآت التشجيعية ، واتعاب الخبراء الاستشاريين ، ونفقات الاهلاك ، والايجار ، وغيرها من المصروفات العمومية الاخرى الخاصة بادارة بحوث التسويق . وجميع هذه العناصر لا تختلف أسس معايرتها عما سبق ذكره مرتبطا بالوظائف التسويقية السابقة .

ويرى الباحث أن اعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف هذه الوظيفة يجب أن يتم مرتبطا بالبحوث التسويقية المختلفة بهدف تحديد التكلفة المعيارية لكل بحث تسويقي على حدة .

٤ - الموازنة التخطيطية المرنة لتكاليف وظيفة النقل :

تتم معظم عمليات النقل في المؤسسات الصحفية بواسطة السيارات الملوكة لها ويمكن معايرة تكاليف هذه الوظيفة في ضوء ما يقوم به الفنيون من دراسات أهمها :

(أ) تحديد العمر الانتاجي لكل سيارة ، وذلك بتحديد عدد السنوات التي يمكن أن تعمل فيها كل

بالمبيعات التي تحققت في الماضي للوصول الى بعض النتائج التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد ما يمكن توقعه في المستقبل .

وفي ضوء ما سبق يمكن معايرة عناصر تكاليف هذه الوظيفة على النحو التالي :

١/٢ - تكاليف الوسائل الاعلانية :

تحدد التكلفة المعيارية لكل وسيلة اعلانية من خلال تحديد عدد وحدات القياس المتعين استخدامها من كل وسيلة - المساحات الاعلانية في الصحف ، أو الزمن الاعلاني في الاذاعة والتلفزيون - لتحقيق الهدف من الاعلان . وكذلك تحديد الاسعار الخاصة بكل وسيلة اعلانية .

٢/٢ - تكاليف الوسائل الترويجية :

تحدد التكلفة المعيارية لهذا العنصر من واقع العمود المبرمة مع الجهات الخارجية المنوط بها تنفيذ هذه الوسائل ، مثال ذلك تكاليف الاشتراك في المعارض ، أو تكاليف اعداد اللانقات التي تحمل اسم السلعة أو المؤسسة .

ويمكن في هذا المجال الاسترشاد بالبيانات التاريخية لتحديد ما تم دفعه في الفترات السابقة ، وتحديد الظروف التي كانت تسود في هذه الفترات ، ومقارنتها بالظروف المتوقع سريانها في الفترة المقبلة مع الأخذ في الاعتبار الامكانيات المتاحة خلال تلك الفترة .

٢/٢ - اما فيما يتعلق بعناصر التكاليف الاخرى الخاصة بهذه الوظيفة : مثل المرتبات ، والاهلاك ، والايجار ، وغيرها من المصروفات العمومية فان أسس معايرتها لا تختلف عما سبق ذكره بوظيفة البيع .

وجدير بالذكر أن اعداد الموازنة التخطيطية الثابتة لتكاليف وظيفة الاعلان وترويج المبيعات ، يتم مرتبطا بكل وسيلة اعلانية أو ترويجية ، وادارة الاعلان . وبذلك تشمل تكاليف كل وسيلة التكاليف الخاصة بها بالاضافة الى نصيبها من تكاليف ادارة الاعلان .

أما بالنسبة للسيارات التي تعمل داخل منطقة توزيعية معينة فان تحديد الكمية المعيارية للوقود الذى تستهلكه كل سيارة منها يتطلب تحديد كل من :

- خط السر اليومى لكل سيارة وبالتالي تحديد عدد الكيلومترات المستهلكة فى اليوم .
- معدل الكيلومترات التى تقطعها السيارة فى الصفيحة .

٢/١/٤ - تكلفة مواد التزييت والتشحيم :

يتم تحديد الكميات المعيارية اللازمة لكل سيارة من هذه المواد بواسطة الفنيين المسئولين عن صيانة السيارات بإدارة النقل والحركة تبعاً لنوع السيارة وعمرها الانتاجى وبرنامج الصيانة الخاص بها وطبقاً للتجربة العملية خلال الفترات السابقة . وبضرب هذه الكميات المعيارية فى الاسعار المتوقع سريانها خلال فترة الموازنة يمكن الوصول الى التكلفة المعيارية لكل نوع منها على حدة .

٣/١/٤ - تكلفة قطع الغيار والمهمات :

يتطلب تحديد الكميات المعيارية لهذا العنصر دراسة كل نوع منها على حدة فى نطاق استخداماته لكل سيارة اوضع معيار مستقل له ، وتعتبر الطريقة الواقعية المفضل الطرق لتحديد الكمية المعيارية لكل نوع منها . فمن واقع السجلات التاريخية وفى ضوء تقديرات الفنيين ، وعن طريق التنبؤ بحجم العمل ، وتحديد عدد الكيلومترات المتوقع حدوثها فى الفترة المقبلة يمكن حساب الكمية المعيارية لكل نوع من قطع الغيار والمهمات ، ويلاحظ اضافة بعض المسوحات لمقابلة اية احتمالات طارئة فى المستقبل ، مع مراعاة عدم المبالغة فى هذه المسوحات .

وبضرب الكمية المعيارية لكل نوع فى السعر المتوقع أن يسود خلال الفترة التى تعد عنها الموازنة يمكن تحديد التكلفة المعيارية لهذا العنصر .

كما تتحدد التكلفة المعيارية فى حالة الصيانة الخارجية للسيارات بموجب الاسعار المحددة بالمعقود المبرمة مع جهات الصيانة الخارجية .

سيارة مع الاخذ فى الاعتبار طبيعة العمل فى المؤسسات الصحفية ، حيث يشترط ضرورة توافر مستوى معين من الكفاية التى تعمل بها كل سيارة .

(ب) وضع برنامج تشغيل لكل سيارة على حدة ، معبرا عنه بعدد معين من الكيلومترات التى يمكن أن تقطعها كل سيارة خلال الفترة المقبلة وذلك من خلال تحديد حجم العمل المتوقع خلال تلك الفترة فى ضوء أحجام المبيعات المتوقعة بكل منطقة توزيعية وما يترتب عليها من اعباء نقل سواء من المركز الرئيسى الى المنطقة التوزيعية أو داخل المناطق التوزيعية ذاتها .

(ج) فى ضوء ما سبق تحديده فى البندين السابقين يمكن تحديد حاجة كل سيارة من اوقود والزيوت وقطع الغيار .

(د) تحديد العدد اللازم توافره من السائتين ومساعديهن لكل نوع من انواع السيارات .

(هـ) تحديد العدد اللازم توافره من الفنيين فى مجالات التخصص المختلفة ، وفيما يلى اسلوب الدراسة الذى يقترحه الباحث لمعايرة عناصر تكاليف هذه الوظيفة :

١/٤ - عناصر تكاليف متغيرة :

١/١/٤ - التكلفة المعيارية للوقود : (بنزين -

سولار)

تحدد الكمية الواجب استهلاكها من البنزين أو السولار طبقاً لمواصفات كل سيارة ، والمسافات التى تقطعها خلال فترة الموازنة ، حيث يختلف استهلاك الوقود من سيارة لآخرى ، فبعض السيارات تستهلك كميات أكبر من البعض الآخر وذلك نتيجة لاختلاف العمر الانتاجى للسيارات وأنواعها .

فعلى سبيل المثال اذا خصصت سيارة معينة لنقل الصحف من القاهرة الى الإسكندرية ، ونقل المرتجمات من الإسكندرية الى القاهرة يومياً . فانه يمكن تحديد عدد الكيلومترات الخاصة بكل رحلة . وبالتالي تحديد كمية الوقود تبعاً لنوع السيارة وعمرها الانتاجى وبضرب هذه الكميات المعيارية فى الاسعار المتوقعة خلال فترة الموازنة يمكن الوصول الى التكلفة المعيارية للوقود .

٤/١/٤ - أما فيما يتعلق بباقي عناصر التكاليف المتغيرة : مثل الاجور الاضافية وبند السفر والادوات الكتابية . فان أسس معايرتها لا تختلف عما سبق ذكره مرتبطا بالوظائف التسويقية السابقة .

٢/٤ - عناصر تكاليف ثابتة :

١/٢/٤ - ضريبة السيارات والتأمين عليها :

تسدد ضريبة السيارات سنويا مقابل تجديد رخص هذه السيارات وتختلف الضريبة المقررة وكذلك التأمين الاجباري من سيارة لآخرى حسب نوع السيارة .

ولا توجد اى صعوبة في معايرة هذه البنود حيث يتم سدادها في ضوء الاحكام المنظمة لها والتي تصدرها الدولة .

٢/٢/٤ - اجور السائقين والعمالين بإدارة النقل والحركة :

تحدد التكلفة المعيارية لهذا العنصر بضرب عدد السائقين والفنيين في معدلات الاجور الخاصة بهم .

٣/٢/٤ - أما فيما يتعلق بعناصر التكاليف الثابتة الأخرى : مثل اهلاك السيارات والاصول الثابتة ، والايجار ، والمياه وغيرها من المصروفات العمومية الخاصة بإدارة النقل والحركة فان أسس تحديد التكلفة المعيارية لها لا تختلف عما سبق ذكره بالنسبة للوظائف التسويقية السابقة .

ويرى الباحث ضرورة اعتبار كل سيارة مركز تكاليف مستقل ، بحيث تحمل بالتكاليف المعيارية التي تحدث خصيصا من أجلها - تكلفة الوقود ، تكلفة مواد التزييت والتشحيم ، مرتب السائق ، اهلاك السيارة ... الخ - وتستخرج التكلفة المعيارية للكيلومتر الواحد بالنسبة لكل سيارة على حدة .

٥ - الموازنة التخطيطية الرنة لتكاليف وظيفة التخزين :

تطلب مسابقة عناصر تكاليف هذه الوظيفة دراسة وتحديد العوامل التالية :

(أ) تحديد حجم العمل بهذه الوظيفة وذلك من خلال تحديد نسب المرتجعات المتوقعة في الفترة التي تعد عنها الموازنة ، وذلك بالنسبة لكل جريدة او مجلة ، في كل منطقة توزيعية على حدة . وفي ضوء هذه النسب يمكن تحديد الكميات المتوقعة تخزينها خلال الفترة التي تعد عنها الموازنة .

(ب) تخطيط جوانب العمل في المخازن الرئيسية والفرعية وذلك من حيث :

- تحديد عدد العمال اللزومين لاداء عمليات الفرز والشحن والتفريغ ، وكذلك آلات النقل الداخلية اللزوم توافرها لمخازن المرتجعات .

- ترتيب وتنظيم العمل بالمخازن بما يحقق السرعة المطلوب توافرها في اداء الاعمال المخزنية في نشاط تسويق الصحف من حيث سرعة الفرز والعد وتسليم المرتجعات .

(ج) دراسة البيانات التاريخية لتكاليف وظيفة التخزين خلال عدة فترات سابقة مرتبطة بأحجام المرتجعات وظروف العمل خلال هذه الفترات . للاسترشاد بها في ضوء أحجام المرتجعات المتوقعة خلال الفترة التي تعد عليها الموازنة .

وفي ضوء ما سبق تتم معايرة عناصر تكاليف وظيفة التخزين على النحو التالي :

١/٥ - عناصر تكاليف متغيرة :

١/١/٥ - اجور العمال المؤقتين :

يتم تحديد عدد العمال المؤقتين اللزومين للعمل في ضوء أحجام المرتجعات المتوقعة والسابق تحديدها ، مع الاخذ في الاعتبار تقديرات رئيس المخزن في هذا الشأن .

ويضرب هذا العدد في معدلات الاجر المعيارية حتى يمكن الوصول الى التكلفة المعيارية لهذا العنصر .

وجدير بالذكر أن استخدام العمال المؤقتين في المجال التطبيقي للبحث يقتصر على المخزن الرئيسي للمرتجعات .

٢/١/٥ - أما فيما يتعلق بعناصر التكاليف المتغيرة الأخرى : مثل الاجور الاضافية والادوات

معدل السعر المعياري المتوقع يمكن الوصول الى
التكلفة المعيارية لمواد اللف والحزم .

٢/١/٦ - اما بالنسبة للعناصر المتغيرة الأخرى
والخاصة بوظيفة اللف والحزم : فهذه لا تختلف
أسس معايرتها عما سبق ذكره بالنسبة للوظائف
التسويقية السابقة .

٢/٦ - عناصر تكاليف ثابتة :

وتتضمن أجور عمال اللف والحزم ، والإيجار ،
وأهلاك الأصول الثابتة وغيرها من المصروفات
العمومية الأخرى وهذه لا تختلف أسس معايرتها
عما سبق ذكره بالنسبة للوظائف التسويقية
السابقة .

وفيما يتعلق بعنصر تكلفة أجور عمال اللف
والحزم فإنه يمكن معايرته ، مثل معايرة أجور
العاملين في أى عملية إنتاجية وذلك بتحديد الوقت
المعياري الواجب استنفازه في أعداد الربطة الواحدة
وتحديد معدل الاجر الزمنى في ضوء معدلات الاجور
المقررة .

ومن الجدير بالذكر أن أداء هذه الوظيفة يتم على
مستوى مركزى حيث تعد الربط التى يتم شحنها
ونقلها ليلا بعد استلامها من المطبعة ولذلك فإن
الموازنة التخطيطية لتكاليف هذه الوظيفة تعد على
مستوى مركزى ثم يتم توزيع تكاليفها على المناطق
التوزيعية في ضوء الكميات التى يتم شحنها نكل
منطقة توزيعية .

الموازنة التخطيطية المرنة لتكاليف تسويق الصحف :

في ضوء ما تم اعداؤه من موازنات تخطيطية -
جداول فرعية تقديرية - للوظائف التسويقية التى
تتضمنها تسويق الصحف ، يمكن اعداد الموازنة
التخطيطية المرنة لتكاليف هذا النشاط مرتبطا
بالمناطق التوزيعية المختلفة على النحو الوارد
بالصفحة التالية :

الكثايبه وتكاليف تشغيل الوسائل الآلية المستخدمة
في المخازن فهذه لا تختلف أسس معايرتها عما سبق
فكره مرتبطا بالوظائف التسويقية السابقة .

٢/٥ - عناصر تكاليف ثابتة :

وتشمل مرتبات وأجور موظفى وعمال المخازن ،
ونفقات التأمين على المخازن ، وأهلاك الاصول
الثابتة والإيجار وغيرها من المصروفات العمومية
الأخرى .

وهذه لا تختلف أسس معايرتها عما سبق ذكره
مرتبطا بالوظائف التسويقية السابقة .

٦ - الموازنة التخطيطية المرنة لتكاليف وظيفه اللف والحزم :

يتحدد حجم العمل في هذه الوظيفة في فترة زمنية
معينة من خلال تحديد كميات الجرائد والمجلات
والدوريات التى يرى رجال التسويق طرحها
بالاسواق خلال تلك الفترة في ضوء أحجام المبيعات
المتوقعة وكمية المرتجعات المنتظرة لكل جريدة أو
محلة أو دورية . إذ يتحدد تبعاً لذلك عدد الربط
التي يتم اعدادها وشحنها لمناطق التوزيع المختلفة.

وتتم معايرة عنصر تكاليف هذه الوظيفة على
النحو التالى :

١/٦ - عناصر تكاليف متغيرة :

١/١/٦ - مواد اللف والحزم :

وتتمثل في الورق والدوابة المستخدمة في اعداد
الربط . ويتطلب تحديد التكلفة المعيارية لهذه المواد
تحديد كل من الكمية المعيارية والسعر المعياري
لها . ويتم معايرة كمية المواد المستخدمة في اللف
والحزم بتحديد الكمية المعيارية اللازمة من كل نوع
منها لاعداد الربطة الواحدة من الجرائد أو المجلات
أو الدوريات ، وبضرب هذه الكمية في عدد الربط
يمكن تحديد الكميات المعيارية اللازمة لإجمالى عدد
الربط .

كما يتطلب تحديد السعر المعياري المتوقع لكل
نوع من هذه المواد اجراء تنبؤ باتجاه أسعار المواد
خلال الفترة المقبلة . وبضرب الكمية المعيارية في

١ - تحديد انحرافات تكاليف الوظائف التسويقية :

يتطلب تحديد انحرافات تكاليف الوظائف التسويقية ضرورة التفرقة بين تلك الوظائف التي تتأثر تكاليفها بمستوى الطاقة المخطط استغلالها ، والتي تستخدم للتعبير عنها الموازنات التخطيطية المرنة ، وتلك الوظائف التي لا تتأثر تكاليفها بمستوى الطاقة المخطط استغلالها والتي تستخدم للتعبير عنها الموازنات التخطيطية الثابتة وذلك كما يلي :

١ - بالنسبة للوظائف التي تتأثر تكاليفها بمستوى الطاقة المخطط استغلالها وهي وظائف البيع ، والنقل ، واللف والحزم ، والتخزين . فان تحديد تكاليف كل وظيفة منها يتم على النحو التالي :

(أ) تحديد مستوى الطاقة المستغلة فعلا من طاقة الوظيفة التسويقية مرتبطا بكل منطقة توزيعية ، وبالإدارة العامة للوظيفة .

(ب) مقارنة تكاليف الأداء الفعلي بالتكاليف المعيارية لنفس هذا المستوى الفعلي ، والذي يمكن الوصول إليه أما المستوى الفعلي لم يكن مشتتلا عليه في الموازنة المرنة .

فلو فرض ان مستوى الطاقة المستغلة فعلا لاحدى الوظائف التسويقية هو ٧٠٪ فانه يمكن الوصول للتكاليف المعيارية لهذا المستوى باعتبار أنه يقع بين المستويين ٦٠٪ ، ٨٠٪ المذكورين في الموازنة المرنة . وبالتالي فانه يمثل مستوى يزيد على المستوى ٦٠٪ بمقدار ١/٢ الفرق بين المستويين المذكورين في القائمة وعلى ذلك اذا حسب الفرق في أى بند تكاليف بين المستويين وأخذ نصفه ثم أضف هذا النصف الى البند المقرر لمستوى الطاقة ٦٠٪ تحصل على قيمة هذا البند لمستوى طاقة ٧٠٪ .

٢ - أما بالنسبة للوظائف التسويقية التي لا تتأثر تكاليفها بمستوى الطاقة المخطط استغلالها فانه لعدم امكان الربط بين نشاط هذه الوظائف - وظيفته الاعلان وترويج المبيعات ووظيفة بحوث التسويق - وحجم المبيعات فان تحديد انحرافات تكاليف كل وظيفة منها يتم على النحو التالي :

خامسا : تحديد وتحليل انحرافات تكاليف الوظائف التسويقية :

يتمثل الانحراف الكلى لتكاليف التسويق في الفرق بين اجمالى تكاليف التسويق الفعلية واجمالى تكاليف التسويق المعيارية . وتتعدد النواحي التي يمكن ان يحلل اليها الانحراف الكلى لتكاليف التسويق على النحو التالي :

- ١ - حسب العنصر .
- ٢ - حسب الوظائف التسويقية .
- ٣ - حسب المناطق التوزيعية .
- ٤ - حسب السلع .

ومن الممكن تحليل تكاليف التسويق بشكل يجمع بين ناحيتين او اكثر من نواحي التحليل السابقة كان يحل الانحراف الكلى حسب الوظائف التسويقية ، ثم يحلل انحراف كل وظيفة حسب العناصر والبند ، او ان يحلل الانحراف الكلى حسب المناطق التوزيعية ، ويحلل انحراف تكاليف كل منطقة حسب المنتجات التي توزع فيها ، ثم حسب العناصر والبند .

ويتم تحليل انحراف كل عنصر الى شطرين رئيسيين :

الاول : انحراف كمية ويرجع الى اختلاف الكمية المستخدمة عن الكمية المعيارية .

الثانى : انحراف معدل ويرجع الى اختلاف المعدل الفعلي عن المعدل المعيارى .

ويمكن تطبيق المعادلتين التاليتين لتحديد انحراف الكمية وانحراف المعدل لكل عنصر من عناصر التكاليف .

انحراف الكمية = المعدل المعيارى × (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية)

انحراف المعدل = الكمية الفعلية × (المعدل المعيارى - المعدل الفعلى)

ويتناول الباحث فيما يلى تحديد وتحليل انحرافات تكاليف تسويق الصحف مرتبطا بالوظائف التسويقية .

(ج) هل الانحراف يرجع الى عوامل خارجة او داخلية في مجال رقابة المستويات الادارية .

وفي ضوء تلك المقاييس يتقرر ما اذا كان محاسب التكاليف يستمر في البحث والدراسة بهدف التوصل الى تحليل دقيق للانحرافات ، او يكتفى بالتعرف على قدر الانحراف ولا داعى لاجراء تحليل ودراسة متعمقة .

ويجب ملاحظة ان هناك خطرا يكمن في وجود

« انحرافات سلبية تغطيها انحرافات موجبة » .
وذلك فمن الضروري انتقاء بعض انحالات التي لا تظهر فروق لدراساتها حتى يمكن التأكد من عدم وجود عوامل تساعد على تنمية انحرافات موجبة تغطي عوامل عدم كفاية وضياع وأسراف .

كما ينبغي التعرف على مدى تكرار الانحرافات واحتمالات وقوعها مستقبلا وما تكلفه من خسائر يمكن تجنبها خصوصا اذا كانت ناتجة عن عوامل تتمكن الادارة من مراقبتها .

وتتم دورة الرقابة على التكاليف بتوصيل نتائج دراسة وتحليل الانحرافات الى المستويات الادارية المختلفة حتى يمكنها اتخاذ الاجراءات المصححة ، والقرارات السليمة في الوقت المناسب .

ويقع على عاتق محاسب التكاليف عبء اعداد وتقديم مجموعة من الكشوف التفصيلية التي تبرز مدى كفاءة الاداء الفعلى من خلال احتوائها على البيانات الخاصة بمدى محازاة التكاليف الحديثة فعلا للمعايير الموضوعية ، وتحديد الانحرافات ونتاجات تحليلها والاقتراحات الخلصة بعلاجها مما يساعد في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة في هذا الصدد .

(1) الاستاذ محمد محمد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، مرجع سابق ذكره ، ص ١٠٣ ، ص ٤٨

(ا) بالنسبة لوظيفة الاعلان وترويج المبيعات يتم تحديد انحرافات عناصر التكاليف مرتبطا بكل وسيلة اعلانية على حدة ، وذلك بمقارنة عناصر التكاليف المعيارية لكل وسيلة بالتكاليف الفعلية لها .

(ب) بالنسبة لوظيفة بحوث التسويق يتم تحديد انحراف عناصر تكاليف هذه الوظيفة مرتبطا بكل بحث تسويقي على حدة .

٢ - تحليل ودراسة انحرافات تكاليف الوظائف التسويقية :

يلى تحديد الانحرافات القيام بالتحليل والدراسة لمعرفة مسببات هذه الانحرافات حتى تتخذ الاجراءات العلاجية اللازمة . ويتم التحليل والدراسة ليس فقط بالنسبة للانحرافات السالبة بهدف استبعاد عواملها ومسبباتها بل كذلك بالنسبة للانحرافات الموجبة وذلك بهدف تنمية عواملها والاستزادة منها في سبيل تحقيق اكبر كفاية .

ويعتمد مدى تحليل الانحرافات على الغرض والاستفادة من هذا التحليل . ويجب دائما ان نقارن بين تكلفة التحليل وبين الفائدة التي تعود على المشروع من هذا التحليل .

ويتم فحص وتحليل الانحرافات للتعرف على الاسباب في ضوء ثلاثة مقاييس (ا) :

(ا) حجم الانحراف ذاته مثلا بقيمة مالية او عينية . ويعتبر حجم الانحراف الى ضرورة اجراء الفحص او عدم الدخول فيه .

(ب) حجم الانحراف بالمقاييس الى التكاليف المعيارية . وهو يشير الى وضع الاولويات اللازمة للبدء في الفحص والدراسة .