

مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة على تكلفة الإنتاج

دراسة تطبيقية على الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة

محمود محمد الدالي. استاذ مساعد بكلية الاقتصاد والتجارة جامعة الخمس.

عبدالسلام محمد العود. محاضر بكلية الاقتصاد والتجارة جامعة الخمس.

عبدالحكيم حسين اسماعيل . باحث أكاديمي

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكلفة المستهدفة في إنتاج بيانات ومعلومات تتميز بالدقة والتوقيت المناسب لمساعدة الإدارة في مجال الرقابة على تكلفة الإنتاج، وذلك من خلال دراسة واقع نظام الرقابة على تكلفة الإنتاج، وكذلك إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الرقابة على تكلفة الإنتاج، ودراسة المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، فقد قام الباحثون بتطوير استبانة معتمدين على بعض الدراسات السابقة، وقد تمثل مجتمع الدراسة على جميع العاملين بإدارة الشؤون المالية بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة بمدينة الخمس ، وتم تحديد حجم العينة التي تم اختيارها عشوائياً والتي بلغت (100) موظفاً وبعد توزيع الاستبانة تم استرجاع (94) استمارة كاملة صالحة للتحليل الإحصائي، ولتحليل بيانات الدراسة تم الاستخدام برنامج إحصائي الحزم

الاحصائية للعلوم الاجتماعية والاقتصادية (SPSS)، حيث توصلت الدراسة أن الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة تمتلك إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة على تكلفة الإنتاج، إلا أن هناك مجموعة من المعوقات التي تحول دون إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المعوقات التقلبات في أسعار المواد والتي تجعل من الصعوبة الاعتماد على أنظمة التكلفة المستهدفة، وعدم انتظام وصول المواد في الوقت المناسب بسبب الظروف الراهنة، إضافة إلى نقص الخبرات الضرورية القادرة على إعداد تكلفة دقيقة وكذلك صعوبة وضع المعايير والرقابة عليها.

وأخيراً توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي يؤمل اتباعها لتعزيز مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة على تكلفة الإنتاج، بالاعتماد على الخبرات ذات الكفاءة في إعداد التكلفة الدقيقة ووضع معايير للرقابة عليها، وكما أوصت الدراسة أيضاً إلى وضع الآليات المناسبة التي من شأنها التنبؤ بالظروف التي يمكن أن تحدث في فترة الموازنة، والتي تجعل من غير الممكن إعداد أو تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بشكل مناسب.

Abstract

The aim of this study is to identify the role of the target cost in producing accurate and timely data and information to assist the management in the control of the cost of production by studying the reality of the cost control system, Obstacles that prevent the application of the target cost input in Al Ahlia Cement Company. In order to achieve the objectives of the study, the study followed the analytical descriptive method. The

researchers developed a questionnaire based on some previous studies. The study society represented all the workers in the financial affairs department of Al-Ahlia Cement Company in Al-Khums and its sample size was (100) employees and after the distribution of the questionnaire was retrieved (94) a complete form for the study community valid for statistical analysis, and to analyze the study data was the use of computer and the use of statistical program from the software service (SPSS) The study found that Al-Ahlia Cement Company has the possibility of applying the target cost input as a tool to control the cost of production. However, there are a number of obstacles that prevent the possibility of applying the target cost input. The most important of these obstacles are fluctuations in the prices of materials. Due to current conditions, as well as lack of the necessary expertise to prepare accurate cost and difficulty in setting and monitoring standards

Finally, the study set out a set of recommendations that are hoped to promote the introduction of the cost target as a performance control of the cost of production, based on the expertise in the preparation of accurate cost and the development of standards for monitoring, and also recommended the development of appropriate mechanisms that predict the conditions that can occur In the budget period, which makes it impossible to set up or apply the target cost system appropriately.

المقدمة:

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة

النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح، ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم، ويجعل من كل ذلك هدفاً محدداً له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصةً الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم، بل قد يتجاوز ذلك الإحساس بالمسؤولية حدود المشروع إلى الأطراف الخارجية كالموردين ليجد هؤلاء الموردين أنفسهم مضطرين لخفض تكاليفهم والارتقاء بمستوى منتجاتهم سواءً الخامات منها أو تلك المصنعة تصنيعاً أولياً.

ولا شك في أنه من أولويات المحددات التنافسية للشركات الصناعية الليبية تكمن في تخفيض تكاليف منتجاتها، والسعي نحو امتلاك الصدارة والريادة في خفض التكاليف في السوق وتحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لبقائها واستمرارها، وتؤدي بالتالي إلى إيجاد أجواء استثمارية جديدة ومناسبة.

مشكلة الدراسة:

إن نظم محاسبة التكاليف التقليدية المستخدمة حالياً في معظم الشركات الصناعية أصبحت مسئولة بشكل مباشر أو غير مباشر عن معظم مشاكل الإنتاج التي تتعرض لها هذه الشركات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام تكاليف بديل يمكنه الاستجابة مع المتغيرات الحديثة في البيئة المعاصرة، وأحد هذه النظم والأساليب الحديثة هو مدخل التكلفة المستهدفة الذي هو من أهم أساليب إدارة التكلفة الحديثة التي ترتبط بمفهوم سلسلة القيمة (الحمري، 2000).

فتحديد التكلفة المستهدفة يتعلق بالمراحل الأولى لتقديم منتج جديد أو خدمة، وذلك قبل إيجاد وتصميم طرق الإنتاج، أنها عملية موجهة بواسطة العميل، وتركز على التصميم وتؤثر على حياة المنتج بالكامل، ويتمثل الهدف منها في إيجاد العملية الإنتاجية التي تحقق أرباح كافية للمنظمة (غيث، 2001).

وبالرغم من أن أسلوب التكلفة المستهدفة ظهر في منتصف القرن الماضي في اليابان كأحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وقد تبنته أغلب الشركات الصناعية في العالم، إلا أن الشركات الصناعية في البيئة المحلية لا تزال تتبع أنظمة التكاليف التقليدية وماتعانيه هذه الأنظمة من قصور، وهي عدم جدوى المعلومات والبيانات التي تنتجها هذه الأنظمة لمساعدة الإدارة بالشكل الأمثل للقيام بوظائفها المختلفة (الحمروني، 2000)، كما أن هناك تداخل بين نظم محاسبة التكاليف ونظم المحاسبة المالية (غيث، 2001).

وبالرغم من هذا القصور فإن الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة واحدة من هذه الشركات التي تزال تتبع هذه الأنظمة، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

- ما إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة على تكلفة الإنتاج في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة؟

و للإجابة على التساؤل الرئيسي تم صياغة التساؤلات التالية:

- ما مدى توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة؟

- ماهي صعوبات تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة ؟

أهداف الدراسة:

الهدف الرئيس لهذه الدراسة يتمثل في بيان أهمية دور التكلفة المستهدفة في إنتاج بيانات ومعلومات تتميز بالدقة والتوقيت المناسب لمساعدة الإدارة في مجال الرقابة على تكلفة الإنتاج، وسيتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية :

1. التعرف على متطلبات تطبيق التكلفة المستهدفة في الرقابة على تكلفة الإنتاج في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة.
2. التعرف على المعوقات التي تحول دون تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة.

أهمية الدراسة:

1. تتبع أهمية هذه الدراسة من تلك الأهمية التي يتمتع بها مدخل التكلفة المستهدفة ذاته، والتي تظهر في قدرته على استيعاب المتغيرات السوقية الخارجية ومدى توافق خصائصه مع المناخ العام للبيئة المعاصرة والاحتدام التنافسي بين الوحدات الاقتصادية، وبالتالي مواكبته للتحديات المصاحبة للاقتصاديات الحرة وأسواق المنافسة.
2. كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من أن التكلفة تعتبر من الأولويات التي تحوز على اهتمام إدارة أي منشأة أو شركة صناعية تسعى للبقاء.

3. بالإضافة إلى ماسبق ذكره تستمد هذه الدراسة أهميتها في تحقيق ميزة تنافسية تعتمد على التكلفة المنخفضة من خلال تبني مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة على التكلفة، وذلك من خلال تبني أساليب حديثة في إدارة التكلفة داخل الشركة محل الدراسة.

4. كما تكمن أهمية الدراسة أيضاً في معرفة أن المعلومات التكاليفية التي سينتجها أسلوب التكلفة المستهدفة ستكون فعالة في مجال الرقابة.

فرضيات الدراسة:

- بناء على مشكلة البحث وأهميته يمكن صياغة فرضية الدراسة وفق الآتي:
- توجد إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداء للرقابة على تكلفة إنتاج بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة. ومنها تتفرع الفرضيتين التاليتين:
 - 1- توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة.
 - 2- توجد معوقات تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة.

منهج الدراسة:

اعتمد الباحثون في بناء الإطار النظري للدراسة الحالية على المنهج الوصفي لمجموعة من الكتب والدراسات العلمية، وغيرها من مصادر البيانات الثانوية، التي تتناول مدخل التكلفة المستهدفة، وكيفية تكامله مع أدوات وأساليب إدارة التكلفة الحديثة الأخرى، بغرض بناء إطار نظري متكامل يوضح خطوات وخصائص

مدخل التكلفة المستهدفة، وكيفية ربطه وتأثيرها على وظيفة الرقابة على تكلفة الإنتاج.

أما فيما يتعلق بالجانب العملي للدراسة الحالية فتم الاعتماد على المنهج التحليلي بهدف جمع أكبر قدر من البيانات عن الشركة محل الدراسة، فتم الاعتماد على استمارة الاستبانة، وتم تصميمها بما يتماشى مع تساؤلات وأهداف الدراسة الحالية.

الدراسات السابقة:

دراسة راجحخان (2002) بعنوان: "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكلفة وتطوير المنتجات، إضافة إلى مدى إمكانية تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المشاريع الصناعية في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المستهدفة غير مطبق في المشاريع الصناعية بجدة من ناحية عملية بل يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام، ولا يتم استخدام التكاليف المستهدفة، ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت كي يتم تطبيق ذلك النظام بصورة صحيحة، وكي يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية، ويمكن استخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة وفرض البقاء في السوق.

- دراسة أحمد (2005) بعنوان: "إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف في الشركة الصناعية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف في شركة أمان لتصنيع الإطارات وتوصلت هذه الدراسة إلى أن أنظمة التكاليف المطبقة بالشركة تهتم بالقياس في مرحلة الإنتاج مع إهمال المراحل الأخرى السابقة واللاحقة رغم أهميتها، ويتم تخصيص وتوزيع التكاليف بناءً على أسس اجتهدادية غير عادلة، وأن طبيعة وخصائص معلومات التكاليف التي توفرها الأنظمة المطبقة تفتقد إلى المصداقية، واعتماد عملية قياس التكلفة والرقابة عليها على معايير داخلية دون الاهتمام بدراسة المنافسين والظروف الخارجية للشركة، وذلك نظراً لعدم توفر المعرفة الجيدة بمدخل التكلفة المستهدفة لدى مديري الأقسام بالشركة.

كما توصلت الدراسة إلى أن البيئة غير متوفرة بالدرجة الكافية في الشركة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وتعددت الصعوبات أمام هذا المدخل وتمثلت في صعوبات داخل الشركة وصعوبات اجتماعية وصعوبات خارج الشركة.

- دراسة شلوف (2006) بعنوان: "مدى إدراك المحاسبين لأهمية أدوات إدارة التكلفة في تحسين الربحية في الشركات الصناعية الليبية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية أدوات إدارة التكلفة في تحسين الربحية في الشركات الصناعية واعتمدت أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أهم هذه الأدوات وتوصلت إلى عدد من النتائج منها:

1- أن التكلفة المستهدفة هي عملية تتم لتحقيق ودعم التوصل إلى مستويات التكلفة التي تعبر عن تكاليف المنتج التي سوف تساهم بفعالية في تحقيق الأداء المالي المخطط للمنشأة.

- 2- يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال التحليل السوقي أو باستخدام هندسة القيمة التي تشتمل التحليل الوظيفي وتحليل المكونات وإدارة الموردين، وأخيراً يمكن تحديد التكلفة المستهدفة باستخدام التكلفة المطورة.
- 3- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة هامة لخفض التكلفة وذلك من أجل زيادة أو الحفاظ على مستوى الربحية.

- دراسة حيدر (2006) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في دعم الموقف التنافسي".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة العامة للإلكترونيات؛ لتحقيق ودعم الموقف التنافسي لها، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج أهمها:

- 1- هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال إتباع مراحل تطبيقه على منتج من منتجات الشركة العامة للإلكترونيات.
- 2- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة وغير المطبقة بالشركة إلا أنها تستخدم إحدى أدواته (التحليل التفكيكي) لدراسة مواصفات وجودة عينات من الأجهزة الإلكترونية.
- 3- تعتبر تكلفة المواد المباشرة هي الأساس لاحتساب تكلفة باقي عناصر التكاليف عند تقدير تكلفة التصميم للمنتج.

- دراسة المطارنة (2008) بعنوان: "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى توفر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد تمت الدراسة على (31) شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا المدخل، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، ويتوفر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق المدخل إلا أن هناك عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل منها الخوف من تبني أساليب جديدة مختلفة عن الأسلوب المستخدم حالياً، وعدم توافر المعلومات الواضحة والمفصلة لتكاليف المنتجات، وقد أوصت الدراسة بضرورة توعية الشركات الصناعية الأردنية بفوائد ومزايا وأهمية هذا المدخل.

- دراسة موسى (2008) بعنوان: "ماهية التكاليف المستهدفة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض الأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية، وما هي أسباب عدم تطبيقه، حيث تم إجراء دراسة علي مينا بورسعيد، وبينت الدراسة أن تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المطبق بالخدمة يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن اعتماد إدارة المنظمة عليها في اتخاذ القرارات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وأن من أهم المشكلات التي تواجه المنظمة الخدمية مجال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، والأساليب المدعمة له ما يلي: مقاومة العاملين ورفضهم لكل ما هو جديد في التطوير التكنولوجي والأساليب المعاصرة، وسعر الخدمة محدد بقرار وزاري مما يحد من حرية المنافسة مما يؤدي

إلى ارتفاع تكلفة الخدمة، وطول الوقت المستغرق لإنهاء إجراءات الحصول على الخدمة، وعدم أخذ الاعتبارات التسويقية للخدمة في الاعتبار.

- دراسة الخلف وزويلف (2008) بعنوان: "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع التسعير المستخدم في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملائمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير، وقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها: أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف، وأن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير في عصر العولمة وحرية التجارة لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظاماً لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، كما أن الشركات محل الدراسة تطبق نظام تكاليف فعلي وتستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسية على التكلفة الكلية، أما أهم التوصيات التي تقدمت بها الدراسة ضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات واعتماد منهج التكلفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة.

- دراسة النابلسي (2009) بعنوان: "إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية، حيث هدفت الدراسة إلى معرفة الظروف والعوامل الممهدة لتطبيق نظم علمية متطورة لحساب تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة إيجابية بين تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال معرفة مقدار التكلفة سابقاً مما يتوازن مع إمكانيات المنظمة، كما أنها تساعد على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وضمن حدودهم المادية.

- دراسة أبوعواد ومطر (2010) بعنوان: "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية".

هدفت الدراسة إلى التعرف في ما إذا كانت إدارات البنوك التجارية الأردنية تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية وما إذا كانت تتوفر لديها القناعة مع الإمكانيات والشروط اللازمة لتطبيق هذا المنهج، وتوصلت الدراسة إلى كشف أن معظم إدارات البنوك التجارية الأردنية على معرفة بالمزايا المتحققة من استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية، إضافة إلى أنها مقتنعة بشكل عام بأهمية استخدام هذا المنهج في التسعير، وذلك لأنه أكثر عدالة من المنهج التقليدي في التسعير المبني على منهج التكلفة الكلية مضافاً إليها هامش الربح المرغوب فيه، لكنها ما زالت تستخدم المنهج التقليدي في تسعير خدماتها المصرفية بسبب مجموعة من المعوقات أهمها عدم امتلاك معظمها للشروط والأدوات اللازمة لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة كأسلوب هندسة القيمة، وتحليل ربحية العميل، والتكاليف المبنية على أساس الأنشطة.

- دراسة مصاروة (2013) بعنوان: "التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة

التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في تخفيض تكلفة المنتجات وتلبية رغبات العملاء، وتحقيق ميزة تنافسية استراتيجية للشركات الصناعية استجابة منها لمواجهة المنافسة العالمية والتطورات التقنية والتوقعات المتغيرة للعملاء، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات عينة الدراسة تمتلك البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن هناك دور للمدخل المذكور في تخفيض التكاليف في الشركات المذكورة، وأن مدخلي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائمان بيئة التصنيع الحديثة، وهناك علاقة تكاملية بين المدخلين المذكورين في الشركات الصناعية الأردنية.

- دراسة غنيمي (2014) بعنوان: "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة

القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية وفعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكلفة وتسعير الخدمات في البنوك التجارية، وتوصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من الصعوبات التي قد تواجه التطبيق في قطاع الخدمات المصرفية، إلا أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على دعم القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية ويدعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للبنك وهو البقاء والنمو والاستمرار في سوق المنافسة السائد في الوقت الحاضر.

- دراسة عابدين (2015) بعنوان: "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة

التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مصانع الباطون في قطاع غزة لديها إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما لديها إمكانية لتطبيق أساليب حديثة لخفض التكلفة بما لا يؤثر على جودة المنتج، ويؤدي ذلك إلى تطوير المنتجات ودعم الميزة التنافسية، لكن توجد معوقات تحد من التطبيق منها: الظروف السياسية والاقتصادية السائدة، وقلة المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

- دراسة الفطيسي وحيدر والرشاح (2018) بعنوان: "تسعير المنتجات ومدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على طرق التسعير المستخدمة في عينة من الشركات الصناعية الليبية، والتعرف على العوامل المؤثرة في تحديد سعر بيع المنتج، كما تهدف إلى التعرف على مدى الاستفادة من مدخل التكلفة المستهدفة عند تحديد سعر بيع المنتج في تلك الشركات، وتوصلت الدراسة إلى أن الطريقة الأكثر استخداماً بتلك الشركات هي طريقة السعر الذي يغطي التكاليف الكلية بالإضافة إلى هامش الربح، كما أن أهم العوامل المؤثرة في تحديد سعر بيع المنتج هيكل التكاليف بالشركة، وعدد المنافسين، وأسعار وخصائص السلع المنافسة، وأخيراً توصلت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة معروف لدى أغلب الشركات محل الدراسة، وأن أنشطة تحديد التكلفة باستخدام هذا المدخل يتم تطبيقها ولكن بدرجات متفاوتة.

أوجه التشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

بينت الدراسات السابقة أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أحد الأساليب الحديثة الناشئة نتيجة تغير الظروف الصناعية والتكنولوجية وتناولت في جانبها النظري خصائص ومقومات هذا الأسلوب كما أوضحت أن تبني هذا الأسلوب يؤدي إلى خفض التكلفة وتحسين الوضع التنافسي، كما أوضحت أن البيئة المحلية غير مناسبة بالدرجة الكافية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، حيث تعددت الصعوبات أمام هذا المدخل وتمثلت في صعوبات داخل وخارج الشركة، وكذلك نقص الدراسات والخبرات اللازمة لتطبيق هذا المدخل.

حيث إن هذه الدراسة جاءت امتداداً لتلك الدراسات التي تناولت التكلفة المستهدفة في البيئة المحلية وهذا يمثل وجه التشابه، أما أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والحالية يكمن في أن الدراسة الحالية تناولت إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تكلفة الإنتاج في الشركة الأهلية للإسمنت، التي لم تشملها الدراسات السابقة حسب علم الباحثون، بالإضافة الوقوف على مدى التقدم والتطور في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية داخل الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة والتي تتصوي تحتها مجموعة من المصانع التي تقوم بعملية إنتاج الإسمنت للسوق المحلية، كما أن لصناعة الإسمنت أهمية كبيرة داخل البلد من حيث تعطش السوق لها، ودخول شركات أجنبية تنافس الشركات المحلية من أجل القضاء على الشركات المحلية واحتلال السوق من قبل هذه الشركات، فجاءت هذه الدراسة من أجل تحديد المدى الذي توصلت إليه الشركة في مجال الرقابة على التكاليف من أجل تمكين الشركة من المنافسة واستمرارها داخل السوق المحلي.

كما تم تناول هذا الموضوع من جوانب مختلفة عن الدراسات السابقة بالأخص الدراسات التي أجريت في البيئة المحلية، حيث لم يتم دراسته من خلال ربط العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة والرقابة على الإنتاج حسب علم الباحثون، وهذا ما تحاول الدراسة الحالية التركيز بشكل أكبر من الدراسات السابقة، وذلك للتعرف على مدخل التكلفة المستهدفة وربطها بإحدى وظائف الإدارة الرئيسية وهي الرقابة على تكلفة الإنتاج من أجل مساعدة الإدارة في المنافسة والاستمرار وخلق منتجات جديدة داخل السوق.

الإطار النظري:

ماهية التكلفة المستهدفة:

منذ ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة تعددت التعريفات التي تناولته حسب وجهة النظر والغرض من تطبيق هذا الأسلوب، فعرف بأنه مجرد تقنية لحساب تكلفة إنتاج المنتج وهذا يظهر من خلال التعريف التالي "أن هدف التكلفة المستهدفة هو تحديد تكلفة الإنتاج لمنتج مقترح بحيث يحقق المنتج عند بيعه هامش الربح المرغوب" (راجخان، 2002).

من جهة أخرى اعتبر كأداة لإدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج حيث عرفه بأنه "أحد أدوات إدارة التكلفة التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة" (راجخان، 2002، ص12).

وهناك من اعتبره أداة لخفض التكلفة فعرف "بأنه نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد

أو عند تغيير المنتج بالكامل، أو عند إجراء تعديل جزئي للمنتج" (خميس، 1994، ص337).

كما اعتبر أسلوب لتسعير المنتجات، فعرف "بأنه مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة، وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج" (العمر، 2007، ص22).

وتطورت النظرة إلى هذا النظام فاعتبر نظام متكامل لإدارة التكلفة والأرباح حسب التعريف الذي أورده المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي الذي يرى "أن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة" (عيسى، 2001، ص510).

المبادئ الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة:

أكدت معظم الدراسات التي تناولت التكلفة المستهدفة على هذه المبادئ، وهي (الرفاعي، 2006):

1. السعر يحدد التكلفة
2. التركيز على العملاء
3. التركيز على التصميم
4. استخدام فرق العمل

5. الاعتماد على دورة الحياة للمنتج

6. الاستناد إلى مفهوم هندسة القيمة

خطوات تحديد مدخل التكلفة المستهدفة:

- 1- تحديد المنتج الذي يحقق ويستوفي احتياجات العملاء المرتقبين.
- 2- اختيار السعر المستهدف على أساس القيمة المدركة بواسطة العملاء للمنتج وأسعار المنافسين المحددة.
- 3- اشتقاق التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المرغوب (المستهدف) من السعر المستهدف.
- 4- ممارسة الهندسة القيمة لتحقيق التكاليف المستهدفة (روبرت وآخرون، 2006، ص986).

مدخل التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات الرقابة على التكاليف:

زاد الاهتمام في بيئة التصنيع الحديثة برقابة التكاليف وبصفة خاصة عند مرحلة التخطيط، حيث يكون التخطيط الجيد والرقابة الفعالة مطلبين ضروريين لاستقرار الشركة وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في الصناعة نفسها، وحيث إن أدوات الرقابة المختلفة لا تستطيع أن تحقق رقابة فعالة على التكاليف في ظل خصائص بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بقصور دورة حياة المنتج والحاجة إلى بيانات غير مالية والتخطيط الاستراتيجي طويل الأجل، فضلاً عن ضرورة الاهتمام بالوضع التنافسي للشركة ومراعاة تنوع أذواق واحتياجات العملاء.

وفيما يلي تقييم لمدخل التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات الرقابة على التكاليف من خلال التعرف على مدى توافر المتطلبات اللازمة لإحكام الرقابة على التكاليف وذلك على النحو التالي (Sakurai, 1989, p47):

أ - تكرار قياس الأداء:

تتحقق فعالية أداة الرقابة المعينة إذا استطاعت أن توفر معلومات تغذية عكسية سريعة عن الأداء، ويأتي ذلك بإعداد تقارير دورية تناسب طول الفترة اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية، وتزيد فعالية أداة الرقابة إذا تدفقت تقارير الأداء خلال المراحل المختلفة لدورة الإنتاج ولم تقتصر على إعداد تقارير الأداء بعد إتمام العملية الإنتاجية.

ب - تخفيض التكاليف:

إن التكلفة المستهدفة مدخل لإدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج، مما يساعد على منع حدوث التكلفة بدلاً من محاولة خفضها بعد حدوثها، أي أنه مدخل لتخطيط التكلفة (مقلد، 2010، ص14-15).

ج - مرونة التكاليف:

يمكن من خلال تصميم المنتج في ظل مدخل التكلفة المستهدفة التمييز بين عناصر التكاليف التي تتصف بالثبات وعناصر التكاليف التي تتصف بالتغير مع حجم النشاط، وعلى الرغم من أن الموازنة التخطيطية بصفة عامة لا تعتبر أداة فعالة في تدعيم نظام الرقابة على التكاليف لأنها تركز على الأهداف المالية قصيرة

الأجل، إلا أنها تعتبر من الأدوات المالية الضرورية والمكملة لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة (Sakurai، 1989، ص47).

المقاييس غير المالية تختلف مقاييس الأداء التي تتطلبها بيئة التصنيع الحديثة كثيراً عن المقاييس التقليدية، ويرجع السبب في هذا الاختلاف إلى تأكيد المقاييس الإنتاجية على قياس الإنتاجية والجودة من وجهة نظر العميل، مما يساعد الشركة أن تتفاعل مع البيئة الخارجية وتحقيق ميزة تنافسية.

الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للرقابة على التكاليف:

على الرغم من أهمية مدخل التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المدخل قيد التنفيذ الفعلي تعثره بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي (عثمان، 2009):

- 1- الصراع التنظيمي، حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.

- 2- يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.

- 3- يحتاج تطبيق هذا المدخل إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

4- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وفي نفس الوقت يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة، وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

5- التزام المديرين بنظام عمل الشركة، والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغير وكراهية تحمل المسؤولية.

6- إن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط، أو يتم تحديد تكلفة مستهدفة سهلة التحقيق فلا يحفزهم ذلك على التحسين المستمر للأداء.

7- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

8- التقلبات السوقية، حيث يربط مفهوم التكلفة المستهدفة الشركة بالسوق الذي تعمل فيه، أي أنه مفهوم موجه للمستهلك واحتياجاته ورغباته وبالتالي فإن حدوث أي تقلبات سوقية سريعة يعني فشل مفهوم التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك.

9- ينتج عن تطبيق مفهوم هندسة القيمة العديد من الأفكار والفرص الحقيقية لخفض تكاليف المنتج ولكن ليست كل هذه الفرص ممكنة التنفيذ علمياً من الناحية الاقتصادية.

10- يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية

الإطار العملي:

استخدم الباحثون الاستبانة لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقاما بتصميم استمارة الاستبانة. واشتملت الاستبانة على جزأين أساسيين حيث استخدم الجزء الأول في جمع بعض البيانات الشخصية عن المبحوثين والمتمثلة بالمسمى الوظيفي، المؤهل العلمي ومدى وجود نظام لمحاسبة التكاليف بالشركة إضافة إلى مدى استخدام الشركة مدخل التكلفة المستهدفة للرقابة على التكاليف، أما الجزء الثاني من الاستمارة فتكون من فرضيتين:

- **الفرضية الاولى:** حول متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الرقابة على تكلفة الإنتاج، وتكون هذه الفرضية من (51) فقرة.

- **الفرضية الثانية:** حول المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة تكون هذه الفرضية من (29) فقرة.

وقد استخدم الباحثون الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد العينة للإجابات المتعلقة بمقياس ليكرت الخماسي، حيث تم إعطاء درجة واحدة للإجابة (لا أوافق بشدة) ودرجتان للإجابة (لا أوافق) وثلاث درجات للإجابة (محايد) وأربع درجات للإجابة (لا أوافق) وخمس درجات للإجابة (أوافق بشدة).

جدول (1) ترميز بدائل الإجابة

الإجابة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الرمز	1	2	3	4	5

مجتمع وعينة الدراسة:

تم اختيار الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة في ليبيا كمجتمع دراسة لتطبيق هذه الدراسة كدراسة حالة، وذلك نظراً للمنافسة الكبيرة التي يشهدها هذا القطاع وأهميته للاقتصاد الوطني والمتمثلة باستمرارية طرح منتجات جديدة متميزة في لأسواق.

وتم اختيار عينة الدراسة وهي الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة والمصانع التابعة لها متمثلة في جميع العاملين بإدارة الشؤون المالية (قسم الحسابات العامة، قسم حسابات التكاليف ومراقبة المخازن، قسم الميزانيات والتحليل المالي، وحدة شؤون المساهمين) بالشركة والمصانع التابعة لها والبالغ عددهم (111) محاسب، وتم توزيع (100) استمارة، تم جمع عدد (94) استمارة صالحة للتحليل، أي ما نسبته 94%، وتم فقد عدد (6) استمارات، وقد اعتبر العدد المسترد ممثلاً لمجتمع الدراسة وحسب العلاقة الرياضية التالية:

$$n_{(Robert)} = \frac{X^2 NP(1-P)}{d^2 (N-1) + X^2 P(1-P)} = \frac{3.841 * 111 * 0.5(1-0.5)}{0.05^2 (111-1) + 3.841 * 0.5(1-0.5)} \cong 86$$

أي أن حجم العينة المطلوب لا يقل عن (86) مفردة، ولضمان الحصول على العدد المطلوب قام الباحثون بتوزيع (100) استمارة وتحصل على (94) استمارة صالحة للتحليل وكما هو مبين في الجدول رقم (2).

جدول رقم (2) الاستثمارات الموزعة والمتحصل عليها ونسبة المسترد والفاقد منها

نسبة الاستثمارات الصالحة	عدد الاستثمارات الصالحة	نسبة الاستثمارات الغير صالحة	عدد الاستثمارات غير صالحة	نسبة الاستثمارات المفقودة	عدد الاستثمارات المفقودة	عدد الاستثمارات الموزعة
%94	94	%0	0	%6	6	100

صدق فقرات الاستبانة:

وتم ذلك من خلال صدق المحكمين، حيث إن الصدق من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وأن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها. وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة، وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملاحظات التي قدمت من قبل المحكمين.

الثبات: وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات عن طريق معامل ألفا كرونباخ.

معامل (الفاكرونباخ) للاتساق الداخلي:

إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وأن قيمة معامل ألفا للثبات تعد مقبولة إذا كانت (0.6) وأقل من ذلك تكون منخفضة (Sekaran، 2003)، ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام استمارات البالغ عددها (94) استمارة، وفرضية "توفر متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج" (0.95) وفرضية "المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة" (0.963)، وبلغ معامل الثبات لإجمالي الاستبيان بهذه الطريقة (0.969)، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

الجدول (3) معامل الفاكرونباخ للثبات

ت	المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا
1	توفر متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج.	51	0.95
2	وجود المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة.	29	0.963
	إجمالي الاستبانة	25	0.969

أولاً: الدراسة الميدانية:

لتحديد اتجاه الإجابات على كل فقرة من فقرات الاستبيان يتم ذلك بمقارنة متوسط الاستجابة لكل فقرة مع البيانات في الجدول رقم (4) وفقاً للآتي:

(1 - 1.79) يكون اتجاه الإجابة لا أوافق بشدة، (1.8 - 2.59) يكون اتجاه الإجابة لا أوافق، (2.6 - 3.39) يكون اتجاه الإجابة محايد، (3.4 - 4.19) يكون اتجاه الإجابة أوافق، (4.2 - 5) يكون اتجاه الإجابة أوافق بشدة. وللتحقق من فرضيات الدراسة، تم استخدام اختبار (One Sample T-Test)، فتتحقق الفرضية (أفراد العينة متفقين على فقرات المحور) إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05) و قيمة متوسط الاستجابة لإجمالي المحور أكبر من قيمة متوسط القياس (3) ولا تتحقق الفرضية ويتحقق نقيضها إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05 وقيمة متوسط الاستجابة أقل من قيمة متوسط القياس (3) أو إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05.

الفرضية الأولى: عدم توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة:

جدول رقم (4) نتائج اختبار (One Sample T- test) لإجمالي محور عدم

توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة

المجال	المتوسط الحسابي	الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط المعياري	الانحراف المعياري	القيمة الإحصائية / T-Test	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق	مستوى الإمكانية
توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة بالشركة الأهلية للإسمنت	3.31	0.31	0.277	10.909	0.000	معنوي	مرتفع

ولتحديد مستوى عدم توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة الأهلية للإسمنت، فإن النتائج في الجدول رقم (4) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور عدم توفر متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج، يساوي (3.31)⁽¹⁾ وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفرق تساوي (0.31) و لتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار تساوي صفرًا وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية الفروق، وهذا يدل على أن مستوى توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة الأهلية للإسمنت كانت مرتفعة ، أي نقبل الفرضية الاولى "توفر متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة الأهلية للإسمنت" وقبلها ."

الفرضية الثانية: وجود معوقات تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة.

جدول رقم (5) نتائج اختبار (One Sample T- test) لإجمالي محور

المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة

المجال	المتوسط الحسابي	الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط المعياري	الانحراف المعياري	T-Test	القيمة الإحصائية	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق	مستوى المعوقات
المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة	3.42	0.42	0.634	6.392	0.000	معنوي	مرتفع	

ولتحديد مستوى وجود معوقات تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة، فإن النتائج في الجدول رقم (5) أظهرت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة يساوي (3.42) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.42) و لتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار تساوي صفراً وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية الفروق، وهذا يدل على أن مستوى المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة كان مرتفعاً، أي تحقق الفرضية الثانية "وجود معوقات تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة بالشركة".

الفرضية الرئيسية: تمتلك الشركة إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداء للرقابة على تكلفة الإنتاج بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة.

جدول رقم (6) نتائج اختبار (One Sample T- test) لإمكانية تطبيق مدخل التكلفة

المستهدفة كأداء للرقابة على تكلفة الإنتاج بالشركة الأهلية للإسمنت

المجال	المتوسط الحسابي	المعيار،	الفقرة والمتوسط	الفرق بين متوسط	الانحراف المعياري	القيمة الإحصائية / T-Test	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق	إمكانية التطبيق
إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج بالشركة الأهلية للإسمنت	3.5 4		0.54		0.42	12.46	0.000	معنوي	مرتفع

ولتحديد إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداء للرقابة على تكلفة الإنتاج بالشركة الأهلية للإسمنت، فإن النتائج في الجدول رقم (6) أظهرت أن متوسط الاستجابة يساوي (3.54) وهو أكبر من متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.54) و لتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار تساوي صفرًا وهي أقل من 0.05 وتشير إلى معنوية الفروق، وهذا يدل على أن هناك إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج بالشركة، أي تحقق الفرضية الرئيسية "تمتلك الشركة إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداء للرقابة على تكلفة الإنتاج بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة".

النتائج:

بناء على هذه الدراسة فإنه تم استخلاص النتائج التالية:

1. أظهرت النتائج أن الشركة الأهلية للإسمنت تمتلك إمكانية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للرقابة على تكلفة الإنتاج، حيث بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.54) وفق مقياس ليكرت الخماسي.
2. أظهرت النتائج أن الشركة تمتلك متطلبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة الأهلية للإسمنت، فقد بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.31) وفق مقياس ليكرت الخماسي، فقد تبين أن الإدارة تعتمد على نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على الإنتاج وتبين إنه يتم تحديد التكلفة المسبقة للأجور المباشرة وتحديد التكلفة لفترة الموازنة بأكملها وكذلك تحديد التكلفة لكل أمر إنتاجي بصورة منفردة..

3. بينت النتائج أن مستوى المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة كان مرتفعاً، فقد بلغت قيمة متوسط الاستجابة (3.42) وفق مقياس ليكرت الخماسي، ومن أهم المعوقات التقلبات في أسعار المواد تجعل من الصعوبة الاعتماد على أنظمة التكلفة المستهدفة و عدم انتظام وصول المواد في الوقت المناسب بسبب الظروف الراهنة وكذلك غياب الجهات المسؤولة عن رقابة الجودة لدى الدولة والذي يشجع على عدم اعتماد أنظمة التكلفة المعيارية إضافة إلى نقص الخبرات الضرورية القادرة على إعداد تكلفة دقيقة و صعوبة وضع المعايير والرقابة عليها.

التوصيات:

من خلال النتائج فإن الدراسة توصي بالآتي:

1. ضرورة تطبيق الأساليب الإحصائية وغيرها من أدوات الإدارة الحديثة في الشركة للمساهمة في الاعتماد على نظام التكلفة المستهدفة.
2. وضع الآليات المناسبة التي من شأنها التنبؤ بالظروف التي يمكن أن تحدث في فترة الموازنة والتي تجعل من غير الممكن إعداد أو تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بشكل مناسب وبناء قاعدة بيانات فعلية منظمة عن التكاليف في الفترات السابقة لتسهيل اعتماد نظام التكلفة المستهدفة.
3. تفعيل رقابة الجودة من أجل تخفيض نسبة التالف الناتج من سوء الاستخدام والمناولة.
4. توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للعاملين داخل الشركة على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

5. خفض تكلفة المنتجات سواء المنتجات الحالية أو الجديدة مع المحافظة على جودة المنتج والتفيد بالوقت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق.
6. تشجيع الصناعات في هذا المجال لغرض المنافسة وبذلك يتحقق اتباع مدخل التكلفة المستهدفة.

المراجع

1. -أبوعواد، أحمد راجح خليل ومطر، محمد عطية، (2010) أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الثالث، الأردن.
2. -أحمد، خليفة مسعود،(2005)، إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف في الشركات الصناعية،دراسة تطبيقية في شركة أمان للإطارات،رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي،غريان.
3. -الحمروني، مفتاح محمد علي، (2000)، واقع بيانات التكاليف في الشركات الصناعية الليبية وأساليب تطويرها لخدمة تقارير المحاسبة المالية والإدارية،رسالة ماجستير غير منشورة،أكاديمية الدراسات العليا،طرابلس.
4. -حيدر، عادل رمضان، (2006)، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في دعم الموقف التنافسي.دراسة تطبيقية على الشركة العامة للإلكترونيات،رسالة ماجستير غير منشورة،أكاديمية الدراسات العليا،طرابلس.
5. -الخلف، نضال محمد و زويلف، إنعام محمد، (2008)، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، بحث

محكم، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد الواحد والعشرين، العدد الأول.

6. -خميس، أحمد ضياء، (1994)، دور نظام التكاليف المستهدفة والنظم المعاونة في تخفيض التكاليف بالمنشآت الصناعية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، السنة الرابعة عشرة، العدد الثاني.

7. -راجحان، ميساء محمود محمد، (2002)، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة، المملكة العربية السعودية.

8. -الرفاعي، لطفي، (2006)، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، بدون دار نشر، جامعة طنطا، مصر.

9. -شلوف، محمد الهادي، (2006)، مدى إدراك المحاسبين لأهمية أدوات إدارة التكلفة في تحسين الربحية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.

10. -عابدين، حسني عابدين محمد، (2015)، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة - دراسة ميدانية، مجلة جامعة الأقصى للعلوم الإنسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين.

11. -العمر، زياد عودة، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، (2007).

12. -عيسى، حسين محمد أحمد، (2001)، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة مقارنة للتجربة اليابانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني، القاهرة.

13. -غنيمي، سامي محمد أحمد، (2014)، مدى فاعلية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية- دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول.
14. -غيث، فوزي بشير، (2001)، تقييم مدى كفاءة أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
15. -القطيسي، عبدالغني أحمد وحيدر، عادل رمضان والرشاح، محمود محمد، (2018)، تسعير المنتجات ومدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية- دراسة استكشافية، مجلة البحوث الأكاديمية، العدد الحادي عشر.
16. -مصاروة، ذاكر عبدالله، (2013)، الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني- دراسة ميدانية، مجلة دراسات محاسبة ومالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد الثالث والعشرون، العراق.
17. -المطارنة، غسان فلاح، (2008)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، بحث محكم، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الرابع والعشرين، العدد الثاني.
18. -مقد، محمد محسن، (2010)، أدوات مختارة لترشيد الإدارة الاستراتيجية التكلفة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
19. موسى محمود منصور ، (2008)، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر.
20. -النبلسي، طارق تيسير، (2009)، امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، جامعة الحسين بن طلال.

21. -عثمان، محمد نادر، أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف، بحث إلكتروني، متاح على: <http://infotechaccountants.com/forums>، تاريخ الزيارة: 2015/03/15.
22. -هور نجرن، تشارلز وفوستر، جورج وداتار، سريكانت، 1996، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب: أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ، الرياض.
- المراجع الأجنبية:
23. -Sakurai, Michiharu, (1989) "Target Costing and How to Use It", Journal of Cost Management For Manufacturing Industry.