



Implementing the target cost system to rationalize pricing decisions for investment projects:

Applied research in small companies

تطبيق نظام الكلفة المستهدفة لترشيد قرارات التسعير للمشروعات الاستثمارية:

بحث تطبيقي في الشركات الصغيرة

**م.د. عز الدين حسن كاظم

*م.د. محمد تعبان محمد

Abstract

The use of small or medium-sized enterprises to advance the country and encourage the private sector to invest its money in the right direction, but how to control the management of these institutions is not easy, it needs efficient management and financing to maintain the continuity and success in light of intense competition in most small enterprises And medium.

Therefore, the research aims to apply accounting systems to calculate the cost of the products as the target cost system to enter the competition market with products that are cost-effective and therefore suitable prices for the customer and high quality in line with other competing products.

The researchers found that the application of cost accounting and accounting systems in the management of costs help to rationalize the costs of products as well as rationalization of pricing decisions.

* جامعة الامام الصادق ع / النجف

** كلية المستقبل الجامعة/ بابل

المستخلص

ان اللجوء الى تأسيس مؤسسات صغير أو متوسطة كفيلة بتقديم البلد وتشجيع القطاع الخاص نحو استثمار أمواله بالاتجاه الصحيح، ولكن كيفية السيطرة على إدارة تلك المؤسسات ليست بالامر السهل فهي تحتاج الى ادارة كفؤة وتمويل مستمر لكي تحافظ على استدامتها ونجاحها في ظل المنافسة الشديدة في اغلب المشاريع الصغيرة والمتوسطة.

لذا يهدف البحث الى كيفية تطبيق نظم محاسبية خاصة باحتساب كلف المنتجات كنظام الكلفة المستهدفة لغرض الدخول الى سوق المنافسة بمنتجات ذات كلفة مناسبة وبالتالي اسعار مناسبة للزبون وجودة عالية تتناسب مع المنتجات المنافسة الأخرى.

وتوصل الباحثان الى ان تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية في إدارة التكاليف تساعد على ترشيد تكاليف المنتجات وكذلك ترشيد قرارات التسعير .

مقدمة

ان تطور بيئة العمل الحديثة التي اصبحت تتسم بشدة المنافسة ادت دورا مهما في تطور انظمة ادارة الكلفة التقليدية الى انظمة الكلفة الاستراتيجية لتستطيع هذه الشركات المواصلة في العمل ظل سوق المنافسة الشديد وظهرت اهمية انظمة الكلفة الاستراتيجية من خلال تركيز هذه الانظمة على تخفيض كلفة المنتج للزبون وبالتالي تخفيض سعر المنتج دون المساس بجودة المنتج ومن هذه الانظمة هو نظام الكلفة المستهدفة بأعتبارها اداة لأدارة الكلفة والتي تركز على المنتجات ذات التصميم المميز و ذات دورة الحياة القصيرة والتي استخدمت من العديد من الشركات لانها تركز على الميزة التنافسية مع ضمان المحافظة على جودة المنتج.

اولا: منهجية البحث

١. مشكلة البحث

تواجه أغلب المؤسسات سواءً الصناعية أو الخدمية في مختلف البلدان منافسة شديدة في السوق، وان التطورات التقنية المتزايدة في البيئة الصناعية والتغير المستمر في رغبات الزبائن وتفضيلاتهم أدى ذلك الى فقدان السيطرة في تحديد أسعار المنتجات .

٢. فرضية البحث :

ان تطبيق نظام الكلفة المستهدفة يؤدي عادة إلى تخفيض كلف المنتجات وتلبية رغبات الزبائن وتحقيق ميزة تنافسية بصورة كفوءة وفاعلة.

٣. أهمية البحث :

يحتل نظام الكلفة المستهدفة في المؤسسات أهمية كبيرة في معالجته لزيادة التكاليف الصناعية حيث يركز على التصميم الملائم للزبائن مع الحفاظ على جودة المنتج .

٤. هدف البحث :

يرمي البحث الى تحقيق هدف رئيس الا وهو تشجيع الاستثمار المحلي ومشاركته في تقليل نسب البطالة في البلد وتشجيع في افتتاح مشاريع متوسطة لغرض المساهمة في رفد المنتجات الوطنية المميزة.

٥. منهجية البحث:

يتألف البحث من جانبين: نظري وتطبيقي. يناقش الجانب النظري بإيجاز مدخل الكلفة المستهدفة وأهم الجوانب المتعلقة بها. أما الجانب التطبيقي فيمثل دراسة حالة لمعمل انتاج الاثاث في محافظة كربلاء (معمل الهندية) كعملية مستمدة لتطبيق النظام وبيان أهميته.

ثانيا : الجانب النظري

١ . مفهوم نظام الكلفة المستهدفة

قبل ان يظهر نظام الكلفة المستهدفة كانت اغلب الشركات تصل الى اسعار بيع منتجاتها بصورة دقيقة عن طريق احتساب كلفة المنتج اولا ثم بعد ذلك اضافة هامش الربح المرغوب من قبلها ، ولكن بسبب ازدياد المنافسة في السوق وقصر دورة حياة المنتج فأن الشركات بدأت يدركون اهمية ومنافع الكلفة المستهدفة (Borgerans&Fridh,2003:12) وعرف نظام الكلفة المستهدفة بأنه احد ادوات ادارة الكلفة الاستراتيجية المهمة لتخفيض التكاليف خلال مرحلة التصميم لدورة حياة المنتج (Atkinson,et al,2012:305) وعرفها Garrison بأنها عملية لتحديد الحد الاعلى من الكلفة المسموح بها للمنتج وتصنيع منتج يمكنه من تحقيق الارباح في حدود اكلفة المستهدفة (Garrison&Noreen,2008:761) كما عرفت الكلفة المستهدفة كوسيلة لقياس مقدار الكلفة المسموح بها والتي يمكن تحميلها على المنتج والاستمرار في كسب الارباح المستهدفة والمتحصلة من انتاجه لتهدف في تخفيض التكاليف على طول دورة حياة المنتج من خلال دراسة الافكار التي تدعم التخفيض في جميع المركز الخدمية والانتاجية (Webster,2004:164) وكذلك عرفت الكلفة المستهدفة على انها تقنية تعمل على تشجيع المدراء نحو تقدير اثر الكلفة الكلية على تصنيع المنتج وبالتالي تعطي دافعا لتغيير التصميم من اجل تخفيض كلفته (Hansen&Mowen,2006:8) بينما عرفها كلا من Crosson and Needles بأنها طريقة تسعير موجهة نحو تحسين قدرة الشركة على التنافس خصوصا في اسواق المنتجات (Crosson&Needles,2011:485)

٢ . أهداف الكلفة المستهدفة

لنظام الكلفة المستهدفة عدة اهداف منها

(Dekker&Peter,2003:8)(Odendaal,2009:168) (Clifton,et al,2003:10):

١- إمكانية تخفيض كلفة المنتجات لتأمين تحقيق الربح المستهدف ، دون المساس بالجودة وسعر السوق.

٢- تحفيز العاملين في جميع المستويات بهدف الوصول الى الربح المطلوب منهم اثناء تطوير المنتجات الجديدة وفق الكلفة المستهدفة .

٣- تركيز الشركات على السوق.

٤- توظيف الاستراتيجيات التنافسية من خلال تكاملها مع رغبات الزبائن .

٥- الادارة الفعالة للتكاليف في المراحل الاولى لحياة المنتج .

٦- تبين ادبيات الكلفة المستهدفة انها تقنية لادارة الكلفة .

٧- تحقق كلفة منخفضة وجودة عالية.

٨- تلبية رغبات الزبون.

٣. مبادئ الكلفة المستهدفة

يقوم نظام الكلفة المستهدفة على عدة مبادئ وهي (سلمان وآخرون، ٢٠١٢: ٢١٥):

المبدأ الاول : السعر يحدد الكلفة يقوم نظام التكلفة المستهدفة بتحديد معيار الكلفة او المستهدف للتكلفة من خلال طرح هامش الربح المطلوب تحقيقه من السعر التنافسي للمنتج في السوق ، وتلخص هذه العملية او هذا المبدأ في المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{السعر التنافسي للمنتج بالسوق} - \text{الربح المستهدف})$$

وعادة ما يخضع السعر التنافسي لظروف المنافسة في السوق وشروط العرض والطلب وغيرها من العوامل المتحركة في السوق ، أما الربح المستهدف فيتم تحديده من خلال المتطلبات المالية للمنشأة وظروف القطاع الصناعي الذي تعمل المنشأة في نطاقه. ويستنتج من ذلك أن العناصر المتحركة في تحديد الحد

الاقصى للكلفة تقع خارج نطاق المصنع بل خارج نطاق المنشأة في تقنية الكلفة المستهدفة ، وذلك على العكس من النظام التقليدي للمعايير الذي تعتمد أساساً على عناصر الانتاج التي تقع داخل حدودها.

المبدأ الثاني: التركيز على الزبون يتم ترشيد نظم الكلفة المستهدفة وتوجيهها بواسطة السوق ويمثل صوت العميل أحد العوامل الهامة التي تؤخذ في الاعتبار ، ولا يجب إهمالها خلال كافة المراحل ، كما يجب أن يأخذ في الاعتبار كافة متطلبات العميل بالنسبة للجودة والتكلفة و الوقت معاً عن اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد المنتج الذي يجب انتاجه وكذلك الاسترشاد بها عند إجراء تحليلات الكلفة ،ومن الضروري ان يتم التعرف على ما يحتاجه العميل ،وما الذي تقعله المنشآت المنافسة الان وما هو متوقع من هذه المنشآت في المستقبل من أجل الوفاء بأحتياجات هؤلاء العملاء ، ولا يمكن لنظام التكلفة المستهدفة أن يأتي ثماره ويحقق نجاحا اذا تم التضحية بالخصائص والمواصفات التي يرغب العملاء في الحصول عليها واغفالها ، او تم تقليل كفاءة أداء المنتج وكفاءة استخدامه وتخفيض درجة الاعتماد عليه.

المبدأ الثالث: التركيز على التصميم : يستند نظام الكلفة المستهدفة الى أن عمليات تصميم المنتج و انتاجه تمثل عنصرا اساسيا في إدارة الكلفة ، وبناء على ذلك يتم التركيز على مرحلة التصميم وعلى تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج على السوق ، مع الاستبعاد المقدم للمتغيرات والتغيرات المكلفة والتي قد تستنفذ الكثير من الوقت والجهد اذا لم يتم التخلص منها مبكرا ويرجع ذلك الى ان الاكتشاف المتأخر لهذه المتغيرات والانحرافات الغير مرغوب فيها لاحقا في فترات متأخرة من دورة حياة المنتج قد ينتج عنه تكاليف ومضار عالية يصعب التحكم فيها كما تركز الطرق التقليدية لتخفيض التكلفة على اقتصاديات الحجم الكبير ومنحنيات التعلم وتقليل المخلفات والعدم والفاقد وازضافة تحسينات لخفض التكاليف أثناء وبعد الانتاج الفعلي.

المبدأ الرابع: استخدام فريق العمل : يعتمد نظام الكلفة المستهدفة على استخدام فريق العمل لكل من المنتج والتشغيل ، ويتكون فريق العمل من أعضاء ذو خبرات وتخصصات ووظائف مختلفة ،فيتكون فريق العمل

من مهندس تصميم ومهندسي تصنيع وممثل عن كل من وظائف الانتاج والمبيعات والتسويق والمشتريات والمحاسبة وخدمات ما بعد البيع وكما يظم فريق العمل ايضا عضو من الموردين واخر من العملاء والموزعين وتجار الجملة والتجزئة. ويعتبر هذا الفريق متعدد الوظائف والاختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج ابتداء من كونه فكرة الى مراحل دورة حياة المنتج بمعناها الواسع.

المبدأ الخامس: الاعتماد على دورة الحياة : يعتمد نظام الكلفة المستهدفة على دراسة كافة عناصر التكاليف المتعلقة بامتلاك المنتج خلال كافة مراحل دورة حياته . وتشمل هذه العناصر على سعر الشراء وتكاليف التشغيل ومتطلبات التشغيل وتكاليف الصيانة والاصلاح بالاضافة الى تكاليف التخلص من المنتج في نهاية دورة حياته ، ويهدف نظام الكلفة المستهدفة من وراء ذلك الى تقليل تكاليف دورة الحياة لكل المنتج والمستهلك معا.

المبدأ السادس: الاستناد الى مفهوم سلسلة القيمة: يعتمد نظام الكلفة المستهدفة على أشارك ممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء والموزعين والقائمين بخدمات ما بعد البيع في نظام الكلفة المستهدفة ويهدف ذلك الى بث مفاهيم وجهود خفض الكلفة خلال كافة حلقات سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون والتفاهم بين كل اعضاء المنشآت المرتبطة بالمنتج من موردين ومنتجين وعملاء ووكلاء ومقدمي خدمات. ويعتمد نظام الكلفة المستهدفة على مفهوم المدى الطويل وعلاقات المنافع المتبادلة في المدى الطويل بين الموردين وكل الاعضاء الممثلين بكافة حلقات سلسلة القيمة .

٤. الفرق بين المدخل التقليدي والكلفة المستهدفة

الجدول التالي يوضح الفرق بين المدخلين:

الکفة المستهدفة Target Costing	مدخل Cost-Plus
مساهمة السوق في تخطيط تكاليف المنتجات	عدم مساهمة السوق في تخطيط تكاليف المنتجات
سعر البيع يحدد كلفة الانتاج	كلفة الانتاج تحدد سعر البيع
ترتكز عملية تخفيض التكاليف على التصميم	التركيز على تخفيض تكاليف الفاقد وعدم الكفاءه
ظروف الزبائن أساس في خفض الكلفة	لايعتمد خفض الكلفة على الزبائن
يتم اشتراك المجهزين في مرحلة التصميم	يتم اشراك المجهزين بعد اتمام عملية التصميم
اعضاء الفرق مسؤولون عن ادارة الكلفة	محاسب الكلفة مسؤول عن خفض الكلفة
يتم اشراك أنشطة سلسلة القيمة في تخطيط التكاليف	عدم اشراك أنشطة سلسلة القيمة في تخطيط التكاليف

المصدر (منهل، ٢٠١٢: ٣٤)

٥. فوائد الكلفة المستهدفة

ان مدخل الكلفة المستهدفة يحقق فوائد عديدة للشركات التي تطبق هذا النظام ، وكما ذكره (Blocher, et

553 , all.) أهم الفوائد هي:

١. زيادة في رضا الزبائن لان تصميم المنتج يركز على قيم الزبون واشباع رغباته.

٢. تخفيض الكلفة المحملة على المنتجات عن طريق تصميم المنتج بشكل أكثر فاعلية.

٣. تساعد المؤسسات على تحقيق هامش ربح مرغوب فيه .

٤. تمكن المؤسسات من تقليل الزمن الإجمالي لتطوير كل منتج من المنتجات .

٥. تمكن من تحسين جودة المنتج .

ثالثاً: الجانب العملي

لتطبيق نظام الكلفة المستهدفة في المشاريع المتوسطة والصغيرة ، قام الباحثان بتطبيق النظام على مشروع لانتاج غرف النوم بتصميم الغرف المستوردة وذلك للأقبال الشديد من قبل الزبائن على غرف النوم المستوردة وخصوصا التركية منها أما بسبب انخفاض سعرها مقارنة بأسعار الغرف ذات الانتاج المحلي او بسبب تنوع تصاميمها واختلاف ألوانها .

طبق البحث لانتاج غرف ذات تصاميم تركية في داخل البلد ولتطبيق البحث فأن تطبيق نظام الكلفة المستهدفة يمر بعدة خطوات وهي :

١- تحديد السعر المستهدف

لغرض تحديد السعر المستهدف فقد قرر الباحثان ان يعتمدان متوسط اسعار الغرف التركية في الاسواق المحلية واعتماد السعر ٢٢٠٠ دولار للغرفة والذي يقدر بسعر (٢٦٤٠٠٠٠ دينار عراقي) وقد حدد السعر المستهدف لغرض انتاج غرف ذات تصميم تركي داخل البلد وبيعها بسعر ٢٦٤٠٠٠٠ دينار عراقي لغرض المنافسة في السوق وجذب الزبائن عن طريق السعر وكذلك انتاج غرف بجودة اعلى

٢- تحديد هامش الربح

اعتمد الباحثان نسبة ١٠% كهامش للربح للشركات المنافسة

$$٢٦٤٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٢٦٤٠٠٠ \text{ دينار}$$

٣- تحديد الكلفة المستهدفة

لتحديد الكلفة المستهدفة للغرف التي يجب ان تنتج بها الغرف داخل البلد من خلال القانون التالي

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{هامش الربح}$$

$$\text{الكلفة المستهدفة} = ٢٦٤٠٠٠٠ - ٢٦٤٠٠٠$$

الكلفة المستهدفة = ٢٣٧٦٠٠٠ دينار

بعد تحديد الكلفة المستهدفة التي يجب ان تنتج بها الغرف التركيبية داخل البلد مع الالتزام بجودة المنتج المنتج او تحسين الجودة .

لغرض انتاج هذا النوع من الغرف يجب تحديد المكونات التي ستتكون منها الغرفة مع تكاليف هذه المكونات وبحدود والتي يجب ان تكون اجمالي تكاليف الغرفة بحدود الكلفة المستهدفة وتتكون الغرفة الواحدة من :

(a) المواد الاولية

هناك عدة مواد تتكون منها الغرفة وهي كما يلي:

الجزء	الكمية	سعر الوحدة الواحدة	الكلفة (دينار)
نواعم ١	٥٠ سير خشب	٧٠٠٠ دينار اسير	٣٥٠٠٠٠
كنتور طابقين	٣٠ سير خشب	٧٠٠٠ دينار اسير	٢١٠٠٠٠
نواعم ٢	١٥ طبقه (صاج)	١٤٠٠٠ دينار اطبقة	٢١٠٠٠٠
اجزاء متنوعة	٥ طبقه (صاج)	١٤٠٠٠ دينار اطبقة	٧٠٠٠٠
طبقات دواخل	١٠ طبقات	١٠٠٠٠ دينار اطبقة	١٠٠٠٠٠
غراء	٣ علب	٢٠٠٠٠ دينار اعلبة	٦٠٠٠٠
طلاء حراري			٣٥٠٠٠٠
اجمالي تكاليف المواد			١٣٥٠٠٠٠

(b) الاجور

تحتاج الغرفة الواحدة الى ثلاث عاملين على الاقل بمتوسط اجر ٢٥٠٠٠ دينار ولأتمام الغرفة

الواحدة يحتاج العمال من ٤ الى ٥ يوم لانجاز الغرفة.

اجمالي الاجور = ٣ عمال $\times$ ٣٠٠٠٠ دينار $\times$ ٥ يوم = ٤٥٠٠٠٠ دينار

للغرفة الواحدة كأجور مباشرة

(c) التكاليف الصناعية غير المباشرة

العنصر	الكلفة (دينار)
الكهرباء	٢٥٠٠٠
مواد غير مباشرة	١٠٠٠٠
متنوعات	٧٥٠٠٠
اجمالي ت.ص.غ.م	١١٠٠٠٠

بعد تحديد تكاليف الغرفة الواحدة

اجمالي تكاليف الغرفة الواحدة = اجمالي تكاليف المواد + اجمالي تكاليف الاجور + ت.ص.غ.م

اجمالي تكاليف الغرفة = ١٣٥٠٠٠٠ + ٤٥٠٠٠٠ + ١١٠٠٠٠ = ١٩١٠٠٠٠ دينار

عند مقارنة الكلفة الحالية للمنتج وهو (١٩١٠٠٠ دينار) مع الكلفة المستهدفة والبالغة (٢٣٧٦٠٠٠ دينار)

حيث يكون الفرق (٢٣٧٦٠٠٠ - ١٩١٠٠٠٠ = ٤٦٦٠٠٠ دينار) نجد ان المنتج داخل البلد يمكن ان ينتج بتكلفة اقل من كلفة المنتج المستورد ويمكن بهذا الفرق ان ينتج صاحب المشروع قطع اضافية مع الغرفة مثل (خزانة ملابس اطفال ، او قطع اخرى) لجذب الزبون اكثر ومنافسة المنتج المستورد بصورة افضل او تسعير المنتج بسعر اقل من المنافس وبالتالي منافسة المنتج المنافس بالجودة والسعر وكما يلي :

حيث يمكن ان يصبح سعر الغرفة

$$\text{هامش الربح} = ١٩١٠٠٠٠ \times ١٠\% = ١٩١٠٠٠ \text{ دينار}$$

سعر البيع بعد تحديد الكلفة المستهدفة سيكون

$$\text{سعر البيع} = \text{الكلفة} + \text{هامش الربح}$$

$$\text{سعر البيع} = ١٩١٠٠٠٠ + ١٩١٠٠٠ = ٢١٠١٠٠٠$$

$$\text{سعر البيع} = ٢١٠١٠٠٠ \text{ دينار}$$

وهو السعر البيع الذي يمكن عن طريقه ان ينافس صاحب المشروع المنتج المستورد والذي يباع بسعر ٢٦٤٠٠٠٠ دينار

وما سيزيد من تفضيل الزبون للمنتج المصنع داخل البلد هو :

١- ان المواد الاولية المصنوع منها الغرف المستوردة مصنوعة من نشارة الخشب و الفاير بينما الغرف المصنعة محليا ستكون مصنوعة من مواد ذات جودة عالية ومن خشب الصاج.

٢- يمكن بيع الغرف المصنعة محليا بأقل من المن الغرف المستوردة بمبلغ ٥٣٩٠٠٠ دينار

من خلال (٢٦٤٠٠٠٠ سعر بيع المنتج المستورد - ٢١٠١٠٠٠ سعر بيع المنتج المصنع محليا)

٣- بالأمكان تصنيع المنتج وفقا لأذواق الزبائن ووانجازه بوقت اسرع.

الاستنتاجات

- ١- إمكانية تخفيض كلفة المنتجات لتحقيق الربح المستهدف ، دون المساس بالجودة وسعر السوق
- ٢- تركز عملية تخفيض التكاليف على التصميم في نظام الكلفة المستهدفة.
- ٣- ان تطبيق نظام الكلفة المستهدفة يساهم في زيادة قدره الشركات على المنافسة.
- ٤- عند مقارنة الكلفة الحالية للمنتج مع الكلفة المستهدفة نجد ان الكلفة بعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هو اقل من الكلفة المستهدفة بمقدار (٤٦٦٠٠٠ دينار) لذلك يمكن ان ننتج المنتج داخل البلد يمكن ان ينتج بتكلفة اقل من كلفة المنتج المستورد

التوصيات

- ١- يوصي الباحثان بتطبيق نظام الكلفة المستهدفة لتحقيق اهداف الشركات من حيث الربح المستهدف مع الاحتفاظ بنفس الجودة.
- ٢- ضرورة تصميم المنتجات بالطريقة التي تساهم في تخفيض التكاليف.
- ٣- يوصي الباحثان بتطبيق نظام الكلفة المستهدفة لمساهمة في زياده الحصة السوقية للشركات.

المصادر

- ١- سلمان .علاء جاسم ،عبدالله.حنان صحبت،حليحل.جليلة عيدان(٢٠١٢)"استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية " مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد السابع ، العدد ٢١ ،الفصل الرابع.
- ٢- منهل،أسماعيل عباس(٢٠١٢)"أستخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كأطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية واسط" اطروحة دكتوراه ،جامعة بغداد،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

Borgernas&Fridh(2003)"The use of target costing in Swedish –
manufacturing firms" Goteborg university,school of economics &
commercial law.

Atkinson,A,Kaplan ,R,Matsumura,E,and Young –
,S,(2012)"Management Accounting : Information for Decision –
Making and Strategy Execution ",6th , ed,pearson Education , Inc.

Garrison,Ray&Noreen,Eric(2008)"Managerial Accounting"12th –
Ed,McGraw–Hill,Singapore.

Webster,W,H(2004)"Accounting For Managers" ,MGrow–Hill –
Co,Ltd,USA.

Crosson,S&Needles,B(2011)"Managerial Accounting" 9th, Ed, South–
Westem Cengage Learning,Boulevard,Mason,USA.

Hansen,D&Mowen,M(2006)"Cost Management –Accounting and –
control"5th,Ed,Thomson south estren.

Odendaal,M(2009)"The Estimation and Management of cost over the –
Life cycle of Metllrgical Research Projects" Faculty of Economic and
Management Sciences ,University Of Pretoria.

Clifton.B,Bird.H,Albano.R,Townsend.W(2003)"Target costing : –
Market driven product design" Marcel Dekker,Inc,270Madison,New
York.

Dekker.H,Peter.S(2003)"A Survey of the Adoption and use of –
Target Costing in Dutch Firms" International Journal Of Production
Economics.