

التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني

نضال محمد رضا الخلف و إنعام محسن حسن زويلف
قسم المحاسبة - جامعة الإسراء الخاصة
المملكة الأردنية الهاشمية

(قدم للنشر في ١٤٢٦/٤/١هـ وقبل للنشر في ١٤٢٧/٢/٢٠هـ)

المستخلص. يُعد قرار التسعير واحدًا من أهم القرارات الإدارية نظرًا لأثره على ربحية المنشأة في الأجلين القصير والطويل، لذا أصبح تطوير أنظمة التكاليف أمرًا حيويًا ينبغي التعامل معه بموضوعية وعلمية للوصول إلى قرارات رشيدة في هذا المجال وتكمن أهمية البحث في كونه يتطرق إلى أحد أساليب التسعير الحديثة إلا وهو منهج التكلفة المستهدفة في التسعير، وقد جاءت الدراسة بهدف التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير، يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير، واختبرت فرضيتا البحث في القطاع المذكور نظرًا للمنافسة الكبيرة التي يشهدها. وتم الحصول على بيانات الجانب التطبيقي من خلال المشاهدة المباشرة والمقابلات الشخصية، إضافة إلى تصميم استمارة استبانة. كما تم استخدام أسلوب الحالة الدراسية أيضًا.

وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها، أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف، وأن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يُمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية. كما أن الشركات محل عينة البحث تطبق نظام تكاليف فعلي وتستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسة على التكلفة الكلية.

أما أهم التوصيات التي تقدمت بها الدراسة، فيمكن تلخيصها بضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، واعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة. مع أهمية قيام الشركات محل عينة البحث بإعداد البرامج والدورات التدريبية المتطورة والمتخصصة في مجال التسعير لتزويد كوادرها بأخر المستجدات في هذا الميدان.

المقدمة

أدت التطورات الجارية في عصر العولمة وحرية التجارة وتعدد اشكال المنافسة، والتحرك السريع للسيطرة على الأسواق إلى تنامي احتياجات المعلومات، ويمثل نظام محاسبة التكاليف نظاماً فرعياً، إذ يقوم بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية في الوحدة الاقتصادية للارتقاء بعملية اتخاذ القرارات. ويعتبر قرار التسعير واحداً من أهم القرارات الإدارية نظراً لأثره على ربحية الوحدة الاقتصادية في الأجل القصير والطويل، لذا أصبح تطوير أنظمة التكاليف أمراً حيويًا ينبغي التعامل معه بموضوعية وبأسس علمية للوصول إلى قرارات رشيدة في هذا المجال.

مشكلة البحث

يعتمد اتخاذ قرار التسعير على العديد من الاعتبارات التي لا تتعلق فقط ببيانات التكاليف، إنما تتعداها إلى طبيعة المنتجات المنافسة، ودرجة وطبيعة المنافسة في سوق المنتج وسلوك المنافسين. لذا فإن اتباع المنهج التقليدي في

التسعير أصبح لا يُمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في السوق التنافسي الذي يستلزم تحسين النوعية وتخفيض التكلفة.

هدف البحث

يهدف البحث إلى:

١- دراسة فلسفة وآلية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة، مع بيان الإجراءات اللازم اتخاذها للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتجات المراد تسعيرها.

٢- بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في الاقتصاد المعاصر.

٣- إجراء دراسة ميدانية للتعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطري الأردني، وتقويمها لبيان مدى ملاءمة هذه الأساليب للتطورات الجارية في عصر العولمة وتعدد أشكال المنافسة.

٤- الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج تسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير، حيث يتخذ هذا السعر كأساس لتحديد تكلفة المنتج (التكلفة المستهدفة) بعد تأمين الربح المرغوب فيه وبما يُمكن المنشأة من البقاء والاستمرار والحصول على نصيب أكبر من حجم السوق.

٥- الحث على تطبيق أسس محاسبية حديثة للتسعير في الأردن تتماشى مع متغيرات البيئة الديناميكية المعاصرة.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في أنه يتناول واحداً من أهم القرارات الإدارية وهو قرار التسعير، حيث يُعد سعر البيع من العوامل الهامة في تحديد الطلب على المنتجات وتدفق الإيرادات للمنشأة، إضافة إلى التعرف على واقع أساليب التسعير

المستخدمة في بعض المنشآت ومحاولة الارتقاء بها. كما تبرز أهميته من خلال التركيز على دور المحاسبة الإدارية في توفير معلومات تلبي رغبة الإدارة ومساعدتها في إدارة المنشأة بكفاءة عالية وبقائها في حالة منافسة مع المنشآت الأخرى، فالتغيير في أذواق المستهلكين وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض يتطلب من المحاسبة الإدارية أن تتبنى أسلوباً جديداً يعترف بحدة المنافسة، ولم يعد يسمح بتحديد السعر وفقاً لتكلفة المنتج بل أصبح تحديد التكلفة يتم وفقاً لأسعار البيع التي يقبلها السوق وهذا ما يسمى بأسلوب التكلفة المستهدفة.

فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيتين الآتيتين:

- ١- "يطبق قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني المناهج التقليدية في التسعير".
- ٢- "إن تطبيق المناهج التقليدية في التسعير في ظل بيئة المنافسة المفتوحة لا يُمكن الوحدة الاقتصادية من الحصول على حصة أكبر من السوق وزيادة الربحية".

مجتمع البحث وعينته

تم اختيار قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني لتطبيق هذه الدراسة وذلك للمنافسة الكبيرة التي يشهدها هذا القطاع والمتمثلة باستمرارية طرح منتجات جديدة متميزة في الأسواق. وقد تم اختيار عينة عشوائية من شركات صناعة الأدوية البيطرية وعددها (٥) شركات من مجموع الشركات العاملة في هذا القطاع والبالغ عددها (١٣) شركة، حيث تم الاطلاع على واقع عملية التسعير فيها. كما أُخذت الشركة (س)* كحالة دراسية، وتم تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة عليها.

* الشركة (س) هي إحدى شركات صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، وبسبب التنافس الشديد بين الشركات العاملة في هذا القطاع طُلب منا عدم ذكر اسم الشركة كشرط لحصولنا على البيانات اللازمة للدراسة، والاكتفاء بالإشارة لها بالشركة (س)، لذا نعتذر عن ذكر اسم تلك الشركة.

أسلوب البحث

اعتمدت هذه الدراسة في إطارها النظري على مجموعة من المصادر العلمية التي تناولت موضوع البحث أو ذات الصلة به. أما بالنسبة للجانب التطبيقي، فقد تم الحصول على البيانات الخاصة به من خلال:

أ- المشاهدة المباشرة والمقابلات الشخصية من أجل الوقوف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في الشركات الأردنية محل عينة الدراسة.

ب- تصميم استمارة استبانة بالاعتماد على الإطار النظري والدراسات السابقة، للتعرف على الواقع المذكور، وقد تم توزيع أسئلة الاستبانة على أربع مجموعات، إضافة إلى مجموعة من الأسئلة كان الغرض منها الحصول على بيانات شخصية عن أفراد عينة البحث (ملحق ١). وقد ركزت أسئلة المجموعة الأولى: على استكشاف واقع نظام التكاليف في الشركات المبحوثة، بينما هدفت أسئلة المجموعة الثانية: إلى بيان المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف في تلك الشركات، ومدى اعتمادها لأغراض التسعير، أما أسئلة المجموعة الثالثة: فجاءت للتعرف على أسلوب التسعير المستخدم في الشركات عينة الدراسة، وأخيراً تضمنت المجموعة الرابعة من الأسئلة: رأي المستجيبين بأسلوب التسعير المعتمد في الشركات محل عينة البحث. ويوضح الجدول (١) مجموعات أسئلة الاستبانة.

هذا وقد تم التحقق من صدق وثبات الاستبانة حيث عرضت على عدد من الخبراء ذوي العلاقة، وتم تعديلها في ضوء الملاحظات التي أبدوها. واستخدمت طريقة التجزئة النصفية لإيجاد ثبات المقياس، وقد بلغ معامل الثبات ٠,٨١٣ مما يشير إلى أن المقياس ذا ثبات عالي.

ج- أسلوب دراسة الحالة، حيث تم تطبيق هذا الأسلوب على إحدى الشركات الأردنية محل عينة البحث الشركة (س).

جدول (١). مجموعات أسئلة الاستبانة.

التسلسل	المجموعات	الأسئلة
١-	نظام التكاليف في الشركات المبحوثة	٢، ١
٢-	المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف ومدى اعتمادها لأغراض التسعير في الشركات عينة البحث	٤، ٣
٣-	أسلوب التسعير المستخدم في الشركات الأردنية محل عينة البحث:	
	أ- المنهج الاقتصادي للتسعير	٥
	ب- التسعير على أساس التكلفة الكلية	٦
	ج- التسعير على أساس التكلفة المتغيرة	٧
	د- التسعير على أساس العائد على الاستثمار	٨
	هـ- التسعير على أساس التكلفة المستهدفة	١٢، ١١، ١٠، ٩
٤-	رأي أفراد عينة البحث بأسلوب التسعير المعتمد في الشركة	١٤، ١٣

الإطار النظري والدراسات السابقة

دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات

يعتبر نظام التكاليف وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة العلمية للمنشآت، حيث يساعد الإدارة في العديد من المجالات كالتخطيط والرقابة وصناعة القرار. ويساهم هذا النظام في عملية اتخاذ القرارات من خلال توفير البيانات والمعلومات اللازمة للمفاضلة بين البدائل المتاحة والممكنة لاختيار أفضلها تحقيقاً لأهداف الإدارة (ديبان وعبد اللطيف، ٢٠٠٢م، ص ٣٦).

وتقوم محاسبة التكاليف بإعداد البيانات والمعلومات بشكل تفصيلي عن كل نشاط من أنشطة المنشأة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار بصورة أكثر كفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف المنشأة (الجبالي والسامرائي، ٢٠٠١م، ص ١١). وتزداد أهمية هذه البيانات والمعلومات التفصيلية في مجال اتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط المستقبلية ذات الصلة بمجال الإنتاج والتشغيل والشراء والتسويق (نور والشريف، ٢٠٠٢م، ص ١٩).

ويوفر نظام محاسبة التكاليف البيانات والمعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة بتكلفة الحصول على الموارد واستخداماتها في المنشأة لأغراض المحاسبة المالية والإدارية (Hongren, *et al.*, 2000, P.3).

فمحاسبة التكاليف تهتم بمساعدة الإدارة باتخاذ مختلف أنواع القرارات، امتدادًا من القرارات الروتينية المتكررة إلى القرارات الإستراتيجية، بالإضافة إلى توفير المعلومات التقليدية الخاصة بالتقارير الخارجية للملاك والدائنين وهيئات الإشراف والرقابة وغيرهم من الأطراف الخارجية (نور وشحاتة، ٢٠٠٤م، ص ٢٥).

مما تقدم نخلص إلى أن بعد ظهور الإتجاه نحو تطبيق الأسلوب العلمي في الإدارة أصبح هناك حاجة إلى معلومات عن تكاليف المنتج لارشاد المدراء عند اتخاذ القرارات، كالتسعير وسياسات الإنتاج.

وسنركز على قرار التسعير لأثره في ربحية المنشأة وقدرتها على تسويق المنتج في المدى الطويل واستمراريتها في المنافسة (Mores, *et al.*, 2003). وعلى الرغم من أن قرار التسعير يعتمد على مجموعة العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إلا أن تكلفة الإنتاج تعد القاعدة الأساسية نظرًا لتوافر تلك المعلومات نسبيًا بالقياس بالعوامل الأخرى إضافة إلى إتجاه الإدارة لتغطية التكاليف في الأجل الطويل حتى يمكن استمرار المنشأة بنشاطها، فمن وجهة النظر المحاسبية نجد أن مجموع تكاليف الإنتاج تمثل أسعار المدخلات التي تتظافر جميعها لتحديد تكلفة السلعة، ويتم تقديمها للسوق لتتحول هذه التكاليف إلى قيم ينشد المنظم أن تزداد القيمة التي يضيفها السوق إلى السلعة عن التكلفة التي يتحملها في سبيل إنتاجها، فيحقق ربحًا من زيادة القيمة عن مجموع عناصر التكاليف، ومما لا شك فيه أن مقدار الربح أو الخسارة التي يحققها المنظم تؤثر على قراراته المتعلقة بالاستمرار في إنتاج السلعة أو زيادة المنتج منها، أو التوقف عنها، وما يتصل بذلك من قرارات.

وتتحكم ظروف المنشآت بسياساتها السعرية، إذ تتم تغطية التكلفة الكلية مع تحقيق هامش ربح معين عندما تكون الظروف جيدة بينما في الأمد القصير وحينما تكون الظروف غير مناسبة قد يكون من الأصلح للمنشأة أن تضع سعر البيع بحيث لا يقل عن تكلفتها المتغيرة الصناعية والتسويقية، ولكن تبقى التكاليف الكلية في الأمد الطويل لا بد من تغطيتها كي تستطيع المنشآت من الاستمرار بمزاولة نشاطها.

إن مواكبة نظام محاسبة التكاليف للمستجدات والتغيرات التي تشهدها البيئة الاقتصادية العالمية أمر ضروري لتمكين هذا النظام من توفير بيانات ومعلومات تُمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الصائبة وإدارة التكلفة بفاعلية من أجل الاستمرار والبقاء في أسواق تتميز بحدة المنافسة (نور وشحاتة، ٢٠٠٤م، ص ٤٧).

قرارات التسعير والعوامل المؤثرة فيها

يشير البعض إلى أن عملية التسعير تتطلب فناً (Needles & Crosson, 2002, P. 422). حيث يُعد قرار التسعير واحدًا من أهم وأعقد القرارات التي تواجه الإدارة، فهذا القرار يؤثر بشكل مباشر في إمكانية تسويق المنتج ومستوى الربحية، إضافة إلى قدرة المنشأة على البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة (Sahaf, 2002, P. 394; Mores, et al., 2003, P. 366). إن سعر بيع المنتج هو نتيجة للتفاعل بين العرض والطلب، لذا فإن قرارات التسعير ينبغي أن تؤسس على كيفية تأثير العرض والطلب.

وتؤثر العديد من العوامل في قرار التسعير أهمها:

١- الزبائن: يؤثر الزبائن على الأسعار من خلال تأثيرهم في الطلب، لذا على المنشآت أن تنظر إلى قرار التسعير من وجهة نظر زبائنها، فالسعر المبالغ فيه قد يسبب رفض الزبائن لمنتجات المنشأة وتحولهم لمنتجات بديلة أو منافسة (Maher, et al., 2001, P. 237).

٢- المنافسون: بات من الضروري أخذ وجود المنافسين في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير، إذ يمكن أن تؤثر أسعار المنتجات المنافسة في الطلب وتجبر المنشأة على تخفيض أسعارها. لذا فإن معرفة تكاليف المنافسين أصبح امرًا هامًا لأغراض التسعير. ويمكن التوصل إلى معرفة هذه التكاليف من خلال الحصول على المعلومات ذات العلاقة بالمنافسين كالتكنولوجيا المستخدمة، والطاقة الإنتاجية، وسياسات التسعير، حيث تساعد هذه المعلومات على تقدير تكاليف المنافسين. كما تتأثر قرارات التسعير أيضًا بتقلبات أسعار صرف العملات للبلدان المختلفة (Horngren, et al., 2000, P. 422).

٣- التكاليف: تؤثر التكاليف في تحديد سعر بيع المنتج أو الخدمة. وتقوم المنشآت عادة بتسعير منتجاتها بسعر يزيد عن تكاليف إنتاجها. ويختلف تأثير التكاليف في الأسعار باختلاف نوع المنتج أو الخدمة، فالمنتجات التي تتصف بالتجانس وتباع في أسواق شديدة المنافسة كالحنطة والشعير مثلًا تتحدد أسعارها من قبل السوق وفقًا لعوامل العرض والطلب، وأن انخفاض تكلفة هذه المنتجات عن سعر السوق يُمكن المنشأة في حالة توافر إمكانية بيعها من زيادة الكمية المنتجة، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح. أما المنتجات التي لا تتميز بالتجانس وتباع في أسواق أقل منافسة كالتلفونات المحمولة والكاميرات، فيتم تحديد أسعارها بالاعتماد جزئيًا على التكاليف وهنا تلعب المعلومات ذات العلاقة بالتكلفة دورًا هامًا عند اتخاذ قرار التسعير.

وفي كل الأحوال، من الضروري أن يأخذ المدراء في الحسبان عند اتخاذ قرار التسعير التكاليف الملائمة في كل حلقة من سلسلة القيمة لجميع العمليات ذات الصلة بالمنتج منذ البدء بالانتاج ولغاية خدمات ما بعد البيع، حيث يُمكن التحكم في هذه التكاليف من تعظيم الدخل التشغيلي للمنشأة (Horngren, et al., 2000, P. 422).

كما يمكن أن تتدخل الحكومات في تحديد أسعار بعض المنافع العامة كالمياه والكهرباء، وهنا يتم تحديد الأسعار بالاعتماد على تكاليف المنتجات. وعلى المنشآت في هذه الحالة أن تحاول تخفيض تكاليف إنتاجها أو على الأقل الإبقاء عليها بنفس المستوى، مع ضرورة المحافظة على الجودة (الأخرس وآخرون، ٢٠٠١م، ص١٦).

٤ - عوامل سياسية وقانونية وبيئية: هناك عوامل سياسية وقانونية وبيئية تؤثر على أسعار السلع والخدمات إضافة إلى العوامل السابقة الذكر. فعلى سبيل المثال إذا كانت بعض المنشآت تحقق أرباحاً كبيرة وغير عادلة يتم التدخل في تحديد أسعار منتجاتها من جهات حكومية. وفي مجال العوامل القانونية فإنه يجب على المنشأة أن تتقيد بالقوانين السارية عند تسويقها لمنتجاتها. فمثلاً لا يجوز أن تتواطأ المنشآت الكبيرة والمهمة لتحديد أسعار منتجاتها بشكل مرتفع. أما فيما يخص العوامل البيئية فإن كثيراً من الدول تشترط أن يكون للمنتجات أقل تأثير سلبي ممكن على البيئة، فمثلاً في صناعة الأسمتت تتطلب العوامل البيئية من المنشأة وضع فلاتر لتصفية الغبار المتناثر وبالشكل الذي يحد من التأثيرات السلبية على البيئة المحيطة وتقليل الضرر. كما أن انطباعات الجمهور عن المنشأة وسمعتها قد يؤثر على تحديد سعر منتجاتها، فالشركة ذات السمعة الجيدة بانتاج منتجات تتمتع بجودة عالية قد تضع سعراً عالياً لمنتجاتها الجديد للحفاظ على سمعتها لدى الجمهور، في الوقت الذي قد يكون فيه منتجاً بديلاً للمنتج الجديد للمنشأة ذات السمعة الجيدة (ظاهر، ٢٠٠٢م، ص٢٣٢).

قرارات التسعير القصيرة والطويلة الأجل

تختلف البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات التسعير باختلاف المدى الذي تغطيه هذه القرارات، فهناك:

أ- قرارات التسعير قصيرة الأجل وهي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة. كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة. ويعتمد قرار التسعير هنا على وجود أو عدم وجود طاقة فائضة لدى المنشأة.

ب- قرارات التسعير الطويلة الأجل وهي التي يجب أن تغطي التكاليف الكلية للمنشأة في الأمد الطويل لتتمكن من الاستمرار في نشاطها. وغالبًا ما يتم إضافة نسبة معينة أو مبلغ معين على التكاليف الكلية للوصول إلى السعر المستهدف لتأمين الربح المرغوب فيه للمنشأة.

استراتيجيات التسعير للمنتجات الجديدة (ظاهر، ٢٠٠٢م، ص ص: ٢٥٧-٢٥٩):
هناك استراتيجيات لتسعير المنتجات الجديدة. الأولى هي استراتيجية الاختراق للتسعير Penetration Pricing Strategy، بينما تعرف الاستراتيجية الثانية باستراتيجية التصفح للتسعير Skimming Pricing Strategy.

وتقضي استراتيجية الاختراق للتسعير بدفع أسعار منخفضة مبدئيًا للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة إقبال الزبائن على الأسعار المنخفضة عادة في حالة وجود سلع منافسة بنفس الجودة. وتتطلب هذه الاستراتيجية التضحية بالأرباح القصيرة المدى من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل.

أما استراتيجية التصفح فتعني بتحديد أسعار مرتفعة مبدئيًا لتعظيم الأرباح في المدى القصير للمنتجات الجديدة، ومن ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.

ويعتمد اختيار الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة على عدة عوامل منها أهداف المنشأة، وماذا ترغب المنشأة في تحقيقه، وتقدير الاستراتيجية التي لها فرص نجاح أكبر.

فالمنشآت التي تعمل في مجال التكنولوجيا المتطورة تتبع عادة استراتيجية التصفح لتسعير منتجاتها الجديدة، حيث تضع أسعارًا عالية في بداية طرح إنتاجها إلى الأسواق وعند قيام المنشآت المنافسة بطرح منتجات تضاهيها وتنافسها تبدأ بتخفيض أسعارها.

أما المنشآت التي تعمل في مجال منتجات التنظيف المنزلية مثلًا فتلجأ إلى اتباع سياسة اختراق السوق للتسعير، حيث تخفض أسعارها في البداية لتكسب حصة مناسبة في السوق نظرًا لوجود المنافسة الكبيرة في هذا المجال. فالمنشأة ترغب هنا في أن يتعرف المستهلكون في البداية على المنتجات الجديدة وميزاتها مقارنة مع المنتجات المنافسة، وعند التأكد من استحسان المستهلكين لمنتجاتها وتمسكهم بها تبدأ في رفع الأسعار تدريجياً لتوازي أسعار المنتجات المنافسة.

ويعد تسعير المنتجات الجديدة أحد المشاكل الأكثر صعوبة التي تواجه المنشأة وذلك بسبب الغموض والشك المحيط بإمكانية تقبل الزبائن للأسعار المعروضة لهذه المنتجات الجديدة. فإذا لم توجد سلعة مشابهة للمنتج الجديد في السوق، فسيتم الطلب على هذا المنتج بالغموض وعدم التأكد. أما إذا كانت هناك منتجات مشابهة لهذا المنتج الجديد في السوق، فسيكون الشك في هذه الحالة حول مدى إمكانية إحلال المنتج الجديد بالمنتجات المنافسة الموجودة بالسوق. ولغرض تخفيض مستوى الشكوك حول المنتج الجديد قد تلجأ المنشأة إلى فحص تسويق المنتجات Test Marketing of Products لتجميع معلومات لاتخاذ قرار التسعير المناسب. ويكون الفحص المذكور بعرض المنتج الجديد في مناطق مختلفة بأسعار مختلفة، ومن خلال دراسة علاقة حجم الطلب مع السعر فإنه يتم اختيار السعر المقبول الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح، أو الذي يخدم أغراض وأهداف المنشأة على المدى الطويل، ومن هنا يمكن تجنب أية أخطاء في التسعير إن وجدت، وإبقائها على مستوى منخفض بحصرها في منطقة معينة

ومحاولة معالجتها عند اتخاذ قرار التسعير النهائي، وطرح المنتج الجديد للسوق بشكل عام. وعليه يمكن القول بأن فحص وتسويق المنتجات الجديدة واتباع السياسة المناسبة لتسعيرها سيؤدي إلى ترشيد قرارات تسعير المنتجات الجديدة ويساهم في تحقيق أهداف المنشأة سواء على المدى القصير أو البعيد.

مناهج التسعير

سنعرض في هذه الفقرة لمجموعة من مناهج التسعير الأكثر استخداماً في الحياة العملية، وذلك بعد التطرق بشكل مختصر للمنهج الاقتصادي في التسعير وكالاتي:

١ - المنهج الاقتصادي للتسعير

يتحدد السعر الأمثل لسلعة معينة من وجهة النظر الاقتصادية عند السعر الذي يحقق أقصى قدر ممكن من الأرباح. ويتحقق ذلك القدر من الأرباح بإنتاج ذلك الحجم الذي يتساوى عنده الإيراد الحدي من بيع المنتج بتكلفته الحدية. ويقاس الإيراد الحدي عند أحجام إنتاج ومبيعات مختلفة بمقدار الزيادة في الإيراد الكلي للمبيعات نتيجة إضافة وحدة واحدة من المنتج، كما تقاس التكلفة الحدية عند تلك الأحجام بمقدار الزيادة في التكاليف الكلية نتيجة لإضافة وحدة واحدة من المنتج. وعلى الرغم من المزايا التي يتصف بها النموذج الاقتصادي حيث إنه يلفت الانتباه إلى الأسواق التي تباع فيها المنتجات، إلا أنه يواجه الكثير من الصعوبات عند تطبيقه في الحياة العملية، إذ أنه من الصعوبة بمكان تحديد منحنى الطلب ومنحنى التكلفة الحدية في الواقع العملي، إضافة إلى تركيزه على هدف تعظيم الربح بدلاً من هدف تحقيق عائد مرضٍ على الأصول المستخدمة الذي تسعى لتحقيقه المنشآت في الوقت الحاضر.

٢ - مناهج التسعير على أساس التكلفة

تعد التكلفة العامل الحاسم في قرارات التسعير في الواقع العملي نظراً لتوافر تلك المعلومات نسبياً مقارنة بالعوامل الأخرى، إضافة إلى أهمية تغطية

التكاليف في الأجل الطويل على الأقل لتتمكن المنشأة من الاستمرار في النشاط. وتوجد العديد من معادلات التسعير التي تتخذ التكلفة كأساس لها لتحديد سعر البيع من أهمها:

أ - التسعير على أساس التكلفة الكلية

ويقصد بهذا المدخل أن يكون سعر البيع كافيًا لتغطية كافة التكاليف الثابتة والمتغيرة للإنتاج وعلى أن يغطي هامش الربح أو الفائض الذي يضاف إلى تلك التكاليف المصاريف البيعية والإدارية والضرائب، وما يلزم لتحقيق مستوى الربح المقبول والمرضي للمنشأة. ومن الضروري هنا عند تحديد نسبة الفائض المضاف (نسبة هامش الربح) التأكد من أنها كافية لتغطية تلك المصاريف وتحقيق الربح المستهدف.

ب - التسعير على أساس التكلفة المتغيرة

من المعروف ضرورة تغطية التكاليف الكلية في الأجل الطويل لكي تتمكن المنشأة من الاستمرار في النشاط. إلا أنه في الأجل القصير قد يكون من الأفضل للمنشأة في بعض الحالات بيع أحد المنتجات بسعر يقل عن تكلفته الكلية ولكن في نفس الوقت يزيد عن التكلفة المتغيرة، وبالتالي يستطيع أن يساهم في تغطية التكاليف الثابتة. ويتكون أساس التكلفة وفقاً لمدخل التسعير على أساس التكلفة المتغيرة - والذي يطلق عليه أحياناً بالتسعير على أساس هامش المساهمة - من التكاليف المتغيرة والتي تشمل على التكاليف الصناعية المتغيرة مضافاً إليها المصاريف التسويقية والإدارية المتغيرة، وعليه يجب أن تكون نسبة الفائض المضاف (نسبة هامش الربح المضافة) كافية لتغطية هذه التكاليف علاوة على تحقيق الربح المستهدف.

وتجدر الإشارة إلى أن طريقة التكلفة المتغيرة تستخدم في تحديد الحد الأدنى للسعر، حيث يمثل الأخير التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة، وهو أدنى سعر يمكن للمنشأة أن تبيع فيه منتجاتها (الفضل ونور، ٢٠٠٢م، ص ٣٥٤).

ج - التسعير على أساس العائد على الاستثمار

يهدف مدخل التسعير على أساس العائد على الاستثمار إلى الربط بين تحديد مقدار الإضافة إلى التكاليف لغرض تحديد سعر البيع وبين رأس المال المستثمر، وبالتالي يمكن تحديد السعر الذي يحقق عائداً معيناً على رأس المال المستثمر. ويتم تحديد العائد المستهدف على الاستثمار، ثم يحدد الفائض الذي يحقق هذا العائد المستهدف. وهناك معادلة يمكن استخدامها لتحديد نسبة الفائض لمعرفة معدل العائد الذي ترغب المنشأة في تحقيقه على الاستثمار، وتختلف معطيات هذه المعادلة في حالة استخدام منهج التكلفة الكلية عنها في حالة استخدام منهج التكلفة المتغيرة وكالاتي (حسين، ١٩٩٧م، ص: ٣٢).

منهج التكلفة الكلية:

نسبة الفائض = العائد المستهدف على الأصول المستخدمة + المصاريف
البيعية والإدارية/الحجم بالوحدات × التكلفة الصناعية الكلية للوحدة

منهج التكلفة المتغيرة:

نسبة الفائض = العائد المستهدف على الأصول المستخدمة + التكاليف
الثابتة/ الحجم بالوحدات × التكلفة المتغيرة للوحدة

ومن أهم المزايا التي تحققها مناهج التسعير التي تعتمد أساس التكلفة سابقة الذكر: سهولة تطبيقها واستخدامها، وإيجاد حالة من الاستقرار في قرارات التسعير، إضافة إلى مساعدة المدراء في مواجهة ظروف عدم التأكد عند اتخاذ قرار التسعير، حيث تعد الأسعار التي يمكن التوصل إليها من خلال هذه النماذج بمثابة نقطة بداية يمكن أن تزيل الكثير من عدم التأكد. إلا أن هناك بعض العيوب التي تشوب استخدام هذه المناهج من أبرزها: إهمالها للعلاقة بين السعر والحجم وعدم أخذها بنظر الاعتبار ما إذا كان سعر السوق التنافسي يختلف عن نسبة الفائض المضافة إلى التكلفة عند تحديد السعر. فقد يكون سعر البيع المستهدف

الناتج من استخدام المعادلة أكبر، أو أقل بكثير من أسعار المنافسين، مما قد يؤدي إلى انخفاض كبير في حجم المبيعات، وفقد المركز التنافسي للمنشأة في السوق، أو فقدان فرصة تحقيق أرباح متاحة كان من الممكن تحقيقها في ظل ظروف السوق الحالية. كما أن التسعير على أساس المناهج المذكورة لا يأخذ في الحسبان وجود اختناقات في الطاقة المتاحة لأقسام الإنتاج، حيث تختلف المنتجات من حيث احتياجاتها من التجهيزات أو العمالة الماهرة أو الإشراف أو أي موارد نادرة غير متاحة بصورة كافية. لذلك يجب أن يكون سعر المنتجات التي تستخدم الموارد النادرة أكبر من سعر المنتجات العادية، لكي تعكس تكلفة الفرصة البديلة لاستخدام هذه الموارد النادرة، ويتطلب تطبيق هذه الاستراتيجية معرفة الموارد التي يحتاجها كل منتج ومقدار المتاح منها (حسين، ١٩٩٧م، ص: ٣٧-٤٠).

التكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات

تفترض مناهج التسعير التي تمت مناقشتها سابقاً أن عملية الإنتاج قد تمت بالفعل، وأمكن تحديد تكلفة المنتج، وسوف يطرح في الأسواق عند تحديد سعر بيعه. ويمكن أن تجري الأحداث السابقة بطريقة عكسية، أي أن تحدد المنشأة أولاً السعر الذي ستبيع به المنتج وبذلك تصبح المشكلة هي تصنيع المنتج الذي يمكن أن يكون مربحاً في ظل هذه الأسعار وتحديد تكلفته. وبذلك يمكن استخدام معادلة التسعير بطريقة عكسية للوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج.

إن منهج التكلفة المستهدفة (Target Costing) هو طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة. والتكلفة المستهدفة أسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان واستخدم بشكل واسع من قبل المنشآت اليابانية خاصة تلك العاملة في مجال صناعة السيارات. (Garrison & Noreen, 2003, pp: 813-814) فبدلاً من تحديد التكلفة لكل بند من البنود ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج يقوم منهج التكلفة المستهدفة بعكس هذه الإجراءات، إذ يتم تحديد

سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق، ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع، وستمثل نتيجة الطرح هنا أعلى تكلفة مسموح بها أي التكلفة المستهدفة للمنتج. وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج، واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمه وإنتاجه. وبذلك ستكون مسؤولية هؤلاء تصميم المنتج وفقاً لتكلفته المستهدفة أو بأدنى منها. وفي حالة الإخفاق في الوصول إلى هذه التكلفة تجري محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات إنتاجه، وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج، وإلا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج (معدات الإنتاج) بأخرى متطورة لتخفيض تلك التكلفة، وإن تعذر ذلك ينبغي التخلي عن خطة إنتاج ذلك المنتج.

وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، على خلاف التسعير على أساس التكلفة، فقد تكتشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه.

ويتضمن منهج التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية هي (Hilton, 2002, PP: 670-671).

١ - قيادة السعر للتكلفة (Price Led Costing): فلتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج بحدودها.

٢ - التركيز على الزبون (Focus on The Customer): إذ ينبغي على الإدارة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.

٣- التركيز على تصميم المنتج (Focus on Product Design): تُعد هندسة التصميم العنصر الرئيس في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة.

٤- التركيز على عملية التصميم (Focus on Process Design): وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.

٥- فرق متداخلة المهام (Cross-Functional Teams): يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، ومناولة المواد، وإدارة التكلفة.

٦- دورة حياة التكاليف (Life-Cycle Costs): ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولا يعير اهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج.

٧- توجيه سلسلة القيمة (Value-Chain Orientation): في بعض الأحيان، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا تُبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المدراء على تحديد فرص تقليل التكلفة.

التكلفة المستهدفة وتكلفة كيزن

لتحقيق التكلفة المستهدفة لابد من القيام بعملية هندسة القيمة (Value Engineering) والتي تهدف إلى تحسين قيمة المنتج، حيث تحدد بدائل للتصميم

وعمليات الإنتاج، ثم يتم فحص هذه البدائل لاختيار البديل الأفضل للقيام بالإجراءات المطلوبة للتحسين وبما يتناسب مع التكلفة المستهدفة للمنتج (Hilton, 2002, PP: 673-674). ثم تبدأ بعد ذلك عمليات تصنيع المنتج، وعندها يتحول الاهتمام إلى تكلفة كيزن (Kaizen Costing). وتكلفة كيزن مصطلح ياباني يطلق على الجهود الخاصة بالتحسينات المستمرة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج ورفع مستوى الجودة وتحسين عملية الإنتاج، وذلك بعد البدء بأنشطة التصنيع (Barfield, et al., 2003, P. 721).

استخدام التكلفة المستهدفة في التسعير (Anderson, et al., 1996, pp: 334-335) لتوضيح التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة، نفرض أن إحدى المنشآت الصناعية تتوي طرح منتجين جديدين، وسوف تعتمد التكلفة المستهدفة لاتخاذ هذا القرار. وأن سعر السوق الحالي لهذين المنتجين يتراوح بين:

١- المنتج أ : ٣٢٠ - ٣٨٠ ديناراً للوحدة.

٢- المنتج ب: ٧٥٠ - ٨٥٠ ديناراً للوحدة.

وبينت دراسات السوق أنه إذا استطاعت المنشأة أن تسعر المنتج أ بـ ٣٠٠ دينار والمنتج ب بـ ٧٢٥ ديناراً فإنها سوف تحصل على حصة كبيرة في سوق المنتج. وأن هامش الربح المعتاد للمنشأة هو (٢٥٪) من إجمالي تكلفة الوحدة، وقد تم تقدير التكاليف المرتبطة بهذين المنتجين كالاتي:

معدلات التكاليف الصناعية غير المباشرة:

نشاط مناولة المواد ١,٣٠ دينار لكل دينار من المواد الأولية ولكل جزء مشتري

نشاط الإنتاج ٣,٥٠ ديناراً لكل ساعة عمل ماكينة.

نشاط تسليم المنتج ٢٤ ديناراً لكل وحدة من المنتج أ.

٣٠ ديناراً لكل وحدة من المنتج ب.

المنتج ب	المنتج أ	تفاصيل
١٨٠٠٠ وحدة	٢٦٠٠٠ وحدة	كمية الطلبية المتوقعة البيانات للوحدة الواحدة:
٦٥ ديناراً	٢٥ ديناراً	تكلفة المواد الأولية
٤٥ ديناراً	١٥ ديناراً	تكلفة الأجزاء المشتراة أجور التصنيع:
٤,٨ ساعات	٢,٦ ساعتان	الساعات
١٥ ديناراً	١٢ ديناراً	معدل أجر الساعة أجور التجميع:
٨,٢ ساعات	٣,٤ ساعات	الساعات
١٦ ديناراً	١٤ ديناراً	معدل أجر الساعة
٢٨,٤ ساعة	١٢,٨ ساعة	ساعات دوران المكائن

ولتحديد السعر وفقاً لمنهج التكلفة المستهدفة نقوم باحتساب التكلفة لكل منتج وكالاتي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع التنافسي - الربح المرغوب فيه

$$\text{س} * = ٣٠٠ - ٠,٢٥ \text{ س}$$

$$\text{س} = ٢٤٠ \text{ ديناراً التكلفة المستهدفة للمنتج أ}$$

$$\text{س} = ٧٢٥ - ٠,٢٥ \text{ س}$$

$$\text{س} = ٥٨٠ \text{ ديناراً التكلفة المستهدفة للمنتج ب.}$$

تكلفة التصنيع والتسليم الإجمالية المتوقعة للوحدة الواحدة :

المنتج ب	المنتج أ	تفاصيل
٦٥ ديناراً	٢٥ ديناراً	تكلفة المواد الأولية
٤٥ ديناراً	١٥ ديناراً	تكلفة الأجزاء المشتراة
١١٠ ديناراً	٤٠ ديناراً	التكلفة الكلية للمواد الأولية والأجزاء

تكلفة الأجور:

أجور التصنيع

المنتج أ (٢,٦ ساعتان × ١٢,٠٠ دينار)	٣١,٢٠ ديناراً
المنتج ب (٤,٨ ساعات × ١٥,٠٠ دينار)	٧٢ ديناراً

أجور التجميع:

المنتج أ (٣,٤ ساعات × ١٤,٠٠ ديناراً)	٤٧,٦٠ ديناراً
المنتج ب (٨,٢ ساعات × ١٦,٠٠ ديناراً)	١٣١,٢٠ ديناراً

التكاليف الصناعية غير المباشرة:

نشاط مناولة المواد:

المنتج أ (٤٠ ديناراً × ١,٣٠ ديناراً)	٥٢,٠٠ ديناراً
المنتج ب (١١٠ ديناراً × ١,٣٠ ديناراً)	١٤٣,٠٠ ديناراً

نشاط الإنتاج:

المنتج أ (١٢,٨ ساعة × ٣,٥٠ دنانير)	٤٤,٨٠ ديناراً
المنتج ب (٢٨,٤ ساعة × ٣,٥٠ دنانير)	٩٩,٤٠ ديناراً

نشاط تسليم المنتج:

المنتج أ	٢٤,٠٠ ديناراً
المنتج ب	٣٠ ديناراً

إجمالي التكلفة المتوقعة للوحدة (أ) ٢٣٩,٦٠ ديناراً وللوحدة (ب) ٥٨٥,٦٠ ديناراً

وبمقارنة إجمالي التكلفة المتوقعة للوحدة من المنتج أ وب بالتكلفة المستهدفة لكل منتج نجد أن:

* تمثل س التكلفة المستهدفة

المنتج ب	المنتج أ	
٥٨٠,٠٠ ديناراً	٢٤٠,٠٠ ديناراً	التكلفة المستهدفة للوحدة
٢٨٥,٦٠ ديناراً	٢٣٩,٦٠ ديناراً	التكلفة المتوقعة للوحدة
(٥,٦٠) دنانير	٠,٤٠ ديناراً	الاختلاف (الفرق)

ومن التحليل أعلاه نجد أنه يمكن إنتاج المنتج (أ) بأقل من تكلفته المستهدفة وعليه يجب اتخاذ القرار بإنتاجه. أما المنتج (ب) فبتصميمه الحالي لا يمكن إنتاجه بحدود تكلفته المستهدفة وعليه فهناك حاجة لإعادة النظر في تصميمه أو التخلي عن خطط إنتاجه.

الدراسات السابقة

يجد المراجع للأدب المحاسبي العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع استخدام التكلفة المستهدفة في مجال التسعير، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الدراسات الآتية:

دراسة أرزونا وأيداعي (Arzova & Uydaci, 2005) التي تناولت استخدام التكلفة المستهدفة للتسعير في قطاع البيع بالتجزئة في تركيا، وتوصلت إلى أن استخدام التكلفة المستهدفة كمرشد لصناعة قرارات التسعير، والقرارات ذات العلاقة بعملية الإنتاج منذ مراحلها الأولى يؤدي إلى تخفيض التكلفة بشكل جوهري وزيادة قناعة الزبائن.

واقترح بوربا وزميلاه (Borba, 2005) منهجية جديدة للتكلفة المستهدفة على أساس المنطق الضبابي للأخذ في الحسبان عوامل عدم التأكد وعدم الموضوعية (الحكم الشخصي) التي تلازم العمليات ذات العلاقة بتحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات.

ووصف كرو (Crow, 2005) كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة، ومدخل التصميم وفقاً للتكلفة (Design-to-Cost). للوصول إلى أهداف التكلفة أثناء تطوير المنتج.

وبين شملز وزميله (Schmelze, 2005) في دراستهما تطبيقات الكلفة المستهدفة في منشأة ITT لتجهيز أجزاء السيارات، وهي واحدة من أكبر مجهزي أجزاء السيارات في العالم. وطبقت المنشأة المذكورة التكلفة المستهدفة في مجال صناعة الفرامل بسبب المنافسة الشديدة في هذا الميدان، وتم استخدام العديد من الوسائل للوصول إلى التكلفة المستهدفة منها: استخدام فريق عمل متعدد الاختصاصات، ومن مختلف أقسام المنشأة كالمهندسين، ومصممي الإنتاج، ورجال البيع، ومحاسبي التكلفة، ووضع أهداف التكلفة مبكراً، وتكوين شراكة مع المجهزين، والقيمة الهندسية (تعني فلسفة القيمة الهندسية أهمية الإدراك إن القرارات التي تتخذ مبكراً في عملية التصميم تؤثر في سعر المنتج وتكلفة الإنتاج).

وفحص سوينسن وزملاؤه (Swenson, 2003) طرق تطبيق التكلفة المستهدفة في مجال التسعير في صناعات مختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية ومستوى نجاحها والتحسينات التي أدت إليها والعوامل المؤثرة في نجاح هذه التطبيقات.

وهدفت دراسة كوبر وسلجمولدر (Cooper & Slagmulder, 2003) والتي وقعت في جزأين إلى تحديد الطرق الخاصة بتقليل التكلفة لتحقيق التكلفة المستهدفة ومن ثم زيادة الأرباح، وذلك من خلال عملية التنظيم الداخلي لإدارة التكلفة، حيث بينت ثلاثة أوجه رئيسة لهذا التنظيم يمكن استخدامها لتقليل التكلفة.

كما أوضح كرو (Crow, 2002) أن التكلفة المستهدفة تمثل منهجاً جديداً يستند إلى ثلاثة مقومات هي: تكييف المنتجات وفقاً لإمكانيات المستهلك أو ما يسمى بقيادة السوق للسعر، ومعاملة تكلفة الإنتاج كمتغير مستقل، والوصول إلى التكلفة المستهدفة أثناء الإنتاج وعمليات التطوير. كما عرضت هذه الدراسة عشر خطوات مطلوبة لوضع منهج شامل للتكلفة المستهدفة في المنشآت.

وأظهرت دراسة محرم (١٩٩٥م) أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر من المداخل التي تعتمد على دراسة السوق آخذة بعين الاعتبار العوامل المؤثرة على

قرارات التسعير، من خلال دراسة معدل المستهلك ومدى إدراكه لسعر المنتج الجديد، إضافة إلى المنافسة المحتملة، وأن هذا الأسلوب يصلح للتطبيق في تسعير المنتجات الجديدة، ويمكن تطبيقه في مصر في كل ظروف الاقتصاد الحر والمنافسة الشديدة.

وبين تاناكا (Tanaka, 1993) بأن تخطيط التكلفة في تويوتا يركز بالدرجة الأولى على مرحلة التصميم، حيث يتم تغيير تصميم المنتج، وتصميم عملية الإنتاج بهدف تقليل التكلفة، من أجل تخفيض سعر المنتج وزيادة كفاءته ومن ثم زيادة الربحية.

وأشار سكوري (Sakurai, 1989) إلى تحول العديد من المنشآت إلى استخدام التكلفة المستهدفة كطريقة لتحسين أسعار ونوعية منتجاتها، وخلق المنافع والأرباح، وزيادة فناعة المستهلك. وأن التكلفة المستهدفة تضيف قيمة إلى عملية الإنتاج من خلال إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج، الأمر الذي يقلل من التكلفة ويُمكن بالتالي من تحديد أسعار واقعية للمنتجات، وتقوية المنافسة بوساطة تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبتكاليف منخفضة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

يتبين من استعراض الدراسات السابقة أن أياً من الباحثين لم يتناول موضوع استخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، الذي يمكن أن يعتبر بيئة ملائمة لإجراء مثل هذه الدراسة، نظراً للمنافسة الحادة التي تشهدها هذه الصناعة، بالإضافة إلى قيام الشركات العاملة في هذا القطاع بطرح منتجات جديدة باستمرار.

الدراسة الميدانية

مجتمع البحث وعينته

طبقت هذه الدراسة على قطاع صناعة الأدوية البيطرية في الأردن وتم اختيار (٥) شركات من مجموع (١٣) شركة عاملة في هذا الميدان، والشركات التي تم اختيارها بصورة عشوائية هي :

- ١ - الشركة (س).
- ٢ - شركة دار الدواء (البيطرية).
- ٣ - شركة فابكو.
- ٤ - شركة مارماسوب.
- ٥ - الشركة العربية لصناعة الأدوية البيطرية.

وقد تم توزيع (٤٥) استمارة استبانته. استعيد منها (٤٠) استمارة، وهذا يعني أن نسبة الاستعادة هي تقريباً (٨٩٪). وقد تم توزيع تلك الاستمارات على من هم بدرجة مدير، أو مسؤول شعبة في أقسام المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والتسويق، والتخطيط والمتابعة. كما تم اختيار الشركة (س) كحالة دراسية، وطبق عليها نموذج الدراسة المقترح.

عرض تحليلي لنتائج الدراسة الميدانية

أ - خصائص أفراد عينة البحث

١ - التحليل والاختصاص العلمي

يتضح من الجدول (٢) أن شهادة البكالوريوس هي المؤهل الدراسي الأكثر تكراراً، حيث بلغت نسبة الحاملين لتلك الشهادة (٧٥٪) فيما بلغت أعلى نسبة تحصيل علمي في مجال المحاسبة، حيث بلغت نسبة المتخصصين في هذا المجال (٥٠٪).

جدول (٢). توزيع أفراد عينة البحث حسب التحصيل والاختصاص العلمي.

النسبة المئوية	المجموع	اقتصاد		إدارة أعمال		علوم مالية		محاسبة		الاختصاص العلمي
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%٢٠	٨	-	صفر	-	١	-	٢	-	٥	دبلوم
%٧٥	٣٠	-	٣	-	٥	-	٧	-	١٥	بكلوريوس
%٥	٢	-	١	-	١	-	-	-	-	ماجستير
%١٠٠	٤٠	%١٠	٤	%١٧,٥	٧	%٢٢,٥	٩	%٥٠	٢٠	المجموع

٢- عدد سنوات الخبرة

كانت أكثر الفئات تكراراً هي الفئة التي تتراوح خبرة أفرادها من ١٥-٥ سنة، حيث بلغت نسبة هذه الفئة (٤٠٪) من مجموع أفراد العينة.

جدول (٣). توزيع أفراد عينة البحث حسب عدد سنوات الخبرة.

النسبة المئوية	التكرار	فئات سنوات الخدمة
%١٥	١٠	أقل من ٥ سنوات
%٤٠	١٦	١٥ - ٥
%٣٥	١٤	أكثر من ١٥
%١٠٠	٤٠	المجموع

٣- عدد ونوع الدورات التدريبية

احتلت الدورات ذات العلاقة بالحاسوب النسبة الأعلى بين عدد الدورات التي تلقاها أفراد العينة، حيث بلغت هذه النسبة (٥٠,٨٪) من مجموع الدورات. مما يعني أن هناك اهتماماً واسعاً أولته هذه الشركات لتطوير كوادرها في المجال المذكور، فيما شكلت الدورات التكاليفية أقل نسبة إذ بلغت (١٨,٤٪) مما يدل على ضعف اهتمام الشركات بتطوير كوادرها في مجال محاسبة التكاليف. ويوضح الجدول (٤) عدد ونوع الدورات التدريبية التي حصل عليها أفراد العينة.

* نسبة إلى مجموع أفراد العينة.

جدول (٤). عدد ونوع الدورات التدريبية التي حصل عليها أفراد العينة.

نوع الدورات التدريبية	عدد الدورات التدريبية	النسبة المئوية
تكاليف	١٢	٪١٨,٤
حاسوب	٣٣	٪٥٠,٨
تسويق	٢٠	٪٣٠,٨
المجموع	٦٥	٪١٠٠

ب - عرض تحليلي لواقع أساليب التسعير المستخدمة في الشركات محل عينة البحث

١ - نظام التكاليف في الشركات محل عينة البحث

تضمنت هذه المجموعة سؤالين، وتشير إجابات أفراد العينة عن السؤال الأول إلى أن طريقة التكلفة الكلية هي: الطريقة المستخدمة عموماً في تحديد تكلفة الإنتاج في الشركات محل عينة البحث. بينما لم يظهر من هذه الإجابات ما يشير إلى وجود تطبيق لطريقة التكلفة المتغيرة في احتساب تكاليف الإنتاج. كما تبين أن الشركات محل عينة البحث تطبق نظام تكاليف فعلي، أما نظام التكاليف المعيارية فلا تطبيق له. إلا أنه تبين لنا من خلال الاطلاع المباشر بأن هناك مواصفة قياسية تقتصر بصورة أساسية تقريباً على الكميات المعيارية اللازمة للإنتاج. ويبين الجدول (٥) نتائج إجابات أفراد العينة عن أسئلة هذه المجموعة.

جدول (٥). نتائج إجابات أفراد العينة حول طبيعة بيانات نظام التكاليف في الشركات محل عينة البحث.

التسلسل	الأسئلة	التكرار	النسبة المئوية
١ -	أي من الطرق الآتية تستخدمه الشركة في احتساب تكاليف الإنتاج		
	- طريقة التكلفة الكلية	٤٠	٪١٠٠
	- طريقة التكلفة المتغيرة	-	-
	- طريقة أخرى (حدد)	-	-
٢ -	إن نظام التكاليف المطبق في الشركة:		
	- فعلي	٤٠	٪١٠٠
	- معياري	-	-
	- آخر	-	-

٢ - المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف ومدى اعتمادها لأغراض التسعير في الشركات محل عينة البحث

من خلال إجابات أفراد العينة ذات العلاقة بهذه المجموعة يتبين لنا أن الاستخدام الأكثر لبيانات التكاليف يتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج لأغراض تقويم المخزون، وتحديد تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إعداد القوائم المالية، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات عن السؤال رقم (٣) الوارد في الجدول (٦) ١,٩٤ أي بنسبة (٩٧٪)، فيما كان الوسط الحسابي للإجابات المتعلقة باستخدام هذه البيانات لأغراض اتخاذ قرارات التسعير (١,٦٨٨) أي بنسبة (٨٤,٤٪). كما أكدت اجابات أفراد عينة البحث حول السؤال الرابع الخاص بهذا الجانب بأن الإدارة تطلب معلومات التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات هنا (١,٧٥) أي بنسبة (٨٧,٥٪).

هذا وكانت إجابات أفراد العينة ذات العلاقة بهذا الجانب منسجمة حيث تراوحت بين (٠,٠٦٣ - ٠,٣٦٣).

جدول (٦). نتائج إجابات أفراد العينة حول المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف واعتمادها لأغراض التسعير في الشركات محل عينة البحث.

التسلسل	الأسئلة	التكرار	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
٣ -	يقدم نظام التكاليف في الشركة معلومات في مجال:			
	- تحديد تكلفة المنتج لأغراض تقويم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة.	١,٩٤	٩٧٪	٠,٠٦٣
	- اتخاذ قرارات التسعير	١,٦٨٨	٨٤,٤٪	٠,٣٦٣
٤ -	اعتادت الإدارة على طلب معلومات التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير:			
	- نعم	١,٧٥	٨٧,٥٪	٠,٤٦٧
	- لا	٠,٢٥	١٢,٥٪	٠,٣٣٣

٣- أسلوب التسعير المستخدم في الشركات محل عينة البحث

يوضح الجدول (٧) إجابات أفراد عينة البحث حول الأساليب التي تستخدمها الشركات محل عينة البحث في تسعير منتجاتها، حيث تبين أنها تستند على أساس التكلفة الكلية عند تسعير منتجاتها بالدرجة الأولى، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات عن السؤال المتعلق بهذا الجانب سؤال رقم (٦) ١,٦٢ أي بنسبة (٨١٪)، كما نجد أن تلك الشركات تستخدم أساساً أخرى مختلفة للتسعير حيث بلغ المتوسط الحسابي لاستخدام التسعير على أساس التكلفة المتغيرة، والتسعير على أساس العائد على الاستثمار، والتسعير على أساس التكلفة المستهدفة على التوالي، ٠,٠٦، ٠,١٨، ٠,٤١٤، وبنسب هي على التوالي (٣٪)، (٩٪)، (٢٠,٥٪) ويوضح الجدول رقم (٧) ما ورد آنفاً.

جدول (٧). نتائج إجابات أفراد عينة البحث حول أسلوب التسعير المستخدم في الشركات محل عينة البحث.

التسلسل	الأسئلة	المتوسط الحسابي	النسبة* المئوية	الانحراف المعياري
٥-	أ- المنهج الاقتصادي للتسعير:			
	- تعتمد الشركة لسعر الذي يحقق أقصى ربح ممكن.	-	-	-
٦-	ب- التسعير على أساس التكلفة الكلية:			
	- تعتمد الشركة الذي يغطي التكلفة الكلية زائداً هامش للربح المرغوب فيه.	١,٦٢	٨١٪	٠,٣٤٨
٧-	ج- التسعير على أساس التكلفة المتغيرة:			
	- تعتمد الشركة لسعر الذي يغطي تكاليفها المتغيرة.	٠,٠٦	٣٪	٠,٤٦٧
٨-	د- التسعير على أساس العائد على الاستثمار:			
	- تعتمد الشركة السعر الذي يحقق عائداً معيناً على رأس المال المستثمر.	٠,١٨	٩٪	٠,١٦٣
٩-	هـ- التسعير على أساس التكلفة المستهدفة:			
	- تعتمد شركة سعر لسوق التنافسي عند تسعير منتجاتها.	٠,٤١٤	٢٠,٥٪	٠,٣٥٧
	- تسعر الشركة منتجاتها دون الاعتماد على التكلفة.	٠,٧٢	٣٦٪	٠,٣٥٦
١٠-	- تسعر الشركة منتجاتها دون الاعتماد على التكلفة.	٠,٥٢	٢٦٪	٠,٣٦٥
١١-	- تعتمد الشركة سعر السوق التنافسي كأساس لتحديد تكلفة منتجاتها.	٠,٣١٣	١٥٪	٠,٣٦٥
١٢-	- تطبق الشركة المعادلة التالية لتحديد تكلفة منتجاتها: سعر البيع - الربح المرغوب فيها = تكلفة المنتج	٠,١٠٤	٥٪	٠,٣٣٣

* مجموع النسب المئوية لا يساوي ١٠٠٪ لأن الشركات المبحوثة تستخدم أكثر من أساس لتسعير منتجاتها.
** تمثل متوسط المتوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لإجابات الأسئلة ذات العلاقة بالتسعير على أساس التكلفة المستهدفة.

٤ - رأي أفراد عينة البحث عن أسلوب التسعير المعتمد في الشركات محل
عينة البحث

تشير إجابات أفراد العينة ذات العلاقة بهذا الجزء إلى أن (٢٠٪) مقتنعون
بطريقة التسعير و(٨٠٪) غير مقتنعين بها للأسباب الآتية:

١ - أن اعتماد سعر السوق التنافسي كأساس للتسعير، يحتاج إلى إعادة
النظر في تكاليف المنتجات للحصول على هامش ربح مرغوب فيه.

٢ - عدم قدرة بعض المنتجات على تحقيق الهدف المرجو منها سواء من
حيث الربحية أو الاستمرارية.

٣ - عدم قدرة بعض المنتجات على منافسة مثيلاتها في السوق على المدى الطويل.

ويمكن أن نخلص مما تقدم إلى: أن الشركات المبحوثة تسعر منتجاتها على
أساس سعر السوق التنافسي دون الأخذ في الاعتبار إمكانيات تخفيض تكاليف
تلك المنتجات، لكي تحقق الربح المرغوب فيه، في ضوء سعر السوق التنافسي.

وبناءً على النتائج السابقة نجد أن قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني
يتبع المناهج التقليدية في التسعير، وخاصة منهج التكلفة الكلية، مما يعني قبول
الفرضية الأولى للبحث.

ج - الحالة الدراسية (الشركة س)

لقد سبقت الإشارة إلى أنه تم اتخاذ الشركة (س) كحالة دراسية ولأجل ذلك
تم إجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين في تلك الشركة للحصول على
التكاليف الخاصة لبعض المنتجات التي لها منتجات مماثلة منافسة في السوق
وبنسبة هامش الربح المضافة. ولقد تبين أن الشركة تسعر منتجاتها على أساس
التكلفة الصناعية (الثابتة والمتغيرة) للمنتج مضافاً إليها نسبة فائض من التكلفة
الصناعية لتغطية التكاليف التسويقية والإدارية والضرائب، وما يلزم لتأمين
الربح المرغوب فيه، وأن نسبة الفائض التي تضيفها الشركة (س) إلى التكلفة

الصناعية لمنتجاتها بشكل عام هي (٥٤٪) من تلك التكلفة والتي تغطي التكاليف التسويقية والإدارية مع ما يلزم لتأمين الربح المستهدف.

وتم اختيار ثلاثة منتجات من منتجات الشركة (س) والتي لها منتجات مماثلة منافسة من شركات عربية محلية ومستوردة، حيث تمت مقارنة أسعار هذه المنتجات بمثيلاتها من شركات أخرى، ويبين الجدول (٨) مقارنة أسعار المنتجات المختارة للشركة (س) مع مثيلاتها المنافسة.

جدول (٨). مقارنة أسعار المنتجات المختارة للشركة (س) مع مثيلاتها المنافسة.

رقم المنتج	أسم المنتج*	الشركة المصنعة	السعر** (دينار)
١	البنزازول	الشركة س	٥,٥٠٠
	البزوداد	دار الدواء	٥,٧٥٠
٢	ايرثرومايسين	الشركة س	٣,٠٠٠
	ايرثرومايسين	دار الدواء	٢,٧٠٠
٣	سوبرنيوني ٠,١	الشركة س	١,٧٠٠
	نيوترمايسين	فايزر (مصر)	٢,١٠٠

* سيتم الإشارة إلى المنتجات لاحقاً بأرقامها.

** تم الحصول على الأسعار من السوق المحلي.

ومن مقارنة الأسعار الواردة في الجدول (٨) نجد أن المنتج الثاني (ايرثرومايسين) للشركة (س) يزيد عن سعر مثيله من منشأ آخر بمقدار ٠,٣٠٠ دينار مما يفقد الشركة المذكورة مركزها التنافسي في السوق بالنسبة لهذا المنتج، ويقلل من فرص تحقيقها لأرباح كان من الممكن أن تتحقق فيما لو قامت الشركة بإعادة النظر في تكاليف ذلك المنتج لمحاولة تخفيضها، وبما يمكنها من تخفيض سعر المنتج مع المحافظة على نفس هامش الربح. أما المنتج الأول (البنزازول) والمنتج الثالث (سوبرنيوني ٠,١) فإن سعرهما يقل عن سعر مثيليهما من منشأ آخر بمقدار ٠,٢٥ دينار، ٠,٦٠٠ دينار على التوالي. وذلك يعني أن بإمكان الشركة (س) أن تسعر المنتجين المذكورين بسعر أعلى من سعرهما الحالي.

د- تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة في التسعير على المنتجات المختارة
للشركة (س)

س = سعر البيع التنافسي - الربح المرغوب فيه
حيث أن س = التكلفة المستهدفة

المنتج رقم (١):

$$س = ٥,٧٥ - ٢٤\% \times س$$

$$٥,٧٥ = ١,٢٤ س$$

$$س = ٤,٦٣٧ \text{ دنانير التكلفة المستهدفة}$$

المنتج رقم (٢) :

$$س = ٢,٧٠ - ٢٤\% \times س$$

$$٢,٧٠ = ١,٢٤ س$$

$$س = ٢,١٧٧ \text{ دينارين التكلفة المستهدفة}$$

المنتج رقم (٣) :

$$س = ٢,١٠٠ - ٢٤\% \times س$$

$$٢,١٠٠ = ١,٢٤ س$$

$$س = ١,٦٩٤ \text{ دينارًا التكلفة المستهدفة}$$

ويبين الجدول (٩) مقارنة إجمالي التكلفة الحالية للمنتجات المختارة بتكلفتها المستهدفة.

جدول (٩). مقارنة إجمالي التكلفة الحالية للمنتجات المختارة للشركة (س) بتكلفتها المستهدفة.

المنتج	التكلفة الحالية للمنتج (دينار)	التكلفة المستهدفة للمنتج (دينار)	الفرق (دينار)
منتج رقم (١)	٤,١٨٠	٤,٦٣٧	٠,٤٥٧
منتج رقم (٢)	٢,٢٨٠	٢,١٧٧	(٠,١٠٣)
منتج رقم (٣)	١,٢٩٢	١,٦٩٤	٠,٤٠٢

ويتضح من الجدول (٩) بأن المنتج رقم (٢) لا يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة بوضعه الحالي، حيث إن التكلفة المستهدفة له تقل عن تكلفته الحالية بـ (٠,١٠٣) دينار. ومن هنا نجد أنه لو استطاعت الشركة (س) أن تخفض التكلفة الحالية لهذا المنتج إلى التكلفة المستهدفة لأمكنها أن تخفض سعر بيعه، مما يؤدي إلى حصولها على حصة أكبر من السوق. ولكي تستطيع الشركة المذكورة هنا أن تصل بتكلفة المنتج رقم (٢) إلى التكلفة المستهدفة: عليها إعادة النظر في إجراءات إنتاجه وتطوير نظام تجهيز المواد بما يؤمن توفيرها في الوقت المحدد للإنتاج لتخفيض التكلفة، وبما يمكن من اعتماد السعر التنافسي، وإلا يجب استبدال التكنولوجيا المخصصة لهذا المنتج بأخرى متطورة أو التخلي عن خطط إنتاجه.

أما المنتجان رقم (١) ورقم (٣) فيمكن الاستمرار في إنتاجهما بتكلفتهم الحالية، حيث أنهما أقل من التكلفة المستهدفة، إذ تزيد التكلفة المستهدفة لهما عن تكلفتهم الحالية بمقدار (٠,٤٥٧) دينار و(٠,٤٠٢) دينار على التوالي. وعليه يمكن للشركة (س) أن تسعر هذين المنتجين وفقاً للأسعار التنافسية.

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الثانية للبحث والتي تفيد "أن تطبيق المناهج التقليدية في التسعير في ظل بيئة المنافسة المفتوحة لا يمكن الوحدة الاقتصادية من الحصول على حصة أكبر من السوق وزيادة الربحية".

النتائج والتوصيات

النتائج

(١) أدت التطورات الجارية في عصر العولمة، وحرية التجارة، وتعدد أشكال المنافسة إلى ضرورة تطوير أنظمة التكاليف، للوصول إلى قرارات رشيدة في هذا المجال.

(٢) تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها: الزبائن، المنافسون، التكاليف وعوامل سياسية وقانونية وبيئية.

(٣) هناك استراتيجيتان لتسعير المنتجات الجديدة هما: استراتيجية الاختراق للتسعير، واستراتيجية التصفح للتسعير، ويعتمد اختيار المنشأة لأحدى الاستراتيجيتين على عدة عوامل منها: أهداف المنشأة في تحقيق فرص النجاح المتوفرة للاستراتيجية المختارة.

(٤) لا يمكن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، مما يتطلب تحسين النوعية وخفض التكلفة، إذ يعتمد نجاح المنتج في هذه الأسواق على الجودة والسعر.

(٥) يمثل منهج التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، حيث يُعد أداة الإدارة الاستراتيجية التي تبحث عن تخفيض تكاليف الإنتاج.

(٦) بينت الدراسة أن الشركات محل عينة البحث تطبق نظام تكاليف فعلي، ولم يكن هناك تطبيق لنظام التكاليف المعيارية، إلا أن هناك مواصفة قياسية تقتصر بشكل أساسي على الكميات المعيارية اللازمة للإنتاج.

(٧) أوضحت الدراسة أن الاستخدام الأكثر لبيانات التكاليف في الشركات محل عينة البحث يتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج لأغراض تقويم المخزون، وتحديد تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إعداد القوائم المالية ولأغراض اتخاذ قرارات التسعير.

(٨) أثبتت الدراسة أن الشركات الأردنية محل عينة البحث تستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسة على أساس التكلفة الكلية، حيث بلغت النسبة المئوية لهذا الأسلوب (٨١٪). كما أنها تستخدم إلى جانب ذلك أسس أخرى للتسعير كان

ترتيب أولوية استخدامها كآلاتي: التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، والتسعير على أساس العائد على الاستثمار، والتسعير على أساس التكلفة المتغيرة، حيث بلغت النسبة المئوية للأساليب المذكورة (٥, ٢٠٪)، (٩, ٣٪)، (٣, ٣٪) على التوالي.

(٩) أن سعر المنتج رقم (٢) للشركة (س) أيثرومايسين يزيد على سعر مثيله من منشأ آخر بمقدار (٠,٣٠٠) دينار، أما المنتجين رقمي (١)، (٣) فإن سعريهما يقلان عن سعر مثيليهما من منشأ آخر بمقدار (٠,٢٥٠) دينار (٠,٦) دينار على التوالي.

(١٠) إن التكلفة المستهدفة للمنتج رقم (٢) للشركة (س) أقل من تكلفته الحالية بمقدار (٠,١٠٣) دينار، مما لا يمكن من الاستمرار في تصنيعه بتكلفته الحالية، حيث لا تستطيع الشركة التسعير في حدود السعر التنافسي في السوق. أما التكلفة المستهدفة لمنتجي الشركة (س) رقم (١) ورقم (٣) فتزيد على التكلفة الحالية لهما بمقدار (٠,٤٥٧) دينار و(٠,٤٠٢) دينار على التوالي مما يتيح للشركة تسعيرهما بأسعار السوق التنافسية.

التوصيات

- (١) ينبغي تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.
- (٢) ضرورة اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير، لمساعدة المنظمات على البقاء وتحقيق حجم المبيعات المطلوب.
- (٣) أهمية توسع الشركات محل عينة البحث بتطبيق نظام التكاليف المعيارية، وعدم الاقتصار على استخدام المواصفات القياسية للمواد فقط، فالقياس الأكثر دقة للتكاليف ينعكس على ترشيد قرارات التسعير.
- (٤) ضرورة تطبيق الشركة (س) منهج التكلفة المستهدفة لتسعير منتجاتها في ظل الظروف السائدة في الأسواق.

٥) أهمية قيام الشركة (س) بتخفيض تكلفة إنتاج المنتج رقم (١) وذلك بإعادة النظر في التصميم، وتحسين إجراءات الإنتاج، وتطوير نظام تجهيز المواد. وفي حالة تعذر ذلك يجب استبدال معدات الإنتاج المخصصة للمنتج المذكور بأخرى متطورة.

٦) أهمية تخلي الشركة (س) عن إنتاج المنتج رقم (٢) في حالة الإخفاق في الوصول إلى التكلفة المستهدفة له.

٧) ضرورة قيام الشركة (س) بتخفيض أسعار بيع المنتجين رقم (١) ورقم (٣) وبيعهما في حدود الأسعار التنافسية للحصول على حصة أكبر من السوق وبالتالي زيادة الأرباح.

٨) قيام الشركات محل عينة البحث بإعداد البرامج، وإقامة الدورات التدريبية المتطورة والمتخصصة في مجال التسعير، لتزويد العاملين لديها بأخر المستجدات في هذا الميدان، من أجل تضيق الفجوة بين ما لحق بمناهج التسعير من تطورات، وبين استخداماتها في التطبيق العملي.

٩) إجراء بحوث تتناول موضوعات تهدف إلى تخفيض تكاليف الإنتاج كإدارة التكلفة مثلاً.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

الأخرس، عاطف وآخرون (٢٠٠١م) محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: دار البركة للنشر والتوزيع.
الجبالي، محمود علي، والسامرائي، قصي (٢٠٠٠م) محاسبة التكاليف، عمان: دار وائل للنشر.
حسين، أحمد حسين علي (١٩٩٧م) المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية: مكتبة الأشعاع للطباعة والنشر والتوزيع.

دبيان، السيد عبد المقصود محمد، وعبد اللطيف، ناصر نور الدين (٢٠٠٢م) في مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية: دار الجامعة.
الشركة س. (٢٠٠٠م) التقرير السنوي لسنة ٢٠٠٠.

- ظاهر، أحمد حسن (٢٠٠٢م) المحاسبة الإدارية، عمان: دار وائل للنشر.
- الفضل، مؤيد محمد، ونور، عبدالناصر إبراهيم (٢٠٠٢م) المحاسبة الإدارية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- محرم، زينات محمد (١٩٩٥م) "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ١، ص ص: ٦٦٦-٦٣٥.
- نور، أحمد محمود، وشحاته، شحاته السيد (٢٠٠٤م) محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- نور، عبد الناصر إبراهيم، والشريف، عليان (٢٠٠٢م) محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

ثانياً: المراجع الإنجليزية

- Anderson, H.R.** (1996) *Managerial Accounting*, 4th ed., Boston, Houghton Mifflin Company.
- Arzova, B.S. and Uydaci, M.** (2005) The Role of Non-Food Suppliers in Turkish Retailing Industry in the Target Costing Process, Can Target Costing be an Alternative in a Competitive Pricing ?, July. [Online]. Internet Address: <http://www.ssrn.com>.
- Barfield, J.T., Raiborn, C.A. and Kinney, M.R.** (2003) *Cost Accounting, Traditions and Innovations*, 5th ed., U.S.A., South Western.
- Borba, J.A., Murcia, F.D.R. and Souto-Maior, C.D.** (2005) Modeling the Subjectivity in the Target Costing Process: An Experimental Approach Based on the Fuzzy Logic Concepts. [Online]. Internet Address: <http://www.ssrn.com>.
- Cooper, R. and Slagmulder, R.** (2003) Interorganizational Costing. Part 1. [Online] Internet Address: <http://www.maaw.info>.
- Cooper, R. and Slagmulder, R.** (2003) Interorganizational Costing. Part 2. [Online]. Internet Address: <http://www.maaw.info>.
- Crow, K.** (2002) Target Costing [Online] Internet address: <http://www.npd>.
- Crow, K.** (2005) Achieving Target Cost/Design –to– Cost Objectives [Online] Internet Address: <http://www.npd>.
- Garrison, R.H. and Noreen, E.** (2003) *Managerial Accounting*, 10th ed., New York, McGraw - Hill /Irwin.
- Hilton, R.W.** (2002) *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 5th ed., New York, McGraw-Hill Companies, Inc.
- Hornngren, C.T., Foster, G. and Datar, S.M.** (2000) *cost Accountig. A Managerial Emphasis*, New Jersey, Prentice-Hall, Inc.
- Maher, M.W., Stickney, C.P. and Weil, R.L.** (2001) *Managerial Accounting: An Introduction To Concepts, Methods. And Uses*, 7th ed., U.S.A., Harcourt, Inc.
- Mores, W.J., Davis, J.R. and Hartgraves, A.L.** (2003) *Management Accounting, A Strategic Approach*, 3rd ed., U.S.A., South-Western.
- Needles, B.E. and Crosson, S.V.** (2002) *Managerial Accounting*, U.S.A., Houghton Mifflin Company.
- Sahaf, M.A.** (2002) *Management Accounting: Principles and Practice*, New Delhi, Vikas Publishing House Pvt Ltd.

- Sakurai, M.** (1989) Target Costing and How to Use It. [Online]. Internet Address, <http://www.maaw.info>.
- Schmelze, G. and Buttross, T.E.** (2005) Target Costing at IIT Automotive. [Online]. Internet Address: <http://www.ssrn.com>.
- Swenson, D.** (2003) Best Practices in Target Costing. [Online]. Internet Address: <http://www.ssrn.com>.
- Tanaka, T.** (1993) Target Costing at Toyota. [Online] Internet Address, <http://www.maaw.info>.

٢. أن نظام التكاليف المطبق في الشركة:

- فعلي

- معياري

- أخرى (حدد)

٣. يقدم نظام التكاليف في الشركة معلومات في مجال:

- تحديد تكلفة المنتج لأغراض تقويم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة.

- اتخاذ قرارات التسعير

٤. اعتادت الإدارة على طلب معلومات التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير:

- نعم - لا

٥. تعتمد الشركة السعر الذي يحقق لها أقصى ربح ممكن:

- نعم - لا

٦. تعتمد الشركة السعر الذي يغطي التكاليف الكلية زائدًا هامشًا للربح

المرغوب فيه:

- نعم - لا

٧. تعتمد الشركة السعر الذي يغطي تكاليفها المتغيرة:

- نعم - لا

٨. تعتمد الشركة السعر الذي يحقق عائداً معيناً على رأس المال المستثمر:

- نعم - لا

٩. تعتمد الشركة سعر السوق التنافسي عند تسعير منتجاتها:

- نعم - لا

١٠. تسعر الشركة منتجاتها دون الاعتماد على التكلفة:

- نعم - لا

١١. تعتمد الشركة سعر السوق التنافسي كأساس لتحديد تكلفة منتجاتها:

- نعم - لا

١٢. تطبق الشركة المعادلة التالية لتحديد تكلفة منتجاتها:

سعر البيع - الربح المرغوب فيه = تكلفة المنتج

- نعم - لا

١٣. هل أنت مقتنع بطريقة التسعير المتبعة:

- نعم - لا

١٤. إذا كانت إجابة السؤال السابق (لا) يرجى ذكر السبب:

Pricing by Using Target Cost Approach: A Field Study in the Sector of Jordanian Veterinary Pharmaceutical Industry

Nedal M.Al- Khalaf and Enam M. Zuwailif

*Department of Accounting
College of Economics and Administrative Sciences
Private Esra University, Jordan*

Abstract. The pricing decision is considered one of the most important managerial decisions, due to its effect on the profitability for the short and long terms, so developing of cost systems becomes a vital matter, should be dealt with is in objectivity and scientifically to achieve the optimum decisions in this field.

The increasing importance of this research study that it's mentioned one of the modern pricing methods, known as the formal objectively cost in pricing.

The study came with the aim to define and clear the reality of used price mechanism style in the field of Jordan veterinary pharmaceutical industry and how much relevant or convenience to the current developments and improvements in the multiform of competitions, then rising high the used pricing methods through suggesting modern pricing formal depending on fierce price competition in the market as a base for pricing decision-making.

Both hypotheses in the research study were examined in the mentioned field due to the present big and high competition. The practical data of the study have been collected through the direct watch and personal conversation. In addition to that we also design a questionnaire as well as we applied the analytical study style.

The study came out with the following main results: showing main factors effecting pricing decisions and these are: customers, competitors, and cost; adopting traditional pricing methods within globalization and free trading which unable the competition within the common price in the competitive markets; target cost approach which represents a pricing method, planning profit system, and cost management in the competitive environment.

The main recommendations of the study are: developing cost systems in order to improve decision making, adopting target cost approach in pricing in order to improve decisions related to pricing. The companies related to this study must create programs, and specialized developed training courses in pricing to splay its employees with the up-dates in this field.