

مدى اعتماد الشركات الصناعية على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكاليف

دراسة ميدانية داخل مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج

■ د. عادل محمد الالافي النجار * ■ د. البشير علي البوسيفي**

● تاريخ استلام البحث 2024/02/22م ● تاريخ قبول البحث 2024/05/18م

■ المستخلص:

هدفت الدراسة للتعرف على مدى اعتماد شركات الربيع لصناعة الاسفنج على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكاليف وتخفيضها بما يمكن من المنافسة في السوق، وما هي المعوقات التي تواجه الإدارة في تطبيق ذلك، من خلال اعداد وتوزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة، وتم تحليل النتائج اعتمادا على برنامج (SPSS) الاحصائي. خلصت الدراسة أن مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج لا تستخدم نظام التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف، كما أشارت النتائج إلى وجود معوقات وصعوبات تحد من تبني وتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وكان ارتفاع تكاليف إحلال أساليب إدارية حديثة محل الأساليب التقليدية العامل الأكثر الأهمية الذي يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. توصي الدراسة مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج بتطبيق نظام التكلفة المستهدف لما له من أثر في تحقيق إدارة فعالة للتكاليف وضرورة تدريب الموارد البشرية المناسبة تدريباً جيداً على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة قبل المباشرة بتطبيقه، وبشكل عام على الشركات أن تقوم بتهيئة البنية التحتية المناسبة لتجاوز معوقات تطبيق

* أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة طرابلس IE - mainajaradel516@gmail.com
** أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة طرابلس E - mail.bbosifi@gmail.com

الأساليب الحديثة التي من شأنها أن تزيد من فعالية إدارة التكاليف وتحسين الاداء.

● **الكلمات المفتاحية:** أسلوب التكلفة المستهدفة، إدارة التكاليف، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

■ Abstract:

The study aimed to identify the extent to which Al - Rabie Group of Companies for Sponge Manufacturing relies on the target costing method to manage and reduce costs in a way that enables competition in the market, and what are the obstacles that management faces in implementing this method. The questions and hypotheses of the study had tested by preparing and distributing a questionnaire form on a study sample and the results analyzed by using the statistical program (SPSS).

Results concluded that Al - Rabie Group of Sponge Manufacturing Companies does not use the target costing method in managing costs. Study also indicated that there are obstacles and difficulties that limit the adoption and application of the target costing system. The study recommends that Al - Rabie Group of Sponge Manufacturing Companies should implement the target costing system because of its impact on achieving effective cost management. Also the necessity of training the appropriate human resources to apply the target costing system before starting to implement it. In general, companies must prepare the appropriate infrastructure to overcome the obstacles to applying the methods.

● **Key words:** Target cost method, Cost management, Modern management accounting methods.

■ المقدمة:

تعتبر إدارة التكاليف جزءاً لا يتجزأ من المحاسبة الإدارية وتعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة التي تتطور باستمرار بهدف مواكبة تطورات الاعمال كونها تلعب دوراً فعالاً ومؤثراً في مساندة المدراء ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء واتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل الإدارية في الوقت المناسب والارتقاء بمستوى الاداء. وتكمن أهمية

استخدام أدوات المحاسبة الإدارية كأدوات في عملية ادارة التكاليف لعدة أسباب منها ظهور التنافس الشديد بين الشركات التي تنتج سلعاً متشابهة وتنوع وتعدد اذواق المستهلكين وكذلك تنوع المنتجات مما أدى إلى زيادة الاهتمام بنسب المزيج السلعي وأثرها على الربحية واستغلال الموارد وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالنسبة للتكاليف المباشرة.

ومن أهم الأدوات التي تستخدمها المحاسبة الإدارية ويتم الاعتماد عليها ضمن ادارة التكاليف في تزويد الإدارة بالمعلومات والآليات المختلفة لاتخاذ القرارات ما يلي: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام التكاليف المستهدفة وتحليل ربحية الزبون وكذلك بطاقة الأداء المتوازن.

■ مشكلة الدراسة:

نظرا للأهمية البالغة للتكاليف المستهدفة وأثرها على استغلال الموارد فإن الأساليب المختلفة التي انتشرت في العقود الأخيرة حولها كان لها دور كبير في زيادة الاهتمام بالإدارة الفعالة للتكاليف بهدف الاستغلال الأمثل للموارد ورفع معدل الانتاجية وكذلك القدرة على خلق ميزات تنافسية تساعد المنتجين في المنافسة في الاسواق. وحيث ان القطاع الصناعي الليبي من القطاعات التي تواجه منافسة شرسة من المنتجات المستوردة، فإن هذه الدراسة تعنى بمدى استخدام هذا القطاع لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في عمليات ادارة التكلفة وبخاصة أسلوب التكلفة المستهدفة لدى مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج، ومن هنا يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤل حول مدى تطبيق مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج لأسلوب التكلفة المستهدفة كوسيلة لإدارة التكاليف؟

■ فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

H_0 لا تطبق مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكاليف.

H1 تطبق مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج نظام التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكاليف.

الفرضية الثانية:

(H0): لا توجد معوقات تحد من استخدام نظام التكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

(H1): توجد معوقات تحد من استخدام نظام التكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

■ أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع التكلفة المستهدفة حيث إن منشآت الأعمال الآن أصبحت تعمل في بيئة تتسم بالتغيرات والتطورات السريعة. كما ان المنافسة المتزايدة تستلزم من الشركات الصناعية بأن تكون قادرة على تصنيع منتجات مبتكرة ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة والعمل على تقديم خدمات متميزة للعملاء لتحقيق مزايا استراتيجية هامة في السوق، مما يحتم ضرورة تطبيقها للأساليب الحديثة في ادارتها للتكاليف.

■ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف:

- 1 - التعرف على مدى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج في عمليه ادارة التكاليف.
- 2 - التعرف على العوائق والصعوبات المتعلقة بتطبيق هذا الاسلوب في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

3 - اقتراح السبل المناسبة التي تشجع وتعزز استخدام هذا الاسلوب في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

■ حدود الدراسة:

تتناول هذه الدراسة مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج. خلال النصف الأول من عام 2024.

■ منهجية الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام الاستبيان لقياس مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

■ الدراسات السابقة:

1 - دراسة (Al - Hosban et al 2021) بعنوان "أثر استخدام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف في الشركات السياحية في منطقة العقبة":

The effect of using the target cost on reducing costs in the tourism companies in Aqaba Special Economic

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف في الشركات السياحية في منطقة العقبة، وقد تم توزيع (32) استبانة على المراجعين والمدراء الماليين أو المحاسبين في فنادق العقبة، وتوصلت النتائج إلى أن إدارة الشركات السياحية تعتمد على الأسواق في تصميم الخدمات. وأوصت الدراسة الفنادق بشكل عام بتطبيق تقنيات جديدة للمحاسبة الإدارية للتقليل من التكاليف.

2 - دراسة (Callado et al 2020) Target costing in micro and small (companies from the IT sector)

هدفت هذه الدراسة للتعرف على الجوانب المتعلقة باستخدامات التكلفة المستهدفة في

المشروعات الصغرى في قطاع التكنولوجيا IT. وتم جمع البيانات من خلال استبيان وزع على أربع عشرة شركة في قطاع تكنولوجيا المعلومات الموجود في Campina Grande / PB بالبرازيل. وأشارت النتائج إلى ملاءمة بيئة الأعمال فيما يتعلق بكثافة استخدام جوانب مبادئ التكلفة المستهدفة، والدور الذي تلعبه بيئة الأعمال فيما يتعلق باستخدام جوانب مبادئ التكلفة المستهدفة بين الشركات.

3- دراسة (حسني - عابدين محمد عابدين 2015) بعنوان "مدخل التكلفة المستهدفة

لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة - دراسة ميدانية»

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة بعدد (34) مبحوثاً، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إن مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة تطبق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تستخدم أساليب حديثة لتخفيض التكلفة بما لا يؤثر على الجودة، ويؤدي ذلك إلى تطوير المنتجات ودعم القدرة التنافسية، لكن توجد معوقات تحد من التطبيق منها : الظروف السياسية والاقتصادية السائدة، وقلة المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وقد أوصت الدراسة بالعمل على إزالة المعوقات التي تحد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة سواء الداخلية منها أو الخارجية.

4 - (دراسة النعاس، 2012): بعنوان "مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك

والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداتها دراسة تطبيقية»

هدفت الدراسة لمعرفة مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات

المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته، وذلك من خلال تطبيقه بالشركة لغرض تحقيق خفض في التكاليف. ولقد عكست الدراسة التطبيقية العديد من النتائج أهمها: إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد منتجات الشركة وفر معلومات هامة، وتبته إلى ضرورة العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وقد عكست نتائج الدراسة وجود العديد من القيود التي تعوق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

5 - دراسة (Ellram 2006) بعنوان «التحقيق للتكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية: بين النظرية والتطبيق»:

The implementation of target costing in the United States: Theory versus Practice

وهدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية عملية الشراء في تحقيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة، وبينت كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة بالمقارنة مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة، وأوضحت نتائج هذه الدراسة أن عملية الشراء تلعب دوراً ناجحاً في تحقيق التكلفة المستهدفة، فهي تأخذ بعين الاعتبار رأي العميل وتشرك المزود مع الأداء الهندسي وفرق العمل لتنتج المنتج المطلوب بحيث يلبي رغبات العميل ويكون مربحاً للمنشأة.

6 - دراسة (Borgernas and Fridh 2003) بعنوان (استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السويدية)

The use of target costing in Swedish Manufacturing Firms

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية وإلى أي مستوى يطبق مقارنة بالدول الأخرى. واثبتت الدراسة أن 16.5 % من الشركات التي أجريت عليها تقوم باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وجاءت هذه النتائج مخالفة لتوقعات الباحثين حيث إنهما توقعا أن هذا المدخل مطبق بنسبة أكبر، وبينت الدراسة أن الأسباب الرئيسية لعدم تطبيق التكلفة المستهدفة يعود لعدم الامام الكافي بهذا الأسلوب، وذلك بسبب تخوف الشركات من تبني أساليب جديدة.

● ما يميز هذه الدراسة:

إن ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة اختلاف البيئة التي تم اعداد البحث بها، وتأتي للتعرف على مدى تبني اعتماد الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة كأسلوب إدارة التكلفة المستهدفة في قطاع الصناعة الليبي من خلال دراسة حالة مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

■ الإطار النظري:

● المقدمة:

تعتبر ادارة التكاليف جزءاً من المحاسبة الإدارية التي تشكل اهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الإدارية في المشروع، والهدف الأساسي من ادارة التكاليف هو تمكين الشركة من الاستغلال الامثل للموارد وتحسين الانتاجية ما ينعكس بالضرورة على تحسين القدرة على تسعير المنتجات وبالتالي تحسين مستويات الربحية.

● أسلوب التكلفة المستهدفة:

تعريف التكلفة المستهدفة: «هي التكلفة التي يسعى المشروع إليها بهدف تحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة، مع الاخذ في الاعتبار مستوى الجودة في ضوء التكلفة التي يتقبلها سوق المستهلكين مع تحقيق هامش الربح المستهدف للمستثمرين، ويتطلب ذلك دراسة وتحليل الانشطة الداخلية بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج والاستعانة بأساليب وتقنيات حديثة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة لغرض اختراق التكلفة وتحقيق التحسين المستمر». (عبدالرحمن، 2000، ص22).

كما تم تعريفها بأنها "العملية التي تطور المنظمة بواسطتها أهدافا محددة، بالنسبة لتكاليفها ل طرح سلعة أو تقديم خدمة وهي مبنية على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو قيمة مرسومة للخدمة وعلى التقييمات المعقولة التي يجب ان تكلفها السلعة أو الخدمة". (Ellaram, 2000, p39).

وبينت العديد من الدراسات ان تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة وسرعة تقديم المنتجات للسوق.

أما بالنسبة للجودة فإن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تحسين جودة المنتج، حيث إن تحقيق التكلفة المستهدفة لا يتم من خلال التضحية بمواصفات وخصائص المنتجات التي يرغب العميل بها أو عن طريق تخفيض معدلات اداء المنتج.

ومن حيث الوقت فإن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض الوقت المستهدف وذلك من تاريخ التفكير في صناعة وتقديم المنتج إلى تاريخ طرحه في الاسواق، حيث إن العمليات الانتاجية والمنتجات التي يتم تصميمها بشكل فوري وسريع لا يوجد فيها وقت ضائع في محاولة تحديد كيفية تصنيع هذا المنتج بعد القيام بتصميمه، أو في عملية تقويم اخطاء التصميم.

أما من حيث التكلفة فإن خفض التكاليف هو الاساس في أسلوب التكلفة المستهدفة، فعند استخدام هذا الاسلوب لا يتم الانتظار حتى ينتهي الانتاج لتدخل الشركة بعدها في برامج ادارة وخفض التكلفة، ولكن يتم تخطيط التكلفة اثناء اعداد خطط الربحية مع استخدام خطط تصميم وتطوير المنتج وذلك حسب مواصفات ورغبات العميل في ادارة التكلفة قبل الدخول في عمليات الانتاج.

تحديد التكلفة المستهدفة للتسعير المستهدف: (هورنجرن واخرون، 2009، ص680)

إن أهم أشكال التسعير على أساس السوق هو السعر المستهدف، والسعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة) الذي يكون العملاء المرتقبون على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يكون مبنيا على اساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين. والسعر المستهدف يؤدي إلى التكلفة المستهدفة، والتكلفة المستهدفة هي التكلفة طويلة الاجل المقدره للمنتج (سلعة أو خدمة) الذي إذا ما تم بيعه يمكن الشركة من

تحقيق دخل مستهدف، والتكلفة يتم اشتقاقها بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف.

خصائص التكلفة المستهدفة: هناك عدة خصائص لأسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل فيما يلي: (Bird, 2003 117 - 112)

- 1 - تستخدم التكلفة المستهدفة البحث السوقي من أجل تقدير ما يمكن ان يدفعه العملاء لمنتج معين ومعرفة اسعار المنافسين.
- 2 - يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، مما قد يؤدي إلى حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل.
- 3 - يقوم بوصف خطة التطوير مع الاخذ بعين الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
- 4 - يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع والبيئة الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء والعمل على تحقيقها.
- 5 - يستخدم كأداة للرقابة، لأنه يعمل على تفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج.
- 6 - يساعد هذا النظام في التعرف على أي المنتجات تحقق الارباح المطلوبة، أي أنه يساعد الادارة في صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع منتج معين أو التوقف عن صنعه.

- 7 - يعمل على التخطيط طويل الاجل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يعمل على الوصول إليه من خلال تطبيق أنشطة التحسين المستمر.

مبادئ منهج التكلفة المستهدفة: يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ اساسية: (الخلف وزويلف، 2007، ص 175 - 176)

- 1 - قيادة السعر للتكلفة: من أجل تحديد التكلفة المستهدفة يجب أولاً القيام بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع المنتج به، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج بحدودها.
- 2 - التركيز على الزبون: حيث ينبغي على الإدارة معرفة تفضيلات الزبائن والسعر الذي يناسبهم.
- 3 - التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم العنصر الرئيس في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة.
- 4 - التركيز على عملية التصميم: أي فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
- 5 - فرق متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، والتجهيز، ومناولة المواد، وإدارة التكلفة.
- 6 - دورة حياة التكاليف: يجب أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار.
- 7 - توجيه سلسلة القيمة: قد تزيد التكلفة المخططة أحياناً عن التكلفة المستهدفة، وهنا تبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة. مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة: من أجل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يجب التأكد أولاً من ملائمة بيئة التصنيع، ووجود نظام معلومات تكاليفي متطور من حيث

المفاهيم والادوات وخبرة القائمين عليه، وايضاً استراتيجية واضحة ومحددة للإدارة تتلاءم واهداف المنشأة. ويجب ان يتم تحديد الهدف من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والذي يتمثل في خفض التكلفة مع المحافظة على الجودة. ويتم تطبيق هذا النظام من خلال المراحل التالية:

1 - تحديد السعر المستهدف: والسعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة)، الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه، وهذا التقدير مبني على اساس تفهم وأدراك العملاء لقيمة هذا المنتج وردود فعل المنافسين ويتحدد السعر المستهدف على اساس مجموعة من العوامل منها: (Ansari, et. al. 1997, p 33)

- تحليل المنافسين.
- وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.
- تحليل خصائص واسعار المنتجات المنافسة.
- السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الخصائص التي تميز المنتج.
- احتياجات العملاء ورغباتهم المرتبطة بالخصائص المادية للمنتج.

2 - تقدير تكاليف التصميم: حيث يتم فيها تحديد مواصفات المنتج المطلوب ومستوى الجودة، ويتم تحديد متطلبات التصميم من خلال تحديد مكونات المنتج الجزئية والشكل النهائي المتوقع له، ويتم تقدير التكلفة اللازمة لذلك وتكون عادةً أعلى بكثير من تكلفة الهدف حيث تحدد في ضوء معايير فنية وهندسية فهي أقرب إلى التكاليف المعيارية التقليدية التي تحدد في معزل عن البيئة الخارجية للمنشأة

3 - تحديد هامش الربح المستهدف: ويعرف الربح المستهدف على انه: ذلك الربح الذي ترغب الادارة في تحقيقه من المنتج المعين. ويتحدد الربح المستهدف على اساس مجموعة من الاعتبارات منها:

- المعدلات السائدة للتوزيعات على الاسهم في الشركات المنافسة.
 - حجم المال المستثمر ومصادره الداخلية والخارجية وحجم القروض ومعدلات الفائدة.
 - إمكانية التضحية المتاحة لخفض معدلات العائد، مع عدم الاخلال بهيكل التمويل أو أهداف المستثمرين.
 - المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في البنوك وبدائل الاستثمار المتاحة.
- 4 - تحديد التكلفة المسموح بها: ويمكن الوصول لهذه التكلفة من خلال الفرق بين الاسعار المستهدفة والارباح المستهدفة فهذه التكلفة هي أقصى تكلفة تكون الادارة مستعدة للإنتاج بها. وتكون التكلفة المسموح بها منخفضة جداً مما يجعل تبني التكاليف المستهدفة أمراً صعباً، أي انه لا يمكن تحقيقها في الاجل القصير. كما ان التكاليف المقدرة لا تكون مناسبة كجهود مستهدفة لا يتم تقديرها بناءً على الامكانيات المتاحة، وبالتالي لن يؤدي تحقيقها إلى أي مزايا تنافسية. (عبد الرحمن، 2000، ص27)
- 5 - مرحلة هندسة القيمة: ويتم فيها اجراء مقارنة بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدرة في ضوء خصائص ومواصفات المنتج وذلك في محاولة لخفض التكلفة المقدرة والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها.
- 6 - التصميم النهائي للإنتاج ومعايرة التكلفة: ويتم فيها ترجمة التكلفة المستهدفة إلى معايير اداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، واجراء تحليل لتلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبار انها معايير ملزمة لكافة الاطراف المشاركة في التصميم والانتاج ولا يمكن تجاوزها وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، وتعتبر تلك المعايير بمثابة أهداف استراتيجية تحقق الملائمة والقدرة التنافسية والخفض الحقيقي للتكلفة. ثم يتم وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة. (عبد الرحمن، 2000، ص29).

■ مجتمع وعينة الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج من العاملين في الادارة المالية وإدارة التكاليف وقد تم اخذ عينة عشوائية بعدد 30 حالة من المديرين الماليين ورؤساء الأقسام والمحاسبين حيث تم توزيع 30 استمارة استبيان وبلغ عدد الاستثمارات المستعادة والصالحة للتحليل (28) استمارة أي بنسبة استرداد قدرها 93 % .

■ أداة الدراسة:

لقياس مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج، فقد تم تصميم قائمة استبيان من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة بحيث تغطي كافة المواضيع التي تساهم في فهم مدى تطبيق هذا الاسلوب. وقد تم تصميم الاستجابة على أداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

موافق بشدة ولها (5) درجات، وموافق ولها (4) درجات، ومحيد ولها (3) درجات، وغير موافق ولها (2) وغير موافق بشدة ولها (1) درجة واحدة.

● أساليب جمع البيانات:

اعتمدت هذه الدراسة على نوعين من البيانات كما يلي:

البيانات الثانوية: ويقصد بها البيانات والمعلومات التي جمعها بهدف تكوين الإطار النظري ومفاهيمي للدراسة واشتملت على مراجعة من الكتب والأبحاث والدراسات السابقة والإنترنت، والنشرات ذات الصلة بموضوع الدراسة للحصول على هذه المعلومات وذلك من أجل بناء الجانب النظري لهذه الدراسة.

البيانات الأولية: وهي البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية باستخدام استمارة الاستبيان التي تم تصميمها وصياغة أسئلتها بالاستعانة بالدراسات السابقة خصيصا لغرض الدراسة الحالية والتي جرى توزيعها على عينات الدراسة.

■ المعالجة الإحصائية:

تم استخدام برنامج SPSS الإحصائي لمعالجة البيانات والمعلومات على النحو التالي:
التكرارات والمتوسطات والانحرافات المعيارية: واستخدمت للتعامل مع الاستجابات المتعلقة بخصائص العينة متغيرات الدراسة. كما تم اختبار الفرضيات باستخدام أسلوب تحليل العينة الأحادية (T - test).

● أولاً: تحليل خصائص عينة الدراسة:

تشير النتائج الواردة في الجدول (1) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة بناء على المسمى الوظيفي، حيث إن غالبية عينة الدراسة يعملون محاسبين (40 %) أو محاسبين تكاليف (24 %)، وكانت نسبة المدراء الماليين (16 %) بينما كانت نسبة رؤيس قسم حسابات (20 %) وتشير هذه النتائج ان جميع أفراد عينة الدراسة من العاملين في المجال المالي والاداري.

كما تشير البيانات الواردة في الجدول أن غالبية عينة الدراسة من حملة البكالوريوس إذ بلغ عددهم (13) فردا وبنسبة مئوية قدرها (52 %) واحتل حملة دبلوم العالي المرتبة الثانية إذ بلغ عددهم (9) أفرد وبنسبة مئوية قدرها (36 %) أما حملة درجة الماجستير فقد بلغ عددهم (3) أفراد وبنسبة (12 %) وتشير هذه النتيجة إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي المؤهلات الجامعية.

وتوضح نتائج الجدول أيضا ان غالبية أفراد عينة الدراسة من المتخصصين في المحاسبة إذ بلغ عددهم (18) فردا أي بنسبة (72 %) مما يضيف على النتائج مصداقية أكبر.

وأشارت البيانات الواردة في الجدول إلى أن سنوات الخبرة قد توزعت بين أقل من خمس سنوات إلى أكثر من 15 سنة وبين الجدول أيضا أن (5) افراد أي بنسبة (20 %) تقل خبراتهم عن خمس سنوات بينما بلغ عدد من تتراوح خبراتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات (10) أفرد أي بنسبة (40 %)، بينما كانت خبرات من هم أكثر من عشر

سنوات واقل من 15 سنة (6) أفرد بما نسبته (24 %)، وكانت خبرات من هم فوق 15 سنة عدد (4) أفرد بما نسبته (16 %) مما يشير إلى وجود تنوع في مستوى الخبرات لدى عينة الدراسة.

الجدول (1) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

المتغير	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	محاسب	10	٪ 40
	رئيس قسم الحسابات	5	٪ 20
	محاسب تكاليف	6	٪ 24
	مدير مالي	4	٪ 16
	المجموع	25	٪ 100
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	9	٪ 36
	بكالوريوس	13	٪ 52
	ماجستير	3	٪ 12
	أخرى	0	٪ 0
	المجموع	25	٪ 100
التخصص	محاسبة	18	٪ 72
	إدارة أعمال	3	٪ 12
	علوم مالية ومصرفية	4	٪ 16

المتغير	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية
	أخرى	0	0 %
	المجموع	25	100 %
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	20 %
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	10	40 %
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	6	24 %
	أكثر من 15 سنة	4	16 %
	لا إجابة	0	0 %
	المجموع	25	100 %

■ تحليل البيانات:

● تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

يظهر الجدول (2) تحليل مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة حيث تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المشاركين، ويظهر من الجدول رقم (2) أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تراوحت ما بين (3.86 - 4.29) وبانحرافات معيارية (967. و 657) على التوالي وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس عدم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بدرجات مرتفعة، ويبين الجدول أيضا "عدم وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام التكلفة المستهدفة في الشركة" احتلت المرتبة الأولى بين جميع الفقرات التي تقيس مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كما يبين الجدول رقم (2) " نظام التكلفة المستهدفة في

الشركة غير قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار“ احتلت المرتبة الأخيرة. كما جاء المتوسط العام لفقرات هذا المجال (4.09) ويشير ذلك إلى أن موافقة أفراد عينة الدراسة جاءت بدرجة مرتفعة حول جميع الفقرات التي تقيس هذا المجال.

جدول (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء المشاركين حول فقرات الاستبيان المتعلقة

بمجال تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
1	لا تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ قرارات عند طرح منتج جديد	4.18	626.	3	مرتفعة
2	لا يعد مفهوم نظام التكلفة المستهدفة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة	4.13	625.	5	مرتفعة
3	نظام التكلفة المستهدفة في الشركة غير قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار	3.86	967.	12	مرتفعة
4	عدم وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام التكلفة المستهدفة في الشركة	4.29	657.	1	مرتفعة
5	نظام التكلفة المستهدفة لا يساهم في الادارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية	4.12	802.	6	مرتفعة
6	لا يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة الإدارة التكلفة والربحية في آن واحد	4.06	749.	7	مرتفعة
7	يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل	4.23	789.	2	مرتفعة

مرتفعة	10	763.	4.03	يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات يمكن للعميل تحمل سعرها	8
مرتفعة	9	719.	4.04	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم	9
مرتفعة	8	725.	4.05	أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق وفر في التكاليف عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة	10
مرتفعة	4	646.	4.17	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن تبنيه الا من خلال تعاون الأفراد من مختلف الإدارات التنظيمية	11
مرتفعة	11	775.	3.97	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وضمن إمكانياتهم المادية	12
مرتفعة		0.572	4.09	المتوسط العام	

● معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

تشير نتائج الجدول رقم (3) إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تراوحت ما بين (3.18 - 3.9) وبانحرافات معيارية (1.292 و 0.959) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا المجال ويتضح أن الموافقة جاءت بدرجات تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة، كما يشير الجدول أيضا: ان ارتفاع تكاليف إحلال أساليب إدارية حديثة محل الأساليب التقليدية يحول دون استخدام الأساليب الإدارية الحديثة " جاءت في المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (13) والتي تنص: " عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها بما تقدمه لها من معلومات" المرتبة الأخيرة، وتشير هذه

النتائج إلى أن إحلال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة محل الأساليب المتوافرة في الشركة، يترتب عليه الكثير من التكاليف سواء من حيث المعدات أو الأجهزة المطلوبة أو تدريب العاملين على هذه الأساليب ونفقات الاستشارات للحصول على خبرة تساعدها في تطبيق هذه الأساليب.

جدول (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء المشاركين حول فقرات الاستبيان المتعلقة

بمجال معوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة:

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
13	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها بما تقدمه لها من معلومات	3.18	1.292	13	متوسطة
14	ان عدم توفر خبرات كافيه عند الادارة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة	3.85	931.	4	مرتفعة
15	ان عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام أي من الأنظمة الحديثة	3.85	941.	4	مرتفعة
16	ان ارتفاع تكاليف إحلال أساليب إدارية حديثة محل الأساليب التقليدية يحول دون استخدام الأساليب الإدارية الحديثة	3.93	959.	1	مرتفعة
17	ان عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق انظمه إدارية حديثة يحول دون استخدام أي منها	3.39	1.297	10	متوسطة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
18	ان عدم انخراط الشركة بممثلاتها العالميات يحول دون استخدام الانظمة الادارية الحديثة	3.93	930.	2	مرتفعة
19	إن ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب إدارية حديثة يحول دون استخدامها	3.65	975.	7	متوسطة
20	إن انخفاض منافع تطبيق أساليب إدارية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها	3.59	852.	8	متوسطة
21	تعتقد الادارة ان تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة لا يحسن من نوعية المنتج	3.39	1.019	11	متوسطة
22	ترى الادارة ان تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة يزيد من الإنتاجية	3.93	910.	2	مرتفعة
23	يحد نقص المقدرة المالية من إمكانية تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة	3.77	835.	6	مرتفعة
24	يؤدي استخدام الأساليب الإدارية الحديثة إلى حدوث الفوضى داخل الشركة نتيجة لمقاومة التغيير من قبل العاملين	3.30	898.	12	متوسطة
25	يؤدي استخدام الأساليب الإدارية الحديثة إلى تحميل الشركة بكلف مالية هي في غنى عنها	3.50	949.	9	متوسطة
	المجموع	3.63	0.681		متوسطة

■ اختبار فرضيات الدراسة

● الفرضية الأولى:

(H₀): لا تطبق مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.

(H₁): تطبق مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج أسلوب التكلفة المستهدفة في اداة التكاليف

جدول رقم (4) نتائج اختبار الفرضية الاولى

نتيجة الفرضية البديلة	.Sig	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.00	1.981	19.973

تم استخدام اختبار One Sample T - Test لاختبار تطبيق مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج لأسلوب التكلفة المستهدفة. ويلاحظ من نتائج التحليل الموضحة في الجدول (4) أن قيمة (T المحسوبة) أعلى من قيمة (T الجدولية) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) وبناء عليه؛ نرفض الفرضية البديلة (H₁) ونقبل الفرضية العدمية (H₀). وهذا يعني ان مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة.

● الفرضية الثانية:

(H₀): لا توجد معوقات تحد من استخدام نظام التكاليف المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

(H₁): توجد معوقات تحد من استخدام أسلوب التكلفة المستهدف كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

جدول رقم (5) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

نتيجة الفرضية العدمية	.Sig	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.00	1.981	9.748

تم استخدام اختبار *One Sample T - Test* لاختبار تطبيق مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج لنظام التكلفة المستهدفة. ويلاحظ من نتائج التحليل الموضحة أن قيمة (*T* المحسوبة) أعلى من قيمة (*T* الجدولية) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) وبناء عليه؛ نرفض الفرضية العدمية (*Ho*) ونقبل الفرضية البديلة (*H1*). وهذا يعني أنه توجد معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج.

■ النتائج والتوصيات

● أولاً: النتائج

من خلال التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل للنتائج التالية:

- 1 - اشارت نتائج التحليل إلى أن جميع أفراد عينة الدراسة من المحاسبين على اختلاف الوظائف المسندة إليهم وان غالبية أفراد عينة الدراسة من الجامعيين، ومن المتخصصين في حقل المحاسبة وان ما يزيد عن نصف عينة الدراسة من الذي تزيد خبراتهم عن خمسة سنوات.
- 2 - مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج تواجه صعوبة اعتماد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، كما اشارت الدراسة إلى ضرورة وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام التكلفة المستهدفة في المجموعة.
- 3 - الشركات الصناعية العاملة في مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج تواجه

معوقات في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومنها نظام التكلفة المستهدفة وكان ارتفاع تكاليف إحلال أساليب إدارية حديثة محل الأساليب التقليدية العامل الأكثر الأهمية الذي يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

● ثانياً: التوصيات

على ضوء ما سبق توصي الدراسة بما يلي:

- 1 - نتيجة للتغيرات المتسارعة والتي طالت مختلف النشاطات الاقتصادية ومن بينها الاساليب المحاسبية الحديثة، توصي الدراسة مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج بتطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف ومنها نظام التكلفة المستهدف لما له من أثر في تحقيق ادارة فعالة للتكاليف.
- 2 - ضرورة تدريب الموارد البشرية المناسبة تدريباً جيداً على تطبيق نظام التكلفة المستهدفة قبل المباشرة بتطبيقه بهدف تحقيق الفائدة المرجوة من تطبيقه.
- 3 - على مجموعة شركات الربيع ان تقوم بتهيئة البنية التحتية المناسبة بهدف تجاوز معوقات تطبيق الأساليب الحديثة التي من شأنها ان تزيد من فعالية ادارة التكاليف وتحسين الاداء.

■ قائمة المصادر والمراجع

● أولاً: المراجع باللغة العربية:

- 1 - عابدين، حسني محمد (2015) أثر التكامل بين التكلفة المستهدفة والإنتاج في الوقت المحدد على تعزيز الميزة التنافسية للمنشآت الغذائية في قطاع غزة، مجلة جامعة الاسراء للعلوم الإنسانية.
- 2 - النعاس، حسام مؤمن (2012) مدى قدرة العاملين في شركة الانماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته، رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة بنغازي.

- 3 - باسيلي، مكرم عبد المسيح (2007)، المحاسبة الإدارية: الأصول والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية.
- 4 - التكريتي اسماعيل يحيى (2007) محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- 5 - جودة عبد الحكيم مصطفى (2010) محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مؤسسة تسنيم للنشر والتوزيع، عمان
- 6 - الشيخ، عماد يوسف (2008) محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان
- 7 - هورنجرن، تشارلز، وفوستر، جورج (2003)، محاسبة التكاليف: مدخل إداري (ترجمة احمد حامد حجاج)، الجزء الأول، ط 2.
- 8 - الخلف، نضال محمد رضا، زويلف، إنعام حسين (2007) "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الادوية البيطرية الأردني" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 21 العدد 1 - 30/06/2007 ص 159 - 200.
- 9 - عبدالرحمن، عاطف عبدالمجيد (2000) "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية" المجلة العلمية، جامعة أسيوط، كلية التجارة (28) : 1 - 42.

● ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 10 - Atallah - Hosban (2021) the effect of using the target cost on reducing costs in the tourism companies in Aqaba special economic, Journal of sustainable finance & investment 13 (2).
- 11 - Callado (2020) Target costing in micro and small companies from the IT sector, Accounting & Finance Evidenciacion Magazine, 8(3):125 - 141.
- 12 - Cokins, G. (2002). Integrating Target Cost and ABC Accounting, Organization and Society, pp. 195 - 211.
- 13 - H, Borgernas. And G, Fridh, (2003) "The use of target costing in Swedish Manufacturing Firms", Goteborg University, School of Economic & Commercial law
- 14 - Hilton, Ronald 2008, "Management Accounting" 4th, ed, Mic Graw - Hill companies Inc, New York,

- 15 - Joe & Catherine, Stenzel, 2003, (From cost to performance Management) John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- 16 - L. Ellram, "The implementation of target costing in the United States: Theory versus Practice", Journal of Supply Chain Management: A global review of Purchasing & supply. Vol 42, Issue 1 2006, pp 13 - 26.
- 17 - Shahid L. Ansari, Jan E. Bell, James H. Cypher, 1997, "Target costing: the next frontier in strategic cost management / the CAM - I Target Cost Core Group.
- 18 - M. Bradford Clifton, Wesley P. Townsend, Henry M.B. Bird, Robert E. Albano, 2003, "Target Costing" 1st Edition.