

أثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير: دراسة حالة الكويت.
**The Impact of Applying the Target Costing Approach in Pricing
Decisions: (Case Study of Kuwait)**

عبدالهادي منصور الشملان
المملكة الأردنية الهاشمية

المخلص

هدفت هذه الدراسة للتعرف على اثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير من خلال دراسة حالة الكويت ،لتحقيق اهداف الدراسة تم قياس التكلفة المستهدفة من خلال السعر المستهدف والربح المستهدف وهندسة القيمة اما قرارات التسعير فتم قياسها من خلال بعدين هما: قرارات التسعير طويلة الاجل وقرارات التسعير قصيرة الاجل.

تمثلت عينة الدراسة بالشركات الصناعية المساهمة العامة البالغ عددها (29) شركة وقد تم استخدام الاستبانة كاداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة حيث وزعت على عينة بلغت 300 فردا من العاملين في الشركات عينة الدراسة.

بينت نتائج الدراسة وجود اثر ذو دلالة احصائية لمنهج التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير ،وكذلك وجود اثر دال احصائيا لمنهج التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير طويلة الاجل، وكذلك في قرارات التسعير قصيرة الاجل .

بناء على نتائج الدراسة تم تقديم عدة توصيات منها: ضرورة متابعة التطورات التي تحدث على انظمة التكاليف في الدول الصناعية المتقدمة وتطبيقها في الشركات الصناعية الكويتية وكذلك ضرورة دراسة الشركات الصناعية لاسباب الانحرافات بين الكلف التقديرية والكلف الفعلية والبحث في اليات الحد منها مستقبلاً بالاضافة الى ضرورة الافصاح عن الانظمة المتبعة في احتساب التكاليف ضمن التقارير السنوية المالية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة،قرارات التسعير ،السعر المستهدف.

Abstract

This study aimed to identify the impact of applying the target cost approach in pricing decisions. To achieve the objectives of the study, the target cost was measured by target price, target profit and value engineering. Pricing decisions are measured in two dimensions: long-term pricing decisions and short-term pricing decisions.

The sample of the study was represented by (29) public industrial companies. The questionnaire was used as a tool to collect the necessary data for the study, which distributed to 300 individuals working in the study sample companies.

The results of the study showed a statistically significant impact of the target cost approach in pricing decisions, as well as a statistically significant effect of the target cost approach in long-term pricing decisions as well as in short-term pricing decisions.

Based on the results of the study, several recommendations were made, including: the need to follow up developments in the cost systems in the developed industrial countries and their application in the Kuwaiti industrial companies, as well as the need to study the reasons for deviations between the estimated costs and actual costs and to discuss mechanisms to reduce them in the future in addition to the need to disclose of Cost accounting systems and included it in the annual financial reports.

Keywords: Target cost, pricing decisions, Target price.

المقدمة

ادى التطور في القطاعات الاقتصادية المختلفة الى تنوع المنتجات وزيادة حدة التنافس وخاصة مع اتساع ظاهرة امتداد الشركات عبر الدول وانضمام الكثير من الدول الى اتفاقيات التجارة العالمية الحرة والارتباط باتفاقيات ثنائية بشكل منفرد او ضمن كتل اقتصادية الى تركيز الشركات على المحافظة على حصتها السوقية والعمل على زيادتها لتضمن بقائها في دائرة المنافسة.

ولكي تضمن الشركات بقائها في السوق لا بد لها من العمل على تعزيز مكانتها التنافسية من خلال تحسين جودة منتجاتها وتميزها عن المنتجات المنافسة الاخرى والارتقاء بمستوى ادارة نظم التكاليف والتسعير والانتاج فيها بالاستفادة من امكاناتها الذاتية والخبرات المحلية والدولية، ومن العوامل التي تركز عليها لتحقيق ذلك اتباع سياسة تسعير منافسة كون العملاء اصبحوا على مستوى متقدم من الوعي لتقييم المنتج والتميز بين الانواع المختلفة وتقدير القيمة الحقيقية له، معتمدين على قدراتهم الذاتية ووعيهم من جهة وعلى المعلومات المتاحة لهم عبر المواقع الالكترونية مما يسهل لهم عملية المقارنة بين المنتجات بكل سهولة.

ان تمكن الشركات من ادارة انظمة التكاليف فيها بكفاءة وفاعلية يوفر لها معلومات حقيقية حول تكلفة وحدة المنتج وبالتالي وضع السعر المناسب لها، ولتحقيق ذلك ازداد الاهتمام بتطوير أنظمة وأساليب التكاليف المستخدمة لتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة ومن هذه الأساليب ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة في اليابان مع بداية ستينيات القرن الماضي حيث اصبح احد اهم الاساليب المتبعة في تحديد تكلفة المنتج، والمعتمد في أغلب الشركات الصناعية في دول العالم المتقدم بالوقت الراهن لما لهذا النظام من دور كبير ومهم في زيادة الربحية على المنتج بالاضافة الى ضمان استمرارية الشركة وقدرتها على المنافسة، وتحقيق الهدف الرئيسي لأي إدارة وهو تعظيم الارباح، (الهبان، 2017).

وقد ركزت العديد من الدراسات على مصطلح إدارة التكلفة وخاصة في المراحل الاولى من الإنتاج، حيث تعتبر المرحلة الاولى من مراحل الانتاج هي نقطة الأصل التي يتم من خلالها تحديد سعر المنتج عند جاهزيته للبيع مما يساعد لاحقاً باتخاذ قرار التسعير بواقعية ولضمان تحقيق الربح المستهدف (فتيح، 2017).

مشكلة الدراسة

تسعى الشركات في دول العالم دوماً الى تحقيق الاسبقيات التي تضمن لها البقاء في دائرة المنافسة وخاصة بعد تراجع الكثير من الدول عن الحماية التامة لمنتجاتها وافساح المجال امام الاستيراد، ودخول الشركات العالمية الى اسواقها ومنافسة المنتجات المحلية، من هنا اصبحت الشركات تتجه نحو الاعتماد على قدراتها الذاتية واتباع احداث الاساليب لتحقيق الجودة والتميز في منتجاتها ولكي تتمكن من ذلك لا بد ان تركز

على تقديم اسعار تنافسية والتي لا يمكن تحديدها الا بعد الحصول على معلومات دقيقة وذات جودة عالية عن تكلفة المنتجات ولكي تحقق الشركات المدرجة في بورصة الكويت اهدافها وتتلافى مخاطر التصفية والخسائر المتكررة لا بد لها من الاهتمام باحدث الاساليب والمقاييس التي يمكن من خلالها تحديد تكلفة المنتج مما يدعم قرارات التسعير فيها وبالتالي المساهمة في تحقيق اهدافها.

وحيث ان منهج التكلفة المستهدفة تعد من أهم الاساليب التي اظهرت نتائج ايجابية في العديد من الشركات التي طبقتها فان مشكلة الدراسة تتمثل بمعرفة أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة الكويتية.

أسئلة الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة يمكن صياغة اسئلتها على النحو الاتي:

السؤال الأول: ما أثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت؟
ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الاتية :

أولاً: ما أثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير طويلة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت؟
ثانياً: ما أثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت؟
أهمية الدراسة:

تعد عملية اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الشركات الصناعية من القرارات الهامة التي تلعب دورا رئيسا في تطوير القدرة التنافسية لهذه المنتجات وخاصة في ظل توسع عمليات الانتاج وتنوعها وازدياد حدة المنافسة الناجمة عن امتداد الشركات الضخمة الى الاسواق المحلية، لذا فان الاهتمام بدقة وواقعية عملية تسعير المنتجات يركز على كلف الانتاج بشكل كبير، وحيث ان منهج التكلفة المستهدفة من المناهج التي اثبتت نجاحا في توجيه الادارات نحو عدم تجاوز هذه التكاليف بل وتخفيضها ان امكن فان نظام التكاليف المبنية على الانشطة يساهم بشكل فعال وكفؤ في دعم الادارة لتحقيق اهدافها بدقة.

من هنا تتمثل الاهمية النظرية لهذه الدراسة في سعيها لتقديم اطارا نظريا متكامللا للتكلفة المستهدفة والقرارات التي تتخذها الادارات لتسعير منتجاتها ، بحيث يامل البحث ان يكون ذلك مرجعا علميا للباحثين مستقبلا مما يوفر عليهم عناء البحث لجمع الاطر النظرية لهذه المتغيرات.

اما من حيث الاهمية العملية فتتمثل في السعي لبيان اثر منهج تطبيق التكلفة في قرارات التسعير ، وتقديم التوصيات اللازمة على ضوء هذه النتائج ، بحيث يامل الباحث ان تستفيد ادارات الشركات الصناعية من هذه النتائج والتوصيات .

فرضيات الدراسة

للاجابة على اسئلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات على النحو الاتي :

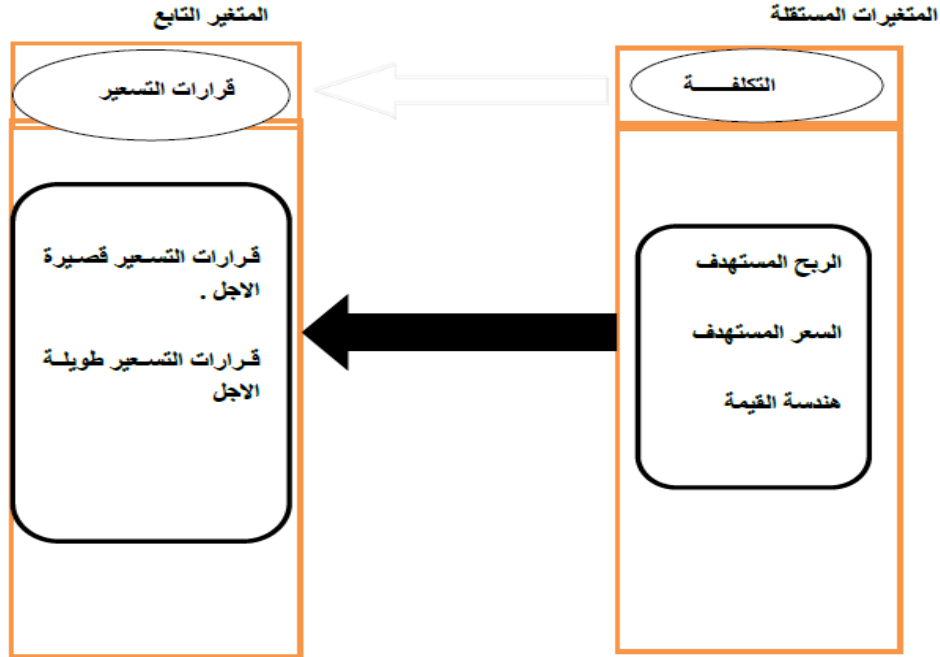
الفرضية الرئيسية الاولى

H01 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

H01.1: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير طويلة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت.

H01.2: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت. **أنموذج الدراسة**



الشكل رقم(1) من اعداد الباحث بالاسترشاد بدراسة (Sharafoddin, 2016) وكذلك دراسة (جريه، 2011) ودراسة (قطيشات، 2016).

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد

تشهد اقتصاديات العالم في ظل العولمة لثورة صناعية ومنافاة متزايدة أدت بمجملها إلى ضغوطات على إدارات المنظمات تتلخص في كيفية إدارة التكلفة والحد من تكاليف الإنتاج مع المحافظة على جودة المنتجات وعلى مركز تنافسي يحفظ لها القدرة على المنافاة والاستمرارية (Ghafeer et al, 2014). تعتبر العولمة والتقدم التكنولوجي وقصر دورة حياة المنتج والتغير السريع في رغبات واحتياجات العملاء من العوامل التي أوجدت الحاجة إلى ضرورة إدخال مفاهيم حديثة تعنى بالتكلفة مع التغيير في طرق الإنتاج الخاصة بها والمستمدة من تلك المفاهيم الحديثة والتي تعمل على توفير المزيد من المعلومات المتعلقة بالتكلفة وإدارتها كما أنها تدعم متخذي القرارات، ومن هذا المفاهيم التي ظهرت، مفهوم التكلفة المستهدف الذي يهدف إلى تخفيض التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية للمنظمات، ويعتبر مفهوم التكلفة المستهدفة من المفاهيم التي عمل على تطويرها اليابانيون بهدف تقليل تكاليف دورة حياة المنتج قبل البدء بعملية الإنتاج (Idowu, 2014).

ان منهج التكلفة المستهدفة هو أداة لإدارة التكاليف الاستراتيجية تم تطويرها في اليابان ، لها قاعدة أساسية – وهي ان ينتقل المنتج الى مرحلة الإنتاج فقط إذا كانت التكاليف المقدرة أقل من أو تساوي التكلفة المستهدفة المحسوبة (Kee, 2010). وباختصار، فان التكلفة المستهدفة هي طريقة لحساب التكاليف العكسية (Dekker&Smidt, 2003) التي تحدد كفاءة الإنتاج المحسنة فضلا عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة .

وبالتالي فان التكلفة المستهدفة هي نظام استباقي وتفاعلي للتخطيط لربحية وإدارة التكاليف في الشركة بشكل يضمن نجاح المنتجات والخدمات من حيث قبول السوق والعاقد المالي (Ansari et al,2007).

لذلك وبناءً على ما سبق نجد أن هناك توجه لدى إدارة المنظمات لبناء نظام محاسبي حديث يلبي طموحاتها ويمدها ببيانات محاسبية دقيقة تتعلق بالتكاليف والمحاسبة عليها لاتخاذ قرارات صحيحة تمكن المنظمة من تحقيق أقصى ربحية.

اصبح في متناول المستهلكين ومتلقي الخدمات في الوقت الحاضر مجموعة واسعة من المنتجات عالية الجودة التي تتوفر بأسعار منافسة مما أدى إلى زيادة حى التنافس بين الشركات وبروز الحاجة الى اجراء تغييرات عميقة في الاستراتيجيات التشغيلية للشركات للبقاء في السوق والمحافظة على حصتها وعمالها .

وقد بينت دراسة (النهود، 2018) والتي هدفت إلى بيان اثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، قد أظهرت وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير لديها، وبالإضافة إلى وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على أسعار المنافسين وعلى الخصومات نسب الخصومات التي تقدمها الشركة للعملاء.

ان اعتماد نظام التكلفة المستهدفة يجب أن يرتبط استخدام ميزاته بالابتكار،فسعر البيع يتم تحديده مسبقاً بالاعتماد على عدة عوامل في السوق بعد ان يتم النظر في العملاء والمنتجات المنافسة ، اما هامش الربح المنشود فيعتمد بدوره على إستراتيجية الشركة وتوقعات المساهمين ومطالب أصحاب المصالح وعلى الرغم من ذلك فقد اشارت دراسة (Kee and Martherly,2006) الى أن معظم الشركات لا تزال تستخدم مدخل التكلفة عند تطوير المنتجات والتسعير فالشركات تقوم باحتساب التكاليف المرتبطة مع تطوير وإنتاج المنتجات ومن ثم إضافة هامش الربح وبالتالي، فإنها تواجه خطراً متمثلاً في ان السعر الناتج قد يكون أعلى من الاسعار الدارجة في السوق لنفس المنتج، مما يؤدي إلى انخفاض الطلب وتراجع الارباح عن تلك المقدرة في البداية.

وقد بينت الدراسات ان هناك عاملين إضافيين هما: قيم الإدارة العليا، لأن إدارة الأكثر تحفظاً تميل إلى اختيار أكثر من ذلك التقنيات التقليدية؛ والاستراتيجيات التنظيمية للشركات حيث ان الشركات التي تواجه منافسة أو استراتيجيات قيادة التكلفة تكون الأكثر احتمالاً لاعتماد التكاليف المستهدفة . ويشير ايضا من الناحية التنظيمية الى اهمية حجم الشركات ، حيث أن توفر الموارد بشكل أكبر يؤدي إلى التنفيذ الناجح عموماً لم يتم تطوير ادارة نظام التكلفة المستهدفة التقليدي كلياً من نظرية ثابتة ولكن تم ذلك تدريجياً من التطبيقات العملية (Feil et al,2004) .

وفقاً لذلك حددت الدراسات السابقة أسماء مختلفة لنظام التكلفة المستهدفة التقليدي مثل تخطيط التكلفة، تقدير التكاليف المستهدفة ، و تقدير التكلفة، والسعر الصافي الأساسي، والتصميم حسب التكلفة (Yazdifar &Askarany,2012).

وقد تحول منظور ادارة التكلفة المستهدفة أيضاً من أداة تقليل التكلفة لأداة إدارة الأرباح (Feil et al,2004) ، والتي أضافت مجموعة متنوعة من تعريفات TCM.

وفقاً لذلك تحت تعريف واسع من قبل جمعية المحاسبة اليابانية في عام 1996 ، TCM هي نشاط شامل لإدارة الأرباح يتم فيه تحديد الأهداف للجودة والأسعار والموثوقية وتاريخ التسليم في وقت تخطيط وتطوير المنتجات ، لتتوافق مع احتياجات العملاء ، والهدف منها ان تكون مصممة لتحقيق في وقت واحد جميع العمليات من البداية إلى النهاية (Huh. et al, 2008) .

وقد اشار (Ansari et al,2007) الى ان مفهوم TCM يعتمد على المنهج الذي تتبعه الأسعار أو المنهج العكسي حيث يتم تحديد سعر البيع المستهدف بواسطة السوق قبل تصميم المنتج، ثم يتم تعيين التكلفة المستهدفة بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. كما تم بالفعل تحديد سعر البيع المستهدف للمنتج مع بعض المواصفات من قبل السوق والشركات بالفعل إصلاح أرباحها المستهدفة، تلتزم الشركات بالتكلفة المستهدفة في عملية الإنتاج للمنتج الجديد. وبالتالي، يجب على الشركات التوفيق بين تكاليفها لتلبية سعر البيع

المستهدف باستخدام مختلف أساليب العلوم الإدارية لتحسين التكاليف والتخلص من الأنشطة على طول مراحل سلسلة القيمة (Monden and Hamada, 1991) وذلك لأن الشركات قادرة فقط على كسب أرباحها المستهدفة من خلال تحقيق التكلفة المستهدفة، وهذا يساعد الشركات على إنتاج منتجات تنافسية وتقليل مخاطر عدم تحقيق أرباح كافية.

منهج الدراسة:

تستند هذه الدراسة الى استخدام اسلوب البحث الوصفي التحليلي، حيث تمثل الجانب الوصفي باجراء وصفاً شاملاً لمتغيرات الدراسة من واقع الادبيات السابقة التي تناولت هذه المتغيرات اضافة الى رأي الباحث بذلك، اما الجانب التحليلي فيتحقق من خلال العمل على تطوير استبانة وتوزيعها على افراد العينة وذلك من اجل الوصول الى أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت .

مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في بورصة الكويت اما عينة الدراسة فقد تكونت من الشركات العاملة في قطاع الصناعة والبالغ عددها تسع وعشرون شركة، اما وحدة المعاينة فتمثلت في العاملين بوظيفة موظف تكاليف رئيس قسم تكاليف، محاسب اداري ، مدير مبيعات ،مدير / رئيس قسم انتاج

اداة الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة والاجابة على اسئلتها واختبار فرضياتها، قام الباحث بتصميم استبانة اعتمادا على الدراسات السابقة والادب النظري الذي تناول متغيرات الدراسة بحيث تغطي فقراتها جميع متغيرات الدراسة، وقد تم اعدادها وفقا لاسلوب ليكرت الخماسي كونه الاسلوب الاكثر ملاءمة لتحقيق اهداف الدراسة

تم توزيع 340 استبيان على افراد العينة وقد تم استرداد 308 استبانات كان منها صالحا للتحليل (300) استبانة استبعد منها (8) استبانات لعدم صلاحيتها للتحليل وبهذا تكون نسبة الاستبانات التي ادخلت للتحليل (88.2%)، من اجمالي الاستبانات الموزعة.

ثبات الاداة

تم استخدام معامل كرونباخ الفا للتحقق من مدى اتساق اجابات المبحوثين على فقرات الاستبانة حيث تقبل الاستبانة اذا زاد معامل الفا عن 60% .

جدول (1) نتائج اختبار كرونباخ الفا لاجابات العينة

نوع المتغير	المتغير	عدد الفقرات	قيمة الفا
مستقل: منهج التكلفة المستهدفة	السعر المستهدف	10	.750
	الربح المستهدف	9	.688
	هندسة القيمة	10	.735
تابع: قرارات التسعير	قرارات التسعير طويلة الاجل	10	.720
	قرارات التسعير قصيرة الاجل	10	.800
	الاجمالي		.847

يبين الجدول اعلاه نتائج اختبار كرونباخ الفا الذي يقيس اتساق اجابات افراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة حيث يتضح ان قيمة الفا قد تجاوزت 60% كما يتضح ان قيمة الفا لاجمالي الفقرات قد بلغت (.847) لكافة الابعاد مما يعني وجود تناسق في اجابات المبحوثين وبالتالي ثبات الاداة (Sekaran,2016).

نتائج التحليل واختبار الفرضيات

اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المتغيرات .

للتعرف على التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة تم استخدام اختبار كولمجروف – سمرنوف (KS) 1-Sample حيث ظهرت النتائج كما في الجدول ادناه .

جدول رقم (2) اختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف – سمرنوف (KS) 1 – Sample .

الرقم	المتغير	عدد الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Z Value	Sig
1	السعر المستهدف	10	4.174	.421	1.779	.089
2	الربح المستهدف	9	4.239	.405	2.047	.082
3	هندسة القيمة	10	3.963	.580	1.577	.098
4	قرارات قصيرة الاجل	10	3.970	.541	1.206	.109
	قرارات طويلة الاجل	10	3.989	.618	2.840	.075

للتعرف على طبيعة توزيعات بيانات الدراسة تم اجراء اختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف – سمرنوف 1 – KS) حيث يتضح من الجدول ان مستوى الدلالة الاحصائية لكافة ابعاد الدراسة قد كان اكبر من (0.05) مما يعني قبول الفرضية التي تنص على ان البيانات تتوزع طبيعياً.

اختبار معامل تضخم التباين (VIF)

للتعرف على مدى وجود الارتباط الخطي المتعدد بين ابعاد المتغير المستقل تم استخراج معامل تضخم التباين حيث ظهرت النتائج كما في الجدول الاتي

جدول رقم (3) معامل تضخم التباين: نتائج اختبار الارتباط المتعدد بين ابعاد المتغير المستقل

المتغير	معامل تضخم التباين VIF	التباين المسموح به
السعر المستهدف	3.996	.250
الربح المستهدف	3.718	.269
هندسة القيمة	1.220	.820

يتضح من الجدول اعلاه عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين ابعاد المتغير المستقل منهج التكلفة المستهدفة حيث اظهرت النتائج ان معامل تضخم التباين لكافة الابعاد هو اكبر من 1 و اقل من 5 ، وكذلك بلغت نسبة التباين المسموح به (Tolerance) اكبر من (0.05) لكافة الابعاد مما يؤكد عدم وجود تداخل وارتباط متعدد بين هذه الابعاد.

مصفوفة الارتباط

للتعرف على العلاقة بين ابعاد متغيرات الدراسة تم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين هذه الابعاد حيث ظهرت النتائج على النحو الاتي:

جدول رقم(4) معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

	السعر المستهدف	الربح المستهدف	هندسة القيمة	قرارات التسعير ق الاجل	قرارات التسعير ط الاجل
السعر المستهدف	1				
الربح المستهدف	.834	1			
هندسة القيمة	.267	.491	1		
قرارات التسعير ق الاجل	.257	.385	.632	1	
قرارات التسعير ط الاجل	.073	.138	.119	.363	1

بالنظر الى العلاقة بين قرارات التسعير طويلة الاجل وابعاد المتغير المستقل يلاحظ ان اقوى علاقة قد كانت مع الربح المستهدف اذ بلغ معامل ارتباط بيرسون (.138) ثم جاء معامل ارتباط بيرسون مع هندسة

القيمة اذ بلغ (119) في حين كانت ادنى علاقة ارتباط مع السعر المستهدف اذ بلغ معامل الارتباط (.073). ويشار هنا الى ان علاقة قرارات التسعير طويل الاجل كانت ايجابية مع كافة ابعاد المتغير المستقل. اما علاقة الارتباط بين قرارات التسعير قصيرة الاجل وابعاد المتغير المستقل فقد كانت اقوى من علاقة قرارات التسعير طويلة الاجل اذ يبين الجدول ان هناك ارتباط ايجابي بين قرارات التسعير قصيرة الاجل وهندسة القيمة حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون (.632). كما بلغ معامل ارتباط بيرسون مع الربح المستهدف (.385). وقد كانت ادنى علاقة ارتباط بين قرارات التسعير قصيرة الاجل والسعر المستهدف اذ بلغ معامل ارتباط بيرسون (.257). وهذا يشير الى وجود ارتباط ايجابي.

كم يلاحظ ان اعلى علاقة ارتباط قد كانت بين السعر المستهدف والربح المستهدف اذ بلغ معامل ارتباط بيرسون (.834). ويشير ذلك الى وجود ارتباط ايجابي مرتفع بين المتغيرين، ويعد ذلك منطقيا كون الربح المستهدف هو جزءاً من السعر المستهدف، كذلك يتبين وجود علاقة ايجابية بين هندسة القيمة والربح المستهدف اذ بلغ معامل ارتباط بيرسون (.491). ويعني ذلك انه كلما زاد الاهتمام بهندسة القيمة للمنتج كلما تحققت ارباح افضل.

وصف المتغيرات:

اولاً : المتغير المستقل (التكلفة المستهدفة)

جدول رقم (5) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير

المستقل التكلفة المستهدفة

الرقم	المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الأهمية
1	السعر المستهدف	4.174	.421	2	مرتفع
2	الربح المستهدف	4.239	.405	1	مرتفع
3	هندسة القيمة	3.963	.580	3	مرتفع

بينت النتائج ان اعلى الاوساط الحسابية قد بلغ (4.239) ويخص الربح المستهدف ثم جاء السعر المستهدف بالمرتبة الثانية بوسط حسابي (4.147) وفي المرتبة الاخيرة كانت اجابات هندسة القيمة اذ بلغ الوسط الحسابي (3.963).

ثانياً: المتغير التابع (قرارات التسعير)

لقياس متغير قرارات التسعير تم العمل على تصنيف هذه القرارات حسب المدة الزمنية الى قرارات قصيرة الاجل وقرارات طويلة الاجل وقد ظهرت الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات افراد عينة الدراسة على الفقرات الخاصة بهذه الابعاد على النحو الاتي:

جدول رقم (6) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع .

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الأهمية
1	قرارات التسعير قصيرة الاجل	3.97	.541	2	مرتفع
2	قرارات التسعير طويلة الاجل	3.98	.618	1	مرتفع

نتائج اختبار الفرضيات:

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام الانحدار المتعدد حيث ظهرت النتائج على النحو الاتي

:

جدول رقم (7) ملخص النموذج الخاص بالمتغير التابع ككل (Model Summary)

النموذج	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.523	.274	.267	.4104

يتبين من الجدول اعلاه ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين منهج التكلفة المستهدفة بابعادها السعر المستهدف والربح المستهدف وهندسة القيمة وقرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون (.523)، كما يتبين ان معامل التحديد (R^2) قد بلغ (.274) مما يعني ان منهج التكلفة المستهدفة بابعاده مجتمعة قد استطاع تفسير (26.7%) من تباين المتغير التابع قرارات التسعير.

الجدول رقم (8) : تحليل التباين (ANOVA) خاص بالمتغير التابع ككل

النموذج	مصدر البيانات	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
1	Regression	18.810	3	6.270	37.214	0.000
	Residual	49.873	296	.168		
	Total	68.683	299			

يتبين من الجدول اعلاه ان قيمة f المحسوبة قد بلغت (37.214) وان مستوى الدلالة الاحصائية الخاص بها قد بلغ (0.000) وهو اقل من المستوى الذي تم اجراء اختبار الانحدار بناء عليه مما يعني رفض الفرضية الصفرية التي نصت على: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت وبالتالي قبول الفرضية البديلة والتأكيد على انه يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت.

الجدول رقم (9) : جدول المعاملات خاص بالمتغير التابع ككل (Coefficient)

المتغير	B	الخطأ المعياري	Beta	T	Sig
ثابت	3.026	.293		10.336	.000
السعر المستهدف	.641	.113	.564	5.697	.000
الربح المستهدف	-.642	.113	-.543	-5.685	.000
هندسة القيمة	.252	.045	.305	5.579	.000

يتبين من الجدول اعلاه ان ابعاد المتغير المستقل المتمثلة في السعر المستهدف والربح المستهدف وهندسة القيمة قد كان لها اثر دال احصائياً على قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت، حيث تبين ان هناك اثر دال احصائياً للسعر المستهدف على قرارات التسعير حيث بلغت قيمة t (5.697) وبمستوى دلالة احصائية (0.000)، كما بلغت قيمة t لاثر الربح المستهدف على قرارات التسعير (-5.685) وبمستوى دلالة احصائية (0.000)، اما هندسة القيمة فقد كانت دالة احصائياً حيث بلغت قيمة t (5.579) وبمستوى معنوية (0.000).

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى 1-H01 والتي نصت على " لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير طويلة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت. **الجدول رقم (10): ملخص النموذج الخاص بالبعد قرارات التسعير طويلة الاجل**

(Model Summary)

النموذج	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
	.368	.136	.127	.577

يتبين من الجدول اعلاه ان قيمة معامل الارتباط قد بلغت (.368)، مما يعني وجود علاقة ارتباط ايجابية بين منهج التكلفة المستهدفة بابعاده مجتمعة وقرارات التسعير طويلة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت، كما يتبين ان المتغير المستقل منهج التكلفة المستهدفة بابعاده مجتمعة قد استطاع تفسير ما نسبته 13.6% من تباين المتغير التابع قرارات التسعير طويلة الاجل حيث بلغ معامل التحديد (.136)، اما النسبة غير المفسرة من تباين المتغير التابع فتعود لعوامل وابعاد اخرى.

الجدول رقم (11) : تحليل التباين (ANOVA) الخاص بالبعد قرارات التسعير طويلة الاجل

النموذج	مصدر البيانات	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
1	Regression	15.521	3	5.174	15.499	0.000
	Residual	98.804	296	.334		
	Total	114.325	299			

يتبين من الجدول اعلاه ان قيمة f المحسوبة قد بلغت (15.499) وان مستوى الدلالة الاحصائية الخاص بها قد بلغ (0.000) وهو اقل من المستوى الذي تم اجراء اختبار الانحدار بناء عليه مما يعني رفض الفرضية الصفرية التي نصت على لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير طويلة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت وبالتالي قبول الفرضية البديلة والتأكيد على انه يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير طويلة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت.

جدول رقم (12) المعاملات خاص بالبعد قرارات التسعير طويلة الاجل (Coefficient)

المتغير	B	الخطأ المعياري	Beta	T	Sig
	4.514	.412		10.955	.000
السعر المستهدف	.934	.158	.636	5.891	.000
الربح المستهدف	-1.019	.159	-.667	-6.406	.000
هندسة القيمة	-.026	.064	-.024	-.408	.684

بالنظر الى اثر ابعاد المتغير المستقل منهج التكلفة المستهدفة على قرارات التسعير طويلة الاجل بشكل منفرد لكل بعد من هذه الابعاد يتبين من الجدول اعلاه ان هناك اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.05) للسعر المستهدف على قرارات التسعير طويلة الاجل حيث بلغت قيمة t (5.891) وان مستوى الدلالة الاحصائية قد بلغ (0.000). كذلك يتبين وجود اثر ذو دلالة احصائية للربح المستهدف على قرارات التسعير حيث بلغت قيمة t (-6.406) وان مستوى الدلالة الاحصائية قد بلغ (0.000) وبالمقابل تبين عدم وجود اثر ذو دلالة احصائية لهندسة القيمة على قرارات التسعير طويلة الاجل حيث بلغت قيمة t (-.408) وبمستوى دلالة احصائية (.684).

- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية 2-H01: والتي نصت على لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت

الجدول رقم (13): جدول ملخص النموذج خاص بالبعد قرارات التسعير قصيرة الاجل (Model Summary)

النموذج	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.647	.419	.413	.414

يتبين من الجدول اعلاه ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين منهج التكلفة المستهدفة بابعادها السعر المستهدف والربح المستهدف وهندسة القيمة وقرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت حيث بلغ معامل ارتباط بيرسون (.647)، كما يتبين ان معامل التحديد (R^2) قد بلغ (.419) مما يعني ان منهج التكلفة المستهدفة بابعاده مجتمعة قد استطاع تفسير (41.9%) من تباين المتغير التابع قرارات التسعير قصيرة الاجل .

الجدول رقم (14): تحليل التباين (ANOVA) خاص بالبعد قرارات التسعير قصيرة الاجل

النموذج	مصدر البيانات	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
1	Regression	36.750	3	12.250	71.185	.000
	Residual	50.938	296	.172		
	Total	87.688	299			

- يتضح من الجدول اعلاه ان قيمة f قد بلغت (71.185) وبمستوى دلالة احصائية (0.000) مما يعني رفض الفرضية الصفرية التي نصت على لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت، وبالتالي قبول الفرضية البديلة وهنا يمكن القول بانه يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت.

الجدول رقم (15): جدول المعاملات خاص بقرارات التسعير قصيرة الاجل (Coefficient)

المتغير	B	الخطأ المعياري	Beta	T	Sig
الثابت	1.538	.296		5.198	.000
السعر المستهدف	.349	.114	.272	3.069	.002
الربح المستهدف	-.266	.114	-.199	-2.329	.021
هندسة القيمة	.530	.046	.568	11.608	.000

يبين الجدول اعلاه اثر ابعاد المتغير المستقل منهج التكلفة المستهدفة حيث يتضح ان هناك اثر دال احصائياً للسعر المستهدف في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت حيث بلغت قيمة t (3.069) وان مستوى الدلالة الاحصائية الخاص بها قد بلغ (.002)، كذلك يتبين وجود اثر دال احصائياً للربح المستهدف في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت حيث بلغت قيمة t (-2.329) وبمستوى دلالة احصائية (.021)، وكذلك

يوجد اثر دال احصائياً لهندسة القيمة في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة حيث بلغت قيمة t (11.608) وبمستوى دلالة احصائية (0.000).

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

أولاً : يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت حيث ان قيمة f المحسوبة قد بلغت (37.214) وان مستوى الدلالة الاحصائية الخاص بها قد بلغ (0.000)، كما يستنتج ان اكثر الابعاد تأثيراً على قرارات التسعير قد كان السعر المستهدف حيث بلغت قيمة بيتا (0.564)، ثم الربح المستهدف والذي كان تأثيره سلبياً حيث بلغت قيمة بيتا (-0.543). اما هندسة القيمة فقد كانت الاقل تأثيراً حيث بلغت قيمة بيتا (0.305).

ثانياً: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير طويلة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت حيث بلغت قيمة f المحسوبة (15.499) وان مستوى الدلالة الاحصائية الخاص بها قد بلغ (0.000) ، ويستنتج ان اكثر الابعاد تأثيراً على قرارات التسعير طويلة الاجل قد كان الربح المستهدف اذ بلغت قيمة بيتا (-0.667)، ثم جاء تأثير السعر المستهدف حيث بلغت قيمة بيتا (0.636). وبالمقابل لم يكن هناك اية تأثير لهندسة القيمة على قرارات التسعير طويلة الاجل.

ثالثاً: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بابعادها (الربح المستهدف، السعر المستهدف، هندسة القيمة) في قرارات التسعير قصيرة الاجل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة الكويت حيث بلغت قيمة f (71.185) وبمستوى دلالة احصائية (0.000). ويستنتج ان البعد الاكثر تأثيراً على قرارات التسعير قصيرة الاجل كان هندسة القيمة اذ بلغت قيمة بيتا (0.568). ثم السعر المستهدف حيث بلغت قيمة بيتا (0.272). وقد كان البعد الاقل تأثيراً هو الربح المستهدف حيث بلغت قيمة بيتا (-0.199).

بمقارنة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة يلاحظ انها قد اتفقت مع نتيجة دراسة (كساب، 2012) التي اشارت الى وجود دور هام لنظام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية كما اتفقت مع نتيجة دراسة (قطيشات، 2016) التي بينت وجود علاقة بين التكلفة المستهدفة الميزة التنافسية، كما اتفقت مع نتيجة دراسة (جريرة، 2011) التي بينت ان الشركات تعتمد في تسعير منتجاتها على انظمة التكاليف، كذلك اتفقت النتيجة الحالية مع نتيجة دراسة (الدليمي والمومني، 2016) التي اشارت الى وجود اثر لمنهج التكلفة المستهدفة على قرارات تسعير المنتجات، كما اتفقت مع نتيجة دراسة (الهجان، 2017) التي بينت ان هناك كبيراً للتكلفة المستهدفة على تحسين الاداء، كما اتفقت مع نتيجة دراسة (Sharafoddin، 2016) التي اشارت الى ان التكلفة المستهدفة تساعد في تحديد الاسعار التنافسية وكذلك اتفقت النتيجة الحالية مع نتيجة دراسة (Kocakulah، 2006) التي اعتبرت ان التكلفة المستهدفة افضل وسيلة لدعم قرار تسعير المنتجات.

وقد تعزى النتيجة السابقة الى ان ادارات الشركات تهتم بامتلاك نظم حديثة لادارة التكلفة فيها سعياً منها لتحقيق اهدافها كزيادة الحصة السوقية والاستمرارية وتحقيق الميزة التنافسية وكل هذه الاهداف لا تتحقق في ظروف تحقيق الشركة للخسائر وبالتالي لا بد من التركيز على قرارات التسعير بحيث تبني على مخرجات نظم تكاليف متطورة مثل نظام التكلفة المستهدفة.

التوصيات

بناء على نتائج التحليل الاحصائي تم تقديم عدة توصيات كما يلي:

- 1- ضرورة استمرار اهتمام ادارات الشركات الصناعية في الكويت بالتركيز على محاسبة التكاليف لما لها من اهمية في تحقيق اهدافهم.
- 2- ضرورة متابعة التطورات التي تحدث على انظمة التكاليف في الدول الصناعية المتقدمة وتطبيقها في الشركات الصناعية الكويتية.
- 3- ضرورة دراسة الشركات الصناعية لاسباب الانحرافات بين الكلف التقديرية والكلف الفعلية والبحث في اليات الحد منها مستقبلاً.

- 4- ضرورة الإفصاح عن الانظمة المتبعة في احتساب التكاليف ضمن التقارير السنوية المالية.
- 5- اجراء دراسات مستقبلية بالتنسيق مع الشركات الصناعية باستخدام بيانات فعلية من خلال منهج دراسة الحالة لما لذلك من اهمية في منفعة الشركة وكذلك عدم تعميم النتائج.

المراجع

المراجع باللغة العربية

- جريرة، طلال (2011). منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية الطبية في الأردن، مجلة العلوم الادارية، المجلد 38، العدد 1 ، ص ص 161-179.
- الدليمي، خليل والمومني، حازم (2016) أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات: دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39 ، ص ص 381-398.
- فتيح, ولاء محمد عبد العليم، (2017)، استخدام التكلفة المستهدفة في تطوير معايير التكلفة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد 8 العدد 4، جامعة قناة السويس، مصر.
- قطيشات، محمود (2016). أثر استخدام التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية باستخدام أسلوب الهندسة العكسية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جرش، جرش ، الأردن.
- كساب، إبراهيم (2012). دور نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- الهجان، عبد العزيز محسن (2017). أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين أداء شركات قطاع المقاولات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 8 العدد 2، الجزائر.
- النهود، إبراهيم عواد (2018). أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال البيت، الأردن – المفرق.

- Idowu, Adeniyi, Segun., (2014) Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria, **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Vol. 4, No.3, pp. 97–108.
- Ghafaer, Nour., Abdul Rahman, Abdul Aziz., Mazahrih, Basman. (2014) The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 5 No. 2.
- Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2007). Target Costing: Uncharted Research Territory. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.), (*Handbook of Management Accounting Research* : Elsevier Ltd. 507-530.
- Feil, P., Yook, K.-H., & Kim, I.-W. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategies Cost Management*, Spring, 10-19.
- Huh, S.K., Yook, K.H. & Kim, I. W. (2008). Relationship between organizational capabilities and performance of target costing: An empirical study of Japanese companies. *Journal of International Business Research*, 7(1), 91-107.
- Kee, R., 2008. The sufficiency of product and variable costs for production-related decisions when economies of scope are present. *International Journal of Production Economics* 114, 682–696.
- Kocakülâh, Mehmet, Austill, David, Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis, *Journal of Business & Economics Research*, Volume 4, Number 2, indian.
- Sharafoddin, Samaneh, (2016), The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran, *Scientific Journals Publisher, Iran*
- Monden, Y. & Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research*, 3, 16-34.
- Yazdifar, Hassan, & Askarany, Davood. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economic*, 135, 382-392.