

مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية

الحسين رمضان علي السريتي

حنان سليمان محمد العماري

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت الشركات الصناعية الليبية تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، والتعرف المعوقات والصعوبات التي قد تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، ولتحقيق ذلك تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والذي تم توزيعه على عينة غير عشوائية من مجتمع الدراسة الذي اشتمل على العاملين بالشركات الصناعية التي تعمل في مجال الصناعات الغذائية، والإنشائية، والمعدنية والبلاستيكية. ولقد تم تحليل البيانات باستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية التي تلائم طبيعة البيانات. ومن خلال التحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة، تم التوصل إلى إن أغلب الشركات الصناعية الليبية محل الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة بالرغم من تطبيقها لبعض مبادئ هذا الأسلوب كتحديد سعر البيع بناءً على دراسة السوق، واستخدامها لجداول التكلفة وهي أداة من أدوات أسلوب التكلفة المستهدفة، وأتضح أيضاً أن هناك تعاون وثيق بين الشركات الصناعية الليبية عينة الدراسة والموردين. وتواجه الشركات الصناعية الليبية عينة الدراسة العديد من المعوقات والصعوبات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كعدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة في الواقع العملي. وعدم الدراية الكافية حول كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وأن جمع المعلومات التي يتطلبها هذا الأسلوب تتطلب الكثير من الجهد والوقت. وتذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في صناعة المنتج. وأن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة قد ينتج عنه التخلص من الأيدي العاملة لما يتطلبه هذا الأسلوب من الاعتماد على الآلات التكنولوجية الحديثة. وعدم وجود الأفراد المؤهلين لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

1. مقدمة:

يعد نظام محاسبة التكاليف من أهم النظم الفرعية لنظام المعلومات بالشركات الصناعية، حيث يقوم بتوفير البيانات والمعلومات حول التكاليف للإدارة بشكل يمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، واتخاذ القرارات الخاصة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمالية. الأمر الذي يتطلب مواكبة نظام محاسبة التكاليف للمستجدات والتغيرات التي تحدث في نظم التصنيع وأساليب الإدارة، وحتى يكون نظام التكاليف قادراً على أداء مهامه والوفاء بمسئوليته بكفاءة وفعالية. ولقد نشأت نظم محاسبة التكاليف وارتبطت إلى حد كبير بالنشاط الصناعي، الأمر الذي ترتب عليه أن تغير البيئة الصناعية وانتشار نظم التصنيع الحديثة تعكس أثارها على نظم محاسبة التكاليف، حيث شهدت البيئة الصناعية الكثير من التغيرات الجوهرية والمتمثلة في زيادة حدة المنافسة العالمية من ناحية، والتقدم المستمر في تطبيق التكنولوجيا والاتجاه نحو المزيد من درجة الآلية في التصنيع من ناحية أخرى، مما أدى إلى ظهور نظم تصنيع حديثة وأساليب إدارية للإنتاج.

أن سعى الشركات الصناعية إلى إرضاء العملاء عن طريق تقديم منتج منافس من حيث الجودة والسعر، والذي يتطلب منها تطوير منتجاتها لتحقيق تلك الجودة وتقديمها في أسواق بسعر منافس مما يساهم في تحقيق أهدافها. ونتيجة المنافسة المتزايدة والتقدم التكنولوجي في طرق الإنتاج والتغيرات التي تحدث فيها، ظهر ما عرف بالتكلفة المستهدفة (Target Cost) كأحد الاتجاهات الحديثة في نظم التكاليف الصناعية، أن الاعتماد على الآلات والتكنولوجية في عمليات التصنيع أدى إلى تغير طبيعة التصنيع وتركيبية التكلفة الكلية للمنتج، حيث انخفضت أهمية تكلفة العمل المباشر وزادت أهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة، ولذا فإن استخدام الطرق التقليدية لتخصيص التكلفة وحساب تكلفة المنتج في عمليات الإنتاج التي تعتمد على التكنولوجيا قد تحدث الكثير من المشاكل بسبب التغير الذي طرأ على العمل المباشر. نتيجة لذلك تعرضت أنظمة التكاليف التقليدية للعديد من الانتقادات لعدم قدرتها على توفير رقابة فعالة على التكاليف وتحقيق خفض حقيقي في التكلفة، وأصبح لا بد من تبني أساليب حديثة ذات فعالية لخفض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية، ومن بين هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة، الذي يعتبر أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التطوير والتصميم، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية ودرجة الثقة فيها من جانب العملاء.

إن للانفتاح الاقتصادي في البيئة الليبية على المنتجات المصنعة بالخارج ورفع القيود المفروضة على استيراد السلع جعل من السوق الليبي مفتوح بشكل كبير لدخول السلع والبضائع من بلدان العالم المختلفة وبالذات، مما تسبب في أغرق السوق الليبي بالسلع والبضائع الأجنبية وبالذات في قطاع المواد الغذائية والصناعات الإنشائية والمعدنية والبلاستيكية وغيرها، بسلع ذات تصاميم مختلفة وبجودة متفاوتة وبأسعار مختلفة، الأمر الذي كان له الأثر المباشر على قطاع الصناعة الليبي وقلص بشكل كبير من حصتها بالسوق المحلي، لذلك لا بد للصناعة الليبية الاستفادة من تجارب الدول الأخرى كاليابان والولايات المتحدة الأمريكية التي استخدمت أساليب أثبتت نجاحها والتي منها استبدال الأساليب التقليدية في احتساب التكاليف وتحديد أسعار المنتجات بالتقنيات الحديثة التي تساعدها في استرجاع حصتها بالسوق وتوسيع قدرتها التنافسية، ومواكبة التغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة من خلال تبني أحدث أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية، والتي من أهمها أسلوب التكلفة المستهدفة. وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت الشركات الصناعية الليبية تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، ودراسة المعوقات والصعوبات التي قد تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية. وتم الاعتماد على البيانات الثانوية لبناء الإطار النظري بما يخدم الجانب العملي. كما اعتمدت على البيانات الأولية بالجانب العملي والتي تم الحصول عليها من خلال استخدام استمارة الاستبيان لجمع البيانات، وتضمن مجتمع الدراسة على العاملين بالشركات الصناعية الليبية التي تعمل في مجال الصناعات الغذائية والإنشائية والمعدنية والبلاستيكية، وتم اختيار عينة غير عشوائية من مجتمع الدراسة تكونت من مدراء الإدارات المالية والإدارية والموظفين العاملين بإدارات الشركات الصناعية الليبية، في حدود ما توفر للدراسة من إمكانيات. وتنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تبحث في أحد أساليب تخفيض التكلفة المتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة، الأمر الذي يساهم في لفت انتباه الشركات الصناعية الليبية إلى أهمية هذا الأسلوب واستخدامه من أجل الرفع من كفاءتها الإنتاجية وزيادة حصتها السوقية.

2. الدراسات السابقة:

نظراً لأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على دراسة البيئة الخارجية للشركة لتحقيق رغبات واحتياجات الزبائن، ومواصفات وخصائص المنتج، وإمكانات وظروف المنافسين، مما يمكن من خفض التكاليف ودعم القدرة التنافسية للشركة ويضمن استمرارها، فقد تناولت العديد من الدراسات السابقة بمختلف البيئات العربية والأجنبية، موضوع إيجابيات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ومنها الدراسات التي بينت أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف مثل دراسة (عطوي، 2008؛ أبو رغيف والمعموري، 2013؛ الكبيجي، 2014)، ودراسات أخرى بينت أهمية هذا الأسلوب في دعم القدرة التنافسية ومن بينها دراسة (عابدين، 2015)، وهناك دراسات كان لها الدور في إبراز أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير مثل دراسة (الذهبي والغبان، 2007؛ جريرة، 2011؛ بن سعيد، 2015)، ودراسات أخرى تناولت أهمية الأسلوب موضوع الدراسة كأداة من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وله دور فعال في التكامل مع عدة أساليب لإدارة التكلفة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وتقنية هندسة القيمة (Value Engineering) والتحسين المستمر كدراسة (عبد الله ومنصور، 2015)، وغيرها من الدراسات.

وفيما يلي سرد لمجموعة من الدراسات السابقة:

- دراسة حيدر (2006): مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في دعم الموقف التنافسي: دراسة تطبيقية على الشركة العامة للإلكترونيات، الهدف الرئيسي للدراسة تمثل في بحث إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على إحدى منتجات الشركة العامة للإلكترونيات اللببية (منتجات الأجهزة المرئية)، وبيان دوره في تحقيق ودعم الموقف التنافسي للشركة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال إتباع مراحل تطبيقه على منتج من منتجات الشركة العامة للإلكترونيات قيد الدراسة. يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة وغير المطبق بالشركة إلا أنها تستخدم إحدى أدواته (التحليل التفكيكي) لدراسة مواصفات وجودة عينات من الأجهزة الإلكترونية. تعتبر تكلفة المواد المباشرة هي الأساس لاحتساب تكلفة باقي عناصر التكاليف عند تقدير تكلفة التصميم للمنتج. أن دراسة الظروف الخارجية للشركة لتحديد متطلبات ورغبات العملاء ودراسة المنافسين لا تتم بشكل دقيق وفعال بسبب نقص الخبرات

المتخصصة. انخفاض نسبة المحقق من الإنتاج مقارنة بالمستهدف لأغلب منتجات الشركة ولسنوات متتالية مما يؤثر سلباً على تكلفة المنتج.

- دراسة البصول (2006): مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ودورها في تحسين الربحية وتطوير المنتج، وبيان فيما إذا كانت هذه الشركات تستخدم هذا الأسلوب في إدارة تكاليفها، وبيان مدى التوافق بين عناصر التكلفة المستهدفة بالنسبة للشركات الصناعية التي تستخدم هذه الطريقة، وتم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات والتي وزعت على (40) شركة مساهمة عامة صناعية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تدرك أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، من خلال إدراكها لأهمية استخدام كل عنصر من عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره على تخفيض تكلفة المنتج وتطويره والمحافظة على جودته وبالتالي زيادة الربحية، كما أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق مجموعة من عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة، في حين أن هناك شركتين من عينة الدراسة تستخدمان هذا الأسلوب بكامل عناصره، وتتفق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على مجموعة من العناصر الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.

- دراسة (Kocsoy et al., 2008) بعنوان: **Target Costing Turkish Manufacturing Enterprises**، هدفت الدراسة إلى بيان كيفية استفادة الشركات الصناعية التركية من أسلوب التكلفة المستهدفة، خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا والتغير في توقعات العملاء، وتقصير دورة حياة المنتج، وزيادة المنافسة العالمية بين الشركات، والسعي نحو تخفيض تكلفة المنتج والجودة العالية. وقد أجريت الدراسة على أكبر شركات التصنيع المدرجة في غرفة تجارة إسطنبول والحاصلة على الايزو، للكشف عن الاختلافات الأساسية بين الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة والتي لا تطبقه، وتحليل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره على الشركات المطبقة له. وبينت الدراسة أن على الشركات إتباع استراتيجية تنافسية متوازنة، خاصة وأن غالبية الشركات تعمل في ظل ظروف سوق تنافسية، ولكي تبني الشركات الفوائد المتوقعة من التكاليف المستهدفة عليها إعطاء أهمية أكبر لتحديد توقعات العملاء قبل تصميم المنتج.

- دراسة العمائدة و خليل (2009): العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، هدفت الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة، والمثلة بشدة المنافسة وطبيعة العملاء واستراتيجية التوريد، إلى بيان مراحل تحديد التكلفة المستهدفة. و ظهرت النتائج أن هناك أثراً للعوامل المقترحة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة، وقد تباينت درجة تأثيرها، فكان أكثر العوامل تأثيراً في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية يتمثل في خصائص المنتج وقلها طبيعة العملاء.

- دراسة زعرب (2011): مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة لتخفيض التكاليف وراقبتها والاستفادة منه في ترشيد التكاليف، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولقد توصلت الدراسة إلى إنه لا يتم تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، بل يتم اتباع العديد من المبادئ والاسس التي يقوم عليها، كما تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب متنوعة لتخفيض التكاليف. وأما تواجه محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية، تعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة منها شعور الإدارة بعدم وجود حاجة لتطبيقه، وغياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة سواء للتسعير وللبحوث وللتطوير، وعدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة، وقلة المعرفة لدى إدارة الشركة بمزايا أسلوب التكلفة المستهدفة ومنافعه.

- دراسة الحداد (2011): مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى التعرف على مدى ملائمة البيئة الفلسطينية لتطبيق هذا الأسلوب في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ومدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كمفهوم حديث في إدارة التكاليف، وأيضاً التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا الأسلوب. وقد تبين من نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل الدراسة على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة، بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها، بالإضافة إلى استخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة، وأن بيئة

الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة لوجود بعض المعوقات التي تعيق تطبيق هذا الأسلوب.

- دراسة الكبيجي (2014): مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام أسلوب هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات، وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة. وقد أظهرت النتائج أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تبين أن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن الشركات تستخدم أسلوب هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة، كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للأسلوب والتي أهمها، التكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

- دراسة عابدين (2015): مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقد توصلت الدراسة إلى أن مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة تطبق أسلوب 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.

تناولت الدراسات السابقة موضوع أسلوب التكلفة المستهدفة، ومدى تطبيقه والعوامل المؤثرة على تطبيقه وبيان أهميته، ورغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات السابقة تأتي هذه الدراسة في محاولة

لدراسة إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية التي تعمل في ظل ظروف بيئية واقتصادية ذات طبيعة تختلف عن تلك التي أجريت عليها معظم الدراسات السابقة.

3. أسلوب التكلفة المستهدفة:

ويعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أحد أهم 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 والارباح (راجحان، 2002). ويبدأ هذا الأسلوب عمله من مرحلة التخطيط والتصميم، بدراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم، ويجعل من ذلك هدفاً محدداً يجب الوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسئولية لدى جميع الأفراد العاملين بالشركة، وخاصة الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم (Cooper & Slagmulder, 1997). أى أن لفكرة الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة هي أن يطور المنتج ويحدد سعر البيع من خلال السوق والربح المرغوب في تحقيقه، ثم يتم اشتقاق تكلفة المنتج وهذا يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلاً من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، وكنتيجه لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى استبعاد التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج.

وظهر أسلوب التكلفة المستهدفة في اليابان خلال فترة الستينات، حيث قام خبراء الصناعة اليابانيين بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة (Value Engineering) التي اعتمدت عليها الصناعة الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية كمنهج هندسي لترشيد تكلفة الإنتاج وتحويلها لتصبح نظاماً ديناميكياً لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد أطلق عليه في تلك الفترة (Genka Kikaka) والذي ترجم إلى الإنجليزية (Target Costing) أو مدخل التكلفة المستهدفة. الذي كان لتطوره أثر كبير في تفوق الشركات اليابانية وإنفرادها بميزة تنافسية جعلت لها السبق والريادة في المنافسة، حيث تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية قدر المستطاع، أي في مرحلة التخطيط والتطوير، وكان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة (Toyota) لصناعة السيارات وذلك في عام (1963).

وفي ظل المنافسة الشديدة التي تواجهها الشركات والقصور الواضح لأنظمة التكاليف التقليدية وعدم قدرتها على توفير رقابة فعالة على التكاليف وتحقيق خفض حقيقي في التكلفة يصبح تبني أنظمة

التكاليف لأسلوب التكلفة المستهدفة ذات فعالية لتحقيق التكاليف التنافسية، مما يدعم استراتيجية إدارة التكلفة. إن المطلب الأساس والملح من أنظمة التكاليف يتمثل في التفكير الابتكاري للمسؤولين والرغبة في إجراء التغييرات الجذرية، أو على الأقل التغييرات المؤثرة في النظم والعمليات والأنشطة ذات التأثير بهدف التحسين المستمر في الجودة والأداء والتخفيض الحقيقي للتكلفة لتحقيق رضا العميل (طعيمة، 2010).

وأشار زملط (2013) إلى أن ما نسبته (80-90%) من تكلفة دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج، وهذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الانتهاء من مرحلة تصميم المنتج، حيث تكون عملية خفضها صعباً جداً بعد مرحلة التصميم، لذلك استخدمت الشركات اليابانية مدخل التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي الإنتاج لاختيار التصميم الذي يمكن إنتاجه بأقل تكلفة. ويجب أن يركز تصميم المنتج الجديد على مقابلة أهداف ربح معينة، بحيث إذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف سوف يعاد تصميم المنتج إلى أن تتم مقابلة الأهداف المذكورة، فعملية إعادة التصميم المستمرة تفترض أنه يمكن الوصول للتكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء على سعر البيع ذاته، وإعادة تصميم المنتج تمكن من منع التكاليف التي لا تضيف قيمة بدلاً من تخفيضها بعد حدوثها.

وأشارت دراسة راجحان (2002) إلى أن أسباب ظهور أسلوب التكاليف المستهدفة تتمثل في:

1. ازدياد المنافسة بين الشركات، مما دفع أصحابها ومدراءها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار أطول فترة ممكنة في الأسواق، عن طريق تقديم منتجات أقل تكلفة وأفضل جودة وتكنولوجيا.
2. أصبحت الشركات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا، إنما اتجهت إلى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.
3. صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار، دفعت الشركات إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.
4. في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب، ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

5. عجز الأساليب الرقابية التقليدية على مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، جعل الإدارة تستخدم أسلوب التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

1.3 مبادئ التكلفة المستهدفة:

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة ستة مبادئ أساسية وهي كالآتي (الخلف وزويلف، 2007؛ عطوي، 2008؛ زملط، 2013):

1. قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة (Price Led Costing): لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن ان يباع به المنتج، ويطرح الربح المستهدف من السعر للحصول على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.
2. التركيز على العملاء (Focus on The Customer): حيث أنه لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.
3. التركيز على عملية التصميم (Focus on Product Design): في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وأقل زمن لإطلاق منتج جديد في السوق.
4. فرق عمل متداخلة المهام (Cross-Functional Teams): يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات الشركة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، وإدارة التكلفة.
5. دورة حياة التكاليف (Live-Cycle Costs): ينبغي التركيز عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد إنتهاء الغرض من استخدامه.
6. توجيه سلسلة القيمة (Value Chain Orientation): في بعض الأحيان، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة الشركة على تحديد فرص تقليل التكلفة.

2.3 مقومات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

- لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يجب توفير ما يلي (أبوعودة، 2010؛ عابدين، 2015):
1. وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.
 2. وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية.
 3. الدعم من قبل الإدارة، وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا الأسلوب، ولتأثيره على العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة.
 4. قدرة الشركة على إنتاج منتجات متعددة.
 5. التدريب على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
 6. تعمل الشركة في سوق يتميز بالمنافسة، حتى لا تكون تكاليف استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر من الفائدة العائدة منه.
 7. تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات.
 8. إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
 9. اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتها على الابتكار والابداع.
 10. وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة، لتسهيل وتقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
 11. القدرة المالية للشركة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة مما يتطلبه التطبيق من دراسات للسوق، واستخدام الآلات الحديثة.
 12. تمتع العملاء بالإدراك والوعي لخصائص المنتجات الجديدة التي تطرح بالسوق.

3.3 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

قبل البدء بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لابد من التأكد من توفر المقومات اللازمة للتطبيق، بالإضافة إلى استراتيجية واضحة تلائم أهداف الإدارة، وتتم عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بالخطوات الآتية:

1- تحديد سعر البيع المستهدف:

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين، والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء، وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية.

وعرف (Kato, 1993) السعر على أنه "السعر المقدر للمنتج، والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويعتبر نقطة البداية لأنشطة التكاليف المستهدفة، ويتم تحديده على أساس دراسة السوق لعدة عوامل تشمل نوعية المنتج وخصائصه والسعر المرغوب في دفعه من قبل المستهلك، بالإضافة إلى معرفة رد فعل المنافسين اتجاه ذلك السعر المحدد".

ومن الضرورة توفر إمكانية المنافسة بالسعر المحدد بالسوق، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم، السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، وأسعار السلع المنافسة، واستراتيجيات المنافسين، والأهداف الاستراتيجية للشركة بالنسبة للمنتج (عبد الدايم، 2001). بالنسبة للمنتجات القائمة فالمبدأ الأساسي الذي يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف يتمثل في أن يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير، وإذا كان هناك تغير فإنه سيغير من قيمة المنتج في نظر العميل، ويمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر، وهذا ما يسمى طريقة التسعير بالوظائف حيث تستخدم على أساس أن المنتج مكون من عدة وظائف وأن كل وظيفة من تلك الوظائف لها سعر محدد من قبل المستهلكين، وأن سعر المنتج يجمع لأسعار تلك الوظائف (راجحان، 2002).

أما بالنسبة للمنتجات الجديدة فإنه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن الاختيار بين استراتيجية الاختراق بحيث يتم الدفع بأسعار منخفضة، مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس الجودة، وتتطلب هذه الاستراتيجية التضحية بالأرباح في الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل. أو استخدام استراتيجية تصفح السوق والتي تكون مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة، وتقضي هذه الاستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً

لتعظيم الأرباح في الأجل القصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة. ويتم الإختيار من بين الاستراتيجيتين السابقتين وفقاً للأهداف، مع الأخذ في الاعتبار أن أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على العميل في التسعير إذ ينبغي على الإدارة معرفة تفضيلات العملاء وردود أفعالهم اتجاه السعر المتوقع أو المستهدف.

2- وضع هامش الربح المستهدف:

يقصد بالربح المستهدف مقدار الربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه من منتج معين، والذي يحدد على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل التي تعكس التخطيط الاستراتيجي للشركة، أي أنه الربح الذي تطمح الشركة لتحقيقه (Kato, 1993)، وقد يتم تحديد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الإستثمار أو معدل العائد المستهدف على المبيعات، وفي أغلب الأحيان يتم استخدام العائد على المبيعات (Return on Sales: ROS)، لتحديد مقدار الربح المستهدف للمنتجات بدلاً من استخدام العائد على الإستثمار (Return on Investment: ROI)، وذلك للأسباب الآتية (حيدر، 2006):

- أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح عند إنتاج عدد كبير من المنتجات.
- من الصعب احتساب العائد على الإستثمار لكل منتج عندما تنتج الشركة أعداداً كبيرة من المنتجات وبأحجام صغيرة.
- وينبغي مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف، ويمكن للشركة أن تحدد هامش ربح واقعي عن طريق إحدى طريقتين كما يلي (عبد الحفيظ، 2009):
- الطريقة الأولى: البدء بهامش ربح فعلي للمنتج السابق ثم يعدل طبقاً للتغيرات المتوقعة في السوق، وبناءً على هذه العلاقة التاريخية تحدد الشركة هامش الربح المستهدف.
- الطريقة الثانية: البدء بهامش ربح مستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً.

3- تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج:

بعد تحديد سعر البيع المستهدف بناءً على دراسة السوق وتحديد هامش الربح المستهدف تحقيقه من قبل الشركة يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج، بحيث يمكن احتسابها عن طريق الفرق بين السعر

المستهدف والريح المستهدف (المطارنة، 2008)، كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، بحيث يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ في الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميعها لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد (Kato, 1993). كما يمكن احتسابها عن طريق محاولة زيادة التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، ويمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها ولها تكاليف فعلية أو معلومات عن التكاليف، أو في حال قيام الشركة بتصنيع منتجات مشابهة إلى حد كبير لتلك المنتجات التي يتم تصنيعها (العمرو، 2007).

4- استخدام أسلوب هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة:

بعد إجراء الخطوات السابقة يمكن تحديد التكلفة المستهدفة، وتحديد فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة المقدرة) والتكلفة المسموح بها، وأيضاً التعرف على مقدار التخفيض الممكن في التكاليف، وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة والمتمثلة في مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها لتضييق الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة المقدرة). ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن، ومن هذه الأدوات هندسة القيمة (Value Engineering) التي تعتبر أداة من أدوات تحجيم التكلفة، وهي بمثابة تقويم منتظم لكل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة للمنتج بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية رغبات واحتياجات العملاء من جودة المنتج وإمكانياته الوظيفية. وتلعب هندسة القيمة دوراً هاماً في إدارة تكلفة المنتج عن طريق التصدي لمشكلة العلاقة التبادلية التعويضية بين تكلفة المنتج وإمكانياته الفنية بتحديد القيمة النسبية لكل وظيفة من وظائف المنتج (فودة، 2007).

5- إعداد التصميم النهائي للمنتج:

يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأشطة، ومعايير تكلفة لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر، باعتبارها معايير ملزمة لكل الأطراف التي تشارك في التصميم والإنتاج، ولا يسمح بتجاوزها، وعن طريق تحقيق المعايير تتحقق التكلفة المستهدفة، ومن ثم وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة قبل اعتماد التصميم النهائي، للتأكد من مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة، وفي حالة عدم الالتزام بتحقيقها فإنه يتم إعادة إجراءات وعمليات

هندسة القيمة إلى حين الوصول إلى التصميم الذي يحقق تلك التكلفة، ثم الدخول إلى مرحلة الإنتاج ومتابعة عمليات التحسين والتطوير المستمر لخفض التكلفة (حيدر، 2006).

6- تتبع تخفيضات التكلفة باستخدام مفهوم التحسين المستمر بمجرد بدء الإنتاج:

الوصول إلى التكلفة المستهدفة لا يمثل نهاية العملية وإنما يعتبر بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك، من أجل تحقيق أسلوب التحسين المستمر (Kaizen Cost: KC) أحد التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الإنتاج (صالح، 2014)، أي بمعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية بإدخال تحسينات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال ابتكارات كبيرة، بما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج. وأهم ما يميز التحسين المستمر خاصية الاستمرارية في التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي مرور الوقت نتائج هامة وإيجابية، كما أنه يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج، من خلال استخدام ارتباط العمال بعملية الإنتاج لتحديد أفضل طريقة لسير العمليات، باعتبارهم أقدر على تحقيق ذلك بمنحهم الصلاحيات لإقتراح العمليات التي تساهم في تخفيض التكلفة (أبوعودة، 2010).

4.3 متطلبات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

أشار Gagne & Discenza (1995) أن الشركات التي تمتاز بخصائص معينة يمكن أن تجني معظم الفوائد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن هذه الخصائص ما يلي (أبوعودة، 2010؛ زملط، 2013):

1. الشركات التي تكون لديها منتجات متعددة.
2. الشركات التي تعتمد في صناعتها وخدمتها على المعدات الآلية والتكنولوجية والحاسب الآلي.
3. الشركات التي تكون لديها خبرة خاصة بالمنتجات ذات دورة الحياة القصيرة.
4. أن تعتمد على أنظمة التطوير في خفض التكلفة سواء أثناء مرحلة التطوير والتصميم وكذلك أثناء دورة حياة المنتج.
5. أن تعتمد على بعض الأدوات والأنظمة الإدارية مثل سياسة الإنتاج الفوري، ورقابة الجودة الشاملة، وأنشطة هندسة القيمة.

بالإضافة إلى أن إتباع التحسين المستمر للمنتجات، مع المحافظة على جودة المنتج، والاعتماد على برامج محوسبة لمعالجة البيانات، والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، تعتبر من متطلبات النجاح لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

5.3 الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

أن أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب يواجه مجموعة من المعوقات والصعوبات تتمثل بالآتي (جريرة، 2011: 92؛ حلس والحداد، 2012؛ الكبيجي، 2014):

- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة في الواقع العملي لكثير من الشركات، والسبب في ذلك عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتكيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا الأسلوب على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية، مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.
- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية.
- الضغط الكبير على العاملين لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد.
- الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر وصعوبة التنبؤ بما يجعل من الصعب تبنى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- 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.
- يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية في المستويات الوظيفية المختلفة، فيحتاج تطبيقه إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختبارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة، لأن علاقة المدخلات بالمخرجات غير واضحة.
- تحتاج التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة، وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.
- التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير، وكراهية تحمل المسؤولية.
- إن تحديد التكلفة المستهدفة فن أكثر منه علم، وبالتالي على الشركة التعلم من التجارب والخبرة السابقة، حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها، فيشعر العاملون بالإحباط.

• يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات، مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية وأخرى قانونية.

• يجب دراسة التكلفة والعائد لقرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

4. الدراسة العملية

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت الشركات الصناعية اللببية تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، ودراسة المعوقات والصعوبات التي قد تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية اللببية. ولتحقيق ذلك تم صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: " لا تطبق الشركات الصناعية اللببية أسلوب التكلفة المستهدفة "

الفرضية الثانية: " توجد معوقات وصعوبات تواجه الشركات الصناعية اللببية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة "

ولاختبار هذه الفرضيات تم استخدام الاستبان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لذلك، وقد تم توزيع الاستبيان باستخدام أسلوب التسليم المباشر، وتم توزيع عدد (125) استبيان، استلم منها عدد (93) استبيان بنسبة (74%) من اجمالي الاستبيانات الموزعة منها (4) استبيانات غير صالحة للتحليل لعدم استكمال البيانات. ولقد تم اختبار البيانات المتحصل عليها باستخدام معامل كرونباخ ألفا، لقياس قوة الارتباط الداخلي بين مفردات الاستبيان، وقد كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا لفقرات الاستبيان لهذه الدراسة (87%)، وتم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي كولومجروف-سمرنوف (One Sample K-S) وكانت نتيجة الاختبار أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك تم استخدام اختبار ويلكوكسن لإختبار الفرضيات. كما تم استخدام اختبار كروسكال وايلس (Kruskal Wallis Test) لإختبار مدى توافق آراء عينة الدراسة حول فقرات الاستبيان، واختبار مان وتني (Mann Whitney-U Test) لدراسة درجة التباعد أو حجم التداخل بين مجموعتين.

1.4 خصائص المشاركين في الدراسة:

يتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة من حيث:

• توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (1) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

الجدول رقم (1) التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
63	56	بكالوريوس
5.6	5	ماجستير
5.6	5	دكتوراه
25.8	23	أخرى
100	89	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن نسبة (74.2%) من مجموع المشاركين في الدراسة هم من حملة المؤهلات العليا، ولديهم التأهيل الأكاديمي مما يساعدهم على فهم فقرات الاستبيان وتعزيز قدراتهم على الإجابة عليها.

- توزيع مفردات العينة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (2) يبين التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات العينة حسب التخصص العلمي.

الجدول رقم (2) التوزيع التكراري والنسبي المتوي لمفردات العينة حسب التخصص العلمي.

النسبة %	التكرار	التخصص
37.1	33	محاسبة
22.5	20	إدارة
19.1	17	هندسة
21.3	19	أخرى
100	89	المجموع

يبين الجدول رقم (2) أن ما نسبته (59.6%) من مجموع المشاركين في الدراسة تخصصاتهم (محاسبة وإدارة) وهذا مؤشر جيد، فهم من أكثر الأشخاص قدرة في التعامل مع التكاليف والقرارات الإدارية، وما نسبته (19.1%) تخصصهم هندسة فهم مؤهلين لتصميم وتطوير المنتجات والتحكم في الإنتاج والمشاركة في هندسة القيمة، ولديهم القدرة على فهم موضوع الدراسة، وما نسبته (21.3%) لتخصصات أخرى تتمثل في (حاسوب، اقتصاد، ثانوية عامة).

- توزيع مفردات العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (3) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب الوظيفة.
الجدول رقم (3) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب الوظيفة.

النسبة %	التكرار	الوظيفة
4.5	4	رئيس مجلس إدارة
9	8	مدير عام
20.2	18	رئيس القسم المالي
12.4	11	رئيس الشؤون الإدارية
7.9	7	رئيس قسم التسويق
46	41	أخرى
100	89	المجموع

يدل الجدول رقم (3) على تنوع مفردات عينة الدراسة من حيث الوظيفة، حيث بلغت نسبة من هم يشغلون وظيفة رئيس مجلس إدارة (4.5%)، وما نسبته (9%) مدير عام، أما وظيفة رئيس القسم المالي كانت بنسبة (20.2%)، ورئيس قسم الشؤون الإدارية بنسبة (12.4%)، ومن هم وظيفتهم رئيس قسم التسويق بنسبة (7.9%)، وتأتي النسبة الأعلى (46%) للوظائف الأخرى وهي تشمل رؤساء الأقسام الأخرى مثل الإنتاج، الصيانة، والموظفين والفنيين في عينة الدراسة، هؤلاء المشاركين لا يقلو أهمية عن المشاركين من الوظائف التي سبقتها فتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب فريق عمل متكامل من مدراء ومحاسبين ومهندسين والعاملين، مما يشير إلى أن عينة الدراسة قد اشتملت على غالبية الوظائف التي لها علاقة بموضوع الدراسة مما يؤيد مصداقية النتائج.

• توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الخبرة:

الجدول رقم (4) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب الخبرة.

الجدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب الخبرة.

الخبرة العملية	التكرار	النسبة %
من 5 سنوات وأقل	20	22.5
أكثر من 5 سنوات إلى 10 سنوات	27	30.3
أكثر من 10 سنوات إلى 15 سنة	14	15.7
أكثر من 15 سنة	28	31.5
المجموع	89	100

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن (31.5%) من العينة لديهم عدد سنوات خبرة (أكثر من 15 سنة)، ثم ما نسبته (30.3%) لديهم عدد سنوات خبرة (أكثر من 5 سنوات إلى 10 سنوات)، وما نسبته (15.7%) يمتلكون خبرة (أكثر من 10 سنوات إلى 15 سنة)، مما يعطي مؤشر إيجابي على وجود الخبرة والمهارة الجيدة لاستيعاب موضوع الدراسة الأمر الذي يزيد من دقة وموضوعية البيانات المتحصل عليها.

- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب نوع الصناعة:

الجدول رقم (5) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب نوع الصناعة.

الجدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب نوع الصناعة.

نوع الصناعة	التكرار	النسبة %
صناعة المواد الغذائية	47	52.8
صناعة المواد الإنشائية	28	31.5
صناعة المواد المعدنية والبلاستيكية	14	15.7
المجموع	89	100

يظهر الجدول رقم (5) أن المشاركين في الدراسة ينتمون إلى شركات تختلف من حيث نوع الصناعة، كصناعة المواد الغذائية وكانت بنسبة (52.8%)، وصناعة المواد الإنشائية - كصناعة الطلاء والمعاجين بنسبة (31.5%)، وصناعة المواد المعدنية والبلاستيكية بنسبة (15.7%). وهذه مؤشرات جيدة حيث أن نتائج الدراسة ستعمم على عدة صناعات مختلفة يمكنها الاستفادة من هذه الدراسة.

- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الإدارة متغير الإدارة المنتمي إليها:

يبين الجدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب الإدارة المنتمي إليها.

الجدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب الإدارة المنتمي إليها.

النسبة %	التكرار	الإدارة التي ينتمي إليها
2.2	2	التكاليف
3.4	3	التصميمات الهندسية
33.7	30	المالية
13.5	12	الإنتاج
1.1	1	المشتريات
23.6	21	الإدارية
10.1	9	التسويق
12.4	11	أخرى
100	89	المجموع

يبين الجدول رقم (6) أن ما نسبته (80.9%) من المشاركين ينتمون إلى الإدارات المتعلقة (بالمالية-الإدارية-الإنتاج-التسويق) مما يعطي مؤشر جيد يدل على قدرتهم على التعامل مع مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة، في المقابل نلاحظ أن المشاركين المنتمين إلى إدارات التكاليف لا يمثلون سوى (2.2%) وهي نسبة منخفضة، إلا أن السبب يعود إلى أنه لا يوجد فصل بين الإدارة المالية وإدارة التكاليف في أغلب الشركات عينة الدراسة.

• التوزيع التكراري لمفردات عينة الدراسة من حيث عدد المنتجات:

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات العينة حسب عدد المنتجات.

الجدول رقم (7) التوزيع التكراري لمفردات عينة الدراسة من حيث عدد المنتجات.

النسبة %	التكرار	عدد المنتجات
9	8	منتج واحد
25.8	23	من 2 إلى 3 منتجات
22.5	20	من 4 إلى أقل من 5 منتجات
42.7	38	أكثر من 5 منتجات
100	89	المجموع

يبين الجدول رقم (7) أن ما نسبته (65.2%) من المشاركين يعملون بشركات تنتج منتجات متعددة أربعة منتجات فأكثر وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يكون ملائم أكثر للشركات التي تقوم بإنتاج منتجات متعددة.

2.4 اختبار الفرضيات:

• اختبار الفرضية الأولى:

وتنص الفرضية الأولى على الآتي: " لا تطبق الشركات الصناعية الليبية أسلوب التكلفة المستهدفة ".
عن طريق إجراء اختبار ويلكوكسن لكل فقرة من الفقرات، واختبار كروسكال ويلس لمعرفة ما إذا كان هناك إختلاف بين آراء المشاركين حول كل فقرة من هذه الفقرات، وكانت النتائج كما بالجدولين رقم (8) و (9).

الجدول رقم (8) نتائج اختبار ويلكوكسن لإختبار الفرضية الأولى.

رقم	الفقرة	إحصاء الاختبار (Z)	مستوى المعنوية (P-V)	مجموع الرتب		القرار
				أكبر من الوسيط	أصغر من الوسيط	
1	يتم تحديد سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية.	6.998	000.	3433.00	308.00	قبول
2	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح المستهدف.	7.927	000.	3003.00	000.00	قبول
3	يتم تحديد تكلفة المنتجات حسب المعادلة التالية: (السعر المستهدف - الربح المستهدف)	5.061	000.	812.00	3193.00	رفض
4	تركز الشركة من خلال مهندسيها على تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المسموح بها	5.560	000.	694.50	3310.50	رفض
5	تقوم الشركة بتشكيل فرق العمل من مختلف الإدارات لتتعاون في تحقيق التكلفة المخططة المسموح بها	4.720	000	849.00	2979.00	رفض

القرار	مجموع الرتب		مستوى المعنوية (P-V)	إحصاء الاختبار (Z)	الفقرة	رقم
	أصغر من الوسيط	أكبر من الوسيط				
رفض	2915.50	739.50	000.	4.936	يتم السعي لخفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.	6
قبول	35.00	3535.00	000.	8.085	تستخدم الشركة جداول التكلفة والتي تتضمن محركات التكلفة مثل (حجم المنتج، المواد المستخدمة فيه، مواصفاته)	7
رفض	3076.50	751.50	000.	5.087	تلجأ الشركة إلى تخفيض أنشطة الإنتاج إلى أدنى حد ممكن، عن طريق إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج	8
قبول	207.00	2643.00	000.	6.664	يتم متابعة وفحص أنشطة العمليات الإنتاجية للتأكد من أن التصنيع يتم بأعلى كفاءة ممكنة، ودون تجاوز للتكلفة المسموح بها	9
رفض	3186.00	730.00	000.	5.296	يتم تحديد الوقت اللازم لإنتاج المنتج.	10
رفض	2550.00	531.00	000.	5.211	يتم التحقق من إمكانية تصريف المنتج خلال الفترة المحددة لذلك.	11
رفض	3098.00	643.00	000.	5.491	يتم دراسة تذبذب أسعار المواد الأولية اللازمة لعملية الإنتاج.	12
قبول	141.50	3018.50	000.	7.307	يوجد تعاون بين الشركة والموردين.	13
رفض	3260.00	656.00	000.	5.193	يتوفر لدى الشركة قنوات اتصال مفتوحة بين أقسام الشركة والعملاء، لمعرفة ردود أفعالهم اتجاه المنتج وتفضيلاتهم المستقبلية.	14
رفض	632.50	798.50	0.452	0.752	الإجمالي	

ومن خلال إجمالي الفقرات الواردة بالجدول رقم (8) نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (p-value) تساوي (0.452) وهي أكبر من مستوى معنوية (0.05)، ما يعني أن الاتجاه العام لرأي المشاركين حول إجمالي هذه الفقرات بعدم الموافقة أو الرفض. وبناءً على ذلك يمكن إتخاذ قرار بقبول الفرضية الأولى التي تنص على "لا تطبق الشركات الصناعية الليبية أسلوب التكلفة المستهدفة".

أما الجدول (9) يوضح نتائج اختبار كروسكال وايلس لإختبار درجة الإختلاف والتوافق في آراء عينة الدراسة حول فقرات الجزء الرابع من الاستبيان. حيث يظهر الجدول أنه لا يوجد إختلاف في آراء فئات عينة الدراسة (صناعة المواد الغذائية، صناعة المواد الانشائية، صناعة المواد المعدنية والبلاستيكية) حول الجزء المتعلق بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث مستوى المعنوية لجميع الفقرات كان أكبر من (0.05)، ما عدا الفقرة رقم (5) كان مستوى المعنوية بها (0.017)، والفقرة رقم (6) كان مستوى المعنوية بها (0.026)، والفقرة رقم (8) كان مستوى المعنوية بها (0.048) مما يدل على وجود إختلاف في آراء فئات عينة الدراسة حول الفقرات (5) و(6) و(8).

وعند استخدام اختبار مان وتي لمعرفة الإختلاف بين فئات عينة الدراسة الثلاثة (الصناعات الغذائية، الصناعات الإنشائية، الصناعات المعدنية والبلاستيكية) حول هذه العبارات، تبين أنه هناك إختلاف في الآراء بين الفئة التي تنتمي للصناعات الغذائية والفئة التي تنتمي للصناعات الإنشائية حول الفقرات (5) و(6) و(8) حيث كان مستوى المعنوية (0.005) و(0.016) و(0.012) على التوالي وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، ولا يوجد إختلاف في آراء الفئة التي تنتمي للصناعات الغذائية والفئة التي تنتمي للصناعات المعدنية والبلاستيكية، بينما يوجد إختلاف بين آراء الفئة التي تنتمي للصناعات الإنشائية والفئة التي تنتمي للصناعات المعدنية والبلاستيكية كما يتضح من الفقرة رقم (5) حيث كان مستوى المعنوية (0.04). وقد يرجع هذا الإختلاف لإختلاف نوع وطبيعة الصناعة

الجدول رقم (18.3) اختبار كروسكال وايلس بالجزء المتعلق بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

درجة الاختلاف	متوسط	عدد	الإجابات										فئات الدراسة (نوع الصناعة)	تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
			م بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير م بشدة			
			%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
0.899	44.02	47	36.2	17	42.6	20	6.4	3	14.9	7	0	0	مواد غذائية	1. يتم تحديد سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية.
	46.63	28	35.7	10	53.6	15	0	0	10.7	3	0	0	مواد انشائية	
	45.04	14	28.6	4	64.3	9	0	0	7.1	1	0	0	معدينية وبلاستيكية	
0.794	46.21	47	34	16	53.2	25	12.8	6	0	0	0	0	مواد غذائية	2. تعمل الشركة على تحديد هامش الربح المستهدف.
	44.73	28	28.6	8	60.7	17	10.7	3	0	0	0	0	مواد انشائية	
	41.46	14	28.6	4	50	7	21.4	3	0	0	0	0	معدينية وبلاستيكية	
0.530	42.91	47	12.8	6	12.8	6	0	0	34	16	40.4	19	مواد غذائية	3. يتم تحديد تكلفة المنتجات حسب المعادلة التالية: (السعر المستهدف - الربح المستهدف)
	45.57	28	3.6	1	0	0	0	0	82.1	23	4.3	4	مواد انشائية	
	50.86	14	7.1	1	14.3	2	0	0	64.3	9	14.3	2	معدينية وبلاستيكية	
0.071	46.35	47	10.6	5	15	7	0	0	40.4	19	34	16	مواد غذائية	4. تركز الشركة من خلال مهندسها على تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المسموح بها
	37.79	28	0	0	0	0	0	0	64.3	18	35.7	10	مواد انشائية	
	54.89	14	7.1	1	14.3	2	0	0	71.4	10	7.1	1	معدينية وبلاستيكية	

0.017	50.02	47	14.9	7	10.6	5	2.1	1	57.4	27	14.9	7	مواد غذائية	5. تقوم الشركة بتشكيل فرق العمل وتطويرها من مختلف الإدارات، لتعاون في تحقيق التكلفة المخططة المسموح بها.
	34.93	28	0	0	0	0	3.6	1	64.3	18	32.1	9	مواد انشائية	
	48.29	14	14.3	2	7.1	1	0	0	64.3	9	14.3	2	معدنية وبلاستيكية	
0.026	48.95	47	12.8	6	8.5	5	8.5	4	40.4	19	27.6	13	مواد غذائية	6. يتم السعي لخفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.
	35.05	28	0	0	0	0	0	0	60.7	17	39.3	11	مواد انشائية	
	51.64	14	21.4	3	0	0	0	0	64.3	9	14.3	2	معدنية وبلاستيكية	
0.905	45.00	47	55.3	26	38.3	18	6.4	3	0	0	0	0	مواد غذائية	7. تستخدم الشركة جداول التكلفة والتي تتضمن محركات التكلفة مثل (حجم المنتج، المواد المستخدمة فيه، مواصفاته)
	43.89	28	53.6	15	39.3	11	0	0	7.1	2	0	0	مواد انشائية	
	47.21	14	64.3	9	21.4	3	14.3	2	0	0	0	0	معدنية وبلاستيكية	

يتبع الجدول رقم (18.3) اختبار كروسكال وايلس بالجزء المتعلق بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

درجة الاختلاف	المتوسط	العدد	الإجابات										نوع الدراسة (نوع الصناعة)	تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
			م بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير م بشدة			
			%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
0.048	50.7	47	17	8	6.4	3	4.3	2	38.3	18	34	16	مواد غذائية	8. تلجأ
	36.45	28	0	0	0	0	0	0	46.4	13	53.6	15	مواد انشائية	الشركة إلى
	43.75	14											معدنية وبلاستيكية	تخفيض أنشطة الإنتاج إلى أدنى حد ممكن، عن طريق إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج
0.775	45.13	47	34	16	40.4	19	14.9	7	10.6	5	0	0	مواد غذائية	9. يتم
	42.96	28	28.6	8	42.9	12	21.4	6	7.1	2	0	0	مواد انشائية	متابعة
	48.64	14											معدنية وبلاستيكية	وفحص العمليات الإنتاجية للتأكد من أن التصنيع يتم بأعلى كفاءة ممكنة، ودون تجاوز للتكلفة المسموح بها

0.065	46.24	47	12.8	6	10.6	5	2.1	1	40.4	19	34	16	مواد غذائية	10. يتم
	37.79	28	0	0	0	0	0	0	64.3	18	35.7	10	مواد انشائية	تحديد
	55.25	14	14.3	2	7.1	1	0	0	71.4	10	7.1	1	معدينية وبلاستيكية	الوقت اللازم لإنتاج المنتج.
0.474	47.91	47	29.9	5	12.8	6	12.8	6	34	16	29.9	14	مواد غذائية	11. يتم
	41.00	28	21.4	0	0	0	14.3	4	60.7	17	25	7	مواد انشائية	التحقق من
	43.21	14	21.4	0	21.4	3	7.1	1	35.7	5	35.7	5	معدينية وبلاستيكية	إمكانية تصريف المنتج خلال الفترة المحددة لذلك.
0.340	44.52	47	10.6	5	12.8	6	4.3	2	34	16	38.3	18	مواد غذائية	12. يتم
	41.79	28	0	0	0	0	0	0	78.6	22	21.4	6	مواد انشائية	دراسة
	53.04	14	7.1	1	14.3	2	7.1	1	57.1	8	14.3	2	معدينية وبلاستيكية	تذبذب أسعار المواد الأولية اللازمة لعملية الإنتاج.
0.847	43.71	47	27.7	13	57.4	27	8.5	4	6.4	3	0	0	مواد غذائية	13. يوجد
	46.00	28	35.7	10	46.4	13	14.3	4	0	0	3.6	1	مواد انشائية	تعاون بين
	47.32	14	35.7	5	50	7	14.3	2	0	0	0	0	معدينية وبلاستيكية	الشركة والموردين.
0.075	46.43	47	10.6	5	14.9	7	0	0	40.4	19	34	16	مواد غذائية	14. يتوفر
	37.79	28	0	0	0	0	0	0	64.3	18	35.7	10	مواد انشائية	لدى
	54.64	14	7.1	1	7.1	1	7.1	1	71.4	10	7.1	1	معدينية وبلاستيكية	الشركة قنوات اتصال مفتوحة

														بين أقسام الشركة والعملاء، لمعرفة ردود أفعالهم أجاء المنتج وتفضيلاتهم المستقبلية.
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

ملاحظة: - تم إعطاء الإجابات التي تمت حسب (موافق بشدة) 5، و(موافق) 4، و (محايد) 3، و (غير موافق) 2، و (غير موافق بشدة) 1.
- تم الاختبار عند مستوى معنوية 5%.

● اختبار الفرضية الثانية:

وتنص الفرضية الثانية على الآتي: " توجد صعوبات ومعوقات تواجه الشركات الصناعية الليبية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ".
عن طريق إجراء اختبار ويلكوكسن لكل فقرة من الفقرات، واختبار كروسكال ويلس لمعرفة ما إذا كان هناك إختلاف بين آراء المشاركين حول كل فقرة من هذه الفقرات، وكانت النتائج كما بالجدولين رقم (10) و (11).

الجدول رقم (10) نتائج اختبار ويلكوكسن لاختبار الفرضية الثانية.

رقم	الفقرة	إحصاء الاختبار (Z)	مستوى المعنوية (P-V)	مجموع الرتب		القرار
				أكبر من الوسيط	أصغر من الوسيط	
1	عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة في الواقع العملي	2.990	0.003	2108.50	972.50	قبول
2	عدم الدراية الكافية حول كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	4.097	0.000	2425.00	815.00	قبول
3	إن جمع المعلومات التي يتطلبها هذا الأسلوب تتطلب الكثير من الجهد والوقت.	4.899	0.000	2425.00	578.00	قبول
4	إن تكاليف التطبيق تعتبر مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منه.	1.500	0.133	945.00	1401.00	رفض
5	عدم الرغبة في تبني أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب الحالي المستخدم بالشركة.	1.050	0.294	1135.00	1493.00	رفض
6	عدم وجود تعاون بين الشركة والموردين.	0.513	0.608	1370.00	1556.00	رفض
7	تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج.	6.209	0.000	3192.00	463.00	قبول
8	قد ينتج عن تطبيق هذا الأسلوب التخلص من العمالة.	2.310	0.021	1875.00	1051.00	قبول
9	عدم وجود الأفراد المؤهلين لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	4.083	0.000	1793.50	552.50	قبول
	الإجمالي	4.087	0.000	2027.50	600.50	قبول

ومن خلال إجمالي الفقرات الواردة بالجدول رقم (10) نجد أن قيمة مستوى المعنوية (p-value) تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05) وكان مجموع الرتب التي أكبر من الوسيط (2027.50) أكبر من مجموع الرتب التي أصغر من الوسيط (600.50)، ما يعني أن الاتجاه العام لرأي المشاركين حول إجمالي هذه الفقرات بالموافقة. واستنادا إلى ذلك فإنه يمكن إتخاذ قرار بقبول الفرضية الثانية التي تنص على "توجد صعوبات ومعوقات تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية." هذه الصعوبات موضحة بالجدول رقم (11).

أما الجدول (11) يوضح نتائج اختبار كروسكال وايلس لإختبار درجة الإختلاف والتوافق في آراء عينة الدراسة حول فقرات الجزء الرابع من الاستبيان. حيث يظهر الجدول رقم (11) أنه لا يوجد إختلاف في آراء فئات عينة الدراسة (صناعة المواد الغذائية، صناعة المواد الانشائية، صناعة المواد المعدنية

والبلاستيكية) حول الجزء المتعلق بالصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث مستوى المعنوية لجميع الفقرات كان أكبر من (0.05)، ما عدا الفقرة رقم (3) كان مستوى المعنوية بها (0.004)، والفقرة رقم (4) كان مستوى المعنوية بها (0.015)، والفقرة رقم (5) كان مستوى المعنوية بها (0.047) مما يدل على وجود إختلاف في آراء فئات عينة الدراسة حول الفقرات (3) و(4) و(5).

وعند استخدام اختبار مان وتي لمعرفة الاختلاف بين فئات عينة الدراسة الثلاثة حول هذه العبارات، تبين أنه هناك إختلاف في الآراء بين الفئة التي تنتمي للصناعات الغذائية والفئة التي تنتمي للصناعات الإنشائية حول الفقرة (4) حيث كان مستوى المعنوية (0.022) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، ويوجد إختلاف في آراء الفئة التي تنتمي للصناعات الغذائية والفئة التي تنتمي للصناعات المعدنية والبلاستيكية حول الفقرات (3) و(4) و(5) حيث كان مستوى المعنوية (0.001) و(0.017) و(0.014) على التوالي وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، بينما يوجد إختلاف بين آراء الفئة التي تنتمي للصناعات الإنشائية والفئة التي تنتمي للصناعات المعدنية والبلاستيكية كما يتضح من الفقرة رقم (4) حيث كان مستوى المعنوية (0.018). وقد يرجع هذا الإختلاف لإختلاف نوع وطبيعة الصناعة.

الجدول رقم (11) اختبار كروسكال وايلس حول الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

درجة الاختلاف	المتوسط	الاجماع	الإجابات										عدد (الدراسة الصناعية)	صعوبات ومعوقات
			م بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير م بشدة			
			%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
0.109	42.32	47	14.9	7	36.2	17	12.8	6	31.9	15	4.3	2	مواد غذائية	1. عدم
	43.11	28	17.9	5	35.7	10	7.1	2	35.7	10	3.6	1	مواد انشائية	وضوح مفهوم
	57.79	14	35.7	5	35.7	5	21.3	3	7.1	1	0	0	معدينية وپلاستيكية	التكلفة المستهدفة في الواقع العملي
0.519	43.49	47	12.8	6	48.9	23	12.8	6	25.5	12	0	0	مواد غذائية	2. عدم
	44.11	28	21.4	6	39.3	11	7.1	2	28.6	8	3.6	1	مواد انشائية	الدراية الكافية
	51.86	14	42.9	6	21.4	3	7.1	1	28.6	4	0	0	معدينية وپلاستيكية	حول كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
0.004	39.51	47	14.9	7	46.8	22	12.8	6	19.1	9	6.4	3	مواد غذائية	3. إن جمع
	44.68	28	21.4	6	46.4	13	17.9	5	10.7	3	3.6	1	مواد انشائية	المعلومات التي يتطلبها هذا
	64.07	14	57.1	8	35.7	5	7.1	1	0	0	0	0	معدينية وپلاستيكية	الأسلوب يتطلب الكثير من الجهد والوقت.

0.015	38.00	47	2.1	1	14.9	7	23.4	11	51.1	24	8.5	4	مواد غذائية	إن.4
	51.30	28	3.6	1	42.9	12	17.9	5	28.6	8	7.1	2	مواد انشائية	تكاليف
	55.89	14	28.6	4	7.1	1	35.7	5	28.6	4	0	0	معدينية وبلاستيكية	التطبيق تعتبر مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منه.
0.047	40.46	47	10.6	5	19.1	9	12.8	6	38.3	18	19.1	9	مواد غذائية	5.عدم
	45.45	28	3.6	1	35.7	10	17.9	5	28.6	8	14.3	4	مواد انشائية	الرغبة في
	59.36	14	28.6	4	14.3	2	42.9	6	14.3	2	0	0	معدينية وبلاستيكية	تبني أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب الحالي المستخدم بالشركة.
0.456	41.95	47	12.8	6	19.1	9	10.6	5	48.9	23	8.5	4	مواد غذائية	6.عدم
	47.84	28	7.1	2	35.7	10	21.4	6	25	7	10.7	3	مواد انشائية	وجود
	49.57	14	14.3	2	28.6	4	14.3	2	42.9	6	0	0	معدينية وبلاستيكية	تعاون بين الشركة والموردين.

يتبع الجدول رقم (11) اختبار كروسكال وايلس حول الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

درجة الاختلاف	المتوسط	الرد بالجملة	الإجابات										نوع الصعوبات والمعوقات	
			م بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير م بشدة			نوع الصعوبات والمعوقات
			%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
0.081	50.38	47	42.6	20	74.7	21	2.1	1	10.6	5	0	0	مواد غذائية	7. تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج.
	38.66	28	25	7	46.4	13	0	0	21.4	6	7.1	2	مواد انشائية	
	39.61	14	21.4	3	50	7	21.4	3	7.1	1	0	0	معدينية وبلاستيكية	
0.685	44.09	47	6.4	3	46.8	22	10.6	5	36.2	17	0	0	مواد غذائية	8. قد ينتج عن تطبيق هذا الأسلوب التخلص من العمالة.
	48.13	28	21.4	6	32.1	9	17.9	5	21.4	6	7.1	2	مواد انشائية	
	41.82	14	7.1	1	35.7	5	21.4	3	35.7	5	0	0	معدينية وبلاستيكية	
0.611	44.47	47	6.4	3	53.2	25	21.3	10	17	8	2.1	1	مواد غذائية	9. عدم وجود الأفراد المؤهلين لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
	48.16	28	17.9	5	42.8	12	21.4	6	17.9	5	0	0	مواد انشائية	
	40.46	14	14.3	2	28.6	4	35.7	5	14.3	2	7.1	1	معدينية وبلاستيكية	

ملاحظة: - تم إعطاء الإجابات التي تمت حسب (موافق بشدة) 5، و(موافق) 4، و (محايد) 3، و (غير موافق) 2، و (غير موافق بشدة) 1.
- تم الاختبار عند مستوى معنوية 5%.

5. الخلاصة:

توصلت الدراسة إلى إن أغلب الشركات الصناعية الليبية محل الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة بالرغم من تطبيقها لبعض مبادئ هذا الأسلوب كتحديد سعر البيع بناءً على دراسة السوق، واستخدامها لجدول التكلفة وهي أداة من أدوات أسلوب التكلفة المستهدفة، وأتضح أيضاً أن هناك تعاون وثيق بين الشركات الصناعية الليبية عينة الدراسة والموردين.

تواجه الشركات الصناعية الليبية عينة الدراسة العديد من المعوقات والصعوبات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وهي كالآتي:

- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة في الواقع العملي.
- عدم الدراية الكافية حول كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- أن جمع المعلومات التي يتطلبها هذا الأسلوب تتطلب الكثير من الجهد والوقت.
- تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في صناعة المنتج.
- قد ينتج عن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة التخلص من الأيدي العاملة، لما يتطلبه هذا الأسلوب من الاعتماد على الآلات التكنولوجية الحديثة.
- عدم وجود الأفراد المؤهلين لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

المراجع:

- ابوعودة، علي، (2010)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- أبو رغيف، إسماعيل. المعموري، علي، (2013)، استخدام تقنيي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، مجلد (8)، العدد (23)، ص 201-240.
- البالكي، فائق، (2008)، التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للإنتاج في حدود التكاليف المسموح بها، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (4)، العدد (12)، ص 159-178.
- البصول، ريماء، (2006)، مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل بيت، الأردن.
- جريرة، سليمان، (2011)، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية الأردن، دراسات العلوم الإدارية، المجلد (32)، العدد (1)، ص 161-179.
- زملط، إياد، (2013)، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
- زعرب، حمدي، (2011)، مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة جامعة النجاح للأبحاث الإنسانية، المجلد (25)، العدد (10).
- الحداد، محمد، (2011)، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية، العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة.

- حيدر، عادل، (2006)، مدي امكانية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في دعم الموقف التنافسي للشركة العامة للإلكترونيات، رسالة ماجستير غير منشوره، اكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- حلس، سالم. والحداد، محمد، (2012)، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (20)، العدد (2)، ص 301-330.
- طعيمة، ثناء، (2010)، إدارة التكلفة في التقنيات الحديثة، كتاب مقرر بمركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة بنها.
- عبد الله، خالد. ومنصور، فتح الرحمن، (2015)، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد (16)، المجلد (1)، ص 217-234.
- عبد الحفيظ، محمد عماد صلاح (2009)، التكلفة المستهدفة، تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- صالح، صباح، (2014)، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الكبيجي، مجدي، (2014)، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد (41)، العدد (2)، ص 170-190.
- المطارنة، غسان، (2008)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (24)، العدد (2)، ص 277-305.

- عابدين، حسني، (2015)، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى، العدد (1)، المجلد (19)، ص 293-324.
- عبد الدائم، صفاء، (2001)، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد (3)، ص 495-650.
- عطوي، راضية، (2008)، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- العمائدة، زياد. وعطاء، خليل، (2009)، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد (3)، ص 213-251.
- العمرو، زياد، (2007)، العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل بيت، الأردن.
- فودة، شوقي، (2007)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (1)، المجلد (44)، ص 187-253.
- راجحان، ميساء، (2002)، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية.
- الخلف، نضال. وزويلف، إنعام، (2007)، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد (1)، العدد (21)، ص 159-200.

- الذهبي، جلييلة. الغبان، ثائر، (2007)، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (13)، العدد (48)، ص 224-250.
- Cooper, R., Slagmulder, R, (1997), **Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**, February 25.
- Gange, & Discenza, (1995), **Target Costing**, Joournal of Business and industrial marking, vol. 10 , (1), p 16-22.
- Kato, Y, (1993), **Target Costing Support systems: Lessons from leading Japanese Companies, Management Accounting Research**, Vol 4, P 33-47.
- Kocsoy, M., Gurdal, K., & Karabayir, M. (2008), **Targer Costing in Turkish Manufacturing Enterprises**, European Journal of Social Sciences, Vol 7, (2), p 92-105.