

بررسی اثرات اقتصادی پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی بر روی صنعت خودرو با نگرش به روشهای نوین حسابداری مدیریت در شرکت ایران خودرو

دکتر علی ثقفی

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

دکتر رحیم رباب اسماعیلی

مدرس دانشگاه

چکیده

این پژوهش تجربی و کاربردی، اثرات اقتصادی پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی^۱ با تاکید خاص بر صنعت خودرو را بررسی کرده است. کنکاش در پژوهشهای انجام شده و ادبیات پژوهش نشان دهنده انعکاس آثار پیوستن به WTO در قیمت و کیفیت محصولات متبلور می شود. انجام پژوهشی پیمایشی با استفاده از بخش بندی بازار خودرو در ایران و مقایسه آن با بازار اروپا بیانگر کاهش قیمت خودرو داخلی حدوداً ۳۰٪ با حفظ و افزایش کیفیت محصول ضرورتی برای حضور در بازار رقابتی جهان می باشد.

1 -World Trade Organization. (WTO)

همچنین نتایج حاصل از همه‌پرسی انجام شده و آزمون فرضیات پژوهش نشان می‌دهد که برای رسیدن به چنین هدفی و حضور در بازار رقابتی (جهانی)، سیستم هزینه‌یابی هدفمند برای مدیریت هزینه به عنوان راه‌حلی انتخابی در کاهش بهای تولید است. این سیستم برای پژوهش ۴۰۵ که نمونه بارز تقاضای خودرو در سالهای آینده است، به صورت عملی طراحی، پیشنهاد و مورد پذیرش قرار گرفت.^۱

مقدمه

تغییر و تحولات سریعی که در ساختار و روابط اقتصادی - سیاسی جهان رخ داده است، ضرورت بازنگری در اصول برنامه‌های مدیریت صنعتی کشور را برای رشد و توسعه ایجاب می‌کند. جهانی‌شدن تولید از طریق جریانهای انتقال سرمایه، تکنولوژی نیروی انسانی، مدیریت، توسعه شرکتهای فراملیتی و همچنین گرایش به سمت اقتصاد مبتنی بر بازار رقابتی، ضرورت نگرش دوباره در فرایند سیاستهای صنعتی کشور را بیش از پیش نمایان می‌سازد. با گسترش روزافزون مباحث مربوط به سازمان تجارت جهانی (WTO) و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این سازمان، لزوم توجه به تکنیکهای مدیریت هزینه بیش از هر زمان احساس می‌شود. زیرا کشورهایی که به این پیمان جهانی می‌پیوندند به دنبال سازو کارها و ابزارهایی هستند که بتوانند به دوام و بقا اقتصاد آنها در بازار پر رقابت جهانی کمک کند و پیش از ورود به این رقابت همه جانبه قابلیت‌های مناسب و آمادگی لازم را کسب نمایند.

در حال حاضر بیش از ۱۴۵ کشور جهان عضو این سازمان هستند و ۲۰ کشور دیگر علاقمندی خود را برای پیوستن به آن ابراز کرده‌اند.^۲ در آینده فشارهای بین‌المللی برای کاهش یارانه‌ها و سیاستهای حمایتی بر کشورهای غیرعضو افزایش خواهد یافت و ناگزیر به عضویت در سازمان مذکور خواهیم بود. لذا صنعت خودرو کشور باید خود را برای ورود به این دوره جدید آماده نماید. عضویت در سازمان مذکور تاثیرات قابل توجهی بر ساختار اقتصادی کشور (به‌طور اعم) و صنعت خودرو (به‌طور اخص) خواهد گذاشت. مهمترین تاثیر عضویت، ورود شرکتهای خودروساز خارجی به داخل کشور است. این

۱ - پروژه ارزان‌سازی محصول پژو ۴۰۵ در شرکت ایران خودرو

۲ - مجله Fortune، شماره ۴، تابستان ۲۰۰۲، صفحه ۶۵.

برکتها از تکنولوژی برتر و انعطاف‌پذیری بالایی بهره‌مند می‌باشند و برخورداری از فیت برتر محصولات این شرکتها به واسطه تکنولوژیهای پیشرفته، قیمت‌های پایین، عویل به موقع، خدمات‌دهی مناسب و مشتری‌مداری باعث تسخیر بازارهای هر کشوری گردید. قطعاً ورود چنین رقبایی، کار را بر شرکتهای داخلی از جمله خودروسازان شکل می‌سازد. عرضه کنندگانی که بتوانند محصولاتی را با کیفیت و کارکرد بالا اما با مت‌های پایین‌تر به بازار ارایه نمایند، گوی سبقت را از دیگر رقبای خواهند ربود و سهم ود را در بازار افزایش خواهند داد.

اثرات پیوستن به WTO در صنعت خودرو :

در حال حاضر صنایع کشور به ویژه صنعت خودرو در برابر پیوستن به سازمان بارت (WTO) بسیار متزلزل هستند و در شرایط کنونی هیچگونه توان رقابتی با محصولات مشابه وارداتی را به لحاظ قیمت، کیفیت و کارکرد ندارند. همچنین با توجه به امل زیر اهمیت تغییر در نحوه نگرش به محصولات صنعت خورو، در صورت الحاق ثور به WTO بیش از هر زمان احساس می‌شود:

روند افزایشی هزینه‌ها و بهای تمام شده محصولات صنعت خودرو کشور .

روند کاهشی نرخ سود شرکتهای خودروساز داخلی .

فشارروز افزون مصرف‌کنندگان و مشتریان به منظور کاهش قیمت خودروهای ساخت خل .

نزدیک شدن زمان اشباع بازار، با توجه به عدم امکان صادرات محصولات خودروی ثور .

فشار روزافزون از داخل کشور به منظور آزادسازی واردات خودرو .

تمامی این عوامل به دنبال رفع مشکلات فوق و حفظ و گسترش سهم بازار صنعت و درو کشور می‌باشند.

از آنجاییکه موج پیوستن به سازمان تجارت جهانی (WTO) به کشور ما نیز به رعت خواهد رسید، صنایع داخلی به منظور بقای خود راهی جز تغییر و تحول در سه ینه بهای تمام شده قیمت، کیفیت و کارکرد ندارند. یکی از موارد مهم تغییر و تحول در ه گزینه فوق، قیمت و بهای تمام شده محصولات شرکت است. تغییر در نظام کنونی

صنعت خودرو نیازمند نگرش جدید به نحوه تعیین بهای تمام شده و قیمت فروش محصولات شرکت می‌باشد. به منظور پیاده‌سازی چنین تغییری و رسیدن به اهداف فوق باید نظام هزینه‌یابی هدفمند^۱ که یکی از فنون مدیریت هزینه است سرلوحه امور قرار گیرد. این نظام که در تمامی شرکت‌های معتبر خودروساز جهانی^۲ مورد استفاده قرار می‌گیرد، ابزار مهمی جهت دستیابی به بهای تمام شده و قیمت فروش مناسب و قابل رقابت محسوب می‌شود. به‌کارگیری این نظام راهکاری اساسی در خصوص امان ماند صنایع کشور از اثرات الحاق ایران به WTO قلمداد می‌گردد.

اولین آثار الحاق کشور به سازمان تجارت جهانی به‌صورت عمده در بخش صنعت ایلامت بروز و ظهور خواهد نمود. در این میان استراتژیک‌ترین بخش صنعت کشور صنعت خودروسازی است و به تبع آن در بین شرکت‌های خودروسازی کشور، شرکت ایران خودرو با دارا بودن سهمی در حدود دوسوم از تولیدات خودرو در ایران بنگاه‌هایی است که تأثیرات عمده‌ای را در صورت الحاق به WTO پذیرا خواهد بود.

ضرورت ایجاد سیستم هزینه‌یابی هدفمند:

صنایع خودروسازی از جمله گروه‌های فعالیتی است که دارای مزیت رقابتی نبوده نسبت به منابع مورد استفاده در این صنعت از ارزش افزوده بسیار پایین‌تری برخوردار بوده است. جهت کارایی هر چه بیشتر و رقابتی شدن صنعت خودروسازی کشور، باید با ایجاد یک سیستم هزینه‌یابی هدفمند با اجماع کارشناسان و صاحب نظران رشته‌ها حسابداری، مدیریت صنعتی، اقتصاد، مهندسی و غیره به حداقل بهای تمام شده هم‌راستا با کیفیت قابل قبول و منطبق با استانداردهای روز دنیا دست یابیم.

در حال حاضر به‌واسطه وجود شرایط بسته و شبه انحصاری حاکم بر بازار خودرو کشور و عدم توازن عرضه با تقاضا، امکان ظهور و بروز نتایج خطرناک، روند مذکور به تعویق و تاخیر انداخته است. واقعیت این است که پیوستن کشور به WTO و به تبع آن آزاد شدن واردات خودرو، تهدید و خطر اصلی است که صنعت خودرو کشور با آن مواجه است. نظام فعلی قیمت‌گذاری محصولات صنعت خودرو بر پایه نظام سنتی (روند

۱- Target Costing

۲- شرکت‌های معتبر خودروساز آمریکایی و ژاپنی (از قبیل جنرال موتورز و تویوتا).

حاسبه مجموع هزینه‌ها (بهای تمام شده به علاوه سایر هزینه‌هایی که محقق می‌شود)^۱،
اشده که موجب تولید محصولات با قیمت تمام شده بالا می‌گردد و در شرایط رقابتی
دن بازار و باز شدن مرزها بر روی خودروهای وارداتی و افزایش فشار مشتریان جهت
اهش قیمت محصولات، اقتصادی اداره کردن صنعت خودرو بسیار دشوار و با
عدودیت‌های قابل توجه مواجه خواهد شد. به منظور دستیابی به اهداف و دورنماهای
بین شده و مقابله با خطرات و کاستی‌های مذکور، ضروری است به سرعت نظام
ینه‌یابی هدفمند را در صنایع خودروسازی کشور تدوین و به مرحله اجرا گذاشت.

هزینه‌یابی هدفمند مجموعه روشهای مدیریتی و ابزارهایی است که اهداف هزینه و
الیت‌ها را در طراحی و برنامه‌ریزی محصولات جدید هدایت می‌کند تا پایه‌ای برای
ترل هزینه‌ها در مراحل پی در پی عملیات فراهم آورد و این اطمینان را بدهد که آن
صولات، اهداف سودآوری شرکت را در طول چرخه عمر خود بدست می‌دهند.

فرآیند پژوهش

به منظور پیاده‌سازی نظام هزینه‌یابی هدفمند در شرکت ایران خودرو، ابتدا براساس
رابط بازار و رقابت، نوع و کلاس خودرو و مشخصات کارکردی و کیفیت معین
وصول مورد نظر مشتریان با کمک روشهای آماری و پژوهشهای بازاریابی تعیین
دید. در این رابطه سؤالاتی بشرح ذیل طرح و مبنای شروع پژوهش قرار گرفت:

- خانواده‌های ایرانی در این بازار بیشتر به چه نوع خودروهایی تمایل دارند و تا چه
غی حاضر به خرید آنها می‌باشند به عبارت دیگر، در بازار ایران چه نوع خودروهایی
با چه قیمتی مورد تقاضا است؟

- چه عواملی در تعیین معیارهای ارزیابی برای خرید خودرو و قیمت خودروهای مورد
ضا در ایران موثر است؟

- رقیب بالقوه (و بالفعل) خودروهای مورد پسند (تقاضای) خانوارهای ایرانی در
ارهای خارجی کدامها هستند؟ به عبارت بهتر خودروی سواری مورد تقاضا در ایران
کدام یک از خودروهای خارجی (در بازار جهانی) قابل مقایسه است؟

طبعاً منظور از سوالات فوق، شرایط و مشخصاتی نبوده که خودروهای ساخت داخ و در وضعیت فعلی را با خودروهای موجود در بازارهای بین‌الملل و جهانی مقایسه نموده بلکه در عرف بازار خودرو، این مقایسه میان خودروهایی صورت گرفته که در یک دسته خاص و معین قرار می‌گیرند. یکی از مفاهیم بازارهایی که به وفور در این پژوهش به‌کار گرفته شده است، مفهوم "بخش‌بندی بازار"^۱ است. این راهبرد، استدلال می‌کند که هر بازار از گروه‌های مشتریان مختلفی تشکیل می‌شود که نیازها و خواسته‌های آنها درون هر گروه (یا بخش) مشابه بوده ولی در عین حال بین گروه‌ها (بخش‌ها) تفاوت زیادی را دارد. این گروه‌بندی مشتریان را، "بخش‌بندی بازار" می‌نامند. بدین منظور طریق یک پژوهش گسترده (مطالعات میدانی) در سطح کشور نظرات مردم اخذ گردید. هر حال به علت تمرکز موضوع این پژوهش، بررسی آثار اقتصادی الحاق ایران به WTO، سوالات فوق پیرامون "قیمت و ابعاد خودرو" مورد تحلیل قرار گرفت.

ابزار جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه بوده و از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای مرحله‌ای، استفاده شده است. گستره مکانی برای جمع‌آوری داده‌ها در هفت شهر کشور (با توجه به جمعیت، منطقه آب و هوایی و ...) تهران، تبریز، اصفهان، شیراز، مشهد، رشت و بندرعباس بوده است که در کل ۱۲۷۲۷ خانوار پرسشنامه‌های مورد نظر را تکمیل نمودند. از آخرین ویرایش نرم‌افزار آماری SPSS (ویرایش ۱۱) که در دسترس بوده جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شده است.

با توجه به بافت جمعیتی شهر تهران (در مقایسه با سایر شهرها) تقریباً ۵۱٪ نمونه‌ها در این شهر تکمیل گردیده است. تقریباً ۲۷٪ از خانوارهای کل کشور دارای خودرو می‌باشند. همچنین ۲۵٪ از خانوارها تمایل دارند در دو سال آینده خود، خریداری نمایند. درآمد ۴۳٪ از خانوارها بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ هزار تومان در ماه بوده است. تجزیه و تحلیل‌های انجام گرفته در زمینه بخش‌بندی بازار نشان‌دهنده وجود ۶ بخش متمایز در بازار ایران می‌باشد. از جدول بخش‌های بازار خودرو کشور (پیوست) تفکیک ابعاد خودرو مورد درخواست، به‌طور کلی می‌توان استنباط نمود که خانوارهای ایرانی عمدتاً به خودروهای کلاس C و D (متوسط و بزرگ) متمایل بوده و این دسته خودروها با توجه به تعداد افراد خانواده‌ها در ایران، از مطلوبیت بیشتری برخوردار

ت. بدین منظور وضعیت فعلی و آتی بازار خودرو کشور به همراه محصولات فعلی و شرکتهای خودرو ساز جهت ارزیابی تصویر شفاف از وضعیت بازار خودرو کشور به گزیده است.

فرضیات پژوهش و نتایج آزمون فرضیات :

به منظور تعیین نوع و اندازه خودروی مورد تقاضا در ایران و عوامل موثر در ضای خودرو ، در این پژوهش فرضیات مختلفی بیان شده است که نتایج آزمون ضیات به شرح زیر می باشد :

ضیه ۱- بین اندازه خودرو مورد نظر خانوارها (کوچک ، متوسط و بزرگ) و قدرت ید آنها (درآمد ماهانه) رابطه معنی داری وجود دارد.

استفاده از آزمون کی - دو در سطح ۵٪ ، فرض صفر (H_0) وجود نداشته و می توان ن کرد که اندازه فعلی خودروهای مالکین خودرو تاثیر در انتخاب اندازه خودروی ن ندارد . به بیان دیگر همه دارندگان خودرو به یک میزان به خرید خودروها با ابعاد وسط و بزرگتر متمایلند.

ضیه ۲- اندازه فعلی خودرو (برای خانوارهای دارای خودرو) تاثیر در انتخاب ازه خودروهای آتی آنها ندارد . نتایج حاصل از تحلیل جداول توافقی و آزمون کای - ، دلیلی برای رد فرض صفر (H_0) وجود نداشته و می توان بیان کرد که اندازه فعلی یدروهای مالکین خودرو تاثیر در انتخاب اندازه خودروی آتی ندارد . به بیان دیگر ه دارندگان خودرو به یک میزان به خرید خودروها با ابعاد متوسط و بزرگتر متمایلند.

ضیه ۳- خانوارهای بدون خودرو با درآمد کم (کمتر از ۲۰۰ هزار تومان در ماه) دتاً به خودروهای با اندازه بزرگتر متمایلند.

نتایج آزمون فرض انجام گرفته ، حاکی از این موضوع است که خانوارهای با قدرت ی کمتر به یک میزان به خرید خودروهای نو و دست دوم متمایل بوده و تفاوت ماهده شده ، از لحاظ آماری معنی دار نبوده است .

مقایسه بخش‌بندی بازار خودرو در ایران با اروپا:

در کشور ما به دلیل عدم بلوغ بازار، چه از نظر اشباع تقاضا و چه از نظر عدم آرای تنوع گسترده محصولات با کلاس‌های مختلف از یک سو و نیز اهمیت بسیار زیاد قدر، خرید مشتریان ایرانی، محوریت بخش‌بندی بازار خودرو براساس قیمت شکل گرفته است. این بخش بندی بازار در کشورهای غربی بدلیل تمرکز بیشتر مشتریان بر کاربر: خودرو تمرکز دارد. با نگاهی به کلاس محصولات تولید شده در کشور، بخش‌بندی قیمت بازار ایران و مقایسه وضعیت قیمت - ابعادی خودروها در بازار اروپا موارد ذیل قابل ذکر است (جدول مقایسه پیوست می‌باشد):

۱- بخش نسبتاً قابل توجهی از تقاضای خودروی ایران در بخش M1 (کمتر از ۴ میلیون تومان) متمرکز گردیده است که در بازارهای اروپایی خودروهای چندانی در این بخش قیمتی وجود ندارد.

۲- در بخش M2 (خودروهای کمتر از ۶ میلیون تومان) که بیشترین درصد تقاضا را، خود اختصاص می‌دهد، محصولی همچون پیکان با کلاس ابعادی بزرگ (حدود C عرضه می‌گردد که در بازار جهانی نیز می‌توان خودروهایی مانند Lada 110 و ada 112 را در این بخش قیمت - ابعادی سراغ گرفت.

۳- در بخش M3 بازار ایران نیز (۶ تا ۸ میلیون تومان)، هم اکنون خودروهای پراید پژو RD به ترتیب در کلاسهای B و D عرضه می‌گردند که در بازار جهانی تعد بسیاری از خودروهای کلاس B و تعداد اندکی از خودروهای کلاس C در این رده قیمت وجود دارند.

۴- در رده‌های قیمتی M4 و M5 (۸ تا ۱۰ میلیون تومان) کلاس‌های C و D بیش از همه مشتریان ایرانی را به خود جلب کرده است که در بازار جهانی نیز بیشترین خودروها در این رده‌های قیمتی در همین دو کلاس عرضه می‌شوند و بنابراین می‌توانند در صورت ایجاد شرایط رقابتی، خودروهای داخلی را با چالشهای جدی مواجه سازند. این موضوع در بخشهای M6 و M7 (بالتر از ۱۵ میلیون تومان) هم صادق است و حتی در این رده بخش شرایط به‌گونه‌ای است که خودروهایی با کلاسهای بالاتری (کلاس E و F و UV و MPV) با قیمتهایی ارزانتر از خودروهای هم‌کلاس ایرانی خود عرضه می‌شوند.

در مجموع با مقایسه ، بخشهای قیمت - ابعادی بازار خودرو ایران و جهان ، و مقایسه با یکدیگر می توان نتیجه گرفت :

در رده های قیمتی M1 و M2 مشتریان ایرانی خودروهایی با کلاس های بالاتر را پسندند. حال آنکه در شرایط کنونی بازار جهانی چنین خودروهایی را عرضه نمی کنند . در رده های قیمتی M3 و M4 و M5 این موضوع بتدریج کمرنگ می شود و فاصله آن کلاسهای موجود در بازار جهانی و کلاسهای مطلوب مشتری ایرانی کاهش می یابد . ویژه در بخش M5 که کلاسهای C و D بیشترین توجه مشتری ایرانی را به خود جلب دهاند ، خودروهای خارجی نیز وجود دارند.

در رده های M6 و M7 خودروهای خارجی با قیمتی کمتر از خودروهای همکلاس انی عرضه می شوند و از نظر رقابت بر سر قیمت از موقعیت برتری برخوردارند.

بنابراین می توان نتیجه گرفت مشتری ایرانی در رده های قیمتی پایین خواهان بروهایی در کلاس بالا می باشد . به عبارت دیگر ، بازار داخلی خودروهای سواری با ار جهانی خودرو همسان و یکنواخت نیست . در نتیجه ، پیوستن ایران به سازمان ارت جهانی و حذف تعرفه های واردات خودرو ، این امکان را در اختیار خودروسازان رگی قرار می دهد تا با کاستن از امکانات جانبی موجود در خودروهای کلاس بالای د قیمت آنها را تا حد استطاعت مالی اکثر مشتریان ایرانی کاهش دهند. که البته این ضوع در رده های قیمتی میانی و بالایی (M4 به بعد) به نفع خودروهای خارجی تغییر کند و بنابراین شرایط را برای خودروسازان ایرانی دشوارتر می کند . چرا که در این شهای قیمتی ، حتی بدون کاستن از امکانات جانبی خودروهای خارجی ، این خودروها توانند از نظر قیمتی نیز با خودروهای ایرانی مقابله نمایند. خلاصه آنکه در صورت ستن ایران به WTO خودروسازان ایرانی با چالشی جدی جهت کاهش قیمت بروهای خود مواجه خواهند شد . در این میان راه چاره برای خودروسازان داخلی آن ت که پیش از بوجود آمدن چنین محیط رقابتی شدید ، خود را برای مقابله با رقبا آماده زند. از این رو ، لازم است با مبنا قراردادن سقف استطاعت مالی اکثر مشتریان ایرانی ، بروهای خود را در کلاسهای مطلوب این مشتریان تولید و عرضه نمایند. یکی از حل های مناسب برای رسیدن بدین مقصود ، تکنیک هزینه یابی هدفمند می باشد. به نحوی

که با استفاده از این روش بتوان خودروهای با کلاس بالاتر با قیمتهای هدف مورد تقاضای بازار عرضه نمود.

پژوهشها و بررسیهای بعمل آمده نشان می‌دهد که عمده مشتریان ایرانی تمایل دارند خودرویی را خریداری نمایند که به لحاظ ابعادی در حد کلاسهای C و D باشد. این نوع خودروهای در رده قیمتی M4 و M5 (۸ تا ۱۰ میلیون تومان) قرار دارند. از طرف بیشترین خودروهایی که در بازار جهانی تولید و عرضه می‌شوند نیز در این رده قرار می‌گیرند. بنابراین در صورتیکه شرکت ایران خودرو بتواند خودروهایی در سطح این رده (M4 و M5) را با قیمتی پایین‌تر (به‌طور مثال در حد رده M3) تولید و به بازار عرضه نماید، ضمن کسب درصد قابل توجهی از بازار داخلی، توانایی رقابت با خودروها؛ وارداتی را نیز خواهد داشت.

خودروی سواری پژو ۴۰۵ به جهت برخورداری از رده کلاسی D از یک طرف توانایی کاهش قیمت تمام شده آن از سوی شرکت سازنده، و همچنین مقبولیت آن (به لحاظ فنی و سایر موارد ذکر شده) نزد جامعه ایرانی، می‌تواند مورد مناسبی برای پیاده‌سازی نظام هزینه‌یابی هدمند محسوب شود.

در حال حاضر نحوه تعیین قیمت تمام شده و همچنین قیمت‌گذاری محصولات د صنعت خودرو کشور با استفاده از روش محاسبه مجموع هزینه‌ها به اضافه درصد سود به پیشنهاد مدیریت انجام می‌گیرد. این روش باعث گردیده است تا حساسیتی در خصوص افزایش غیرمنطقی هزینه‌ها صورت نگیرد و در نتیجه قیمت فروش و بهای تمام شده محصولات به نحو بی‌رویه‌ای همه ساله افزایش یابد. از آنجایی که بحث واردات خودرو و رقابت در بازارهای داخلی و خارجی مطرح می‌باشد و از طرفی مشتریان نیز همواره خواستار کاهش قیمت خودروهای داخلی می‌باشند، لذا دستیابی به قیمت تمام شده بهینه و قیمت فروش قابل رقابت از طریق نظام قیمت‌گذاری روش محاسبه مجموع هزینه‌ها امکان‌پذیر نمی‌باشد. به همین دلیل شرکتهای خودروساز داخلی به تبعیت خودروسازان معتبر خارجی، ناچار هستند از نظام هزینه‌یابی هدمند استفاده نمایند.

Cost Plus method



قیمت = سود + هزینه / بهای تمام شده

Target Costing /Pricing method



هزینه / بهای تمام شده هدف = سود هدف - قیمت رقابتی هدف

نحوه پیاده‌سازی نظام هزینه‌یابی هدفمند در شرکت ایران خودرو :

از آنجاییکه نظام هزینه‌یابی هدفمند برای اولین بار در کشور اجرا و پیاده‌سازی می‌گردد ، لذا به منظور پیاده‌سازی موفق آن ، لزوم ایجاد زمینه‌های مناسب در شرکت را ر پی خواهد داشت . اهم آن عبارتند از :

- **فعالیت‌های فرهنگی :** موفقیت این نظام مستلزم تغییر و تحول فرهنگی در نگرشها ، گوهای ذهنی ، باورها و عادات سطوح مختلف مدیریتی و روشها و شیوه‌های مدیریت و اداره شرکت است . به تعبیر دیگر باید در تمام سطوح شرکت و سازندگان و امین‌کنندگان قطعات فرهنگ‌سازی لازم در خصوص کاهش هزینه‌صورت گیرد .

- **همکاری تنگاتنگ با شرکتهای تامین‌کننده مواد و قطعات :** خط‌مشی و نظام هزینه‌یابی مذکور باید در تمامی شرکتهای تامین‌کننده مواد و قطعات به مورد اجرا گذاشته شود . تامین بموقع و با قیمت تعیین شده قطعات به شرکت تولیدکننده ، نقش بسیار مهمی در پیاده‌سازی نظام مذکور دارد .

۱- **همکاری بین واحدهای مختلف شرکت :** این نظام مستلزم همکاری و اشتراک مساعی بخشهای مالی ، خرید ، مهندسی ، برنامه‌ریزی و تامین مواد ، بازاریابی و فروش و سایر واحدهای مرتبط می‌باشد .

به همین دلیل یک تیم با مسئولیتها و اختیارات لازم و کافی برای رهبری و هدایت اجرای نظام هزینه‌یابی هدف راه‌اندازی گردید و مسئولیت آن برعهده واحد امور مالی حول شد . پس از ایجاد زمینه‌های مناسب در شرکت ایران خودرو ، نظام هزینه‌یابی

مذکور مطابق روشهایی که در شرکتهای معتبر خودروساز جهانی پیاده‌سازی و اجرا گردید، در این شرکت نیز، به صورت زیر طرح‌ریزی و به مرحله اجرا درآمد. با استفاده از بررسیهای آماری و پژوهشهایی بازاریابی ذکر شده، خودرو سوار پژو ۴۰۵ که مشترکات زیادی با خودروهای پارس، سمند و آردی دارد به عنوان نمونه در نظر گرفته شده و سعی گردیده است تا قیمت خودروی مذکور که به عنوان شاخص در محصولات شرکت ایران خودرو محسوب می‌شود، کاهش داده شود. مراحل پیاده‌سازی نظام فوق شامل موارد زیر است:

مرحله اول - تعیین قیمت فروش هدف^۱:

ابتدا براساس کشش و شرایط بازار و با در نظر گرفتن مجموعه عوامل و شرایط اثرگذار، مبلغ و قیمت فروش نهایی هر خودرو که مشتری و مصرف‌کننده نهایی حاضر به پرداخت آن خواهد بود، محاسبه و تعیین گردید. مطالعات و بررسیهای ذکر شده در فوق نشان می‌دهد، عمده مشتریان متقاضی خودرویی می‌باشند که در بخش M3 باز (یعنی محدوده قیمتی ۶ تا ۸ میلیون تومان) قرار داشته باشد. لذا پس از انجام بررسیها لازم و پژوهشهای کارشناسی که بر روی سیکل تولید خودروی مذکور بعمل آمد مشخص گردید شرکت ایران خودرو توانایی تولید و ارایه محصول مذکور را به قیمت ۵ میلیون ریال دارا می‌باشد.

$$۷۵۰۰۰۰۰۰ \text{ ریال} = \text{قیمت فروش هدف}$$

مرحله دوم - تعیین قیمت فروش خودرو پژو ۴۰۵ برای شرکت ایران خودرو:

در این مرحله کلیه عوارض قانونی و مالیات و بیمه شخص ثالث هر دستگاه خودرو محاسبه و از قیمت فروش هدف مرحله اول کسر می‌گردد و قیمت فروش کارخانه برای محصول پژو ۴۰۵ بدست می‌آید.

۳٪ مالیات وزارت دارایی - بیمه شخص ثالث - ۳٪ عوارض شماره‌گذاری - قیمت فروش هدف = قیمت فروش کارخانه (Sales Price)

$$۲۱۷۴۰۰۰ - ۲۳۵۶۰۰ - ۲۳۱۲۰۰۰ - ۷۵۰۰۰۰۰ = ۷۰۲۷۸۴۰۰ \text{ ریال}$$

مرحله سوم - تعیین بهای تمام شده هدف محصول :

با توجه به اهداف و برنامه‌های شرکت ، شرایط بازار ، مقدار فروش و سایر عوامل حاشیه سود معقول و میزان سود منطقی هر واحد خودرو توسط مدیریت تعیین و به عنوان عامل اصلی تداوم حیات شرکت مشخص می‌گردد . مابه‌التفاوت قیمت فروش محصول با سود مذکور ، بهای تمام شده هدف محصول را تشکیل می‌دهد که به عنوان هدف تعیین و در جهت دستیابی به آن همه منابع و امکانات به کار گرفته می‌شود.

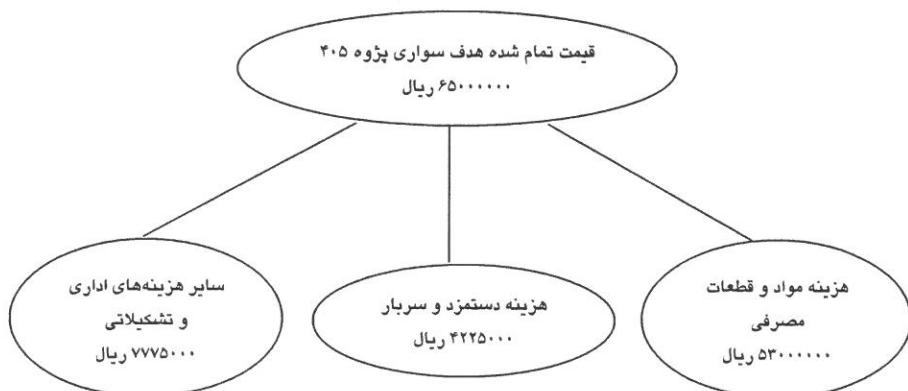
سود مورد انتظار شرکت - قیمت فروش کارخانه = قیمت تمام شده هدف (Target Cost)

$$۵۲۷۸۴۰۰ - ۷۰۲۷۸۴۰۰ = ۶۵۰۰۰۰۰۰ \text{ ریال}$$

مرحله چهارم - تعیین سقف رقم هر یک از سرفصل‌های اصلی تشکیل‌دهنده قیمت

تمام شده هدف :

براساس محاسبات و ارزیابی‌های کارشناسی از قبیل فنی و مهندسی ، بازاریابی ، مالی و غیره سهم هر یک از سرفصل‌های اصلی تشکیل‌دهنده بهای تمام شده هدف (شامل مواد مصرفی ، دستمزد و سربار و سایر هزینه‌ها) محاسبه و به عنوان سقف هزینه هدف هر سرفصل تعیین می‌گردد . لازم بذکر است که مجموع کل هزینه‌های ذکر شده باید حد اکثر برابر با قیمت تمام شده هدفی باشد که در مرحله سوم تعیین شده است .

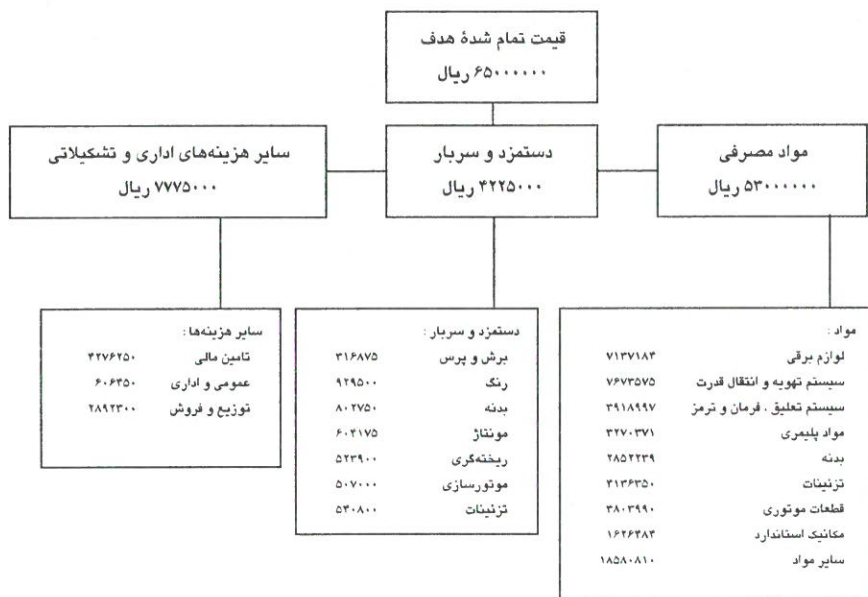


مرحله پنجم - تعیین سقف مبلغ هزینه هدف زیرمجموعه ها :

در این مرحله نیز یک سطح پایین تر از مرحله قبل ، براساس بررسیهای کارشناسی (فنی و مهندسی) سقف رقم هر یک از عناصر تشکیل دهنده سرفصل های اصلی هزینه تعیین و به عنوان مبلغ هدف ملاک عمل قرار می گیرد.

عناصر مذکور شامل ریز سرفصل های اصلی هزینه از جمله ریز اقلام تشکیل دهند، مواد مصرفی ، دستمزد و سربار و سایر هزینه ها است که مجموع آنها نیز ، باید حداکثر معادل سرفصل های مذکور باشد .

در خصوص مواد مصرفی که توسط سازندگان قطعات تولید و ارایه می شود تامین کنندگان در عین حال که می باید از سود مناسب و متعارف برخوردار گردند می باید مواد و قطعات مورد نیاز شرکت را به قیمت تعیین شده ارایه نمایند و بدین منظور همکاری و اشتراک مساعی دو جانبه جهت کاهش و بهای تمام شده و مواد و قطعات و دستیابی به قیمت هدف تعیین شده الزامی است . همچنین در زمینه کاهش و کنترل هزینه های دستمزد و سایر هزینه های اداری و تشکیلاتی نیز ، مستلزم همکاری و اشتراک مساعی بخشهای مختلف کارخانه اعم از مالی ، مهندسی ، بازاریابی ، تولید و سایر واحدهای مرتبط است .



مرحله ششم - تصویب برنامه‌ای مدون از سوی مدیریت شرکت به منظور
. دستیابی به نظام هزینه‌یابی هدفمند :

دستیابی به چنین برنامه‌ای مستلزم عزم همگانی کارکنان (از سطوح بالای مدیریت تا
. پایین‌ترین سطح کارخانه) می‌باشد . برنامه حصول به قیمت هدف باید سرلوحه اصلی
. مور شرکت قرار گیرد تا فرهنگ هزینه‌یابی هدفمند در تمام سطوح شرکت جاری شود .

نتیجه :

در پایان متذکر می‌گردد که به منظور اجرای موفق این نظام ، کلیه شرکتهای تابعه و
. همچنین تولیدکنندگان قطعات و تامین‌کنندگان مواد اولیه نیز باید ضمن حفظ کیفیت و
. کارکرد محصولات خود ، نظام مذکور رادر شرکتهای خود به مرحله اجرا بگذارند . به
. تعبیر دیگر این که تامین‌کنندگان قطعات و خدمات موظف هستند محصولات خود را با
. قیمت و کیفیتی که شرکت سازنده محصول نهایی برای آنان تعیین و هدفگذاری می‌کند ،
. رایه نمایند .

جرای موفقیت‌آمیز این نظام مستلزم رعایت موارد زیر می‌باشد :

- ۱- توجه خاص مدیریت ارشد و به تبع آن سایر مدیران و مسئولان به اهمیت این مقوله .
- ۲- ایجاد فرهنگ کاهش هزینه در سطح شرکت و شرکتهای تابعه .
- ۳- مشتری‌مداری واقعی .
- ۴- هدایت تامین‌کنندگان مواد و قطعات با توجه به نظام هزینه‌یابی هدفمند .
- ۵- به‌کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی جامع و یکپارچه و استفاده از تکنیک ERP¹
- ۶- سهیم نمودن کارکنان تمام سطوح در دستاوردهای شرکت .
- ۷- نظام هزینه‌یابی مذکور باید کاملاً با استراتژی‌ها و برنامه‌ریزی‌های سود شرکت
مرتبط باشد و گره بخورد .
- ۸- یکی از مهمترین مراحل پیاده‌سازی نظام هزینه‌یابی هدفمند، به‌کارگیری یک سیستم
برآورد بهای تمام شده کارآمد و ماهر است . براساس چنین سیستم‌هایی ، اطلاعات
آماری بهای تمام شده تبدیل به ابزاری برای برنامه‌ریزی تمام شده و تجزیه و تحلیل
صحیح آن می‌شود .

۹- و بالاخره مفهومی ناب و یکسان از بهای تمام شده و مفاهیم آن به شاغلین ارایه شود، چرا که مهندسان و طراحان تحت آموزشهای حسابداری بهای تمام شده قرار نگرفته‌اند، بنابراین بهای تمام شده برای آنها باید قابل مشاهده باشد.

در نتیجه در صورت اجرای موفقیت‌آمیز نظام هزینه‌یابی هدفمند، انواع اتلافها، ضایعات، دوباره‌کاریها، عدم حساسیت‌ها که موجب تحمیل هزینه‌های سنگین در شرکت می‌شود، به میزان چشمگیری کاهش یافته و بهای تمام شده محصول پژو کاهش قابل توجهی از مبلغ فعلی ۹۸ به ۶۵ میلیون ریال یابد.

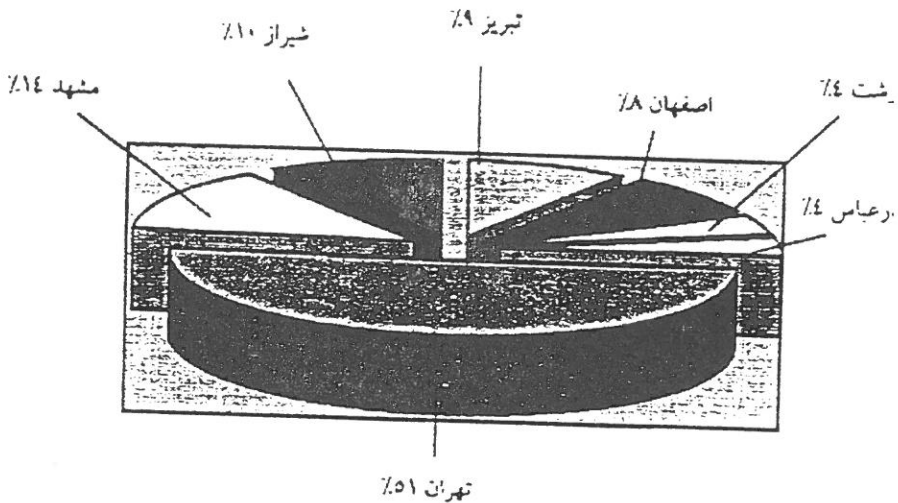
پیوستها:

اندازه نمونه در هر شهر^۱

شهر	اندازه نمونه برحسب خانوار	درصد
تهران	۶۵۰۴	۵۱٪
مشهد	۱۸۱۹	۱۴٪
شیراز	۱۲۲۰	۱۰٪
تبریز	۱۱۴۹	۹٪
اصفهان	۱۰۱۹	۸٪
رشت	۴۹۹	۴٪
بندرعباس	۵۱۷	۴٪
کل	۱۲۷۲۷	۱۰۰٪

۱ - مغایرت اندک تعدادی خانوارها در برخی از جداول بدلیل عدم پاسخ‌گویی همان تعداد خانواده به آن سؤال مورد آزمون می‌باشد. لازم بذکر است که در این پژوهش برای ۱۳۰۰۰ خانواده پرسشنامه ارسال شده که ۱۲۷۲۷ خانواده پرسشنامه را پر کرده‌اند.

توزیع نمونه در هر شهر



جدول زیر بخش‌بندی بازار خودروسواری براساس قیمت، برای شهرهای مورد
 رخواهی آرایه شده است .

بودجه خرید خودرو آینده

ارقام به درصد

بخش	رده قیمتی	تهران	مشهد	اصفهان	تبریز	شیراز	رشت	بندرعباس
M1	۲-۴ میلیون تومان	۲۸	۴۰	۳۹	۳۰	۳۲	۳۷	۲۸
M2	۴-۶ میلیون تومان	۳۲	۳۶	۳۷	۳۶	۳۲	۳۷	۴۳
M3	۶-۸ میلیون تومان	۱۹	۱۲	۱۲	۱۲	۱۷	۱۳	۱۸
M4	۸-۱۰ میلیون تومان	۷	۴	۴	۵	۶	۵	۴
M5	۱۰-۱۵ میلیون تومان	۷	۴	۴	۵	۶	۵	۴
M6	۱۵-۲۵ میلیون تومان	۲	۰/۵	۱	۰/۸	-	۱	۱
M7	بیشتر از ۲۵ میلیون تومان	۲	۰/۷	۰/۴	۱/۷	۱	-	-

بخشهای بازار	رده قیمتی خودرو (میلیون تومان)	درصد توزیع بخشهای بازار
M1	۳-۴	۳۲-۴
M2	۴-۶	۳۳/۹
M3	۶-۸	۱۶/۲
M4	۸-۱۰	۸/۷
M5	۱۰-۱۵	۶/۰
M6	۱۵-۲۵	۱/۵
M7	بالای ۲۵	۱/۳

داده‌های جمع‌آوری شده از پرسشنامه برحسب مالکین، قصد خرید و درآمد ماهانه قیمت خودروی مورد تقاضا در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول مالکین خودرو

زمان خرید در آینده	خانوار فاقد خودرو	خانوار دارای خودرو	جمع	درصد
تا ۶ ماه آینده	۲۷۴	۳۱۶	۵۹۰	۴/۶
بین ۶ تا یکسال آینده	۳۷۰	۴۱۴	۷۸۴	۶/۲
بین یکسال تا دو سال آینده	۹۶۳	۸۰۰	۱۷۶۳	۱۳/۸
بیشتر از دو سال آینده	۳۴۵۷	۲۰۵۲	۵۵۰۹	۴۳/۳
قصد خرید خودرو نداریم	۲۸۶۳	۱۱۰۹	۳۹۷۲	۳۱/۱
بی‌جواب	۵۶	۵۳	۱۰۹	۱
جمع	۷۹۸۳	۴۷۴۴	۱۲۷۲۷	۱۰۰

خانوارهایی که قصد خرید خودرو در آینده را دارند

شرح	تعداد خانوار	درصد
دارای خودرو هستم	۳۷۷۴	۳۷/۵
فاقد خودرو هستم ولی قبلاً داشته‌ام	۳۰۵۴	۲۴
فاقد خودرو هستم و قبلاً هم نداشته‌ام	۲۸۶۸	۲۸/۲
بی‌جواب	۳۱	۰/۳
جمع	۱۲۷۲۷	۱۰۰

جدول درآمد ماهانه خانوارها

درصد	تعداد خانوار	درآمد ماهانه خانوار
۲۸/۲	۳۵۸۵	کمتر از ۱۰۰ هزار تومان
۴۲/۸	۵۴۵۴	بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ "
۲۴/۱	۳۰۷۶	بین ۲۰۰ تا ۴۵۰ "
۴/۲	۵۴۱	بالاتر از ۴۵۰ "
۰/۷	۷۱	بی جواب
۱۰۰	۱۲۷۲۷	جمع

جدول فوق بیانگر این است که حدود نیمی از افراد جامعه (۴۲/۸ %) درآمدی بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ هزار تومان دارند و ۷۰٪ پاسخ دهندگان کمتر از ۲۰۰ هزار تومان درآمد ماهانه خود را اعلام نموده‌اند.

جدول بخش‌بندی قیمت - ابعادی بازار داخلی خودروهای سواری (مقداری)

محدوده قیمت	Total	خیلی کوچک A	کوچک B	متوسط C	بزرگ D	خیلی بزرگ E,F	بی‌اهمیت
کمتر از ۲ میلیون تومان	۶۳۵	۱۴	۶۶	۳۹۴	۸۴	۲۱	۵۶
۲-۳ میلیون تومان M1	۷۶۶	۱۵	۵۹	۵۲۲	۱۱۱	۲۸	۳۱
۳-۴ میلیون تومان M2	۸۱۳	۷	۲۶	۵۶۲	۱۴۶	۳۷	۳۵
۴-۶ میلیون تومان M3	۳۸۹	۵	۱۸	۲۰۸	۱۱۰	۲۸	۲۰
۶-۸ میلیون تومان M4	۲۰۶	۱	۶	۷۴	۹۴	۲۳	۸
۸-۱۰ میلیون تومان M5	۱۴۵	۱	۳	۴۰	۷۵	۱۹	۷
۱۰-۱۵ میلیون تومان M6	۳۵	۰	۱	۸	۲۰	۵	۱
بی‌جواب	۱۵	۰	۲	۴	۱	۳	۵
جمع	۳۰۳۷	۴۵	۱۸۲	۱۸۲۶	۶۵۸	۱۶۵	۱۶۴

جدول بخش‌بندی قیمت - ابعادی بازار داخلی خودروهای سواری (درصد)

بخش بازار	خیلی کوچک A	کوچک B	متوسط C	بزرگ D	خیلی بزرگ E,F	بی‌اهمیت
M1	۲٪	۸٪	۶۸٪	۱۴٪	۴٪	۴٪
M2	۱٪	۳٪	۶۹٪	۱۸٪	۵٪	۴٪
M3	۱٪	۵٪	۵۳٪	۳۸٪	۷٪	۵٪
M4	۱٪	۳٪	۳۶٪	۴۵٪	۱۱٪	۴٪
M5	۱٪	۲٪	۲۳٪	۵۷٪	۱۴٪	۳٪
M6	۱٪	۲٪	۲۳٪	۵۷٪	۱۴٪	۳٪
M7	۰٪	۰٪	۲۳٪	۵۵٪	۱۴٪	۸٪

جدول مقایسه درآمد خانوار و قیمت خودروهای مورد تقاضا در کشور

جمع	درآمد خانوار ماهیانه				بخش بازار	
	کمتر از صد هزار تومان	بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ هزار تومان	بین ۲۰۰ تا ۴۵۰ هزار تومان	بیش از ۴۵۰ هزار تومان		
۶۴۵	۲۲۰	۲۹۵	۱۱۰	۱۰	زیر ۲ میلیون تومان	-
۷۷۷	۱۵۲	۳۹۸	۲۰۶	۲۰	۳ تا ۴ میلیون تومان	M1
۸۱۴	۱۰۷	۳۶۵	۲۹۰	۵۲	۴ تا ۶ میلیون تومان	M2
۳۸۹	۳۲	۱۴۷	۱۷۸	۳۲	۶ تا ۸ میلیون تومان	M3
۲۰۹	۱۱	۴۸	۱۰۷	۴۲	۸ تا ۱۰ میلیون تومان	M4
۱۴۵	۷	۳۴	۶۸	۳۶	۱۰ تا ۱۵ میلیون تومان	M5
۳۵	۳	۵	۱۴	۱۲	۱۵ تا ۲۵ میلیون تومان	M6
۳۳	۳	۱۰	۱۰	۱۰	بیش از ۲۵ میلیون تومان	M7
۲۵	۴	۵	۱۵	۱	بی‌جواب	-
۳۰۷۲	۵۵۰	۱۳۰۷	۹۹۸	۲۱۷	جمع	

جدول قیمت خودروهای مورد تقاضا

کد بخش	قیمت مورد تقاضا برای خودرو	تعداد خانوار	درصد	درصد انباشته
M1	بین ۳ تا ۴ میلیون تومان	۷۷۷	۳۲/۴	۳۲/۴
M2	بین ۴ تا ۶ میلیون تومان	۸۱۶	۳۳/۹	۶۶/۳
M3	بین ۶ تا ۸ میلیون تومان	۳۸۹	۱۶/۲	۸۲/۵
M4	بین ۸ تا ۱۰ میلیون تومان	۲۰۹	۸/۷	۹۱/۲
M5	بین ۱۰ تا ۱۵ میلیون تومان	۱۴۵	۶/۰	۹۷/۲
M6	بالاتر از ۱۵ میلیون تومان	۳۵	۱/۵	۹۸/۷
M7	بیشتر از ۲۵ میلیون تومان	۳۳	۱/۳	۱۰۰
	جمع		٪۱۰۰	-

جدول بخش‌بندی قیمت - ابعادی بازار خودروی سواری اروپا

کد بخش	رده قیمتی (یورو)	عموماً (کلاسهای غالب)	بعضاً
M1	کمتر از ۵۰۰۰	هیچ کلاسی وجود ندارد	هیچ کلاسی وجود ندارد
M2	۵۰۰۰ - ۷۵۰۰	A	B,C
M3	۷۵۰۰ - ۱۰۰۰۰	B	C,A
M4	۱۰۰۰۰ - ۱۲۵۰۰	C	B
M5	۱۲۵۰۰ - ۱۸۷۵۰	D	C,SUV,MPV
M6	۱۸۷۵۰ - ۳۱۲۵۰	E,SUV,MPV	D,G
M7	بیشتر از ۳۱۲۵۰	F,G,SUV	E

برای مقایسه بازار خودرو ایران از نظر طبقه‌بندی قیمتی و با ابعاد بازار استاندارد انی طبقه‌بندی بازار اروپایی با بخش‌بندی بازار ایران مقایسه و در جدول زیر نشان می‌شود.

جدول مقایسه بخش‌بندی قیمت - ابعادی بازار خودرو داخلی و بازار جهانی

کد بخش	رده قیمتی (میلیون تومان)	مبلغ معادل یورو	کلاسهای مطلوب در بازار ایران		بعضاً	
			کلاس غالب	کلاس دوم	عموماً	بعضاً
M1	۴ تا ۳	۵۰۰۰ - ۳۷۵۰	C	A	کلاسی وجود ندارد	کلاسی وجود ندارد
M2	۶ تا ۴	۷۵۰۰ - ۵۰۰۰	C	D	A	B,C
M3	۸ تا ۶	۱۰۰۰۰ - ۷۵۰۰	C	D	B	C,A
M4	۱۰ تا ۸	۱۲۵۰۰ - ۱۰۰۰۰	D	C	C	B,C
M5	۱۵ تا ۱۰	۱۸۷۵۰ - ۱۲۵۰۰	D	C	D	C,SUV,MPV
M6	۲۵ تا ۱۵	۳۱۲۵۰ - ۱۸۷۵۰	D	C	E,SUV,MPV	D,C
M7	بالای ۲۵	بیش از ۳۱۲۵۰	D	C	F,G,SUV	E

منابع و مأخذ

منابع فارسی :

- ۱- ایران وگات - جنگ صنعت - ش - ۲۱
- ۲- ادیب حسین . (۱۳۸۱) . کتاب بررسی الحاق ایران به WTO
- ۳- امید بخش اسفندیار - طارم سری مسعود . (۱۳۷۲) . آشنایی با گات و بررسی آذ تبعات الحاق ایران - موسسه مطالعات بازرگانی.
- ۴- بررسی پیوستن ایران در گات - متن سخنرانیهای ارایه شده در سمینار وزارت معاد
- ۵- بهکیش مهدی ، ایران وگات - آیینة اقتصادی - ش - ۲۲
- ۶- بهنام مجتهدی ایرج ، شرکتهای چند ملیتی در صحنه اقتصاد جهانی - اطلاع سیاسی، اجتماعی - ش - ۸۲ .
- ۷- حکیمیان ، محمدحسین . (۱۳۷۵) . بررسی آثار عضویت ایران در سازمان جهاد تجارت بر بخش صنعت . سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران .
- ۸- سازمان مدیریت صنعتی . (۱۳۷۶) . بررسی آثار و تبعات عضویت ایران در سازمان جهانی تجارت بر صنعت ، وزارت صنایع .
- ۹- عضویت ایران در گات - نماینده اتاق بازرگانی در کمیسیون گات ، اتاق بازرگانی ش - ۵ .
- ۱۰- عیسیان ، جبار . (۱۳۷۶) . آثار حقوقی الحاق ایران به سازمان تجارت جهاد پایان‌نامه کارشناسی ارشد ، دانشکده حقوق دانشکده تهران .
- ۱۱- کولائی الهه ، نقش اکودر توسعه اقتصادی - صنعت روز - ش - ۲۲ .
- ۱۲- کتاب گات ریزنی و شناخت - مجموعه مقالات ، فصلنامه مرکز مطالعات بازرگانی
- ۱۳- گات و الحاق چین - اتاق بازرگانی - ش - ۴۴ .
- ۱۴- گات و تاثیر آن بر بازرگانی خارجی ایران - گمرک ش - ۱۱ .
- ۱۵- گلچی ، منصور . (۱۳۷۹) . سازمان تجارت جهانی و بررسی اثرات آن در ایر نشریه فولاد ، سال ۶ ش ۶۱ ، فروردین .

- میرمحمد صادقی ، علی اصغر . تحلیلی بر پیامدهای عضویت جمهوری اسلامی ایران - سازمان تجارت جهانی . پنجمین کنفرانس سیاستهای پولی و ارزی ، اردیبهشت ۷۴ . ان .

- نگرانیهای خاص کشورهای در حال توسعه ازگات - تازههای اقتصادی - ش - ۳۹ .

بع لاتین :

- 1-Anthony A Akkinson , Rajiv D.Bander , Robert S.Kaplan , S.Ma Young.(1997).**Management Accounting**,second Edition,Printice Ha
- 2-Barfield Jesset ,(1999). " Cost Accounting " , South Western , Thi Edition.
- 3-Brimsom J.A.(1998)." Cost Management for Todays Advanc Manufacturing " . Harvard Business School Press.
- 4-Cost Management Magazine , May -June 2002
- 5-Cooper , R & Kaplan . R.S ,(1999)." The Design of Cost Managemen Systems " . Prentice Hall Second edition.
- 6-David E.Keys, CMA, CPA ,(1995).and Anton Van Merv Management Accounting – Fall 1999 . Inarnational Inc.
- 7-International Journal of Strategic Cost Management , Autumn 1998 Tom Albright.
- 8-Journal of Cost Management March -April 2001 , PP : 22-30
- 9-Journal of Cost Management , Summer 2001
- 10-Nick Mabey and Richard M.Nnally , Open Market Matter : T Benefits of Trd & Investment liberalization , 1998 .
- 11-The Developmaent Impact of Trade Liberalization under GATS, T secretariat council meeting of 18 may 1999 .
- 12-TSO Tak Wong K A Narrow Impact on chiana's Automobile Indust from WTO.
- 13-The Role of Quality Costs in TQM . MCB University Press , Ju 2001 .
- 14-US Department of Commerce – Australia – Automotive Aftermark Industry , 1999 , Http : //Srategic . gc.ca.
- 15-US Department of Commerce –Colombia –Automotive Parts ar Accessories – 1988 , Http ://Strategic . gc . ca.
- 16-Zhao yi – bing " Effects of WTO Membership on Chian' s in Industri Focusing on the Auto Industry –Asia Economic Review , 4th quarter 200