

تأثیر رقابت و عدم اطمینان در پذیرش هزینه یابی هدف (مطالعه موردی شرکت های غذایی در سطح شهر تهران)

عبدالرضا محسنی

استادیار گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران

عبدالرسول رحمانیان کوشکی

مریی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران (نویسنده مسئول)
abr.rahmanian@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۵/۰۴ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۳۱

چکیده

هزینه یابی هدف یک مقوله استراتژیک در مدیریت هزینه است که به طور عمده تمرکز خود را بر مدیریت هزینه محصولات آتی واحد تولیدی معطوف می کند. بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر رقابت و عدم اطمینان در پذیرش هزینه یابی هدف در شرکت های غذایی سطح شهر تهران می باشد. جامعه آماری این تحقیق کلیه مدیران و مسئولین اجرایی در شرکت غذایی مورد نظر بوده، که ۱۳۰ نفر برای حجم نمونه مورد نظر انتخاب شده اند. روش نمونه گیری نیز تصادفی ساده است. برای گردآوری داده ها از پرسشنامه کریستین و همکاران (۲۰۰۸) شامل سه بعد هزینه یابی هدف، شدت رقابت و عدم اطمینان بازار استفاده شده است. نتایج نشان داد که بین پذیرش هزینه یابی هدف و شدت رقابت و ابعاد آن در شرکت های غذایی تهران رابطه معنی دار وجود دارد. بدین صورت هرچه قدر در بین شرکت های غذایی شدت رقابت بالا رود تمایل به استفاده از روش هزینه یابی هدف بیشتر می شود. همچنین بین پذیرش هزینه یابی هدف و عدم اطمینان و ابعاد آن در شرکت های غذایی تهران رابطه معنی دار وجود دارد. بدین صورت که با افزایش عدم اطمینان در بین شرکت های غذایی تمایل این شرکت ها برای پذیرش روش هزینه یابی هدف در شرکت خود بیشتر می شود.

واژه های کلیدی: هزینه یابی هدف، عدم اطمینان، رقابت.

۱- مقدمه

جهت است که در تحقیقات قبلی به عواملی که باعث ترغیب شرکت ها به پذیرش این روش در حسابداری خود می شود، توجه نشده است. تحقیق حاضر با توجه به این که رقابت و عدم اطمینان دو عامل مهم و بارز در بازار امروزه شرکت های غذایی می باشد در نظر دارد که به بررسی تاثیر رقابت و عدم اطمینان بر پذیرش هزینه یابی هدف بپردازد بنابراین هدف این تحقیق بررسی این سوال است که رقابت و عدم اطمینان چه تاثیری در پذیرش هزینه یابی هدف دارد؟

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۱-۲- تاریخچه هزینه یابی هدف

در دهه ۱۹۶۰ رشد صنایع مختلف همگام با توسعه ماشینی شدن شتاب بیشتری گرفت. در آن زمان تقاضا برای محصولات شگفت آور بود و کانون توجه مدیریت هزینه بر مراحل تولید متمرکز قرار داشت و از این رو هزینه یابی استاندارد ابزار اصلی کنترل هزینه شمرده می شد. در اوایل دهه ۱۹۷۰، اشباع بازار و بالا رفتن سطح زندگی مردم شرکت ها را مجبور به تولید محصولات متنوع با ویژگیهای متفاوت نمود و با استفاده از امکانات جدید چرخه عمر محصولات به نفع محصولات بهتر و جدیدتر دائما کوتاه تر شده و از این رو اهمیت مدیریت هزینه را در مرحله برنامه ریزی و طراحی افزایش داد (خوش طینت، ۱۳۹۴).

پیش تر هزینه یابی هدف، به عنوان فن هزینه یابی فراگیر، تولیدکنندگان ژاپنی را جذب خود کرده بود و هزینه یابی هدف اولین بار در دهه ۱۹۶۰ در شرکت اتومبیل سازی تویوتا برای برنامه ریزی هزینه تولید یک خودرو به مبلغ ۱۰۰۰ دلار و در واکنش به شرایط دشوار بازار پا به عرصه وجود گذاشته بود. در آن زمان بازارهای آسیا انباشته از محصولات شرکت های غربی بود و مؤسسه های ژاپنی نیز با کمبود منابع و مهارت های مورد نیاز برای توسعه مفاهیم فنون و ابزارهای لازم برای رسیدن به رقیب پر قدرت خود در زمینه هایی چون؛ کیفیت، هزینه و کارایی روبرو بودند. بسیاری از شرکت های ژاپنی به این نتیجه رسیدند که فعالیتهای چند وجهی در تولید، آنگونه که شرکت های غربی به کار می برند می تواند با اصلاحاتی به صورتی اثر بخش به کار گرفته شود. آنان بر این عقیده بودند که در هم آمیختن کارکنان بازاریابی، مهندسی، مالی، تولیدی و برنامه ریزی در یک گروه تخصصی منافع متعددی دارد. این گروه ها می توانستند روشها و فنون جدیدی برای طراحی و ایجاد محصولات جدید در معرض آزمایش قرار دهند و در جهت افزایش یکپارچگی بین فعالیتهای بالا دستی در عملیات

در شرایط رقابتی حاکم بر بازار، بنگاه های اقتصادی ملزم به مدیریت اجزاء بقاء محصول (قیمت/ بهای تمام شده، کیفیت و کارکرد) هستند، زیرا در اقتصاد امروز حفظ یک مزیت رقابتی به مدت طولانی غیر ممکن است (شباهنگ، ۱۳۸۸). مدیریت بهای تمام شده سنتی در این محیط رقابتی نمی تواند مؤثر باشد، بنابراین مدیریت هزینه یابی هدف، مجموعه یکپارچه ای از تکنیک ها و سیستم هایی است که جهت مدیریت اجزاء طراحی و به کار برده می شود و به منظور پیاده سازی موفق آن، ایجاد زمینه های مناسب تکنیکی، رفتاری و فرهنگی لازم می باشد (عالی و، ۱۳۹۵). مهمترین موضوع در استفاده از هزینه یابی هدف، همان زمینه های فرهنگی آن است. با این تعبیر که در نوع عملکرد به جای اینکه یک گروه تنها به حفاظت از منابع و زمینه های کاری خود بپردازد، می بایست کارکردهای سایر گروه ها و منافع جمعی را مدنظر قرار دهند (شباهنگ، ۱۳۸۸). برای اجرای مؤثر، هزینه یابی هدف باید در طی زنجیره ارزش انتشار یافته باشد و تمامی افراد سازمان آنرا پذیرفته باشند. در هزینه یابی بر مبنای هدف توجه ویژه ای به چرخه عمر محصولات و بهبود مستمر می گردد و همواره نیازهای مشتریان در اولویت قرارداد (هوروگرن و فوستر، ۲۰۱۴).

با توجه به جهانی شدن بازارها و مسئله پیوستن به بازار تجارت جهانی، شرکت های ایرانی نیز ناگزیر به فضای رقابتی قدم می گذارند و برای بقا در چنین فضایی ناگزیر از اعمال هزینه یابی هدف استفاده کنند. هزینه یابی هدف در صنعت غذایی در ایران با مشکلات عدیده ای مواجه است، ولی در بسیاری از شرکت ها غذایی در نتیجه کاهش سود و در مواجه به رقابت فزاینده جهانی به این نتیجه رسیده اند که با طرح هزینه یابی بر مبنای هدف به عنوان یک ابزار راهبردی و کلیدی دیگر قیمت گذاری محصولات بر مبنای بهای تمام شده مناسب نخواهد بود (خوش طینت، ۱۳۹۴). بنابراین شرکت های غذایی برای بقا باید در زمینه تولید و عرضه محصولاتی تخصصی پیدا کنند که علاوه بر تأمین سود مورد نظر آنها واجد کیفیت و کارکرد مورد نظر مشتریان نیز باشد هزینه یابی مبنای هدف از شیوه های کسب اطمینان نسبت به کفایت سودآوری محصولات می باشد. این روش هزینه یابی در واقع روشی برای مدیریت راهبردی سودهای آتی شرکت است (حجازی، ۱۳۹۴).

با توجه به ضرورت اجرای این استراتژی در صنعت غذایی و سایر صنعت های دیگر موانع و چالش های زیادی در پذیرش آن وجود دارد. جنبه نوآوری و دلیل بررسی این پژوهش از آن

شرکت، تلاش کنند. هزینه یابی هدف از چنین محیطی پدید آمد (سماواتی، ۱۳۹۰).
مجموعه ای از ابزارهای تخصصی شامل؛ تحلیل عملیات، مهندسی ارزشها، تحلیل ارزشها و مهندسی همزمان برای تکمیل هزینه های هدف معرفی شد و این امر شرکتهای ژاپنی را در زمینه های طراحی و ایجاد محصول در موقعیتی شاخص و اثر بخش قرار داد. تنها بعد از این تحولات بود که شرکت های اروپایی و آمریکایی به ارزش هزینه یابی هدف پی بردند (همان).

۲-۲- تعریف هزینه های هدف

هزینه یابی هدف به عنوان یک مقوله استراتژیک در مدیریت هزینه است که بحث اصلی آن برآورد هزینه برای محصول یا خدمت می باشد که بر اساس آن پس از فروش محصول یا ارائه خدمات، شرکت به درآمد بر مبنای هدف (درآمد مطلوب) دست می یابد (هوروگرن و فوستر، ۲۰۱۴).
در حقیقت هزینه یابی هدف رویکردی است برای رسیدن به بهای محصول یا خدمات در شرایطی که قیمت بر اساس رقابت تعیین می شود و سود مورد انتظار از پیش تعیین شده است. بنابراین در معادله کلی (بهای تمام شده - فروش - سود)، فروش و سود از پیش تعیین شده و قطعی فرض می شود. لذا باید هزینه و بهای تمام شده را به سطحی رساند که با فرض قیمت از پیش تعیین شده فروش و حداقل سود انتظاری، هزینه ها از سطح و میزان پیش بینی شده فزونی نیابد. آنچه کار مدیریت بنگاه را در این معادله دشوارتر می سازد این است که کاهش و کنترل هزینه ها باید با حفظ و حتی گاهی ارتقاء کیفیت نیز همراه باشد. به همین لحاظ می گویند، هزینه یابی هدف بخشی از فرآیند مدیریت جامع برای بقاء سازمان در محیط رقابت فزاینده است (کاستلانو و یانگ^۳، ۲۰۱۵).

در یک تعریف کلی می توان گفت هزینه یابی هدف رویکردی است سیستماتیک برای تعیین اینکه یک محصول مورد نظر با کیفیت و قابلیت کارکرد مشخص، با چه بهایی باید تولید شود تا بتوان سود مورد انتظار را در قیمت فروش پیش بینی شده تحصیل کرد. در این تعریف این نکته اهمیت دارد که در آن تأکید شده است که هزینه یابی هدف چیزی است بسیار فراتر از فنون حسابداری مدیریت (رحیمیان، ۱۳۹۴).

۳-۲- اهداف هزینه یابی هدف

هزینه یابی هدف کاهش هزینه ها را در مرحله قبل از تولید و با متمرکز کردن تلاش تمامی دوایر مربوط به یک

شرکت و ایجاد انگیزه در تمام کارکنان شرکت برای رسیدن به هدف سود در فرآیند توسعه محصولات جدید را به عنوان هدفهای اصلی دنبال می کند. حسابداری صنعتی و مدیریت هزینه با بکارگیری هزینه یابی هدف که مستلزم: (۱) تصمیم گیری در خصوص اینکه چه محصولی در نظر است فروخته شود. (۲) تعیین قیمت فروش که رقابت موجود اجازه می دهد. (۳) مدیریت هزینه ها به منظور تحصیل سود مورد انتظار است، با دایره فروش و بازاریابی و دایره مهندسی، همکاری نزدیک دارند (رحیمیان، ۱۳۹۴). منظور از هزینه یابی بر مبنای هدف، کاهش هزینه و گزینش تدبیرهای مناسب برای مدیریت مؤثر هزینه ها در مراحل تحقیق، توسعه و طراحی (مراحل قبل از تولید) است. زیرا از آنجا که فرآیندها و روش های تولید، نوع تجهیزات و نوع محصول قبلاً در مرحله برنامه ریزی مشخص و تثبیت شده است، لذا تلاشهایی که برای کاهش هزینه ها در مرحله تولید می شود اثر محدود دارد. هزینه یابی هدف یک مهندسی معکوس است که در ابتدا مراحل طراحی محصول، نتایج احتمالی را با تحقیقات بازار پیش بینی کرده و سعی دارد محصولی با بهای تمام شده مشخص که هم تأمین کننده سود مورد نظر مدیریت و هم تأمین کننده نیازهای مشتری (از لحاظ قیمت، کیفیت و کارکرد) باشد ارائه کند (طالب بیدختی و پورکارجدید، ۱۳۹۵).

۴-۲- شدت رقابت و هزینه یابی هدف

شدت رقابت به قدری شناخته شده است که به عنوان یک عامل مهم در طراحی و استفاده از استراتژی مدیریت هزینه ها معرفی گردیده است (ریوس و همکاران، ۲۰۱۲). چندین مطالعه رابطه بین شدت رقابت و مدیریت هزینه ها را بررسی کرده اند نتایج این مطالعات نشان می دهد رقابت به طور مثبت با مدیریت هزینه در شرکت ها ارتباط دارد (به نقل از اعتمادی، ۱۳۸۹). هم در مدیریت هزینه ها به روش سنتی (به عنوان مثال در هزینه های استاندارد و افزایشی) و هم در مدیریت هزینه های به روش مدرن (به عنوان مثال در هزینه های مبتنی بر فعالیت) شدت رقابت نقش دارد. بنابراین وقتی رقابت افزایش می یابد، مزایای مورد انتظار از مدیریت هزینه ها افزایش می یابد (مکرمی، ۱۳۹۰). اما مشکل اساسی که وجود دارد، خطری است که رقبا از هر هزینه ای انتظار بهره برداری دارند، که این شدت رقابت را بالا برده است. شرکت زمانی می تواند در این رقابت موفق شود که از هزینه های پرداختی اطلاعات مطمئنی داشته باشد. این رقابت شدید هم دارای مزایای مهم است به طوری که رقابت شدید باعث می شود شرکت ها به سفارشی سازی برسند، محصولات و خدمات خود

عدم تحقق این پیش بینی ها بالاتر می رود. لذا رویکردهای متعارف برنامه ریزی هزینه یابی در مواجهه با عدم قطعیت و تغییرات محیطی، کارایی خود را از دست می دهند (کوپر و اسلاگمولدر، ۹، ۲۰۱۰).

این مسأله، سبب پیدایش رویکردهایی شده است که به برنامه ریزان، توان مواجهه با عدم قطعیت را بدهند. ابزارهایی همچون برنامه ریزی استوکستیک، برنامه ریزی سناریو، آنالیز تصمیم گیری و هزینه یابی هدف از این گونه می باشند (بلت و باشور، ۱۰، ۲۰۱۰).

دو نوع اصلی عدم قطعیت وجود دارد عدم اطمینان تکنولوژیکی و عدم قطعیت بازار (کریستین و همکاران، ۲۰۰۸). در این مطالعه، عدم اطمینان بازار به عنوان متغیر مربوط به جنبه های مهم هزینه یابی هدف در نظر گرفته است (بستیلر، ۱۱، ۲۰۰۵). کریستین و همکاران (۲۰۰۸) بیان داشتند که عدم اطمینان بازار در مواردی همچون تقاضا، تعیین و درک نیازهای مشتری، ترجمه نیازهای مشتری به مشخصات محصول، نیازهای کاربر و قیمت گذاری موجب شده است که شرکت ها اقدام به کاهش قیمت کنند.

برخی از این عدم اطمینان با جمع آوری و پردازش اطلاعات مربوط به بازار در شرکت ها تا حدودی رفع می شود. با این حال، شرکت نمی تواند بر تمام عوامل موثر بر عدم اطمینان بازار احاطه داشته باشد. در این موارد پروتکل هزینه یابی هدف به دلیل اطلاعاتی که در مورد ویژگی های محصول و تصمیم گیری های تجاری و نیازهای مشتری ارائه می دهد (انصاری و بل، ۲۰۱۵). به طوری که هزینه یابی هدف قیمت ها و نیازهای مشتری را ارزیابی می کند. این استراتژی شرکت ها را در مورد آنچه مشتریان می خواهند و قیمتی که آنها حاضر به پرداخت می باشند را پیش بینی می کند. بنابراین نقش حیاتی هزینه یابی هدف در طول فرآیند، به ویژه در مراحل زیر: شناسایی محصول مورد نظر و ویژگی های سرویس، تعیین قیمت هدف، تعیین هزینه هدف و بسته شدن شکاف هزینه بسیار مشهود است (کریستین و همکاران، ۲۰۰۸). در محیطی که به عنوان نامشخص از لحاظ مشتری شناخته می شود و اطلاعات رقیب می تواند غیر قابل پیش بینی باشد پیش بینی قیمت محصول دشوار است بنابراین، اطلاعات لازم در دسترس نیست (سودر، ۱۲ و همکاران، ۲۰۱۶). هزینه یابی هدف در این هنگام است که مورد نیاز می باشد، به عنوان مثال، در مرحله اولیه پروژه ای که شناخت مشخصات و نیازهای مشتریان الزامات دارد، مشخصات مورد نظر را بررسی کرده و عدم اطمینان را کاهش خواهد داد (کی و مورلی،

را هم راستا با نیازهای مرتبط با مشتری انجام دهند. شدت رقابت به عواملی همچون تعداد رقیب، محدوده معرفی محصول جدید، و محدوده تغییرات تکنولوژیکی در صنعت بستگی دارد (کریستین و همکاران، ۴، ۲۰۰۸).

برخی از محققان چندین راه مختلف استفاده کرده اند تا شدت رقابت بر سودآوری شرکت ها تاثیر منفی نگذارد. هزینه یابی هدف به عنوان استراتژی مدیریت هزینه ها مورد بحث قرار گرفت در واقع، ادبیات قوی در رابطه با رابطه تاثیر مثبت بین شدت رقابت و مزایا و پذیرش هزینه یابی هدف وجود دارد به عنوان مثال، (انصاری و بل، ۵، ۲۰۱۵؛ الرم، ۶، ۲۰۱۶). پورتر (۲۰۱۷) اعتقاد دارند که هزینه یابی هدف منجر به کاهش رقابت قوی تر و سود دهی جمعی پایین تر می شود. در استراتژی هزینه یابی هدف برای کاهش هزینه ها و عملیات ساده به منظور برای به دست آوردن یک بازگشت قابل قبول شرکتها، در اوایل چرخه زندگی محصول به هزینه های قبل از انجام آنها توجه بیشتری می شود (رحیمیان، ۱۳۹۴). بر اساس این استدلال، فرضیه اول تحقیق شکل می گیرد.

۲-۵- عدم اطمینان و هزینه یابی هدف

سازمانها همواره با چالش تغییرات محیطی روبرو بوده اند و اکنون بیشتر از پیش با عدم قطعیت محیطی روبرو هستند. تلاطم محیطی از دیرباز توجه بسیاری از نظریه پردازان را به خود اختصاص داده است. برنامه ریزی استراتژیک این روزها، با چالش عدم قطعیت دست و پنجه نرم می کند. عدم قطعیت محیطی به کانون توجهات در فرایند برنامه ریزی هزینه یابی تبدیل شده است و متفکران این حوزه، روش های عمومی مطرح در برنامه ریزی استراتژیک را در مقابله با آشفتگی و تغییرات محیط ناکارآمد می بینند.

ریوس و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند که بسیاری از مدیران بر فرآیندی برای تدوین استراتژی مناسب با محیط باثبات و قابل پیش بینی تکیه دارند، حتی زمانی که می دانند شرایط به شدت بی ثبات و انعطاف پذیر است. چرا که سازمانها روشی نظام مند برای هماهنگی سبک طراحی استراتژی خود با وضعیت صنعت و کسب و کار خود در اختیار ندارند.

مهمترین نیازمندی های برنامه ریزی استراتژیک را در دنیای رقابتی و متلاطم، توجه به عوامل غیرقطعی باید دانست. به عقیده باریچلی و همکاران (۲۰۱۶)، در فرایند هزینه یابی، زمان و عدم قطعیت، نقش مهمی ایفا می کنند. رویکردهای متعارف برنامه ریزی هزینه یابی مبتنی بر پیش بینی های قطعی از آینده اقدام به تدوین استراتژی می کنند (رحمانی، ۱۳۹۱). هر چه محیط آشفته تر و نرخ تغییرات سریعتر باشد، احتمال

۲۰۱۲). که بر این اساس فرضیه دوم این تحقیق نیز شکل می گیرد.

۲-۶- پیشینه تجربی پژوهش

دستگیر و یارمحمدی (۱۳۸۴) در تحقیقی تحت عنوان بررسی موانع بکارگیری هزینه های هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بیان داشتند که گسترش روز افزون مباحث مربوط به سازمان تجارت جهانی و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این سازمان، لزوم توجه به تکنیک های مدیریت هزینه بیش از پیش احساس می شود، کشورهایی که به این پیمان جهانی می پیوندند به دنبال ساز و کارها و ابزارهایی هستند که بتوانند به دوام و بقای اقتصادی آن ها در بازار پر رقابت جهانی کمک کنند و بتوانند پیش از ورود به این رقابت همه جانبه، قابلیت های مناسب و آمادگی لازم را کسب نمایند. در بازار یک پارچه دنیای آینده، کسانی قادر به رقابت هستند و می توانند به دوام و بقای واحدهای تجاری خود امیدوار باشند که بتوانند کالاهایی با مزایای رقابتی، تولید و به بازار عرضه کنند، عرضه کنندگانی که بتوانند محصولاتی را با کیفیت و کارکرد مشابه اما با قیمت های پایین تر به بازار ارایه کنند، گوی سبقت را از دیگر رقبای خواهند بود و سهم خود را در بازار افزایش خواهند داد. یکی از مهم ترین تکنیک هایی که می تواند موسسات را در این راه کمک کند سیستم هزینه یابی هدف است. نتایج حاصله از این تحقیق، نشان داد که در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هیچ یک از عناصر هزینه یابی هدف اجرا نمی شود. تحقیق حاضر، همچنین تأثیر سطح تحصیلی و سابقه خدمت آزمودنی ها که به عنوان متغیر های تعدیل کننده تحقیق در نظر گرفته شده اند را مشخص نموده و این نتیجه حاصل شد که این دو متغیر در سطح ادراک آزمودنی ها در پاسخ به سوالات پرسش نامه تحقیق تأثیر معنی داری ندارند.

خوش طینت (۱۳۹۴) در تحقیق خود بیان داشت که محیط تجاری رقابتی موسسات را ملزم کرده است که محصولاتی را با کیفیت و مطابق خواست مشتریان، در حالی که قیمت های فروش کاملاً توسط بازار تعیین می شود را تولید نمایند. عرضه کنندگانی که بتوانند محصولاتی را با کیفیت و کارکرد مشابه اما قیمت های پایینتر به بازار ارائه کنند، گوی سبقت را از دیگر رقبای خواهند بود و سهم خود را در بازار افزایش خواهند داد. یکی از مهمترین تکنیکهایی که می تواند موسسات را در این راه کمک کند سیستم هزینه یابی هدف می باشد. هزینه یابی هدف یک مقوله استراتژیک در مدیریت هزینه است که به طور عمده تمرکز خود را بر مدیریت هزینه

محصولات آتی واحد تولیدی معطوف می کند. در هزینه یابی هدف نگرش این است که چون پس از طراحی یک محصول بخش عمده ای از هزینه های آن تعهد می شود، کاهش هزینه امکان پذیر نخواهد بود مگر با طراحی مجدد محصول، در این تکنیک قبل از مرحله تولید به مدیریت هزینه توجه می شود تا محصولی با بهای تمام شده از پیش تعیین شده تولید و در عین حال سود مورد نظر مدیریت را تأمین نماید. هزینه یابی هدف در ایران با مشکلات عدیده ای مواجه است ولی مزایا و آینده دنیای تجارت، ما را مجبور به استفاده از این روش بسیار سودمند خواهد کرد.

طالب بیدختی و پورکارجدید (۱۳۹۴) در تحقیقی به بررسی نقش تئوری محدودیت ها و هزینه یابی بر مبنای هدف در حسابداری مدیریت پرداختند که بیان داشتند اقتصاد جهانی و فضای رقابتی بین شرکت ها مدیران را ناگزیر به پذیرش روش ها و تکنیک هایی برای بالابردن سود و کاهش هزینه های شرکت می نماید. سرمنشاء وجود مدیریت ظرفیت محدود به دلیل تحقیق مستمر برای راندمان بالاتر و عدم توازن بین منابع و تقاضا برای منابع بیشتر و سرمنشاء مدیریت هزینه، اهتمام در کاهش بهای تمام شده بوده است. مؤسساتی که در سطح بین المللی فعالیت می کنند با محدودیت هایی در سطح جهانی در مورد مدل های تولیدی lean (انعطاف پذیر) مواجه هستند. از طرفی در فضای رقابتی کاهش بهای تمام شده می تواند رمز موفقیت شرکت باشد.

کریستین و همکاران (۲۰۰۸) در تحقیق خود تحت عنوان تأثیر شدت رقابت و عدم قطعیت در پذیرش هزینه یابی هدف در شرکت های سوئد بیان داشت که در سال های اخیر عواملی که ممکن است بر تصمیم های شرکت برای اتخاذ هزینه های هدف تأثیر بگذارد عدم اطمینان موجود در بازار و شدت رقابت می باشد. نتایج این تحقیق نشان داد که نرخ پذیرش هزینه یابی هدف با شدت رقابت و درک آن رابطه معنی داری دارد و همچنین عدم اطمینان موجود در بازار مدیران را به استفاده از هزینه های هدف افزایش می دهد.

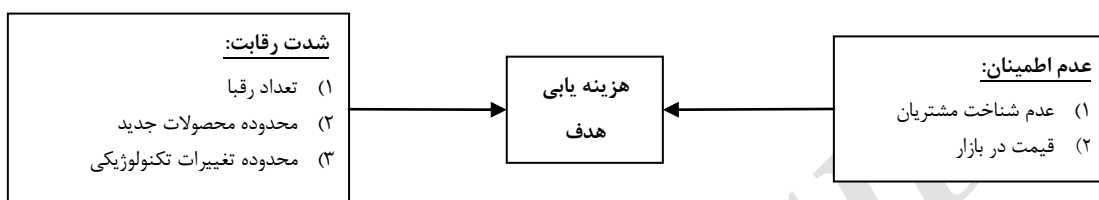
سودر و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی به بررسی تأثیر روش هزینه یابی هدف بر عملکرد شرکت های تولیدی پرداختند که بیان داشتند گسترش روزافزون مباحث مربوط به سازمان تجارت جهانی و پیوستن تدریجی کشورهای مختلف به این سازمان، لزوم توجه به تکنیک های نوین مدیریت هزینه بیش از پیش احساس می شود، در حال حاضر هزینه یابی هدف، به طور گسترده در صنایع مختلف کشورهای جهان به کار گرفته می شود. به منظور اجرای موفق هزینه یابی هدف، لازم است کلیه شرکت ها و تولیدکنندگان صنایع مختلف، ضمن

ابتدا از تدوین فرضیه ها شروع میکند و در مرحله بعدی به مفاهیم میپردازد یا اینکه راه معکوسی را طی می کند (شو- اینگ و پی چی، ۲۰۱۰). بنابراین با توجه به استدلال فوق، فرضیات تعریف شده، نظر اساتید و خبرگان در زمینه حسابداری و مدیریت و همچنین بر اساس مبانی نظری تحقیق مدل مفهومی پژوهش به صورت زیر طراحی و تدوین شده است.

حفظ کیفیت و کارکرد محصولات خود، توجه ویژه‌ای به این مقوله سودمند در کاهش قیمت‌های محصولات خود بنمایند تا با رقابتی کردن محصولات خود، سهم خود را در بازار افزایش و سودآوری خود را افزایش دهند.

۳- مدل مفهومی پژوهش

برای ساختن مدل تحلیلی محقق نهایتاً می تواند به دو شیوه عمل کند که میان آنها تفاوت مشخصی وجود ندارد: یا



مدل مفهومی پژوهش

(بر گرفته از مدل کریستین و همکاران، ۲۰۰۸)

محدوده تغییرات تکنولوژیکی تشکیل شده که هر کدام شامل سه سوال بوده ، پرسشنامه عدم اطمینان بازار نیز شامل دو شاخص عدم شناخت مشتریان و قیمت بازار بوده که هر شاخص دارای سه سوال بوده، و پرسشنامه هزینه یابی هدف که شامل اهداف این هزینه یابی که شامل ۱۵ سوال بوده است (جدول ۱).

۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر توصیفی و از نوع همبستگی است که به شیوه میدانی با استفاده از پرسشنامه انجام شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر را تمامی مدیران و مسولان اجرایی شرکت های غذایی سطح شهر تهران می باشد. از آنجایی که امروزه شرکت های غذایی در رقابت بالایی بر سر می برند این شرکتها به عنوان جامعه آماری در نظر گرفته شدند. جهت انتخاب این شرکت ها ابتدا ایمیل در خصوص سوالاتی در مورد میزان آشنایی آنان با هزینه یابی هدف ارسال گردید و بعد از بررسی میان ۵۰ شرکت انتخابی که ایمیل مورد نظر برای آنان ارسال گردیده بود. فقط ۳۵ ایمیل پاسخ داده شده بود که در این میان نیز ۲۰ شرکت اعلام کرده بودند که با این هزینه یابی هدف آشنایی داشته اند و بنابراین این شرکت ها به عنوان جامعه آماری انتخاب گردید. بر اساس اطلاعات کسب شده مدیران و مسولان اجرایی در این شرکت های غذایی شامل ۲۳۰ نفر بوده اند و با استفاده از فرمول نمونه گیری مورگان ۱۳۰ نفر برای حجم نمونه مورد نظر انتخاب شده اند. روش نمونه گیری نیز تصادفی ساده است.

جدول ۱- اطلاعات تفصیلی پرسشنامه های تحقیق

| متغیر | سطح مقیاس | طیف | تعداد گویه |
|-------------------|-----------|-----------------|------------|
| هزینه یابی هدف | ترتیبی | لیکرت ۵ امتیازی | ۱۵ |
| رقابت بین شرکت ها | ترتیبی | لیکرت ۵ امتیازی | ۹ |
| عدم اطمینان | ترتیبی | لیکرت ۵ امتیازی | ۶ |

برای سنجش روایی و بومیسازی پرسشنامه ها از روش اعتبار محتوایی استفاده شده است. پرسشنامه حاضر استاندارد بوده و برای بومی سازی آنها نیز به تایید از متخصصان رسیده است. به منظور سنجش پایایی تحقیق نیز با استفاده از نرم افزار SPSS، ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده که معادل ۰/۸۵ درصد است. همچنین آلفای کرونباخ برای تک تک متغیرها ی تحقیق در جدول ۲ آمده است.

برای گردآوری داده ها از یک بسته پرسشنامه کریستن و همکارا (۲۰۰۸) استفاده شد که شامل سه پرسشنامه شدت رقابت و عدم اطمینان در بازار بوده است. پرسشنامه شدت رقابت از سه شاخص تعداد رقبا، محدوده محصولات جدید،

جدول ۲- پایایی متغیرهای تحقیق بر اساس الفای کرونباخ

| متغیر | الفای کرونباخ |
|-------------------|---------------|
| هزینه یابی هدف | ۰,۸۶۹ |
| رقابت بین شرکت ها | ۰,۸۳۳ |
| عدم اطمینان | ۰,۷۵۶ |
| پرسشنامه کلی | ۰,۸۵۰ |

۵- فرضیه های پژوهش

- بین شدت رقابت و پذیرش هزینه یابی هدف در شرکت های غذایی در سطح شهر تهران رابطه وجود دارد.
- بین عدم اطمینان و پذیرش هزینه یابی هدف در شرکت های غذایی در سطح شهر تهران رابطه وجود دارد.

۶- تجزیه و تحلیل داده ها

از آنجایی که تحقیق یک تحقیق توصیفی همبستگی می باشد جهت بررسی فرضیات از آزمون پیروسون استفاده گردید که آنالیز داده ها توسط SPSS ۲۴ انجام گردید. که در این پژوهش برای آزمودن فرضیه ها از مدل مفهومی پژوهش استفاده شده است.

۶-۱- آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: بین شدت رقابت و پذیرش هزینه یابی هدف در شرکت های غذایی در سطح شهر تهران رابطه وجود دارد. طبق جدول شماره ۴ که ضریب همبستگی بین شدت رقابت و پذیرش هزینه یابی هدف نشان می دهد که $(r=0/450)$ همبستگی معنی دار $(P=0/000)$ ما بین این دو متغیر وجود دارد و همچنین مثبت بودن این ضریب نشانگر تغییرات در جهت افزایش یک متغیر با افزایش متغیر دیگر است. لذا با افزایش هر واحد از متغیر شدت رقابت ۴۵ درصد متغیر هزینه یابی هدف افزایش خواهد یافت و از عوامل موثر بر روی این دو متغیر در حدود ۴۵ درصد بصورت مشترک بین دو متغیر می باشد. از این رو فرضیه صفر رد می شود و فرضیه تحقیق مورد تأیید قرار می گیرد. به عبارت دیگر بین پذیرش هزینه یابی هدف و شدت رقابت و ابعاد آن در شرکت های غذایی تهران رابطه معنی دار وجود دارد $(P<0/05)$. بیشترین ارتباط مربوط به بعد تعداد رقبا $(r=0/893)$ می باشد. کمترین ارتباط مربوط به بعد محدوده تغییرات تکنولوژیکی $(r=0/548)$ می باشد $(P<0/05)$.

جدول ۴- ارتباط بین شدت رقابت و پذیرش هزینه یابی

هدف

| متغیرها | هزینه یابی هدف | |
|-----------|----------------------|---------------|
| | ضریب همبستگی پیروسون | سطح معنی داری |
| شدت رقابت | ۰/۴۵۰ | ۰/۰۰۰ |
| تعداد | | ۱۳۰ |

همانطور که در جدول ۳ مشاهده می شود حجم نمونه از لحاظ جنسیت شامل ۸۹ نفر (۶۸,۵ درصد) مرد و ۴۱ نفر (۳۳,۶ درصد) زن می باشد و بنابراین بیشترین حجم نمونه را مردان تشکیل داده اند.

از لحاظ تحصیلات ۷۳ نفر دارای مدرک لیسانس (۵۴,۲ درصد)، ۴۸ نفر دارای مدرک فوق لیسانس (۳۶,۹ درصد)، ۸ نفر دارای مدرک دکترا (۶,۲۱ درصد) و تنها یک نفر دارای مدرک بالای درکتری (۰,۰۸ درصد) بوده اند. بنابراین بیشترین حجم نمونه از افراد دارای مدرک لیسانس و کمترین حجم نمونه افراد دارای مدرک بالاتر از دکترا را تشکیل شده است.

از لحاظ گروه سنی شامل ۶ نفر کمتر از ۳۰ سال (۴,۶ درصد)، ۳۵ نفر ۳۰-۴۰ ساله (۳۰,۲ درصد)، ۶۷ نفر ۴۰-۵۰ ساله (۵۱,۵ درصد) و ۲۲ نفر دارای سن بالای ۵۰ سال (۱۶,۹ درصد) می باشد. بنابراین بیشترین حجم نمونه شامل افراد دارای سن ۴۰-۵۰ سال و کمترین حجم نمونه شامل افراد دارای سن کمتر از ۳ سال می باشد.

جدول ۳- مشخصات جمعیت شناسی اعضای حجم نمونه

| مشخصه | فراوانی | درصد فراوانی |
|----------|-----------------|--------------|
| جنسیت | مرد | ۶۸,۵ |
| | زن | ۳۳,۶ |
| تحصیلات | لیسانس | ۵۶,۲ |
| | فوق لیسانس | ۳۶,۹ |
| | دکترا | ۶,۲۱ |
| | دکترا به بالا | ۰,۰۸ |
| گروه سنی | کمتر از ۳۰ سال | ۴,۶ |
| | ۳۰-۴۰ سال | ۳۵ |
| | ۴۰-۵۰ سال | ۶۷ |
| | بیشتر از ۵۰ سال | ۲۲ |

جدول ۵- ارتباط بین ابعاد شدت رقابت و پذیرش هزینه یابی هدف

| هزینه یابی هدف | | | متغیرها |
|----------------|---------------|---------------------|---------------------------|
| تعداد | سطح معنی داری | ضریب همبستگی پیرسون | |
| ۱۳۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۸۶۵ | تعداد رقبا |
| ۱۳۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۶۶۶ | محدوده محصولات جدید |
| ۱۳۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۵۴۸ | محدوده تغییرات تکنولوژیکی |

جدول ۷- ارتباط بین ابعاد عدم اطمینان بازار و پذیرش هزینه یابی هدف

| هزینه یابی هدف | | | متغیرها |
|----------------|---------------|---------------------|-------------------|
| تعداد | سطح معنی داری | ضریب همبستگی پیرسون | |
| ۱۳۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۷۳۰ | عدم شناخت مشتریان |
| ۱۳۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۶۵۲ | قیمت در بازار |

۷- نتیجه گیری و بحث

این تحقیق با هدف بررسی هزینه یابی هدف و نقش شدت رقابت و عدم اطمینان در پذیرش آن در شرکت های غذایی در شهر تهران انجام گردید. که شامل دو فرضیه بوده است، نتایج در بررسی فرضیه اول نشان داد که شدت رقابت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی دار و مثبتی با هزینه یابی هدف دارد. که در متغیر شدت رقابت هر چقدر تعداد رقبا در بین شرکت ها بیشتر باشد پذیرش هزینه یابی هدف در شرکت بیشتر خواهد بود و شاخص محدوده گسترش تکنولوژی تاثیر کمتری نسبت به شاخص های دیگر شدت رقابت بر هزینه یابی هدف داشته، بنابراین در بین شرکت های غذایی به علت تعداد زیاد برند های غذایی شدت رقابت مربوط به تعداد رقبا بوده است. که این نتایج با یافته های کریستین و همکاران (۲۰۰۸)، سودر و همکاران (۲۰۱۶)، طالب بیدختی و پورکارجدید (۱۳۹۴)، خوش طینت (۱۳۹۴)، دستگیر و یارمحمدی (۱۳۸۴) مطابقت داشته است.

نتایج در فرضیه دوم نشان داد که عدم اطمینان در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی دار و مثبتی با هزینه یابی هدف دارد. که در مورد عدم اطمینان که دو شاخص عدم شناخت مشتریان و قیمت بازار مورد بررسی قرار گرفت نتایج نشان داد که عدم شناخت مشتریان موجب می شود که شرکت های غذایی بیشتر تمایل به استفاده از هزینه یابی هدف داشته باشند. بنابراین در بین شرکت های غذایی عدم اطمینان بیشتر به خاطر عدم شناختی است که از مشتریان و نیاز های شان داد که هزینه یابی هدف درصدد برطرف کردن آن بوده است. این نتایج با یافته های کریستین و همکاران (۲۰۰۸)، سودر و همکاران (۲۰۱۶) و خوش طینت (۱۳۹۴) مطابقت داشته است.

در کل می توان گفت که از هزینه یابی بر مبنای هدف یک برنامه ریزی بلند مدت، برای مدیریت سودآوری واحد تجاری است که در آن مشتری و قیمت نقش تعیین کننده و

۶-۲- آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: بین عدم اطمینان بازار و پذیرش هزینه یابی هدف در شرکت های غذایی در سطح شهر تهران رابطه وجود دارد. طبق جدول شماره ۵ که ضریب همبستگی بین عدم اطمینان بازار و پذیرش هزینه یابی هدف نشان می دهد که $(r=0/273)$ همبستگی معنی دار $(P=0/000)$ ما بین این دو متغیر وجود دارد و همچنین مثبتی بودن این ضریب نشانگر تغییرات در جهت افزایش یک متغیر با افزایش متغیر دیگر است. لذا با افزایش هر واحد از متغیر عدم اطمینان ۲۷ درصد متغیر هزینه یابی هدف افزایش خواهد یافت و از عوامل موثر بر روی این دو متغیر در حدود ۲۷ درصد بصورت مشترک بین دو متغیر می باشد. از این رو فرضیه صفر رد می شود و فرضیه تحقیق مورد تأیید قرار می گیرد. به عبارت دیگر بین پذیرش هزینه یابی هدف و عدم اطمینان و ابعاد آن در شرکت های غذایی تهران رابطه معنی دار وجود دارد $(P<0/05)$. بیشترین ارتباط مربوط به بعد عدم شناخت مشتریان $(r=0/730)$ می باشد. کمترین ارتباط مربوط به بعد قیمت در بازار $(r=0/652)$ می باشد $(P<0/05)$.

جدول ۶- ارتباط بین عدم اطمینان بازار و پذیرش هزینه یابی هدف

| هزینه یابی هدف | | | متغیرها |
|----------------|---------------|---------------------|-------------------|
| تعداد | سطح معنی داری | ضریب همبستگی پیرسون | |
| ۱۳۰ | ۰/۰۰۰ | ۰/۲۷۳ | عدم اطمینان بازار |

حاشیه سود هدف از قیمت فروش هدف بدست آورد. و دلایل عدم اطمینانی خود را کنار بگذارند.

فهرست منابع

- * اعتمادی، حسین (۱۳۸۹). هزینه یابی هدف و مدیریت زنجیره های عرضه ، انتشارات تهران: نشر جهاد دانشگاهی.
- * حجازی، رضوان (۱۳۹۴). مدیریت هزینه بر مبنای هدف، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال پانزدهم، شماره ۱، صص ۲۰۵-۲۲۲.
- * خوش طینت، محسن (۱۳۹۴). هزینه یابی هدف، شناخت، کاربرد و ضرورت بکارگیری آن، نشریه حسابرس شماره ۱۶، سال چهارم، صص ۱۰۲-۱۱۴.
- * دستگیر، محسن و جواد عرب یارمحمدی، «بررسی موانع بکارگیری هزینه های هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۳۹، بهار ۱۳۸۴.
- * رحمانی، محمد (۱۳۹۱). بهترین تجارب در هزینه یابی هدف، تهران: نشر نی.
- * رحیمیان، نظام الدین (۱۳۹۴). مقایسه قیمت گذاری بر مبنای هزینه به اضافه چند درصد و قیمت گذاری بر مبنای هدف، نشریه حسابرس شماره ۱۵، سال ششم، صص ۵۲-۷۱.
- * سماواتی، رضا (۱۳۹۰). ویژگی های بارز حسابداری مدیریت در ژاپن، نشریه حسابرس شماره ۱۰، سال سوم، صص ۱-۱۷.
- * شبانگ، رضا (۱۳۸۸). «حسابداری مدیریت»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۱، چاپ ششم.
- * طالب بیدختی، عباس و پورکارجدید، رامین (۱۳۹۴). بررسی نقش تئوری محدودیت ها و هزینه یابی بر مبنای هدف در حسابداری مدیریت، اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، صص ۲۵-۳۹.
- * عالی ور، عزیز (۱۳۹۵). حسابداری صنعتی، مفاهیم و کاربردها در هزینه یابی، نشریه حسابرس شماره ۱۵ سال ششم، صص ۱۵-۳۰.
- * مکرمی، یدالله (۱۳۹۰). هزینه یابی هدف: روشی اثربخش برای مدیریت هزینه ها، حسابدار شماره ۱۳۲، صص ۸۹-۱۰۲.
- * Ansari, S., Bell, J.E.(2016). Target Costing—The Next Frontier in Strategic Cost Management. Irwin, Chicago, IL.

محوری دارند. در واقع یک نوآوری در سیستم های حسابداری مدیریت است و بر اساس درک عمومی حاصل شده است. هدف از ارائه این مدل انتخاب طرح و ساخت محصولات کاملاً اقتصادی بوده است. (تولید محصولاتی با حداقل هزینه و حداکثر کارایی). این سیستم یک فن برنامه ریزی است که اهمیت راهبردی برای واحدهای اقتصادی دارد و هدف آن کاهش بهای تمام شده محصول در طول چرخه حیات محصول است. هزینه هدف رقمی آرمانی است که هنوز به واقعیت نپیوسته است. با این پیش فرض، پس از محاسبه این مبلغ واحد مالی، با هماهنگی سایر بخش ها از جمله واحد فنی، و مهندسی و ... هزینه محصول را برآورد می کند. اختلاف بین هزینه های برآوردی و هزینه هدف را اصطلاحاً شکاف هزینه می گویند. و وظیفه ابزارهای مهندسی ارزش و محیط بهبود مستمر، کاهش شکاف هزینه و نهایتاً محو شکاف است. شرایط اقتصادی در ایران ایجاب می کند که روش هزینه یابی هدف مورد توجه جدی قرار گیرد. زیرا برای اینکه مدیریت بتواند حضوری قوی و مقتدرانه در بازار داشته باشد، ضرورت دارد. اما دلایلی وجود دارد که بر پذیرش این استراتژی جدید در ایران و شرکت های غذایی تأثیر گذار است همان طور که نتایج این تحقیق نشان داد که رقابت یکی از عوامل تأثیر گذار در پذیرش هزینه یابی هدف است و این تأثیر گذاری به صورت مثبت بوده است. به طوری هر چقدر احساس رقابت بین شرکت ها بیشتر شود شرکت ها تمایل بیشتر برای پذیرش هزینه یابی هدف دارند. زیرا این نوع هزینه یابی را راهی برای پیروزی در بازار رقابتی امروز تشخیص داده اند. ولی عدم اطمینان یک متغیر منفی در پذیرش هزینه یابی هدف در این شرکت ها بوده است بنابراین می توان یکی از دلیل های که این نوع استراتژی مفید و تأثیر گذار در اقتصاد کشور به صورت کامل جا نیفتاده است را عدم اطمینان شرکت ها دانست.

این پژوهش دارای محدودیت هایی همچون عدم دسترسی به تمامی مدیران شرکت های غذایی و پیشینه تحقیق ضعیف بوده است که ممکن است در نتایج تأثیر گذار باشد. ولی با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می شود شرکت هایی که اقدام به تولید محصولاتی با چرخه حیات طولانی و سرمایه گذاری های هنگفت می نمایند، اغلب به استفاده از هزینه یابی بر مبنای هدف در چرخه حیات محصول مبادرت ورزند. زیرا شرکت هایی می توانند به کاهش قابل توجهی در هزینه های خود دستیابی پیدا کنند که در طی مراحل تولیدی و چرخه حیات محصول خود، هزینه ها را کاهش دهند. با مشخص شدن قیمت فروش مناسب، کارکردهای محصول و کیفیت مورد نظر، می توان بهای تمام شده مجاز را با کسر کردن

یادداشت‌ها

- ¹ Target Costing
² Horongren and foster
³ Castellano and Young
⁴ Christian
⁵ Ansari and Bell
⁶ Ellram
⁷ Porter
⁸ Baricli
⁹ Cooper and Slagmolder
¹⁰ Belt and Bessor
¹¹ Bstieler
¹² Souder

- * Baricli, A., Horngren, Ch., Datar, S., and Foster, G. (2016) *Management and Cost Accounting*; Essex: Prentice Hall
- * Belt. D. and Bessor, K.W. (2010) *Economic studies on food, agriculture, and the environment*, 7th Minnesota-Padova Conference on Food, Agriculture Bologna, Kluwer New York: Academic/Plenum Pub.
- * Bstieler, L., (2005). The moderating effect of environmental uncertainty on new product development and time efficiency. *Journal of Product Innovation Management* 22, 267-284.
- * Castellano, F. and Young,A. (2015). "Speed splasher an interactive team – based target costing exercise", *journal of Accounting Education* ۲۰۰۳, pp ۱۵۵-۱۴۹.
- * Christian. Ax. a ., Jan Greve. b, & Ulf Nilsson. C. (2008). The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. *Production Economics* 115 : 92- 103.
- * Cooper.R. and Slagmolder.R.,(2010). "Target Costing for New-Product Development: Product-Level Target Costing", *Journal of Cost Management*, PP 5-12, 2002.
- * Ellram, L.M., (2016). The implementation of target costing in the United States: Theory versus practice. *The Journal of Supply Chain Management*, Winter, 13-26.
- * Horongren.k and foster,G.L (2014). "Cost Accounting A Mongagerial Emphasis" , ۸th ed, prentice Hall. Inc, newjersey. USA, ۱۹۹۴
- * Ibusuki.U. and Carlos Kaminski.P.,(2012). " Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target – Costing: A Case Study in an Automotive Company", *International Journal of Product Economics*, PP 459-474, 2007.
- * Kee. R. and Motherly.M.,(2012). "Decision Control of Products Developed Using Target Costing", *Advance in Management Accounting*, PP 267-292, 2006.
- * Porter, M. (2017). *Competitive Strategy*. The Free Press, New York, NY.
- * Souder, W.E., Sherman, J.D., Davies-Cooper, R., (2016). Environmental uncertainty, organizational integration, and new product development effectiveness: A test of contingency theory. *Journal of Product Innovation Management* 15, 520-533.