

## التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل

مروى يوسف احمد الغمري

### الملخص:

تحاول الدراسة الدمج بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن ومدخل التسعير على أساس القيمة من أجل تعزيز القيمة المدركة للعميل وذلك من خلال الوقوف على الاحتياجات والمتطلبات الحقيقية للعملاء والعمل على تخفيض التكلفة للوصول الي رقم تكلفة مستهدف يمكن من تحديد سعر مدرك يقابل توقعات العميل ويمثل له قيمة حقيقية تضمن أداء متميز للمنتج في السوق. واسفرت نتائج الدراسة عن انه يمكن من خلال تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن الوصول الي التكلفة المستهدفة والتي تمكن من تحديد سعر تنافسي ينال رضا العميل و يقابل توقعاته و يعزز القيمة المدركة له وبالتالي يزيد من مبيعات المنتج وايرادات المنشأة ويحسن من الأداء الاستراتيجي. وإن التفاعل والدمج بين الأطر والأساليب والنظريات المحاسبية والإدارية يدعم تطوير كلاً منهما و ينعكس على الممارسات العملية. وتوصي الدراسة بأهمية التوجه نحو مزيد من الدراسات والأبحاث التي تهتم بمجال تعظيم القيمة المقدمة للعميل.

### Abstract:

The researcher attempts to merge Target cost with Kaizen and value based pricing to strengthen the Customer Perceived Value, determining the customers' needs and requirements, attempting to reduce the cost to reach a target cost that meets the customer's expectations and represents a real value that guarantees a unique performance of the product in marketplace. Results of the study showed that through complementing cost target with Kaizen target cost could be accomplished, thus

determining a competitive price that satisfies the customer, meets his needs and reinforces the customer's perceived value which in turn increases the product's sale, and the organization's performance and enhances strategic performance. Also, merging techniques and accounting and management theories and styles supports the development of both of them which is reflected in the practical performance. The study recommends heading towards more studies in the field of maximizing customer's value.

#### أولاً: مقدمة:

تنسم بيئة منشآت الأعمال بالديناميكية والتغيرات التكنولوجية السريعة وما لهما من تأثير على احتياجات ورغبات العملاء، كما تنسم بتزايد ضغوط المنافسة العالمية وزيادة العرض عن الطلب في الأسواق بحيث أصبح على المنشآت - من أجل تحقيق ميزة تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار- أن تجعل العميل محور اهتمامها وهدفها الأساسي من خلال تقديم قيمة له تمكنها من اجتذابه وتوطيد العلاقة معه ونيل رضاه لاحتلال مراكز متميزة في السوق (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤، ص ٣١١).

إن الاهتمام بالعميل أصبح الأساس في أي تحرك داخل المنشأة، وأصبح كسب رضا العملاء أهم مصدر لتوليد وتدفق الأرباح الحالية والمستقبلية، حتى أن الشركات العالمية الرائدة أصبحت تنظر للعملاء على أنهم بمثابة شركاء لهم ( Customers as Partners) حتى تتمكن إدارة هذه المنشآت من تحقق " الميزة التنافسية المستدامة " لتتقدم بها على المنافسين بدلاً من مجرد التوقف عند مرحلة تلبية " الضرورة التنافسية الراهنة " والتي تعني عملية اللحاق بالمنافسين حتى تبقي في إطار دائرة التنافس فقط (أمجاد الكومي، ٢٠٠٩، ص ٢٢٣).

### ثانياً: مشكلة البحث:

وعلى الرغم من الدور الحيوي، الهام والداعم الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في نجاح المنشآت، إلا أن مداخل وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تواجه قصوراً واضحاً في صناعة قيمة للعميل في وقت تتسم بيئة الأعمال بالمنافسة الشديدة، وبالتالي فإن التركيز على العميل وتعظيم القيمة المدركة له وربحيته والدخول في علاقات طويلة الأجل معه هو السبيل لتحقيق ميزة تنافسية. ويتطلب ذلك إعادة النظر في النظم والأساليب القائمة بالفعل في محاولة لتطويرها من خلال التكامل بين النظريات والمفاهيم المحاسبية والإدارية مما ينعكس على الأداء الكلي للمنشأة.

ومن ثم تحاول الباحثة من خلال هذه الدراسة الدمج بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن ومدخل التسعير على أساس القيمة من أجل إيجاد أداة متكاملة تطبيقية تعمل على تعزيز القيمة المدركة للعميل وتحسين الأداء الاستراتيجي من خلال الوقوف على الاحتياجات الحقيقية للعملاء وذلك من خلال العمل على تخفيض التكاليف خلال جميع مراحل دورة حياة المنتج وتقديم منتج بسعر مناسب يكون على استعداد لتحمله.

### ثالثاً: أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من الآتي:

1- أهمية التفاعل والدمج بين الأدوات والأساليب والمفاهيم المحاسبية والإدارية، مما ينعكس على الممارسات العملية من أجل تعزيز القيمة المدركة للعميل.

2- استخدام أسلوب كايزن يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تخفيض التكاليف للوصول الي منتج بسعر يعزز القيمة المدركة للعميل وبخصائص ومواصفات وفقاً لرغبات العملاء.

3- سعر المنتج هو جزء من القيمة بالنسبة للعميل، لما يمثله من تضحية من وجهة نظره ينتظر أن يحصل مقابلها على فائدة، وبالتالي يكون السعر

- مؤشر للقيمة المدركة للعميل، وما يتبع ذلك من تأثير على التكلفة المسموح بها والمستهدفة للمنتج والتي هي أهم خطوة عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ويدعم الوصول إليها استخدام أسلوب كايزن.
- ٤- استخدام مدخل التسعير على أساس القيمة يدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة من خلال المساعدة في تحديد السعر المستهدف وفقاً لتقييم العملاء لخصائص ومواصفات المنتج.
- ٥- أهمية تقديم منتج يقدم قيمة حقيقية للعميل ويدركها وتقابل توقعاته، مما ينعكس على قرارات شرائه للمنتج وبالتالي أرباح وإيرادات المنشأة وقدرتها التنافسية.

#### رابعاً: أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تقديم أداة متكاملة تمكن من إدارة تكلفة المنتج بكفاءة وفعالية وفقاً للقيمة التي يدركها العميل وتقابل توقعاته من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و أسلوب كايزن ومدخل التسعير على أساس القيمة للعمل على تعزيز القيمة المدركة للعميل.

#### خامساً: فروض البحث:

- ١- لا توجد علاقة بين تكامل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن وزيادة فاعلية تخفيض التكاليف.
- ٢- لا توجد علاقة بين تكامل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن وتعزيز القيمة المدركة للعميل.

#### سادساً: منهج البحث:

يرتكز منهج البحث على الجانب الاستقرائي وتحليل الأبحاث والدراسات والإصدارات السابقة المتعلقة بموضوع الرسالة، وذلك للوصول إلى تصور منطقي لإيجاد أداة تعمل على تعزيز القيمة المدركة للعميل وتحسين الأداء الاستراتيجي للمنشأة.

### سابعاً: هيكل البحث:

- المبحث الأول : مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة.  
المبحث الثاني : مفهوم وأنواع التحسين المستمر (أسلوب كايزن).  
المبحث الثالث : مفهوم وأبعاد القيمة المدركة للعميل.  
المبحث الرابع : مدخل التسعير على أساس القيمة.  
المبحث الخامس : نحو أداء متكامل لإدارة التكلفة لتعزيز القيمة المدركة للعميل.

## المبحث الأول

### مفهوم وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة

#### ١ - مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:

تناولت العديد من الكتابات والدراسات العلمية أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك منذ بداية التسعينيات وحتى الآن لما له من نجاح في الواقع العملي خاصة في التجربة اليابانية. وقد أكدت بعض هذه الدراسات على إن التكلفة المستهدفة ليست أسلوباً لقياس التكلفة وإنما هي أسلوباً للإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وبرنامج شامل لخفض تكاليف المنتجات سواء الجديدة أو الحالية خلال دورة حياتها مع الحفاظ على جودة المنتج وقدرته على تلبية احتياجات العملاء. ويتم ذلك من خلال دراسة السوق والتركيز على العميل والربط بين العمليات التشغيلية ووظائف المنتج بما يساعد على تحقيق الأرباح المرغوبة عند سعر البيع المستهدف، كما إن التكلفة المستهدفة نظام يمكن الإدارة من تخطيط وتحسين أسعار المنتجات وخلق قيمة للمنشأة وإدارة الأرباح (أمجاد الكومي، ٢٠٠٨، ص ص ٦٧-٦٨).

كما إن أسلوب التكلفة المستهدفة هو مقدمة للربط بين المحاسبة الإدارية والتسويق، وذلك لما تتطلبه التكلفة المستهدفة من توفر معلومات من خارج المنشأة والتي يمكن أن تساهم إدارة التسويق بتوفيرها بشكل مباشر، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لما تتطلبه من الاهتمام بكل من المنافسين والعملاء وهي موضوعات تمثل جوهر التسويق (صلاح عمران، ٢٠٠٥، ص ٦٦).

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة بمثابة استراتيجية تعمل على تضيق الفجوة بين رغبات العملاء وبين خطط تصميم المنتج عن طريق الاستجابة السريعة لتغيرات رغبات العملاء والتهديدات التنافسية في السوق (أمجاد الكومي، ٢٠٠٨، ص ٨٧). وقد تم تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) على أنه "منهج لإدارة التكلفة يعتمد على الإنتاج بناء على الطلب، ويرجع ذلك لتركيزه على متطلبات العميل فيما يتعلق بالجودة والتكلفة والوقت، وهو يعتبر أداة للتخطيط الاستراتيجي لأنه يحاول الربط بين إدارة التكلفة والقيمة المدركة ومتطلبات العميل (IFAC, 2008). وعرف على أنه "أداة لإدارة التكلفة يهدف إلى تقديم منتج ذا جودة عالية وبسعر تنافسي خلال دورة حياة المنتج، ويحقق الربح المخطط ويقدم قيمة مستدامة للعميل، مما ينعكس على الأداء الاستراتيجي للمنشأة ككل" (Hendricks, 2015, p5). وبعد استعراض التعريفات السابقة لأسلوب التكلفة المستهدفة ترى الباحثة إنه يمكن القول أنها ركزت على الآتي:

- ١- أداة لتحديد التكلفة وهدفها هو حساب تكلفة المنتج وتحديد سعره في ضوء الأسعار التنافسية.
- ٢- أداة لإدارة التكلفة ذات توجه استراتيجي، فهو أعم وأشمل من مجرد تحديد التكلفة، وذلك بالعمل على تعزيز القيمة والعمل على تخفيض التكلفة، فهو يعتبر مدخل رقابي يساعد على تحسين الأداء الاستراتيجي.
- ٣- تخطيط المنتجات لتلبي رغبات وتوقعات العملاء.
- ٤- أداة ذات توجه سوقي، حيث يتم دراسة السوق والتكيف مع متطلباته والأخذ في الاعتبار إداء المنافسين.
- ٥- إنه نظام لدعم عملية خفض التكلفة في مرحلة متقدمة في مراحل دورة حياة المنتج ألا وهي مرحلة التطوير والتصميم للمنتج.
- ٦- التوجه بالعمل بالتركيز على إضافة قيمة له، بتقديم منتج ذو أداء عالي وبمواصفات تحقق رغباته.

٧- أداة لإدارة الأرباح حيث إنه يدفع المنشآت بالعمل على تقديم منتج ذو جودة وأداء تنافسياً وفقاً لرغبات العميل وعند مستوى الأرباح المستهدفة. وتري الباحثة أنه يمكن تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه "منهج لإدارة التكلفة ذو توجه استراتيجي، ويتم من خلاله تحديد تكلفة المنتج بناء على دراسات وبحوث السوق التي يقوم بها فريق عمل متخصص وفي ضوء متطلبات واحتياجات العملاء وتوقعاتهم فيما يخص المنتج أثناء مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج وهي مراحل التصميم والتطوير، كما إنه أداة للرقابة على التكلفة بهدف العمل على تخفيضها ودعم تحقيق الأرباح المخططة".

## ٢- أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

لا يقتصر الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة على خفض تكاليف المنتج فقط، وإنما توجد أهداف أخرى تنبع من إن أسلوب التكلفة المستهدفة هو استراتيجية شاملة ومن هذه الأهداف (أمجاد الكومي، ٢٠٠٨، ص ص ٧٩-٨٠):

### ١/٢: رفع وتحسين أداء المنتج

يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والتطوير بالمنشأة مع الموردين والعملاء، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات المنتج مما يدفع بالموردين لبذل مزيد من الجهد من أجل الابتكار وتوفير الأفضل.

### ٢/٢: تحقيق توقعات العملاء

حيث إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر احتياجات ومتطلبات العميل هي الدافع الأساسي للتكلفة، ويجب العمل على توفير منتجات متطورة وذات أداء وجودة وخصائص وسعر مناسبين وفقاً لتوقعات العميل.

### ٣/٢: المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية

إن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب لإدارة التكلفة والأرباح في آن واحد. حيث إنه يُوجّه المنشآت نحو استراتيجية تنافسية تقدم منتج يتضمن خصائص ومواصفات

للأداء والجودة تقابل توقعات العميل وبسعر تنافسي مما ينعكس على الأداء المالي للمنشأة.

#### ٢/٤: رسم الخطة الاستراتيجية لتسعير المنتجات

إن المناهج التقليدية للتسعير تتميز بسهولة التطبيق إلا أنها تقوم على افتراض أساسي إن عملية الإنتاج قد تمت بالفعل وبالتالي تكلفة المنتج تم حصرها وتحديدها والربح المستهدف محدد، وبناء عليه يتم طرح المنتج في السوق عند سعر غير تنافسي وبعد الاستخدام الفعلي للموارد. بينما يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة للتسعير على مبدأ دراسة السوق أولاً ومعرفة متطلبات ورغبات العميل وتحديد سعر البيع التنافسي ثم تصنيع المنتج في ظل السعر المستهدف أخذاً في الاعتبار التكلفة المستهدفة الوصول إليها لتحقيق الربح المخطط، مما يسمح بزيادة القدرة التحليلية في قياس احتمالات نجاح المنتج قبل التخصيص الفعلي للموارد المتاحة.

### المبحث الثاني

#### مفهوم وأنواع التحسين المستمر (أسلوب كايزن)

##### ١- التحسين المستمر (أسلوب كايزن):

يعتبر أسلوب كايزن (Kaizen) أداة حاسمة في تأكيد أنشطة التحسين بصفة مستمرة ويستخدم هذا الأسلوب في تخفيض التكلفة. وإذا ما تم استخدامه مع التكلفة المستهدفة فإنه يدعم آليات التكلفة المستهدفة والخاصة بتخفيض التكاليف. ويرجع الفرق بين كايزن وبين أسلوب التكلفة المستهدفة إلى أن التكلفة المستهدفة تركز على تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج وذلك بناء على دراسات السوق وتوقعات العميل، بينما كايزن فيركز على تخفيض التكلفة خلال مرحلة التصنيع من دورة حياة المنتج. كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على مجموعة من الخطوات والأساليب والأدوات المساعدة للعمل على خفض التكلفة، بينما أسلوب كايزن يعتمد على تفويض السلطة للقائمين على الإنتاج وخاصة العمال، حيث يفترض إن لديهم دراية ومعرفة أكبر عن كيفية تحسين العمليات وتخفيض التكاليف لأنهم الأقرب إلى

عمليات التصنيع، حيث أن التركيز الأساسي ينصب على العملية الإنتاجية وليس المنتج في حد ذاته (سامية طلعت جاب الرب، ٢٠٠٧، ص ٥١٤؛ نادية شاكر حسين، ٢٠١٢، ص ٣٩٦).

## ٢- أنواع التحسين المستمر:

ويمكن تقسيم التحسين المستمر إلى نوعين هما (عمرو محمد سعيد عبد الحلیم، ٢٠٠٥، ص ١٣):

- **التحسين القائم على الابتكار Innovation:** ويشمل التحسين الجوهرى الناتج عن التطوير في معدات الإنتاج والتكنولوجيا المستخدمة مما يترتب عليه زيادة في الإستثمارات وهذا النوع لا يتم اللجوء اليه عند تطبيق التحسين المستمر لخفض التكلفة.

- **التحسين منخفض التكلفة Low-Cost approach:** ويشمل ذلك التحسين إتباع مجموعة من الإجراءات التي يمكن وصفها بأنها منخفضة التكلفة والتي تعتمد في تنفيذها علي جهود العاملين بالمنشأة، والتدريب المستمر للأفراد، وتشجيع روح الفريق في العمل، وتطبيق أسلوب المشاركة أكثر من اعتمادها علي تغييرات تحمل المنشأة أموالاً ضخمة. وهذا النوع من التحسين هو الذي يتم الاعتماد عليه عند تطبيق التحسين المستمر للتكلفة، وذلك لأنه يحقق فوائد ملموسة للمنشأة وخاصة في الأجل الطويل.

## المبحث الثالث

### مفهوم وأبعاد القيمة المدركة للعميل

#### ١- مفهوم القيمة المدركة للعميل:

ظهر حديثاً مفهوم "قيمة العميل" ويجب هنا التمييز بين مصطلح "قيمة العميل للمنشأة" و "القيمة المدركة للعميل" حيث إن "قيمة العميل" بالنسبة للمنشأة هي ما يعود على المنشأة نتيجة تعاملها مع العميل، أما قيمة العميل وفقاً لإدراكه فيقصد بها ما

يحصل عليه العميل نتيجة شراءه لمنتجات أو خدمات المنشأة (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤، ص ص ٣١٩-٣٢٠).

ومفهوم قيمة العميل للمنشأة يعرف على أنه " القيمة الحالية الصافية للأرباح المتوقعة من العملاء طوال فترة تعاملهم مع المنشأة" (Kotler & Keller,2012,p 134).

ويمكن قياس قيمة العميل بالنسبة للمنشأة من خلال دورة حياته مع المنشأة. وتتم عملية القياس من خلال التعرف على الربحية الحالية وتقدير التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا باستخدام معدل خصم مناسب (علي منصور، ٢٠١٢).

أما القيمة المدركة للعميل فقد عرف (Kotler & Armstrong,2012,p12) على إنها "القيمة أو المنافع التي يحصل عليها العميل عند شراءه المنتج، والتي يقيمها العميل بالفرق بين جميع التكاليف التي يتحملها في مقابل المنافع التي يحصل عليها من المنتج مقارنة مع المنتجات المنافسة".

وبذلك يمكن القول إن القيمة المدركة للعميل تركز على الآتي (Chahal & Kumari, 2012, p168) :

- إن القيمة المدركة للعميل متأصلة في استخدامه لمنتج أو حصوله على خدمة.
  - إنها شئ مدرك من وجهة نظر العميل وتعتمد على تقييمه الذاتي.
  - إنها مقايضة تتم بين ما يأخذه العميل مقابل ما يتخلى عنه لحيازة أو استخدام المنتج أو الحصول على الخدمة.
- ويمكن زيادة القيمة المدركة للعميل عن طريق(نريمان عمار، ٢٠٠٨، ص ص ٤٩-٥٠) :

- زيادة منفعة العميل: وذلك عن طريق التعرف على المتطلبات والخصائص وأولويات العميل في المنتج والعمل على تنفيذها ليصبح المنتج أكثر قيمة من وجهة نظر العميل.

- تقليل تضحية العميل: وذلك من خلال تخفيض التكاليف التي يتحملها العميل في سبيل الحصول على المنتج سواء تكاليف نقدية تتعلق بالسعر أو تكاليف غير نقدية مثل الوقت والجهد المبذول للحصول على المنتج .

وعندما يستخدم العملاء الأسعار كمؤشر للتكلفة أو التضحية فإن الزيادة في الأسعار (مع ثبات العوامل الأخرى) من شأنها أن تقلل من القيمة المدركة للمنتج أو الخدمة من قبل العملاء. ومن ناحية أخرى عندما يستخدم العملاء السعر كمؤشر للجودة أو الفوائد التي يحصلون عليها فإن الزيادة في السعر سوف يكون لها تأثير على القيمة المدركة للمنتج أو الخدمة. وعلاوة على ذلك فإن إدراك العملاء للتضحية النقدية لنفس السعر المحدد قد تختلف بحسب ما إذا كان السعر المدرك سعر عادل في السياق الذي قدم به السعر أم لا، كما إن كيفية دمج العميل للمعلومات المتعلقة بالمنتج أو الخدمة لتحديد القيمة المدركة العامة هو من الأمور الهامة، حيث تتعلق تلك المعلومات فيما يخص خصائص المنتج وقد تكون إيجابية والمتمثلة في الفوائد أو المكاسب التي يحصل عليها العميل عند شراء المنتج ومعلومات أخرى سلبية والتي قد يكون السعر مؤشر عنها والمتمثل في التكلفة، ومحاولة دمج المعلومات الإيجابية مع المعلومات السلبية في وقت واحد لإصدار الحكم عن القيمة أمر ليس بالسهل وقد يضع العميل أوزان نسبية أكبر للمعلومات الإيجابية التي يعكسها السعر وفي بعض الحالات الأخرى قد يضع العميل الوزن النسبي الأكبر للمعلومات السلبية التي يعكسها السعر (Kent, 2015, pp138-139).

## ٢- أبعاد القيمة المدركة للعميل:

قدم الباحثون العديد من المحاولات لتوضيح أبعاد القيمة للعميل وختلفوا حول هذه الأبعاد، فقد أوضحت دراسة (شرين أبو وردة، ٢٠٠٨) أن أبعاد القيمة للعميل تشمل على شقين وهما:

١- المنافع: وتشتمل على جزئين، جزء مدرك ويتكون نتيجة المعتقدات الناتجة من خبرة العميل بالمنتج وهو القيمة الاقتصادية (المنفعة) وجزء حسي يتعلق بالنواحي العاطفية للعميل وهي القيمة السيكوجتماعية.

- القيمة الاقتصادية / المنفعة الوظيفية وهي عبارة عن قيمة الاستحواذ (الوظيفة) والتي تتعلق بصافي المكاسب التي يحصل عليها العميل نتيجة استحواذه او امتلاكه للسلعة أو الخدمة وقيمة التعاملات (الصفقة) وهي تتعلق بالحصول على بعض المزايا المالية عند الشراء كالتوفير السعري.
  - القيمة السيكولوجيا اجتماعية وهي تتعلق بالنواحي العاطفية للعميل مثل الإشباع والتسلية والتعبير عن الذات والاستكشاف.
- ٢- التضحيات: وتشمل التكاليف النقدية والتكاليف غير النقدية.
- التكاليف النقدية وهي تتعلق بالمبلغ المالي الذي يتم دفعه للحصول على المنتج وتمثل سعر الشراء والتركيب وتكلفة الإصلاح ومخاطر الخسارة المالية الناتجة عن الفشل أو ضعف أداء المنتج والتحول عنه.
  - التكاليف غير النقدية وهي التكاليف التي يتحملها العميل للحصول على المنتج مثل:
- التكاليف الزمنية: وتشير إلى الزمن الذي يقضيه العميل في شراء المنتج والإنتظار للحصول عليه.
  - تكاليف التفكير: وتشير إلى المجهود الذهني والضغوط التي يشعر بها العميل عند اتخاذ قرار الشراء للمنتج وما يتضمنه من مجهود التقييم للمنتج وإجراء المقارنة مع المنتجات المنافسة للمفاضلة بين المنتج والمنتجات المنافسة.
  - تكاليف البحث: ويقصد بها تكاليف الحصول على معلومات تتعلق بالمنتج وأفضل خصائص له وتقييم المعلومات للوصول إلى قرار الشراء.
- ويمكن تعظيم القيمة المدركة للعميل عن طريق زيادة المنافع المدركة وتخفيض التضحيات المدركة.

## المبحث الرابع

### مدخل التسعير على أساس القيمة

يعرف التسعير على أساس القيمة بأنه "قيام المنشأة بوضع سعر المنتج أو الخدمة ليعكس القيمة الحقيقية لما تقدمه المنشأة وفي ذات الوقت يقابله القيمة التي يكون العميل مستعدًا لدفعها نظير حصوله على هذا المنتج أو الخدمة" ( أمجاد الكومي، ٢٠٠٩، ص ٢٣٤).

كما عرف (Dholakia, 2016) التسعير على أساس القيمة بأنه " طريقة تحديد السعر الذي تقوم المنشأة من خلاله بحساب القيمة المتميزة لمنتجاتها بالنسبة لشريحة معينة من العملاء بالمقارنة مع منافسيها".

والتسعير على أساس القيمة هو السعر الذي يعكس القيمة المتصورة والمدركة للمنتج من وجهة نظر العميل، ويتم تحديد السعر بناء على مدى استعداد العميل للدفع مقابل الحصول على المنتج (Sunarni, et al., 2019, p 87).

والتسعير على أساس القيمة يعتبر استراتيجية لإدارة الأعمال تعتمد على القيمة المدركة للعميل وليس على التكلفة الفعلية للمنتج، أو أسعار المنافسين والهدف من التسعير على أساس القيمة هو إيجاد اتساق أفضل بين السعر والقيمة المقدمة للعميل (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤، ص ٣٢٦).

وتكمن فكرة التسعير على أساس القيمة في موائمة السعر مع القيمة الحقيقية للمنتج، وتنحاز هذه الطريقة إلى مصلحة كل من المنشأة والعملاء أكثر من أي طريقة تسعير أخرى (Hinterhuber & Bertini، 2011، p47).

وقد حدد معهد المحاسبين الإداريين Institute of Management Accounting شروط تحقق قيمة العميل وهي (IMS, 1997, p 16) :

- جودة المنتج Product Quality
- جودة الخدمة Service Quality
- السعر على أساس القيمة Value-Based Pricing.

## المبحث الخامس

### نحو أداء متكامل لإدارة التكلفة لتعزيز القيمة المدركة للعميل

#### مقدمة:

قد أثبتت الدراسات الحديثة أن فرص تخفيض التكاليف في مرحلة ما قبل التصنيع تفوق كثيراً فرص تخفيض التكاليف أثناء عملية التصنيع، فهي في عملية التصنيع تنحصر في ترشيد أستهلاك الموارد والرقابة المحكمة علي تكاليف الإنتاج. ولذلك تتجه المنشآت إلى مرحلة تصميم المنتج ومرحلة البحث والتطوير لدراسة كافة الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج التي يطلبها العميل حيث أن إدارة التكلفة في مرحلة التطوير تعد أسهل وأوفر وينتج عنها فرص أكبر لتخفيض التكاليف (فايزة عبيد الله، ٢٠١١، ص ص ٩٢-٩٣).

#### ١- تكامل أسلوبى التكلفة المستهدفة وكايزن لتحقيق تخفيض فعال وكفاء للتكلفة:

يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة عند تنفيذه على تحديد السعر في ضوء دراسات السوق وأسعار المنافسين، ويتم تحديد هامش الربح المستهدف بناءً على الخطة الربحية للمنشأة، ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح من سعر البيع والعمل على الوصول لتلك التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على مستوي الجودة والخصائص والمواصفات المرغوبة من العميل باستخدام مجموعة من الأدوات المساعدة مثل أسلوب كايزن - خلال استخدام طرق التحسين المستمر- يمكن الوصول الي رقم التكلفة المستهدفة والذي هو محور تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

#### ٢- اسلوب التكلفة المستهدفة وكايزن لتعزيز القيمة المدركة للعميل:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على فكرة إن متطلبات العميل هي الدافع الأساسي لتحديد مواصفات المنتج، وإن المنشآت لا تملك التحكم في سعر السوق التنافسي والذي يخضع لقوى المنافسة والعرض والطلب وإن سعر المنتج هو البداية ويتبعه محاولة إدارة التكلفة لكي تتلائم مع السعر وهامش الربح المرغوب فيه من قبل المنشأة.

ويتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه أسلوب يعتبر العميل هو الركيزة الأساسية له ويهدف إلى تعزيز القيمة المحققة له من خلال العمل على تخفيض التكلفة وتخطيط منتجات تلبي رغباته واحتياجاته. كما أنه يعمل على تحقيق رضا العميل من خلال التركيز على إنتاج منتج يقابل توقعاته وفي حدود استعداده للدفع مع الوضع في الاعتبار ظروف السوق والتنافسية.

وان السبيل لتقديم منتج يقابل توقعات العميل ويعزز القيمة له هو فهم وتحليل القيمة المدركة للعميل و محفزات إدراك القيمة له، والتي تشمل التحديد الواضح للفوائد والتكاليف التي تمثل عناصر الإدراك، وتحديد أي منها يكون هو الهدف للمنشأة والتي يجب أن تسعى للوصول إليه لتعظيم القيمة للعميل من خلاله. كما إن القيمة المدركة للعميل تتميز بأنها ديناميكية، حيث إنها تتغير طبقاً لتغير الظروف مثل تغير الوقت وتغير المكان وطبقاً للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وكلما زاد وعي وخبرة وإدراك العميل كلما كانت مقاييس القيمة له مختلفة، كما يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار تلك العوامل والمتغيرات عند القيام بقياس وتحليل أبعاد القيمة للعميل.

ومن محددات القيمة للعميل سعر المنتج وهو مؤشر لمقدار التضحية التي يقدمها العميل سواء السعر الفعلي الذي يدفعه العميل فعلياً أو السعر المدرك من قبل العميل، وإن الإدراك السلبي للسعر يؤثر على تقييم العميل للمنتج والذي بدوره يؤدي الي فشل المنتج علي نيل رضا العميل وفشل اداء المنتج بصفة عامة في السوق، وبالتالي يجب العمل علي الوصول الي تكلفة للمنتج تمكن من تسعر المنتج بسعر يقبله العميل ويعزز من القيمة المدركة له ويمكن ذلك من خلال العمل علي تخفيض التكلفة والتحسين المستمر باستخدام أسلوبى التكلفة المستهدفة وكايزن.

### النتائج :

توصلت الباحثة من خلال الدراسة إلى النتائج التي يمكن عرضها كما يلي:

- التفاعل والدمج بين الأطر والأساليب والنظريات المحاسبية والإدارية يدعم تطوير كلاً منهما و ينعكس على الممارسات العملية.

- استخدام أدوات إدارة التكلفة والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن هو سبيل المنشأة لتعظيم القيمة المدركة للعميل وذلك من خلال التوازن بين تكلفة المنتج بما يتبعه من محاولات لتخفيض التكلفة للوصول الي التكلفة المستهدفة من جهة والخصائص والمواصفات التي تقابل توقعات العميل ويرغب في الحصول عليها بأقتناؤه للمنتج أو حصوله على الخدمة من جهة أخرى.

- إن تعظيم القيمة المقدمة للعميل تحتاج إلى التكامل بين أكثر من أسلوب وبدعم من الادوات المساعدة التي يمكن أن تكون السبيل لإدارة تكلفة وربحية المنتج بكفاءة وفاعلية.

- إن استخدم مدخل التسعير على أساس القيمة يساعد في تحديد احتياجات ورغبات العملاء وترتيبها حسب الأهمية النسبية لكل منها وأعطائها قيمة مالية تمكن من تحديد المدى السعري المقبول من العميل.

- القيمة المدركة للعميل تشمل ليس فقط الخصائص والمواصفات المتعلقة بالمنتج بل تشمل ايضاً سعر المنتج، حيث إنه يمثل جزء هام وحاسم من التضحية التي يقدمها العميل ويتوقع أن يحصل في مقابلها على فائدة توازي إن لم تكن تفوق ما تكبده في مقابل الحصول على المنتج، وبالتالي فإن السعر مؤشر هام للقيمة المدركة للعميل يحدد ما إذا كان العميل على استعداد للتضحية بشراء المنتج من عدمه.

- إن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن يسوف يساعد على تدعيم التطبيق العملي لأسلوب التكلفة المستهدفة.

- يمكن من خلال تخفيض التكاليف الخاصة بالمنتج عن طريق تكامل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب كايزن الوصول الي سعر تنافسي ينال رضا العميل و يقابل توقعات العميل مما يؤدي الي تعزيز القيمة المدركة له وبالتالي يزيد من مبيعات المنتج وبالتالي إيرادات المنشأة ويحسن من الأداء الاستراتيجي للمنشأة.

## التوصيات:

- وأستنادًا إلى النتائج التي تم التوصل إليها توصي الباحثة بما يلي:
- أهمية التوجه نحو مزيد من الأبحاث والدراسات التي تربط بين المحاسبة الإدارية والتسويق بهدف فهم آلياتها ومن ثم تطوير أدواتها لدعم وخدمة متخذي القرار بمنشآت الأعمال والتوجه نحو مفهوم المحاسبة الإدارية التسويقية الاستراتيجية.
  - أهمية التوجه نحو مزيد من الدراسات والأبحاث التي تهتم بمجال تعظيم القيمة المقدمة للعميل، حيث أصبح التوجه بالعمل أمر هام لمواكبة التطورات المتلاحقة ومجابهة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي. والعمل على التفوق على توقعات العملاء فيما يتعلق برغباتهم ومتطلباتهم. أيضًا التفوق على توقعاتهم بخصوص السعر وسوف يتسنى تحقيق ذلك من خلال إدارة تكلفة المنتج بكفاءة وفاعلية.
  - الاهتمام بأبحاث السوق المتعلقة بالعملاء لما لها من أهمية للوقوف على رغباتهم ومتطلباتهم التي تتميز بالتغيرات السريعة والمتلاحقة، والعمل على فهم العميل المستهدف جيدًا وبناء قواعد بيانات دقيقة وتفصيلية عنهم وتحديد أبعاد القيمة المدركة من وجهة نظرهم وما يمثل لهم قيمة وما يعتبره غير ضروري ولا يقدم لهم أي إضافة والعمل على مواكبة التطور التكنولوجي فيما يخص أساليب ووسائل الإنتاج ليكون الداعم في إدارة وخفض التكلفة وكذلك الداعم لتقديم كل ما هو جديد للعميل بحيث يفوق المنتج توقعاته.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

#### (١) الدوريات:

١. أمجاد محمد الكومي، (٢٠٠٨)، "تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق استراتيجية التميز التنافسي - دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة الثانية عشر، العدد الثاني، ديسمبر، ص ص ٦١-١١٣.
٢. أمجاد محمد الكومي، (٢٠٠٩)، "إطار محاسبي مقترح لتعظيم قيمة العميل لأغراض تقييم الأداء الاستراتيجي بالوحدات الاقتصادية- دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، السنة الثالثة عشر، يونيه، ص ص ٢٢١-٢٨٥.
٣. سامية طلعت جاب الرب، (٢٠٠٧)، "دور مدخل التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية في بيئة التصنيع الحديثة"، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السابعة والعشرون، العدد الثاني، الجزء الأول، ص ص ٥٠٧-٥٥٦.
٤. شرين حامد محمد أبو وردة، (٢٠٠٨)، "استخدام أسلوب تحليل البيانات المتداخلة لتعظيم القيمة للعميل - دراسة تطبيقية على مستخدمي التليفون المحمول في مصر"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ص ص ٣٠٥-٣١٥.
٥. صفاء محمد عبد الدايم، (٢٠١٤)، "إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة استراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٨، عدد ١، ص ص ٣٠٩-٣٤٨.
٦. صلاح محمد عمران، (٢٠٠٥)، "المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية: مدخل التوجه بالسوق"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة سوهاج، العدد الأول، يونيه، ص ص ٥١-٨٩.

٧. صلاح محمد عمران، (٢٠١١)، "إدارة العميل في إطار المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية للمنظمة: دراسة تحليلية ميدانية"، المجلة العلمية، كلية التجارة - جامعة اسبوت، العدد الخمسون، يونيو، ص ص ٦ - ٦٨.
٨. علي ناجح علي منصور، (٢٠١٢)، "تحليل العلاقة بين إدارة علاقات العملاء ومشاركة العميل"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ص ص ٤٨٢-٥٠٨.
٩. عمرو محمد سعيد عبد الحليم، (٢٠٠٥)، "أثر العلاقة الموقفية بين الاستراتيجية التنافسية ونظام التحسين المستمر للتكلفة على الأداء المتوازن للشركات الصناعية - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، أبريل، ص ص ١-٦٣.
١٠. فايزة عبید الله، (٢٠١١)، "دور أدوات إدارة التكلفة بالشركات الصناعية في تحقيق دوافع التمهيد - مع دراسة استطلاعية في مصر"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثامن والأربعون، يوليو، ص ص ٨٣-١١٣.
١١. محمد احمد شاهين، (٢٠١٦)، "دراسة تحليلية لأساليب وأدوات التكلفة خلال تصميم وتطوير المنتجات الجديدة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد ١، ص ص ٤٤١-٥٢٩.
١٢. محمد شحاته خطاب، (٢٠١٥)، "التكامل بين مدخل الدالة الوظيفية للجودة وأسلوب هندسة القيمة ونظام التكاليف المستهدفة لإدارة تكلفة المنتجات: نموذج مقترح"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص ٢٠٩، ٢٧٣.
١٣. محمود ابراهيم عبد الموجود، (٢٠١٨)، "نموذج مقترح لأستراتيجية تخفيض التكلفة في ضوء التكامل هندسة وتحليل القيمة: حالة المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد ٣١، عدد ٣، ص ص ١٩٣-٢٤١.
١٤. محمود يوسف الكاشف، (٢٠١٥)، "محاسبة العميل كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية اتجاهات ومحددات تطبيقها في الشركات السعودية- دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني، السنة التاسعة عشر (أبريل)، ص ص ٧٣١-٧٦٣.
١٥. نادية شاكر حسين، (٢٠١٢)، "تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير (نموذج مقترح) دراسة تطبيقية في شعبة

التكنولوجيا في الشركة العامة للصناعات الكهربائية في الوزيرية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد ١٨، العدد ٦٩، ص ص ٣٦٠-٤١٩.

### رسائل علمية:

١. نريمان محمد عمار، (٢٠٠٨)، " نموذج مقترح لأثر الاستراتيجيات التسويقية على قيمة العميل بالتطبيق على عملاء شركات الطيران في مصر"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

#### (1) Books:

1. Kotler, P. & Armstrong, G., (2012), "Principles of Marketing", 14th, Ed, Pearson, Prentice- Hall., New Jersey, USA.
2. Kotler, P. & Keller, K. L., (2012), "Marketing Management". 14th Edition, Prentice-Hall, New Jersey, USA.

#### (2) Periodicals:

1. Aladwan, M., Alsinglawi, O., & Alhawatmeh, O., (2018), " The applicability of target costing in jordanan hotels industry ", Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 22, Iss. 3, pp. 1-13.
2. Busacca, B., Costabile, M. & Ancarani, F., (2008), "Customer value metrics", Advances in Business Marketing and Purchasing, Vol.14, pp. 149 – 204.
3. Chahal, H. & Kumari, N., (2012), "Consumer perceived value: the development of a multiple item scale in hospitals in the indian

- context", International Journal of Pharmaceutical and Healthcare Marketing, Vol.6, No.2, pp 167-190
4. Coelho, Pedros & Henseler, Jorg, (2012), " Creating Customer Loyalty Through Service Customization", European Journal of Marketing, Vol.46,No. 3/4, pp. 331-356.
  5. Day, G., (2000), "Managing market relationship", Journal of the Academy of Marketing Science, Vol.28, pp24-30.
  6. Dholakia U. M., (2016), "A Quick Guide to Value- Based Pricing", Harvard Business Review. [www.hbr.org](http://www.hbr.org)
  7. Dunk, A. S., (2012), "Assessing the Contribution of Product Life Cycle Cost Analysis, Customer Involvement, and Cost Management to the Competitive Advantage of Firms", Advances in Management Accounting, Vol. 20, pp. 29–45.
  8. El-Gohary, H., Edwards, D. J & Huang, J., (2013), " Customer Relationship Management (CRM) Practices by Small Businesses in Developing Economies: A Case Study of Egypt", International Journal of Customer Relationship Marketing and Management, 4(2), 1-20, April-June, pp 1-20.
  9. Ernst, H., Hoyer, W. D., Krafft, M. & Krieger, K., (2011), "Customer Relationship Management and Company Performance-The Mediating Role of New Product Performance", Journal of the Academy of Marketing Science, 39(2), pp 290-306)

10. Fornell, C., Rust, R.T. & Dekimpe, M.g., (2010), "The effect of Customer satisfaction on Consumer Spending Growth", Journal of Marketing Research, February, pp. 1-29.
11. Grewal, D., Roggeveen, A. L., Compeaub, L. D. & Levy, M., (2012), " Retail Value-Based Pricing Strategies: New Times, New Technologies, New Consumers", Journal of Retailing ,88, pp1-6
12. Hinterhuber, A. & Bertini, M., (2011), " Profiting when customers choose value over price ", Business Strategy Review, London Business School, Volume 22, Issue 1, pp 46-49.
13. Hinterhuber, A. & Liozu, S., (2011), " Pricing approaches at industrial companies: cost versus value-based pricing", Velocity, Strategic Account Management Association, Vol.13, Issue.2, pp34-37.
14. Hinterhuber, A. & Liozu, S., (2012), "Is It Time to Rethink Your Pricing Strategy?" MIT Sloan Management Review, summer, Vol. 53, No. 4, pp 69-77.
15. Hinterhuber, A., (2008), " Customer value-based pricing strategies: why companies resist", Journal of Business Strategy, Vol. 29 Iss 4, pp. 41 - 50
16. Hinterhuber, A., (2008), " Value delivery and value-based pricing in industrial markets", Advances in Business Marketing and Purchasing, 14(08), pp381-448.
17. Hofer, Katharina Maria, Niehoff, Lisa Maria & Wuehrer, Gerhard A., (2015), " The Effects of Dynamic Capabilities on Value-Based

- Pricing and Export Performance”, Entrepreneurship in International Marketing, Feb,pp 109-127.
18. Ingenbleek Paul T. M., Frambach Ruud T., & Verhallen Theo M. M., (2010), " The Role of Value-Informed Pricing in Market-Oriented Product Innovation Management”, The Journal of Product Innovation Managemant,Vol.27,No.7 pp1032–1046
19. Ingenbleek Pual T.M., (2014), "The theoretical foundations of value-informed pricing in the service-dominant logic of marketing", Management Decision, Vol.52, No.1, p p.33-53.
20. Kent B, Monroe, (2015), "Price and customer perceptions of value in visionary pricing: reflections and advances in honor of Dan Nimer", Advances in Business Marketing purchasing, Mar, Vol. 19, pp 129-152.
21. Liozu S. M., & Hinterhuber A., (2012), "Industrial product Pricing: A value-based approach", Journal of business strategy, Vol.33, No.4, p p 28-39.
22. Liozu S. M., & Hinterhuber A., (2013), " Pricing orientation, pricing capabilities, and firm performance", Management Decision, Vol. 51 No. 3, pp. 594-614.
23. Liozu S. M., Hinterhuber A, Perelli S & Boland R., (2012), "Mindful Pricing: Transfaring organizations through value-based pricing", Journal of strategic marketing, Vol.20, No.3, p p 197-209.
24. Orel, Fatma Demirci & Kara, Ali, (2014), "Supermarket Self-checkout service quality, customer satisfaction, and loyalty:

- Empirical evidence from an emerging market", Journal of Retailing and consumer service, Vol.21,No.2, pp 118-129.
25. O'Sullivan, D. & McCallig, J., (2012),"Customer satisfaction, earnings and firm value", European Journal of Marketing, Vol. 46 Iss 6 pp. 827 – 843.
26. Peng, C. L., Lai, K. L., Chen, M. L. & Wei. A. P., (2015),"Investor sentiment, customer satisfaction and stock returns", European Journal of Marketing, Vol. 49 Iss 5/6 pp. 827 - 850
27. Sunarni, Christina Wiwik, Ambarriani & Anastasia Susty, (2019), " The Pricing Practices: Management Accounting Perspective", Review of Integrative Business and Economics Research, Vol. 8, Issue 2, pp 84-95.
28. Töytäri Pekka., Rajala Risto & Alejandro Thomas Brashear, (2015), " Organizational and institutional barriers to value-based pricing in industrial relationships", Industrial Marketing Management, 47, p p 53–64.
29. Walters, L. Melissa., Pergola, Teresa M., & Matulich, Erika., (2014), "Kennel-Up Company: an analysis of target costing and strategic cost management techniques", Journal of Business Cases and Applications, Vol. 10, January, pp1-9.
30. Wang. Y.& Feng. H., (2012),"Customer Relationship Management Capabilities Measurement, Antecedents and Consequences", Mangement Decision, Vol. 50 No. 1, pp. 115-129.

### (3) Extra:

1. Anastasia, (2016), " Guide to Value-Based Pricing", Online Magazine, <https://www.cleverism.com/value-based-pricing-guide/>
2. Hendricks James R./, (2015), "Mananging Environmental Sustainability Using Target Costing Principles", Chartered Professional Accountants of Canada, The Consortium for Advanced Management — International (CAM-I), [www.cam-i.org](http://www.cam-i.org) , pp1-27.
3. International Federation of Accountants (IFAC), (2009),"Evaluating and Improving Costing in Organizations"International Good Practice Guidance, International federation of accountants, July.
4. Statement on Management Accounting, (2010), "Customer Profitability Management", Institute of Management Accountants in USA.
5. Taabodi, Amir & Sakao, Tomohiko, (2011), " Integrating PSS Design Methods with Systems for Customer Value Management and Customer Satisfaction Management", Functional Thinking for Value Creation: Proceedings of the 3rd CIRP International Conference on Industrial Product Service Systems, Technische Universität Braunschweig, Braunschweig, Germany, May 5th - 6th, pp 99-104.