

## استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات

### الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة

الدكتور ثائر صبري الغبان

أستاذ مساعد

قسم المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد

الدكتورة جليئة عيدان الذهبي

مدرس

### المقدمة

تمثل الأسعار تعبيراً "نقدياً لقيمة السلع والخدمات المقدمة للزبون، وتعد عملية التسعير من العمليات المهمة وذات الأثر البالغ على نجاح واستمرار منظمات الأعمال، نظراً لما لها من تأثير على المقدرة الربحية وإعادة توزيع الدخل القومي المخصص للاستهلاك، إذ أنه بتحديد الأسعار يستطيع الفرد أن يوزع دخله بين ما يعده ضرورياً من السلع وما يعد كمالياً.

وعموماً فإن لعملية التسعير مجموعة من الأهداف التي تحققها والتي تختلف فيما بين المنظمات، كما أن هذه العملية تتأثر بمجموعة من العوامل التي تتطلب الاستجابة لها.

وتقليدياً فإن هناك مدخلان لتحديد الأسعار هما المدخل الاقتصادي والمدخل المحاسبي حيث يقوم المدخل الاقتصادي بتشكيل أساسي على تقييد حالات السوق وما يسودها من تفاعلات لقوى العرض والطلب، أما المدخل المحاسبي فينطلق من التكلفة التي يعدها الأساس لتحديد الأسعار وضمن مجموعة من الطرق والتي أياً كانت ونظراً لظروف المنافسة وزيادة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه، الأمر الذي شخّص تصور المدخل التقليدي لتحديد الأسعار التي أصبحت في الوقت الحاضر توجه من قبل السوق بدلاً من التكلفة، الأمر الذي بدوره انعكس على استهداف التكلفة.

لذا يتمحور هذا البحث في بيان أثر السعر المستهدف على استهداف التكلفة من خلال دراسة المداخل المعتمدة في التسعير تقليدياً.

ولغرض تحقيق ذلك فقد تم تقسيم البحث إلى خمسة مباحث تسبقهما المنهجية العلمية التي اعتمدها الباحثان وكالاتي:-

- م1: مدخل في التسعير.
- م2: المدخل الاقتصادي والمحاسبي في التسعير.
- م3: السعر المستهدف وأثره في استهداف التكلفة.
- م4: المنهجية المقترحة وآلية التطبيق.
- م5: الاستنتاجات والتوصيات.

منهجية البحثأولاً: مشكلة البحث

يقوم المدخل المحاسبي التقليدي في تسعير المنتجات على الكلفة التي يتم احتسابها وفق الأساليب التقليدية والتي في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة والمتمثلة باستبدال وعالمية المنافسة، والتغيرات والتطورات التكنولوجية المستمرة والتوجه نحو الزبون، لم تعد هي الأساس الملائم لغرض الانطلاق منها في تحديد أسعار المنتجات وبالشكل الذي يحقق للمنظمة النجاح المالي والتنافسي وبما يدعم بقائها في السوق.

ثانياً: في ضية البحث

يساهم اعتماد مدخل الكلفة المستهدفة في تحقيق الأسعار المستهدفة والتي تمثل ما يرغب الزبون بدفعها مقابل المنتجات المقدمة وبالشكل الذي يحقق العائد المرغوب على الأموال المستثمرة.

ثالثاً: أهمية البحث

تتأتى أهمية البحث من أهمية تسعير المنتجات ولا سيما بالنسبة لمنظمات الأعمال التي تعيش في ظل ظروف بيئية تشهد العديد من التطورات والتغيرات المستمرة والسريعة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه وما يعده ذو قيمة حسب وجهة نظرة.

رابعاً: هدف البحث

يتمثل هدف البحث في دراسة عملية التسعير والمداخل المستخدمة لذلك، فضلاً عن بيان المدخل المعاصر في التسعير وأثره في استهداف الكلف واقتراح منهجية وآلية لتطبيق ذلك المنهج.

المبحث الأول/ مدخل في التسعير1-1 مفهوم التسعير وأهدافه Pricing Concepts & Objectives

تتأتى أهمية تحديد مفهوم السعر من المكانة الكبيرة التي يحتلها في مختلف التشكيلات الاقتصادية والاجتماعية. وعليه فإن المفاهيم الخاصة بالسعر تختلف باختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمعات.

وأياً كانت هذه المفاهيم فإنها تهدف وبشكل عام إلى توظيف السعر لخدمة النظام القائم. فمن مراجعة الأدبيات الاقتصادية نجد أنه يقوم على تقييم السعر بالنقد المتداول، بحيث يحقق هذا التقييم فائضاً للمنتج على أن تشكيل هذا الفائض نسبة عادلة من كلفة الإنتاج ولا يرهق كاهل المستهلك. (جونسون، 1971: 40)

كما أن آراء الاقتصاديين قد ذهبت في تفسير مفهوم القيمة باعتبارها مضمون السعر، إذ اعتبر آدم سميث العمل مقياساً للقيمة التبادلية للسلعة، وإن قيمة أية سلعة للشخص الذي يمتلكها تساوي مقدار العمل الذي يمكنه من الحصول عليه. (حويش، 1980: ب)

ويرى (Decoste & Sehacer, 1982: 300) بأن للأسعار دور كبير في بقاء المنظمة في الأمد الطويل وذلك أن عدم تغطية الكلفة أو عدم تحقيق هامش مناسب من الربح لغرض إعادة الاستثمار أو التوسع يعني الخروج من السوق تدريجياً كما أنها تسهم في عملية توزيع جزء من

الدخل القومي المخصص للاستهلاك، فبتحديد الأسعار يستطيع الفرد أن يختار الطريقة التي توزع بها دخله على السلع.

وعليه فإنه يمكن القول بأن السعر يمثل التعبير النقدي لقيمة السلع والخدمات المقدمة إلى الزبون.

وكما تختلف أهداف المنظمات فيما بينها، فإن أهداف التسعير تختلف أيضاً فيما بينها، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب الخاصة بظروفها وطبيعة منتجاتها وكذلك طبيعة المنافسة السائدة واتجاهات السوق، وعموماً فإنه يمكن تحديد أهداف التسعير بالآتي: (الشربيني، 1997: 317)

أ. تحقيق عائد مناسب على رأس المال المستثمر: وهذا يمكن أن يحتسب على مستوى كل سلعة أو خدمة، أو على مستوى جميع السلع والخدمات التي تتعامل بها المنظمة.

ب. دعم مركز المنظمة في السوق: إذ يمكن أن يستعمل السعر للمحافظة أو زيادة الحصة السوقية المستهدفة، وخاصة عندما يكون الحجم الكلي للسوق متجهاً نحو الزيادة وإن المحافظة على المركز التسويقي للمنظمة في ظل هكذا ظروف يكون أكثر دلالة للحكم على كفاءة الأداء من العائد المتحقق، إذ تستمر المنظمة في تحقيق العائد المناسب إلا أن حصتها السوقية تتجه نحو التناقص.

ج. استقرار الأسعار: ويظهر هذا الهدف بشكل واضح في الصناعات التي يتميز الطلب على منتجاتها بالتغير وعدم الاستقرار، لذا تعمل الإدارات على استقرار الأسعار حتى مع اتجاه الطلب نحو الانخفاض المؤقت أو قصير الأجل.

د. مواجهة المنافسة: ويعد هذا الهدف هدفاً عاماً لمعظم المنظمات إذ يتم تحديد الأسعار بالشكل الذي يمكنها من مواجهة المنافسة لسلعها وخدماتها وبما يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية (\*\*)، كما يمكن أن يستخدم كأداة لإخراج المنافس الضعيف من السوق. (عبيدات، 1997: 160)

هـ. تعظيم الربح: قد يخلق هذا الهدف الاعتقاد بأن المنظمات تهدف إلى تحقيق أرباح مرتفعة من خلال فرض أسعار عالية لمنتجاتها، إلا أن ذلك غير ممكن سيما وأن الأمر يتعلق بالدرجة الأساس بحالة السوق وتحقيق التوازن بين الطلب والعرض، كما أن تحقيق الربح المرضي لجميع الأطراف ذات العلاقة لا يتعلق بالأسعار فقط، وإنما بعوامل أخرى مثل الكلف والعمل على تحقيقها دون الإخلال بنوعية المنتجات المقدمة.

و. توزيع الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات البديلة وبالشكل الذي يعكس أولويات الخطة الإنتاجية.

ز. توجيه وترشيد الاستهلاك (الطلب على السلع والخدمات): وذلك بالتأثير على الإنفاق عن طريق قرض الضرائب على السلع أو دعمها والتأثر على أسعارها (كدعم الدولة لأسعار السلع الأساسية) بما يخدم الاتجاه المخطط له.

ح. التحفيز وتشجيع التطوير التقني: إذ يمكن استخدام التسعير كأداة فعالة في اعتماد نظام فعال للحوافز والمكافآت، وفي استخدام البدائل المتاحة من عناصر الإنتاج والضغط على التكاليف وزيادة الإنتاجية، فضلاً عن استخدام التكنولوجيا المتطورة في الإنتاج سيسهم في خفض الكلفة ورفع مستوى الإنتاجية واستخدام الأسعار كأحد الأبعاد التنافسية للمنظمة.

(\*) يقصد بالصناعة Industry مجموعة المنظمات التي تبيع منتجات متشابهة في السوق.

(Hyman, 1997: 180)

(\*\*) تعرف الميزة التنافسية (Competitive Advantage) بأنها القدرة على إنتاج منتجات أكثر كفاءة وفعالية من الآخرين. (Ronald & Coviffin, 2000: 58)

إن الأهداف المذكورة لا يمكن تحقيقها دون الأخذ بنظر الاعتبار مجموعة من العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية عملية التسعير والموضحة في أدناه.

## 1-2 العوامل المؤثرة على السعر The Factors Affecting on Pricing

تؤثر على عملية تسعير المنتجات والخدمات مجموعة من العوامل التي يمكن تصنيفها ضمن مجموعتين رئيسيتين هي:

أولاً: عوامل البيعة الداخلية: والتي من أبرزها:

### أ. الأهداف

وتعد من العوامل الرئيسية المؤثرة، إذ قد يتمثل الهدف بزيادة الحصة السوقية، أو تحقيق عائد معين على رأس المال المستثمر. إن هذه الأهداف وغيرها حتماً ستؤثر على عملية التسعير، إذ يتم من خلالها اشتقاق الأهداف الواجب تحقيقها من خلال تحديد السياسة السعرية المناسبة.

### ب. توافر المواد الاقتصادية

يعد توافر المواد الاقتصادية ولاسيما المالية منها ذو أثر كبير على سياسة التسعير، فإذا كانت هذه الموارد محدودة سوف يكون هناك ميل واضح لتحديد الأسعار في ضوء التكاليف كسياسة طويلة الأمد، وقد تؤدي الظروف الاقتصادية إلى الضغط باتجاه تخفيض الأسعار لتحويل المخزون إلى أموال نقدية لتغطية احتياجات المنظمة، كما أن توافر الموارد البشرية ومستلزمات الإنتاج الأخرى لها أثر كبير في السيطرة على أسعار منتجات المنظمة.

### ج. التكنولوجيا المستعملة

إن المنظمات ذات الاهتمام بأنشطة البحث والتطوير يكون بإمكانها باستمرار تحقيق التقدم التكنولوجي الذي يمكنها من مواجهة المنافسين، ونتيجة لذلك يكون أمامها فرصة للاستقلال في تسعير منتجاتها، أو لا يكون السعر هو البعد الرئيسي للمنافسة، إذ أن جودة المنتجات المقدمة وكلفتها تمثل الأبعاد الأساسية للمنافسة.

### د. التكاليف

تحتل الكلفة أهمية كبيرة في تحديد أسعار المنتجات، وقد أكدت الدراسة الميدانية التي قامت بها جمعية المحاسبين الأمريكيين في تقريرها رقم (24) بعنوان الكلفة لأغراض التسعير ( National Association of Accountants, Report No. 24: 3) على اعتبار البيانات الكلفوية نقطة البداية في قرارات التسعير، إذا جمع ممثلو الشركات الذين شملتهم الدراسة على أنهم يعملون في جميع الأحوال ابتداءً من الكلفة، إلا أنه يجب الأخذ بنظر الاعتبار ما هو المبلغ (السعر) الذي يرضي المستهلك النهائي، وماذا يحتمل أن يعرض المنافسون من جهة أخرى. وعموماً وفي ظل ظروف البيئة المعاصرة لدينا الأعمال واشتداد المنافسة وعالمية الأعمال فضلاً عن التوجه نحو الزبون لم تعد الكلفة نقطة البداية في وظل الأسعار، بل أن السعر المستهدف (الموجه من قبل السوق) أصبح مؤثراً في استهداف الكلفة وكما سيتم إيضاحه لاحقاً.

### هـ. المزيج التسويقي والعناصر المكونة له

يجب ان تتسق السياسة السعرية للمنظمة الواحدة فيما بين عناصر المزيج التسويقي وعليه فإن سياسة الترويج، مثلاً، يمكن أن تؤثر على درجة نجاح السياسة السعرية، كما أن التحسين

المستمر في أنشطة البحث والتطوير للتشكيلات المقدمة تلعب دوراً كبيراً في استقلال السياسة السعرية للمنظمة.

## ثانياً: عوامل البيئة الخارجية

وتتمثل هذه العوامل بعوامل البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة، ذات الأثر المباشر وغير المباشر على عملية التسعير والتي من أهمها:

### أ. الطلب

ويعرف بأنه جدول بين الأسعار لسلعة معينة والكميات التي يكون المشترون على استعداد للشراء بتلك الأسعار. (الحسناوي، 1990: 59). وعليه فإن الطلب عبير عن رغبة المستهلك مقرونة بقدرته على الشراء.

ويعبر قانون الطلب عن العلاقة العكسية بين السعر والكمية المطلوبة، علماً بأن هنالك مجموعة من العوامل التي ترتبط بالطلب وتؤثر فيه، منها مدى توافر المنتجات البديلة، درجة الإحلال، درجة المنافسة، مرونة الطلب، التغيير في أذواق المستهلكين ورغباتهم، مما ينعكس ذلك الأثر على الأسعار.

### ب. العرض

ويقصد به تلك الكمية من السلع التي يكون المنتجون أو البائعون مستعدون لبيعها عند سعر معين خلال مدة زمنية معينة. أي أن لعامل الزمن أثر كبير في تحديد عرض السلعة. تلعب تكلفة الإنتاج دوراً رئيسياً في تحديد العرض والذي يؤثر بدوره على ثمنها، فضلاً عن العوامل الأخرى مثل ندرة وطبيعة السلعة، ظروف الإنتاج، أثر التدخل الحكومي والضريبة، إضافة إلى عوامل أخرى مثل درجة المخاطرة التي يتعرض لها المنتج.

### ج. هيكل السوق

يختلف هيكل السوق Market Structure عن هيكل الصناعات Industry Structure في أن الأول يأخذ بالاعتبار كافة السلع التي تتنافس مع بعضها البعض لإشباع نفس الرغبات والحاجات، وعليه فإنه يجب على المنظمة عند التسعير النظر إلى أبعد من حقل بالصناعة الذي تنتمي إليه، وأن يقوم هيكل الأسعار لمنتجاتها في ضوء سياسيات جميع المنظمات أو الصناعات المنافسة في السوق الذي ضمنه.

### د. جاذب المنافسين

يمثل مستوى أسعار المنافسين مؤشر هام عند تحديد السعر، لذا فإن دراسة دور الفعل المتوقعة من هؤلاء المنافسين في حالة ارتفاع أو انخفاض الأسعار يعد أمراً ضرورياً. (يوسف، 1994: 382). علماً أن دراسة موقف المنافسين لا يقتصر على السوق المحلية، بل يتعدى إلى الأسواق الخارجية من أجل البقاء.

وعموماً فإنه يمكن تمييز ثلاث سياسات بديلة للاختيار من بينها عند الأخذ بالاعتبار لعامل المنافسة عند تحديد الأسعار. (الشرييني، مصدر سابق، 314)

- البيع بأسعار المنافسين: وهذا لا يعني بالضرورة أن يكون بنفس الأسعار، وإنما قد يكون قريباً من سعر المنافس (أقل أو أكثر بقليل).

- البيع بأسعار أقل من المنافسين: وهنا يجب أن يكون التخفيض واضحاً، كما يجب أن لا يكون بالقدر الذي يثير الشكوك حول جودة المنتجات. إن اتباع هذه السياسة قد يأخذ شكلاً آخر مثل تقديم خدمات مجانية (بعد المبيع) وغيرها.

- البيع بأسعار أعلى من المنافسين: ويتم ذلك للسلع ذات الشهرة الخاصة أو العلامة التجارية المميزة، علماً أن اتباع هذه السياسة يتطلب جهوداً ترويجية وإعلانية واسعة.

### هـ. الظروف الاقتصادية

تؤثر الظروف الاقتصادية السائدة (كساد أو رواج) على سياسة التسعير، فعند الكساد تميل الأسعار إلى الانخفاض للتخلص من المخزون السلعي وزيادة السيولة النقدية، أما عند الرواج وتوقع تحسن الأحوال الاقتصادية، تلجأ المنظمات إلى رفع الأسعار للاستفادة من زيادة الطلب.

### و. القوانين والقرارات الحكومية

قد يكون من نتيجة بعض القرارات والقوانين الحكومية التدخل في تحديد الأسعار وتشجيع البيع بأسعار منخفضة أو وضع حد مما يجب أن يكون عليه السعر لبعض السلع والخدمات. (Jr, 2001: 176)، وغير ذلك من الأهداف التي تروم الدولة تحقيقها اجتماعياً واقتصادياً وسياسياً.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التأثير لهذه العوامل وغيرها هو تأثير متبادل فيما بينها وبين الأسعار، فمثلاً يمكن أن يستخدم السعر كأداة لتوجيه وضبط الأنشطة الاقتصادية، وإعادة توزيع الدخل وعوامل الإنتاج، فضلاً عن تشجيع التقدم العلمي والتقني.

ويساعد الأخذ بالاعتبار العوامل المذكورة آنفاً من اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات، والتي يمكن استخدامها في رسم استراتيجيات تسعير المنتجات والخاصة:

1. تحديد أهداف التسعير والتي يمكن اشتقاقها من الأهداف الكلية للمنظمة.
  2. معرفة درجة أهمية السعر للسوق الذي تعمل به المنظمة.
  3. معرفة درجة الطلب على المنتجات.
  4. معرفة حجم الكلف وسلوكها.
  5. رسم استراتيجية التسعير والأخذ بالاعتبار ظروف السلعة (جديدة، متداولة) وإمكانية البيع بسعر مرتفع أو سعر منخفض (طبقاً لدورة حياة المنتج)، إذ يمكن البيع بأسعار مرتفعة في المراحل المبكرة من عمر المنتج ولغاية مرحلة النضوج، يتم تخفيض هذا السعر عند دخول السلعة لمراحل التدهور من دورة حياتها.
- كما يمكن ذلك من رسم سياسات منح الخصم للتشجيع على تسريع عمليات الدفع أو التحفيز لشراء كميات أكبر، وحسب المداخل المعمول بها في التسعير.

## المبحث الثاني/ المدخل الاقتصادي والمحاسبي في التسعير

## 1-2 التسعير في النظرية الاقتصادية Pricing at the Economic Theory

تؤثر طبيعة السوق الذي تعمل به المنظمة على الكيفية التي يتم تحديد الأسعار بها، وعلى الطريقة المستخدمة فيها لذلك، وفي هذا المجال يفرق الاقتصاديون بين أربع حالات عامة يمكن أن تسود السوق هي:

## أولاً: سوق المنافسة التامة، Per Feet – Cometition Market

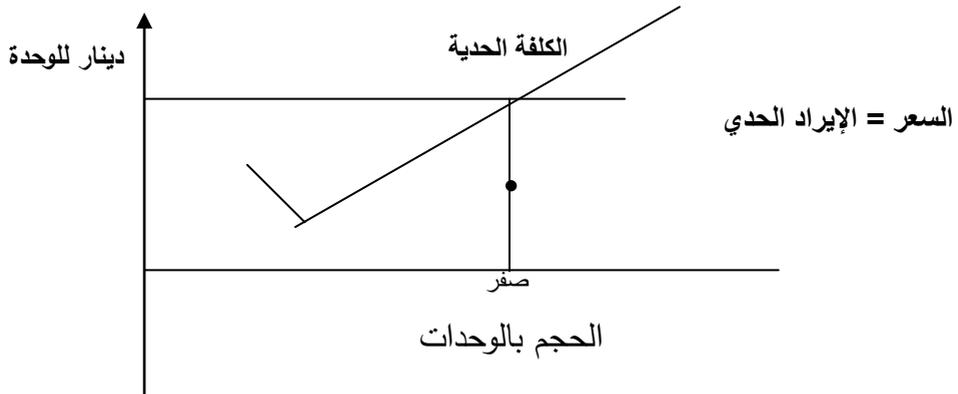
وفيها تستطيع المنظمة بيع أية كمية من المنتج الذي تصنعه ويسعر السوق نفسه. (Horngren, et. al., 1996: 182). وعموماً فإن المنافسة التامة تتحقق عند توافر مجموعة من الشروط هي:

- أ. تعدد البائعين والمشتريين وصغر حجم معاملات كل منهم قياساً إلى المعاملات التي تتم في السوق، الأمر الذي يجعل نسبة ما يبيعه كل بائع قليلاً من العرض الكلي، بحيث لا يستطيع أي بائع أن يؤثر بشكل منفرد على العرض الكلي في السوق.
- ب. تجانس السلع المعروضة: أي أن تكون وحدات السلع المعروضة بعضها بديلاً للبع الآخر، بحيث لا يوجد ما يدعو المشتريين إلى التعامل مع أحد البائعين دون الآخر.
- ج. حرية الانتقال في السوق: أي حرية الدخول أو الخروج بالنسبة لكل من المشتريين والبائعين على حد سواء.

د. المعرفة التامة بأحوال وظروف السوق بالنسبة لكل من المشتريين والبائعين. في ظل هذه الظروف يتحدد سعر السلعة في السوق تبعاً لتفاعل قوى العرض والطلب. ويمكن بيان العلاقة بين الكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة المتاحة بالشكل رقم (1).

## شكل رقم (1)

العلاقة بين الكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة الكاملة



Source: Hougren, et. al., 1999: 178

ويتحدد سعر السوق عند نقطة التي تكون فيها الكميات المطلوبة من السلعة تعادل سعر الكميات المعروضة من قبل المنتجين. (Caabor, 1977: 9)  
وعليه فإن أية زيادة في الكميات المعروضة يؤدي إلى انخفاض في سعرها وكذا الحال مع الكميات المطلوبة، إذ أن أية زيادة فيها تؤدي إلى ارتفاع سعر بيعها.  
ويتضح بأن العلاقة بين السعر والطلب هي علاقة عكسية، في حين أن العلاقة بين السعر والعرض هي علاقة طردية.

### ثانياً: سوق المنافسة الاحتكارية **Monopolistic Competition Market**

يسود هذا النوع من المنافسة عند قيام المنتجين بإنتاج السلع المتشابهة ولكنها غير مماثلة في النوعية والجودة. وفي هذه الحالة لكل منتج سوقاً مستقلاً للصنف الذي ينتجه، الأمر الذي يمكنه من وضع سياسة سعرية مستقلة لمنتجاتها في ضوء تقديره لكمية الطلب الخاصة بالسلعة التي ينتجها، ولكي يتمكن من تحقيق أكبر ربح فإنه يحاول إنتاج وبيع تلك الكمية التي تساوي غيرها إيراده الحدية (Marginal Revenue) والذي يقصد به الإيراد الإضافي الناتج عن بيع وحدة إضافية واحدة. (Horngren, et. al., 1999: 178)، مع كلفته الحدية (Marginal Cost) التي يقصد بها الزيادة الحاصلة في مجموع الكلف والناتجة من إنتاج وبيع وحدة إضافية واحدة من السلعة المنتجة.

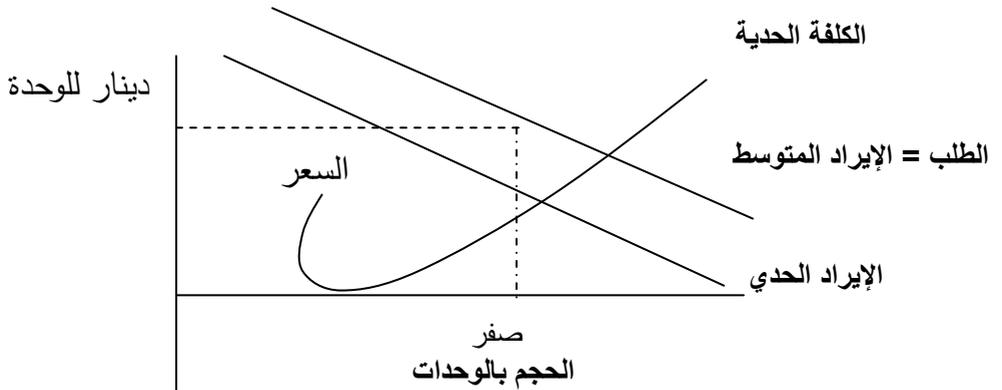
(Lynch & Williamson, 1982: 395)

يسود هذا النوع من المنافسة في الأسواق التي تتعامل بصناعة السيارات مثلاً، أو الأجهزة الكهربائية وغيرها، إذ يعود عدم التماثل إلى نوعية السلعة أو علاقتها التجارية أو موقع سوق البيع.

يمكن تمثيل العلاقة بين الكلفة الحدية والإيراد الحدي بالشكل رقم (2).

الشكل رقم (2)

العلاقة بين الكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة الاحتكارية



Source: Horngren, et. al., 1999: 179

يعتمد السعر المحدد للسلعة في ظل هذا النوع من المنافسة على درجة المنافسة، فكلما كان أكثر احتكاراً أدى إلى زيادة سيطرته على السعر والعكس صحيح.

### ثالثاً: سوق منافسة القلة Oligopoly Market

يسود هذا النوع في حالة وجود عدد قليل من المنتجين الذين يتنافسون في إنتاج سلعة متجانسة، بحيث يساهم كل منهم بنسبة كبيرة في الإنتاج والعرض الكلي للسلعة. وعليه فإن هذا النوع هو وسط بين الاحتكار المطلق والمنافسة الاحتكارية في ظل هذه الظروف يراقب كل منتج تصرفات المنتجين الآخرين المنافسين له، وعليه فإنه يجب عند رسم سياسته الإنتاجية أن يأخذ بالاعتبار الآثار المترتبة عليها، أي ردود أفعال منافسيه. (الحسناوي، 1990: 224)

تمتاز السوق في ظل هذه الظروف باستقرار غير عادي في الأسعار السائدة للسببين الآتيين: (هيكل، 1989: 368)

1. لا يوجد ما يحفز على تخفيض السعر نظراً لقلّة عدد المنافسين.
2. ارتفاع السعر يتم عند ارتفاع كلفة الإنتاج على صعيد الصناعة ككل.

### رابعاً: سوق الاحتكار The Monopoly Market

وهي عكس المنافسة التامة، حيث يتمتع البائع بحرية كاملة بالتحكم في الكمية المعروضة من السلعة، وذلك لأن المنتج للسلعة محتكر لها، بحيث لا يوجد من ينافس في إنتاجه، الأمر الذي يمنح البائع لهذه السلعة مقدرة كبيرة على تحديد السعر الذي يحقق العائد المرغوب به.

من الناحية العملية يمثل الاحتكار حالة غير واقعية، لأنه يفرض وجود منظمة واحدة تقوم بإنتاج سلعة لا مثل لها في السوق وليس بالإمكان دخول منظمة جديدة إلى هذا السوق. (الحسناوي، مصدر سابق: 211)

أما كيفية تحديد الأسعار فإنه طبقاً لوجهة النظر الاقتصادية فإن الكميات المطلوبة من قبل المستهلكين لا تتم فقط من خلال جداول العرض والطلب، وإنما يتحدد سعر السوق عند نقطة التقاطع منحنى الطلب مع منحنى العرض وتسمى هذه النقطة بنقطة الاستقرار (Equilibrium - Point)، والتي تمثل سعر التوازن الذي يعرف بأنه ((ذلك السعر الذي تتساوى عنده الكمية المطلوبة من السلعة مع الكمية المعروض منها)). ويجب أن يكون هذا السعر عند نقطة تقاطع منحنى الطلب مع منحنى العرض.

□ إن مستويات العرض والطلب غير ثابتة إذ أنها في تغير دائم يعود إلى العديد من الأسباب التي يمكن إيجازها بالآتي:

- التغير في الدخل.
- التغير في أذواق المستهلكين ورغباتهم.
- التغير في عناصر الإنتاج وهاكل الكلف.
- التغير في أسعار السلع البديلة.

وعملياً فإن شروط المنافسة التامة يصعب تحقيقها مما يجعل هذه الحالة نظرية أو افتراضية، ويعمل الاقتصاديون ذلك بأنها ما هي إلا أداة تحليلية لتبسيط تحليل السعر. (Mcier, 1983: 19)

كما أن حالة الاحتكار الصرف لم تعد موجودة عملياً نظراً لتعدد السلع البديلة، كما أن مرونة الطلب ليست بالنسبة لإدارات المنظمات. فضلاً عن أن التطور والتقدم التكنولوجي قد أوجد العديد من المنتجات التي جعلت التحليل الحدي غير عملي، والتي غيرت من هيكل وسلوك التكاليف، فضلاً عن أن استراتيجيات المنظمات التي تهدف إلى تحقيق النجاح الحاسم وبناء والمحافظة وتعزيز المسيرة التنافسية والبقاء لم تعد بالدرجة الأساس قائمة على تحقيق أكبر عائد ممكن.

## 2-2 الطرق المحاسبية في التسعير

يعتمد المدخل المحاسبي في التسعير على بيانات الكلفة بالدرجة الأساس. ويعود السبب إلى استعمال بيانات الكلفة إلى: (Davis & Harthraives, 2003: 366)

1. توفر بيانات الكلفة.
  2. يعد بالإمكان تبرير السعر على أساس الكلفة والدفاع عنه.
  3. الإيرادات يجب أن تقوم الكلف إذا ما أرادت المنظمة البقاء في السوق والأعمال.
- وفي واقع الأمر فإن هناك اتجاهين مختلفين فيما يتعلق باستخدام الكلفة في التسعير، فهناك من يرى بأن الأسعار يجب أن تبنى على الكلفة باعتبارها الأساس العلمي الموضوعي، وفي الجانب الآخر، فإن هناك من يرى بأنها يجب أن تبنى على أساس النظرية الاقتصادية، وفي حقيقة الأمر فإن الرأيين يعد أحادي الجانب، إذ أن عمل هذه الكلفة وظروف السوق يعدان من العوامل الأساسية المؤثرة في سياسات التسعير، فضلاً عن العوامل والمتغيرات الأخرى التي تتسم بها دنيا الأعمال والتي استوجبت من منظمات الأعمال الاستجابة لها بالتوجه نحو الزبون وما يحقق القيمة والرغبة المطلوبة من قبله.

تشتمل بيانات الكلفة الملائمة لقرارات التسعير قيمة كلفة العناصر والخدمات المستنفدة في العملية الإنتاجية والتسويقية والإدارية، وبما أن هذه القرارات تتعلق بالمبيعات المستقبلية للمنظمة، لذا فإن بيانات الكلفة المطلوبة لهذا الغرض هي بيانات مستقبلية متوقعة الحدوث.

ويلعب البعد الزمني دوراً كبيراً في تحديد الكلفة الملائمة لأغراض التسعير، إذ يمكن أن تكون هذه القرارات للأمد القصير أو للأمد الطويل، فالتسعير للأمد القصير يمثل الأسلوب الذي تحدد فيه المنظمة أسعارها لذلك الأمد مستندة في ذلك كون طاقتها محدودة. (Atkinson, et. al., 1995: 336)

أما قرارات التسعير للأمد الطويل فتتعلق بتسعير المنتج الرئيسي بالسوق الواسع والبعد الزمني هنا غالباً ما يتعدى السنة.

ويرى (Horngren, et. al., 1997: 431) بأن معظم قرارات التسعير القصيرة أو الطويلة الأمد لا يمكن وصفها بدقة، لذلك يجب الانتباه للمنتجات الثانوية في حالة توفر طاقة عاطلة وعموماً فإنه المدخل المحاسبي للتسعير يتضمن الطرق الآتية:

## أولاً: التسعير على أساس الكلفة الكلية، Full-Cost Pricing

تعد هذه الطريقة أكثر شيوعاً وأقدم الطرق من حيث التطبيق العملي، وذلك لأنها سهلة الاستعمال وتعتمد على بيانات خاصة، وتستعمل عادة عندما يكون سوق المنتج الوسيط منافسة غير كاملة. (Ricketts & Caray, 1991: 625). إذ يتم بموجبها تضمين كافة عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لحين وصول المنتج إلى السوق، بما في ذلك كلفة الخدمات التسويقية والإدارية، مع إضافة هامش ربح مقبول للوصول إلى سعر البيع. (Clautier & Underdown, 1997: 479)

يتضح بان المبرر الرئيسي لاستعمال هذه الطريقة هو رغبة المنظمة في تغطية الكلفة الكلية للمنتج ضماناً لاستمرارها وبقائها في السوق، إذ أن الكلفة الثابتة في الأمد الطويل تعد كلفاً ملائمة يجب أخذها في الاعتبار عند التسعير، كما أن تحديد السعر على أساس الكلفة الكلية يحقق الاستقرار في الأسعار، مما يسهل إمكانية التخطيط للمستقبل، علماً أن الأخذ بجميع الكلف المتغيرة والثابتة يتطلب تخفيض الكلف المباشرة، وإيجاد أسس أكثر منطقية وعدالة لتوزيع العناصر غير المباشرة. وفي الجانب الآخر، فإن اعتماد هذه الطريقة لتسعير المنتجات يواجه بالعديد من الانتقادات التي

يمكن إجمالها بالآتي: (Hornren, 1997: 444)

1. إن تخفيض الكلف الثابتة التي لا يمكن تجنبها يمكن أن يكون حكيماً، كما أن تحديد هذه التكاليف للوحدة الواحدة يتطلب تقدير كمية المبيعات المتوقعة، لذا فلو انخفضت المبيعات الفعلية عن المقدر، فإن الكلف الكلية الفعلية يمكن أن تتجاوز السعر وتزيد عنه.
2. تؤدي إلى تأجيل مصاريف حدثت في سنة معينة (لدخولها في كلفة المخزون) إلى سنة تالية.
3. يتجاهل حقيقة كون ليس جميع المنتجات تحقق معدلاً متساوياً للربح.

### ثانياً: التسعير على أساس الكلفة المتغيرة Variable Cost Pricing

تمثل الأسعار الموضوع على أساس الكلفة المتغيرة مدخل هامش المساهمة في التسعير، إذ أنه قد يكون من الأصح للمنظمة في بعض الحالات ذات الأمد القصير بيع أحد المنتجات بسعر يقل عن كلفته الكلية، ولكنه في الوقت ذاته يزيد عن الكلفة المتغيرة، مما يجعله يسهم تغطية جزء من الكلفة الثابتة، وبما يؤول في دخول أو اختراق أسواق جديدة، أو توسيع سوق قائمة. وعليه فإنه بموجب هذه الطريقة فإن المنتج يتحمل بنصيبه فقط من الكلفة المتغيرة التي لا تتحقق إلا بوجود الإنتاج، أما الكلف الثابتة فتحدث سواء تم الإنتاج أم لم يتم، لهذا فإن الكلفة الثابتة هي كلفة زمنية مرتبطة بالقوى المالية وتعمل على ج.أ.خ. (عبد الرحيم وآخرون، 1990: 655)

يبرر استعمال الكلفة المتغيرة للتسعير لكون بيانات الكلفة المتغيرة واضحة لتحديد سلوك الكلفة، فضلاً عن أنه لا يتطلب توزيع التكاليف الثابتة المشتركة، كما أن بيانات الكلفة المتغيرة تعد من النوع الذي يحتاجه المديرون لتحديد الاتجاه مثلاً فيما يتعلق بالطلبات الخاصة. (Hilton, 1997: 753)

وفي المقابل فإن اعتماد هذه الطريقة في التسعير يواجه بالعديد من الانتقادات منها صعوبة فرز العناصر المتغيرة عن الثابتة لبعض الكلف المختلطة، مما يتطلب دراسة سلوكها ومعالجتها بإحدى الطرق المتاحة (خرائط الانتشار، طريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط، تحليل الانحدار ... الخ). كما أنها لا توفر بيانات عن الطاقة المستغلة العاطلة، كما أنها تستبعد أي أهمية لرأس المال المستثمر.

## مراجعة: التسعير على أساس العائد على الاستثمار Return on Investment Pricing

تهدف الطريقة إلى الربط بين ما يتم إضافته إلى كلفة المنتج لرأس المال المستثمر. (Clantier & Underdownl, 1997: 483)

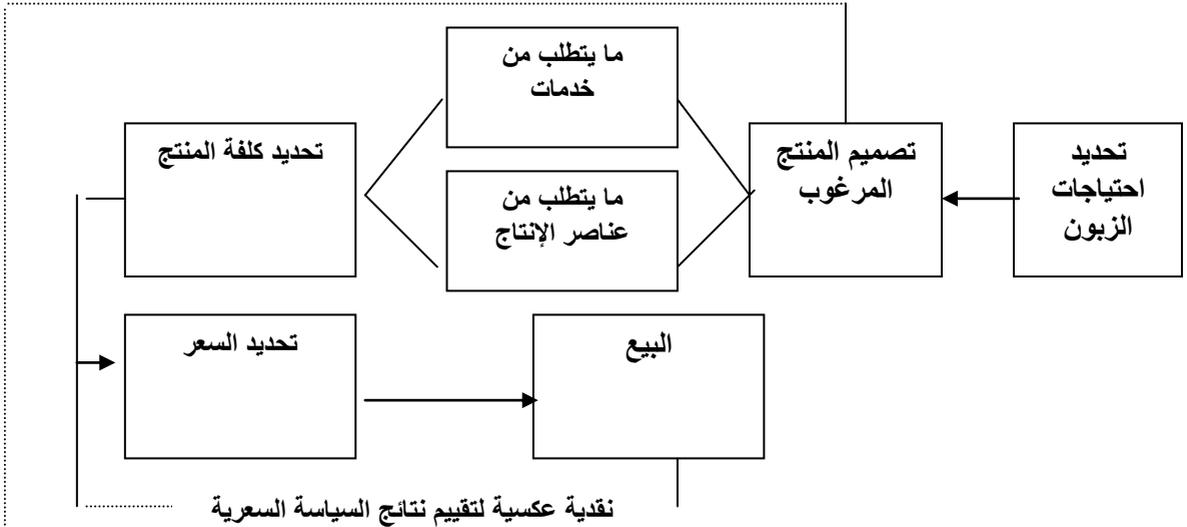
ويعد أحد المقاييس الملائمة لكونه يخرج كل المقومات الرئيسية للمقدرة الربحية (الإيرادات، التكاليف والاستثمار)، ويمكن مقارنته مع معدل العائد للفرص الأخرى داخل أو خارج المنظمة. (Houngren, et. al., 2000: 824)

ويعد العائد على رأس المال المستثمر معياراً لقياس كفاية الوحدة الاقتصادية لاسيما في الوحدات ذات الإنتاج المتعدد، كما يمكن أن يستعمل لتحديد أسعار المنتجات الجديدة، وبالتالي فإنها تؤثر في إمكانية الحصول على أفضل الأرباح قياساً برأس المال المستثمر، ويمكن أن توفر مؤشرات من الأداء ودرجة استخدام الموجودات المتاحة.

يقوم النموذج المحاسبي التقليدي، والذي يمكن إيضاحه بالشكل رقم (3)، وأياً كانت الطريقة المستخدمة بالدرجة الأساس على الكلفة.

فضلاً عن أن جانب الكلفة وفي ظل الظروف المعاصرة لبينة الأعمال الحالية لم يعد من الصحيح الانطلاق منه في التسعير، بل أن الكلفة أصبحت تستهدف أو توجه من قبل السعر الذي يرغب به الزبون.

شكل رقم (3) النموذج التقليدي للتسعير(\*)



(\*) في حالة عدم ذكر المصدر أسفل الشكل فيعد من أعداد الباحثان

## المبحث الثالث/ السع المستهدف وأثره في اسهداف الكلفة

### 1. تعريف الكلفة المستهدفة ومبرراتها

تصنف أغلب التعاريف الخاصة بالكلفة المستهدفة ما يحدث في أسواق البيئة التنافسية والتي تعد فيها تخفيض الكلف شرط وعنصر ضروري لتحقيق الربحية.

إن تخفيض الكلف وإدارتها تخفيضها تعد أمور ضرورية لا بد من القيام بها في كل مراحل تصميم وتطوير المنتج، وبما ينعكس في تخفيض الكلفة لكامل دورة حياة المنتج، ويرى (Fessler & Fisher, 1996: 31) بأن الكلف المستهدفة هي إحدى تقنيات إدارة الكلفة الموجهة نحو السوق، إذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج (المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج) لتعزيز الربحية - الإنتاجية بشكل عام.

كما يرى (Sakuria, 1989: 39) بأن الكلفة المستهدفة يمكن أن تعرف بأنها إحدى أدوات إدارة الكفة لتخفيض الكلف الكاملة للمنتج وخلال كامل دورة صيانة وبالتنسيق والتعاون بين أقسام الإنتاج، الهندسة، البحث والتصميم، التسويق والمحاسبة.

أما (Cooper, 1992: 30) فيرى بأن غرض تحديد التكاليف المستهدفة هو لتحديد كلفة الإنتاج للمنتجات المقدمة وبالشكل الذي يمكن من معرفة فيما إذا أنها تحقق هامش الربح المرغوب. ويرى (Horvath, 1993: 2) بأن الكلفة المستهدفة هي مجموعة من الأساليب والأدوات الإدارية التي توجه أهداف وغايات الكلفة والأنشطة في التقييم والتخطيط للمنتجات الجديدة، ويوضع أساس للرقابة على العمليات الإنتاجية وللتأكد من أن تلك المنتجات تحقق خلال كامل دورة حياتها الأرباح المرغوبة.

ويرى (Kato, 1993: 10) بأن تحديد التكاليف المستهدفة هو ليس أسلوباً فقط لتتميم الكلفة، لكنه يعد برنامجاً كاملاً لتخفيض الكلفة، إذ يبدأ حتى قبل إعداد الرسومات الأولى للمنتج، ويرى بأنه مدخل لتخفيض كلفة المنتجات الجديدة وعلى طول دورة حياة المنتج، بالإضافة إلى تلبية احتياجات الزبون من ناحية الجودة والثقة، كما يتضمن فحص واختيار على الأفكار المطروحة لتخفيض الكلفة، سواء في التخطيط والتقييم والإنتاج. وعليه فإن استهداف الكلفة ليس تقنية بسيطة لتخفيض الكلفة، بل هو نظام استراتيجي متكامل لإدارة الربح.

مما ورد يلاحظ بأن هذه الآراء تبين مختلف وجهات النظر بشأن الكلفة المستهدفة، لكنها تشترك في كونها:

1. تركز على أهمية السعر المستهدف وتحديد الربح قبل احتساب الكلفة المستهدفة.
2. أنها تركز على أهمية التخطيط المبكر للكلفة لتخفيض الكلف المطلوبة لإنجاز المنتج بتشكيلة نهائية.
3. أنها تؤكد على ضرورة تشكيل فريق من مختلف الأقسام ذات العلاقة لغرض نجاح تحقيق استهداف الكلفة.

إن مدخل الكلفة المستهدفة ناشئ عن الاستجابة لاعتماد سياسة السعر المستهدف (Target Price) والذي يمثل السعر المقدر للمنتج أو الخدمة والذي يكون الزبائن المتوقعين على استعداد لدفعه (Horngren, et. al., 1997: 436) إن هذا الاستعداد متأتي من إدراك الزبون لقيمة المنتج أو الخدمة المقدمة له، لذا فإنه من الضروري دراسة وفهم والاستجابة لرغبات الزبون، وردود أفعال المنافسين لذا فإن المبرر الأساسي لاعتماد السعر المستهدف والذي يقود إلى الكلفة المستهدفة هو استناد هذه المنافسة فضلاً عن التطور التكنولوجي المستمر الذي يمنح المنظمات المنافسة القدرة على التقديم والتطوير والتحسين المستمر في المنتجات.

ويعتمد النجاح المالي الطويل الأمد لأية منظمة على كون أسعارها تفوق كلفتها بالشكل الذي يكفي لتحقيق عائد مناسب على أموالها المستثمرة، ولتحويل النمو المستمر لها، لذا فإنه في ظل

ظروف المنافسة العالية فإن الكلفة المستهدفة تعد إحدى الأدوات التي يمكن أن تستعملها المنظمة للمساعدة في التأكد من أن غاياتها المالية قد تم تحقيقها.

كما تعد الكلفة المستهدفة عملية نظامية تبدأ منذ مرحلة التخطيط للمنتج لغرض تحقيق كلف المنتج. وعموماً فإن الشركات اليابانية أول من استعمل هذا المدخل. إذ استخدمته شركة TOYOTA في منتصف الستينيات وبعد ذلك بدأت الشركات اليابانية الأخرى NISSAN, SONY, NEC وشركات أمريكية وأوروبية باستخدام هذا المدخل وبنجاح، ويشيع استخدام الكلفة المستهدفة في الشركات التي لديها عمليات تصنيع غير مترابطة، وتكون دورة حياة المنتج قصيرة، وإن التغييرات التي يتم إجرائها في التصميم بشكل منظم، ففي عام 1994 مثلاً في اليابان استخدمت بشكل كبير من قبل شركات صناعة وسائط النقل بنسبة 100%، وحققت الشركات الكهربائية 88.5%، أما صناعة المكنان فقط استخدمتها بنسبة 85%، والأجهزة الدقيقة بنسبة 75% (Tanica, 1993: 7).

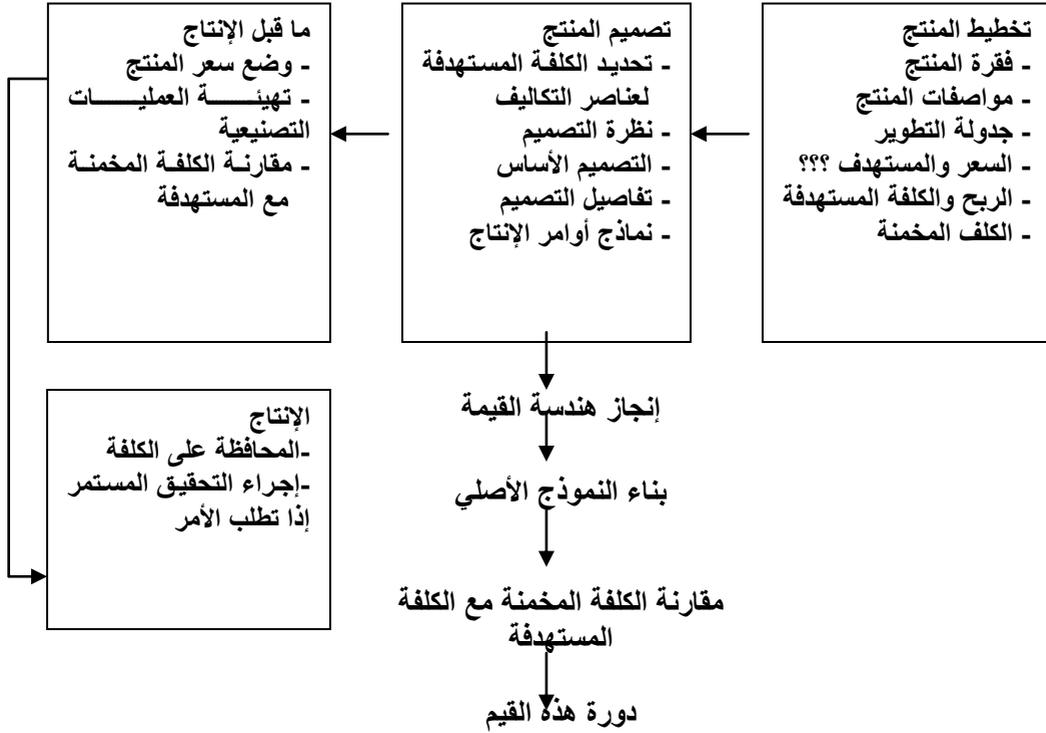
- مما ورد يمكن القول بأن المبررات الأساسية لاعتماد مدخل الكلفة المستهدفة تأتي من:
1. نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات، إذ يمثل هذا المدخل بمجموعة الأساليب والأدوات الإدارية المستخدمة لتوجيه أهداف الكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة وفي جميع المراحل المتعاقبة وعلى طول دورة حياة المنتج وبما يضمن تحقيق الربح المستهدف.
  2. التطورات التكنولوجية والتغيرات المستمرة في السوق وبما يعكس على تعدد المنتجات البديلة، الأمر الذي يستوجب من هذه المنظمات تبني استراتيجيات تنافسية تكون الكلفة والنوعية إحدى أبعادها الأساسية.
  3. التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه في تقديم المنتج بالقيمة والنوعية المرغوبة من قبله وبالسعر الذي يكون على استعداد لدفعه.
  4. قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد الكلفة الأساس في التسعير ودون اللجوء إلى تحليل الكلفة وبعتماد أسلوب تحليل قيمة العلمية والأنشطة المتعددة.

## 2-3 خطوات تحديد الكلفة المستهدفة

يتم التركيز في مدخل الكلفة المستهدفة على أهمية تحديد السعر والربح المستهدف قبل تحديد الكلفة المستهدفة، كما يجب الإدراك بأهمية التخطيط المبكر للكلفة وعلى طول سلسلة العمليات الإنتاجية ودورة حياة المنتج. إن تحقيق ذلك يتطلب توفر فريق للعمل Cross-Functional Team لضمان نجاح عملية التغيير. (Fessler, 2000: 33) ويرى (Fessler, 1995: 50-59) بأنه في العديد من الشركات هنالك على الأقل ثلاث نقاط رئيسية في دورة حياة المنتج والتي عندها يتم استهداف الكلفة وهي:

1. مرحلة التخطيط للمنتج.
2. مرحلة تصميم المنتج.
3. مرحلة ما قبل الإنتاج للمنتج.

ويمكن بيان العلاقة بين الكلفة المستهدفة والمراحل المذكورة بالشكل رقم (4) أدناه.  
شكل رقم (4)  
(العلاقة بين الكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج)



من الشكل أعلاه يلاحظ بأن استهداف الكلفة يبدأ منذ المراحل الأولى لتخطيط المنتج إذ تشير الدراسات والبحوث بأن مرحلة التخطيط يمكن أن تكون ذات مدى من 10-36 شهر، وذلك اعتماداً على ظروف وخصائص المنظمة الصناعية.

ويرى (Cooper & Chew, 1996: p.p. 88-97) بأن الكلفة المستهدفة هي طريقة طموحة يتم التركيز فيها على الأحداث والمعلومات خارج الشركة من خلال:

1. تقييم السوق: والذي من خلاله يمكن معرفة ما يرغب به الزبون.  
2. التحليل التنافسي: إذ أن فهم سلوك المنافسين يساهم في بناء المنظمة سيما وأنهم يستهدفون بشكل دائم زيادة حصصهم السوقية.

3. الاعتماد على مدخل هندسة القيمة والذي بموجبه يتم النظر إلى جميع عناصر المنتج بشكل متكامل والذي من خلاله يتم تحقيق الكلفة المستهدفة وبطريقتين:

(Kaplan & Atkinson, 1998: 228)

- أ. تحديد التصميمات الحسنة للمنتج والتي تخفض كلف الصنع.
- ب. إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وكلف المنتج.
4. الاعتماد على الكلفة على أساس الأنشطة يزود بالفهم الجيد للكلف. إذ يتم من خلاله تحديد الأنشطة الضرورية والمضيفة للقيمة.

أما بالنسبة لمرحلة التقييم والتي تتضمن تحديد المواصفات إذ يتم التركيز هنا على هندسة القيمة وهكذا بالنسبة لباقى المراحل، إذا أن عملية الكلفة المستهدفة هي عملية مكررة ومستمرة إلى

أن يجد فريق التقييم المنتج المناسب مع الكلف المخططة له والتي تقابل الكلفة المستهدفة، ومن ثم يتم فتح المنتج إلى الإنتاج. وتعد الكلفة المستهدفة عند هذه المرحلة ضرورية، إذ يتم وضع الكلف القياسية للمنتجات للمنتج في ضوء الكلف المستهدفة، فضلاً عن أن المكلف الفعلية للمنتجات الموجودة تعد نقطة البداية؟؟ الكلف للمنتجات الجديدة. لذا فإن نظام الكلفة المعيارية يتم ربطه بشكل مباشر بالكلفة المستهدفة.

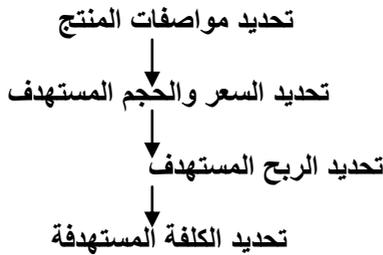
مما ورد يمكن القول بأن الخطوات المنطقية لتنفيذ مدخل الكلفة المستهدفة هي:

(Blocher, et. al., 1999: 136)

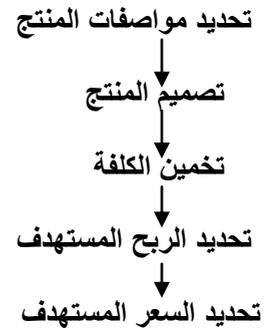
1. تحديد سعر السوق.
2. تحديد الربح المستهدف.
3. احتساب الكلفة المستهدفة عند السعر السوقي مطروحاً منه الربح المستهدف.
4. استخدام هندسة القيمة لتحديد الطرق لتخفيض كلفة المنتج. إن هندسة القيمة تتطلب استعمال التحليل الوظيفي الذي يتضمن تحليل المنتج إلى العديد من العناصر لتحديد الوظائف الرئيسية والخصائص المفضلة للمنتج للوصول إلى التوازن المطلوب للأداء والكلفة. (Drury, 2000: 892)
5. استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية لتحقيق تخفيضات إضافية في الكلفة، إذ يتم التركيز على العملية وليس المنتج نفسه. وبينما توجه الكلفة المستهدفة بواسطة المستهلك، فإن التحسين المستمر يوجه بواسطة أهداف الربحية التي تقيمها الإدارة العليا.

وعليه فإنه يمكن إيضاح المقارنة بين الأسلوب التقليدي لتحديد التكاليف وتحديد التكاليف المستهدفة لغرض تحديد السعر بالآتي:

#### تحديد السعر المستهدف



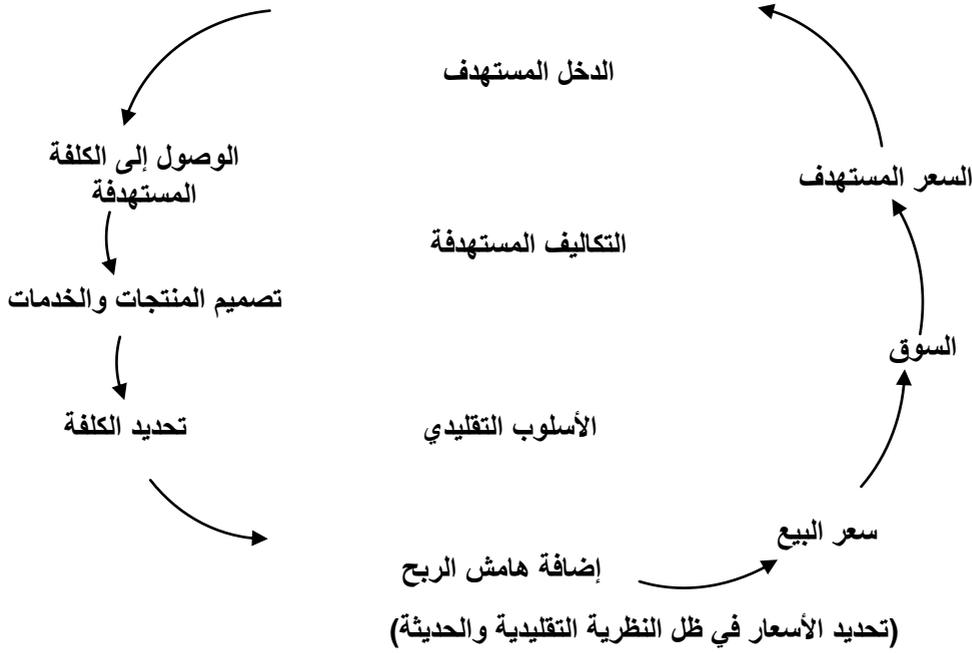
#### الأسلوب التقليدي لتحديد السعر



يتم تحديد التكاليف المستهدفة بطرح سعر السوق المحدد من الربح المطلوب. أي أن التكاليف المستهدفة تحسب بأثر رجعي من سعر السوق المتوقع لتوجيه الكلفة المستهدفة، وتطبيق هذه الآلية لتقديم المنتجات والخدمات في جميع الوحدات التي تتصف بينها بالتنافس المتزايد والتغيرات السريعة وتفصيلات الزبون. (Hilton, et. al., 2000: 5)

والشكل أدناه يحدد كيفية تحديد الأسعار في ظل النظرية التقليدية والحديثة(0)

شكل رقم (5)



Source: Hilton, et. al., 2000: 566

وعليه فإن الكلفة المستهدفة = سعر السوق - الربح المستهدف. مما ورد يمكن القول بأن التسعير على أساس السوق يمثل السعر المستهدف، وهو السعر الذي يرغب الزبون بدفعه لشراء المنتج، وإن الكلفة المستهدفة تتمثل بالفرق بين سعر السوق والربح المستهدف، لذا فإن الكلفة المستهدفة غالباً ما تكون أقل من الكلفة الكلية، ولتحقيقها ف، الأمر يتطلب إجراء التحسينات المستمرة في العمليات والأنشطة وفي المنتجات والكلف، وبما يخدم في تحديد المنتج الذي يفي باحتياجات الزبائن، والتسعير على أساس القيمة المقبولة من قبل الزبائن، وإجراء الهندسة المستمرة للقيمة ولكافة الجوانب الخاصة بالمنتج والعمليات والأنشطة المنجزة.

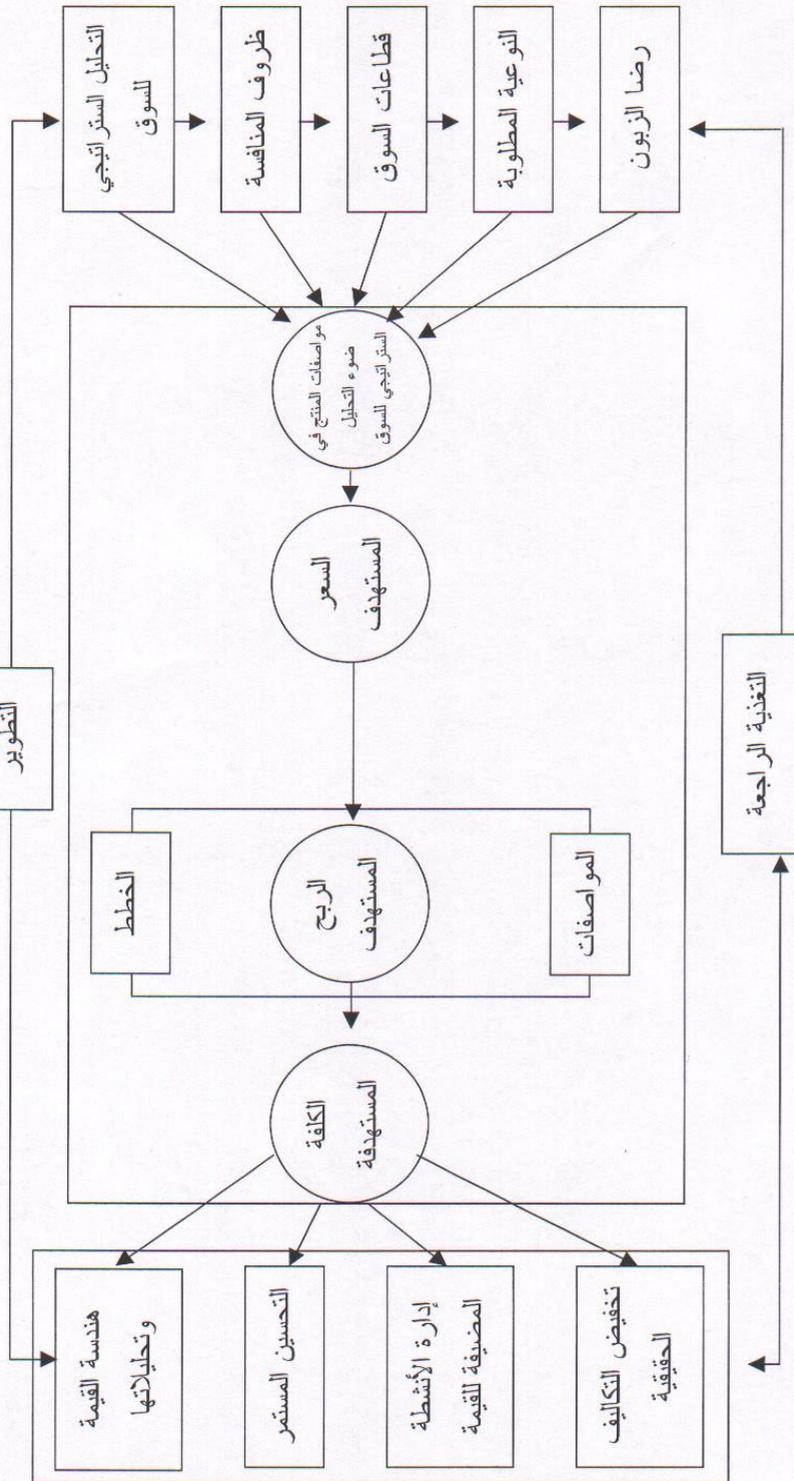
## المبحث الرابع/ المنهجية المقترحة

- يتطلب تحديد السعر المستهدف اتباع منهجية علمية وعملية سليمة وفق آلية ذات خطوات تتصف بالآتي:
1. التحليل الاستراتيجي للسوق: لتحديد عناصر القوة والضعف والفرص والتهديدات ورسم خارطته وبالشكل الذي يمكن من تحديد:
    - أ. ما يرغب به الزبون وما يعدد وقيمة مدركة من قبله من خلال مسوحات السوق.
    - ب. ما يكون على استعداد لدفعه مقابل تلك القيمة.
    - ج. ظروف المنافسة وتفاعلات قوى العرض والطلب وتحليل المنافسين.
    - د. رسم خارطة السوق لتحديد المناطق الجذابة لاستهدافها.
    - هـ. تحديد مستوى النوعية والوظائف المطلوبة.
  2. تحديد واصفات المنتج في ظل دراسة السوق وبالشكل الذي يحقق الرضا للزبون.
  3. تحديد السعر المستهدف والذي يرغب الزبون بدفعه والحجم الذي يمكن إنتاجه لتلبية احتياجات الزبون.
  4. تحديد الربح المستهدف والذي يحقق العائد المقبول من الأموال المستمرة.
  5. تحديد الكلفة المستهدفة من خلال:
    - أ. هندسة وإعادة هندسة القيمة وتحليل القيمة، إذ يتم اختيار أجزاء المنتج لتحديد الكيفية التي يمكن بها تخفيض الكلفة مع المحافظة على النوعية وباستخدام التحليل الوظيفي.
    - ب. تحليل العمليات إلى مجموعة من الأنشطة وذلك من خلال تحديد سلسلة أنشطة القيمة المطلوبة لإنتاج المنتج وتقديمه بشكله النهائي إلى المستهلك والذي يمثل أحد أدوات التحليل الاستراتيجي لتحقيق استراتيجية المنظمة، كما يساهم في تحقيق الكلفة من خلال التحليل النظامي لكلف الأنشطة وبالشكل الذي يغطي كامل كلف دورة حياة المنتج.
    - ج. فرز الأنشطة المضيئة للكلفة ودعمها وتفعيل أو حذف، إن أمكن، الأنشطة غير المضيئة للقيمة شرط عدم الإخلال بكفاءة وجودة المنتجات المقدمة.
    - د. اتباع أسلوب التحسين المستمر في الكلف، وذلك من خلال إجراء التحسينات على عمليات الإنتاج الحالي أو على تصميم المنتج، وذلك من خلال تحديد هدف التحسين والتمثل بالعمليات والأنشطة المطلوب تحسينها، وتحديد طريقة التحسين أي الكيفية التي يتم بها إنجاز التحسينات المطلوبة، ومن ثم التنفيذ، وذلك من خلال تحديد واستعمال الأدوات الملائمة لإجراء التحسين المستمر.
  6. تحديد تصميم المنتج والأنشطة المطلوبة لإنجازه وبالشكل الذي يفى بتحقيق الاعتبارات المذكورة أعلاه منطلقة من رغبات الزبون وما يعد ذو قيمة من وجهة نظره، وظروف المنافسة وتفاعلات قوى العرض والطلب، وما يحقق عائداً مقبولاً على الأموال المستثمرة.

## 2-4 نموذج إصلاح المسار الكلفوي

رغم وجود تباين في أسلوب العرض والقياس والإفصاح للمسار الكلفوي الجديد، إلا أن المؤشرات للإصلاح في المسار الكلفوي تبدو أن لها أولويات في الطريق الصحيح. فالمحاسبة أصبحت أكثر تأثيراً في الشؤون اليومية، ولذلك فمن الأمور العامة أن يكون هناك إدراك كبير للمراحل التي يكون التأثير فيها قد تم إنشائه وتدعيمه. ويرى الباحثان في أن الوقت قد حان لوضع نموذج متطور مقترح لإصلاح المسار الكلفوي التقليدي وخاصة في مجال احتساب التكلفة المستهدفة وبالشكل الذي يساعد من إصدار الخطوات العملية لاحتسابها والمشاركة جنباً إلى جنب مع الجمعيات والمؤسسات المهنية المختصة والتي تأخذ على عاتقها إعداد الأساليب والتقنيات الكلفوية الحديثة والتي لها تأثير على بيئة الأعمال الحالية وجعلها تواكب بيئة الأعمال المعاصرة في صفاتها وخصائصها. والشكل رقم (6) أدناه يبين أجزاء النموذج المقترح في مجموعة قطاعات تنظيمية.

شكل رقم (٦) إصلاح المسار الكفوي التقليدي المقترح



ويشرح الشكل أعلاه المنهجية المقترحة من قبل الباحثان والخاصة باستخدام منطلق التكلفة المستهدفة في أعمال الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية المعاصرة والتي تشهد العديد من التقلبات والتغيرات السريعة في الوقت الحاضر. ذلك الأمر الذي يتطلب العمل الجاد والصادق على مواكبتها.

حيث يلاحظ تحديد سعر البيع المستهدف يعد نقطة الانطلاق للوصول إلى التكلفة المستهدفة (التقديرية المسموح بها) للمنتج الجديد المطلوب تقديمه إلى السوق، والذي يتوقف على التحليل الاستراتيجي للسوق، الذي يأخذ بنظر الاعتبار ظروف المنافسة سواء المحلية أو العالمية والقطاعات العاملة في السوق، سواء العامة، الخاصة، أو المختلطة، إلى جانب التأكيد على درجة النوعية المطلوبة للمنتج والتي يتطلب بأن تتطابق مع المواصفات القياسية للتفتيش والسيطرة النوعية المطلوبة كي تنال في النهاية رضا الزبون والذي أصبح من أقوى الأولويات التي تعمل الوحدات الاقتصادية على تحقيقها كي تبقى مستمرة في السوق وفي دائرة المنافسة.

وبمجرد الانتهاء من مرحلة تحديد سعر البيع المستهدف، يتم الانتقال لمهمة تحديد الربح المستهدف من كل منتج، ذلك الربح القائم على أساس دراسة الخطط الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وأهدافها بالتفصيل، حيث يفضل البدء من الخطط قصيرة الأمد مروراً بالخطط متوسطة الأجل والانتهاء بالخطط طويلة الأمد، حيث سيتم بموجبها تقسيم إجمالي الربح المستهدف المقرر بموجب إحدى الخطط أعلاه إلى مجموعة من الأرباح المستهدفة لكل منتج سيتم دفعه إلى السوق في مرحلة لاحقة، ويفضل استخدام العائد على المبيعات لتحديد لها بدلاً من استخدام العائد على الاستثمار لكونه يظهر ربحية كل منتج على حده، من جهة، ولصعوبة استخدام معدل العائد على الاستثمار لكل منتج عندما تعمل الوحدة الاقتصادية على إنتاج أعداد كبيرة من المنتجات وبحجوم كبيرة.

وبقصد الوصول إلى التكلفة المستهدفة لكل منتج وتقديمه للسوق يتم طرح العائد المطلوب تحقيقه من سعر البيع المستهدف، والتي تقارن مع التكلفة الحالية للعمليات الجارية التي نادراً ما تتطابق مع التكلفة المستهدفة بحيث قد تكون أكثر أو أقل منها، مما يتطلب اتخاذ الإجراءات العلاجية لإزالة الهدر، الضياع، الإسراف، واستغلال كافة الفرص لتخفيض تكاليف المنتج مع الحفاظ على نوعيته الأصلية وصفاته وخصائصه الأساسية والتي يرغب الزبون تواجدها في المنتج، ولتحقيق كل ذلك فإن الأمر يوجب العمل بإجراءات هندسة القيمة عن طريق عمل التحليل الوظيفي وابتداءً من مرحلتى البحث والتطوير مروراً بمرحلة التصميم والتهيئة للإنتاج التشغيلي ومن ثم التهيئة للشحن والتسويق والتوزيع إلى الزبون.

### 3-4 دراسة حالة

تعمل شركة الصناعات الإلكترونية على إنتاج جيل جديد من الحاسبات الإلكترونية، وترغب في تقديمه إلى الأسواق سواء المحلية أو العالمية. وقررت الشركة العمل باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير للحاسبات الجديدة، وتقديم الحاسبات بنفس الأسعار التي يعرضها المنافسون في الأسواق وبمبلغ (500000) دينار للحاسب الواحد. وبعد التعرف على رد فعل المنافس الرئيسي لمنتج الشركة في السوق والمتمثل في التخطيط لتخفيض سعر بيع الحاسب بنسبة (20%)، ليصبح السعر الجديد للحاسب (400000) دينار  $\{500000 \times 20\%$ }. فقد عملت الشركة على إجراء دراسة مستفيضة لرد الفعل، واتخذت القرار بتخفيض سعر الحاسب بنسبة (30%) لتصبح بسعر (350000) ديناراً  $\{500000 \times 30\%$ ، وانطلاقاً من دراسة الجدوى الاقتصادية التي قامت بها الشركة والتي توصلت إلى أن التخفيض بنسبة (30%) سيقود الشركة إلى زيادة مبيعاتها من الحواسيب الجديدة إلى (10000) جهاز.

وبافتراض أن شركة الصناعات الإلكترونية ترغب في تحقيق (40%) من إيرادات المبيعات كمجرب ربح مستهدف من المنتج الجديد وبالشكل الذي يكون معه كافياً لتغطية المصاريف البيعية والإدارية ولتحقيق صافي الربح المستهدف.

واستناداً إلى كل ما تقدم فإن التكلفة المستهدفة للوحدة من الحاسب الجديد على النحو الآتي:

سعر البيع المستهدف للجهاز الواحد	350000 دينار
الربح المستهدف (40%) من سعر البيع المستهدف	(140000) دينار
(350000 × 40%)	

التكلفة المستهدفة لجهاز الحاسب

210000

وبعد خطوة تحديد التكلفة المستهدفة يتم الانتقال إلى خطوة حساب التكلفة الصناعية الكلية لإنتاج الحاسب الجديد بالمواصفات الجديدة وباستخدام تقنيات التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل القيمة وهندستها وإدارتها على أساس الأنشطة الخاصة يتطلب استلام الأجزاء الخاصة بالحاسب وإجراء اختيارات الجودة، المادة، التشغيل لتصحيح الأخطاء وإصلاح العيوب.  
وبافتراض توفي البيانات الآتية الخاصة بالإنتاج والمبيعات وتكلفة الوحدة وحجم الأنشطة المطلوبة لإنتاج الحاسب الواحد:

1. يبلغ حجم الإنتاج والمبيعات المتوقعة (1000) حاسب.
2. تكلفة الحاسب من المواد المباشرة (الأجزاء والمكونات) 230000 دينار / حاسب.
3. تبلغ تكلفة الحاسب من الأجور المباشرة 32000 دينار / حاسب.
4. يبلغ إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة للأجهزة 28500 دينار المستخدمة في إنتاج الحاسب الجديد فقط.
5. يبلغ عدد أوامر الشراء المطلوبة لكمية الإنتاج من الحاسب 1000 أمر شراء (بفرض شراء 100 قطعة للحاسب الواحد من مجهزين مختلفين وإصدار 10 أمر شراء لكل قطعة وفقاً لمتطلبات جدول الإنتاج).
6. تبلغ عدد ساعات الاختيار والفحص المطلوبة لكمية الإنتاج من الحاسب الجديد (1000 ساعة) {1000 جهاز × 1 ساعة / جهاز}.
7. تبلغ عدد الوحدات المتوقع إعادة تشغيلها خلال العام (100) جهاز ونسبة 10% من كمية الإنتاج الإجمالية والبالغة (1000) حاسب.
8. تبلغ تكاليف الطلب والاستلام (4500) دينار لكل جهاز حاسب.
9. كانت تكاليف الاختبار والفحص تساوي (3000) دينار لكل جهاز حاسب.
10. بخصوص تكاليف إعادة التشغيل فقد كانت تساوي (40000) دينار لكل جهاز حاسب.

وبناءً على ما تقدم من البيانات، يصبح بالإمكان حساب التكلفة الإجمالية (المبدئية) لإنتاج الحاسب الجديد وعلى النحو الآتي:

### عناصر التكاليف المباشرة

ت. مواد مباشرة	230000000	(1000 جهاز × 230000 دينار)
ت. أجور مباشرة	32000000	(1000 جهاز × 32000 دينار)
ت. مصاريف مباشرة	28500000	(1000 جهاز × 28500 دينار)

إجمالي التكاليف المباشرة 290500000 ديناراً"

عناصر التكاليف غير المباشرة

تكلفة الطلب والاستلام	4500000	(1000 جهاز × 4500 دينار)
تكلفة الاختبار والفحص	30000000	(1000 جهاز × 30000 دينار)
تكلفة إعادة التشغيل	4000000	(100 جهاز × 40000 دينار)

إجمالي التكاليف غير المباشرة 38500000 ديناراً"

إجمالي التكاليف الكلية 329000000 ديناراً.

مما تقدم يلاحظ بأن التعرف على الوضع الحالي الكلفوي في الشركة يعتبر أمراً ضرورياً لأي دراسة تتعلق بالتطوير في الشركة، حيث بلغت التكلفة الممكن تحقيقها حالياً للشركة من هذا المنتج الجديد يساوي (329000) دينار {329000000 دينار ÷ 1000 جهاز}، وبالمقابل فإن التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من الحاسب والتي تتضمن تحقيق عائد مناسب ونسبة (40%) من إيرادات المبيعات تبلغ (210000) دينار، وهي بالتأكيد أقل بكثير من التكلفة المبدئية التاريخية، مما يتطلب في الحال البحث عن طريقة عملية لتخفيض التكاليف والبالغة (119000) دينار {3290000 - 210000 دينار}، ولعل في رأينا بأن تقنية التكلفة المستهدفة والمستخدم في بحثنا هذا هي أفضل التقنيات تحقق الهدف الرئيسي والتمثل في استراتيجيتها في التمييز، حيث تستطيع الشركة أن تضع سعر مبدئي مرتفع في البداية للاستفادة من تميزها أو انفرادها في تقديم المنتج الجديد إلى السوق، أو تستمر على الحال ذاته إلى أن يستطيع المنافسون تقديم منتجات منافسة إلى السوق مما يستلزم ضرورة تخفيض السعر تدريجياً حتى تصل إلى السعر الذي يضمن نصيباً أكبر لها في السوق.

أما بخصوص البحث عن طرق جديدة لتخفيض تكلفة الوحدة من جهاز الحاسب وبمقدار (119000) دينار، فيمكن تحقيق ذلك من خلال سلسلة القيمة وتحليلاتها للمنتج الجديد والتي تتصف بمواصفات ومزايا جديدة لجهاز الحاسب موضوع الدراسة والتي قد لا تكون متوفرة في المنتج السابق من الحواسيب، مما يجعل الزبائن المتعاقدين مع الشركة على استعداد لدفع المبالغ مقابل الخصائص الجديدة التي نتجت عن إضافة الأنشطة المولودة للقيم وحذف الأنشطة التي لا تضيف أية قيمة من وجهة نظر الزبون.

ويمكن أجمال فرص تخفيض التكاليف التي يكشفها ويحققها مدخل سلسلة القيمة وتحليلاته للشركة موضوع دراسة الحالة الآتي:

1. التخلص من كل ما يسبب زيادة التكلفة من خلال التركيز على الأنشطة الأولية والمساندة والمضيفة للقيمة.
2. البحث عن مزيد من الطرائق القديمة التي تؤدي إلى استخدام عمليات إنتاجية وتكنولوجية جديدة وبمواد ذات نوعية عالية ورخيصة.
3. استخدام وسائل إعلامية وترويجية تمكن من إيجاد قوة بيع مباشرة بدلاً من استخدام مجموعة من مندوبي المبيعات.
4. العمل على إعادة ترتيب مواقع المصانع وبالشكل الذي يحقق معه التكامل في أداؤها وبدرجة أكثر اقتصادية مقارنة بالمنافسين.
5. التركيز على إنتاج المنتجات الجديدة وتقديم الخدمات ذات الأتمتة الجزئية للنشاطات ذات التكاليف العالية.

لا شك بأن هذا النموذج المقترح لإصلاح المسار الكلفوي التقليدي سيمكن من تحقيق ثلاث أهداف وعلى النحو الآتي:

الهدف الأول: تطوير التقارير الكلفوية التي تخدم الأسواق الداخلية بصفة عامة والأسواق المتخصصة بصفة خاصة.

الهدف الثاني: تحقيق أهداف بيئة الأعمال الحديثة والتي تسعى في احتساب الكلفة انطلاقاً من البيئة الخارجية وليس البيئة الداخلية للشركة.

الهدف الثالث: استخدام التقنيات الكلفوية الحديثة في احتساب التكاليف وتعظيم القيم عن طريق دراسة الأنشطة غير المضيفة للقيمة للمنتج.

وأخيراً يمكن القول بأن اعتماد هذا النموذج في التطبيق من عدمه يتوقف على مدى شموله لكافة جوانب المحاسبة من التعليم، المهنية، قطاع الأعمال، قطاع الخدمات والقطاع القومي، وما يرتبط بهما من جوانب محاسبية، بجانب مدى كونه جزءاً لا يتجزأ من برنامج تخطيطي لتحقيق تنمية شاملة تساهم المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التكاليف والإدارية بشكل خاص فيه، على أن يشترط في تطبيقه تحقيق المقومات الآتية:

1. توفير المحاسبين الأكفاء في كافة المستويات التخصصية.
2. توفير المعلومات الملائمة بالوقت والصحة المناسبين واستخدامها بكفاءة وفاعلية طالما أصبحت للمعلومة في وقتنا الحاضر قيمة يمكن قياسها والإفصاح عنها باعتبارها إحدى موجودات الوحدة الثمينة.
3. متابعة إعداد المعايير المناسبة للتقنيات الجديدة في المجالات المحاسبية كافة، ودعمها بإصدار التشريعات الحكومية المناسبة المتعلقة بالمحاسبة وأساليب تقديرها.
4. التركيز على التعليم المحاسبي المالي والإداري في المعاهد والكليات المتخصصة.

## المبحث الخامس / الاستنتاجات والنوصيات

### 5-1 الاستنتاجات

1. تحيط بيئة الأعمال المعاصرة مجموعة من التغيرات المتغيرات السريعة التي تتطلب الاستجابة لها.
2. يتطلب المدخل المحاسبي التقليدي من الكلفة المحسوبة من واقع بيانات ومعلومات النظام المحاسبي المعمول به في الوحدات الاقتصادية ولا يأخذ بالاعتبارات متغيرات البيئة الخارجية على هذه العملية.
3. إن تقنية الكلفة المستهدفة تتطلب الأخذ بالاعتبار السعر المستهدف والذي منه يتم الرجوع لتحديد واستهداف الكلف.
4. يتطلب استهداف الكلف احتساب كلف المنتج ولكافة دورة حياته بدءاً من نشوء الفكرة (نشاط البحث والتطوير) ولغاية التسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع (نشاط الترويج والتسويق).
5. الأخذ بالاعتبار طول أو قصر دورة حياة المنتج إذ أن الأخير ومن خلال ما أفرزته بيئة الأعمال المعاصرة هو قصر دورة حياة المنتج وتطور منتجات متنافسة.

### 5-2 النوصيات

1. اعتماد الوحدات الاقتصادية على النظرة المتكاملة في التسعير ولكافة عوامل البيئة الداخلية والخارجية.
2. اعتماد آلية تطبق وفق منهجية عملية وعلمية سليمة وملائمة لغرض تحديد الكلفة المستهدفة من خلال:
  - أ. التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة الداخلية والخارجية .
  - ب. تحديد وانتهاج الاستراتيجية التنافسية الملائمة.
  - ج. توفير مستلزمات تنفيذ هذه الاستراتيجية.
  - د. الأنشطة وفرز المضيقة للقيمة عن تلك غير المضيقة ودعم المضيقة وحذف أو إلغاء تلك غير المضيقة.
  - هـ. تحديد موجهاة الكلفة المؤثرة في زيادة وتحقيق التكاليف وجمع سلسلة أنشطة القيم.
3. المراجعة المستمرة لسياسات التسعير وعدم الاتكال على سياسة واحدة.
4. من خلال دراسة نتائج التطبيق في الشركة العامة للصناعات الكهربائية أفرزت النتائج الحاجة إلى:
  - أ. إعادة النظر بالأساليب المعتمدة في احتساب كلف المنتجات وبما يتلاءم مع متغيرات البيئة المعاصرة.
  - ب. وضع سعر مبدئي يتم الانطلاق منه وبالتسويق مع الاستراتيجيات المنتهجة.
  - ج. إعادة ترتيب المصانع والتركيز على المنتجات الجديدة وتقديم الخدمات ذات الأتمة الجزئية للنشاطات ذات الكلف العالية.

المصادرأولاً: باللغة العربية

1. جونسن، فيرا، "دراسة لنظام الاستراتيجية الصناعية في العراق"، مجلة الصناعي، بغداد، 1971، العدد (1).
2. حويش، د. عصام رشيد، "السياسة السعرية وآلية تكوين السعر في السوق العراقية"، وزارة التخطيط، المعهد القومي للتخطيط، بغداد، 1980.
3. الشربيني،
4. عبيدات، د. محمد إبراهيم، "استراتيجية التسويق – مدخل سلوكي"، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1997، الطبعة الثانية.
5. الحسناوي، كريم مهدي، "مبادئ علم الاقتصاد"، مطبعة أوفسيت، بغداد، 1990.
6. يوسف، د. محمد محمود، "محاسبة التكاليف"، دار الحكمة، الدوحة، المجلد الأول، 1994.
7. خليل، محمد أحمد، "التكاليف في المجال الإداري"، الإسكندرية، دار الجامعات المصرية، 1988.
8. عبد الرحيم، علي، العادلي، يوسف، العظمة، محمد، "أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، كويت، 1990.

ثانياً: باللغة الإنكليزية

1. Horngren, Charles T. & Foster, George & Srikant M. Datar, "Cost Accounting – Managerial Emphasis", 10<sup>th</sup> ed. Prentice Hall Inc. 2000.
2. Horngren, Charles T., Gary L., Statton, William O., "Management Accounting", 10<sup>th</sup> ed. Prentice Hill, International Inc., New Jersey. 1996.
3. Horngren, Charles T., Foster, George & Srikant M. "Cost Accounting – Managerial Emphasis", 9<sup>th</sup> ed. Prentice Hall International Inc. 1997.
4. Gabor, Ander, "Pricing Principles & Practice", London, Hieneman Education Books, 1977.
5. Meir, Grald M., "Pricing Policy For Development Managerial", Jon Hopkins – Univerly Press. 1988.
6. Lynch, Richard M & Robert W. Williamson, "Accounting For Management Planning & Contra", 2<sup>nd</sup> ed. New Delhi Tata. McGrawtill Publishing Co. Ltd, 1982.
7. Davis, Rickelts Don & Gray Jack, "Management Accounting", 2<sup>nd</sup> ed. Houghton Mifflin Co. U.S.A, 1991.
8. Cloutier, MWE, & Underdown, B., "Accounting Theory Practice", 3<sup>rd</sup> ed., 1997.

9. Drury. Cloin, "Management & Cost Accounting", 5<sup>th</sup> ed., Business Press, Thomson Learning, 2000.
10. Fessler, Nicholas, "Target Costing", In "Guide to Cost Management", ed., Brinker Barry J., John Wiley & Sons Inc., 2000.
11. Hilton, Ronald W. "Managerial Accounting", 3<sup>rd</sup> ed., Trwin Mc-Graw Hill Co., 1997.
12. Hyman, David N., "Economics", 4<sup>th</sup> ed. Mc-Graw Hill Co., 1997.
13. Blocher, Edward D., Chem, Hing H., & ??? Thomas W., "Management A Strategic Emphasis", Mc-Graw Hill Co., 1999.
14. Cooper, Robin & Chew, W., "Control Tomorrow's Cost Through Designs", Harvard Business Review, Jan / Feb., 1996, pp. 88-97.
15. Cooper, R., "Implementing Activity – Based Management". Montvale M. Institute of Management Accountants, 1992.
16. Sakuria, M., "Target Costing and How to Use It", Journal of Cost Management, Summer, 1989, pp. 39-50.
17. Fisher, D., "Implementing Target Costing", Journal of Cost Management, Summer, 1995, pp. 50-59.
18. Horvath, P., "Target Costing State of the Art Reports", In Guide to Cost Management", ed., Brinker Barry J., John Wiley & Sons Inc., 2000.
19. Kato Y., "Target Costing Support System", Lesson From Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Vol. 4, 1993.
20. Tanka, T., "Target Costing At TYOTA", Journal of Cost Management, Vol. 7, 1993, pp. 4-11.
21. Kaplan, Roberts & Atkinson Anthouy A., "Advanced Management Accounting", 3<sup>rd</sup> ed., Prentice Hall International, Inc., 1998.
22. National Association of Accountants., "Product Costs For Pricing Purposes" Report No. 24.
23. Roland, J.E., Bert & Griffin, Ricky, "Business Essentials". 3<sup>rd</sup> ed., Prentice Hall, New Jersey. 2000.
24. Jr., Jamens H., "Marketing Management: Knowledge & Skills" 6<sup>th</sup> ed., Mc-Grawan Hill Pant Peter, 2001.