

أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف

(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في ليبيا)

أ. نورالدين محمد سالم ابوشعاله*

الملخص

هدف هذا البحث إلى التعرف على الاثر المتوقع في حال تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة على تحقيق الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية في ليبيا، كما هدف إلى التعرف على المعوقات والصعوبات التي تعترض تطبيقها . وقد استخدم الباحث في هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي ، واعتمد الباحث على الاستبانة أداة لجمع المعلومات والبيانات التي تتعلق بمشكلة البحث .وتوصلت البحث إلى عدة نتائج من أهمها - :كشف البحث أن معامل الارتباط 73.7% مما يدل على أن هناك ارتباطاً موجباً مرتفعاً بين تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة وتحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية، وبالنظر إلى جدول التباين ANOVA فإننا نقبل الفرضية التي مفادها" لا يوجد فروق بين اراء العينة المبحوثة حول التأثير المتوقع للمتغير المستقل "نظام محاسبة التكلفة المستهدفة"، على المتغير التابع" تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية"، لأن مستوى المعنوية هو 0.000 أي أقل من 5% ، وبالنظر إلى معامل التحديد فإن نظام محاسبة التكلفة المستهدفة يفسر حوالي 54.4% من الاثر على تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية .واوصت الدراسة بضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية التي تمارس نشاطها ظروف مثل المنافسة الشرسية، وان تعمل الشركات الصناعية على تحقيق التكامل بين نظام التكلفة المستهدفة والأدوات المحاسبية للرقابة على التكاليف.

الكلمات المفتاحية: التكلفة - نظام التكلفة المستهدفة - الرقابة - الرقابة على التكاليف - المحاسبة الادارية - محاسبة التكاليف.

مقدمة:

إن المنافسة العالمية في العصر الحاضر أجبرت الشركات الصناعية على التوجه إلى أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة للحصول على مكانة تنافسية متميزة تمكن هذه الشركات من كسب

* محاضر بالمعهد العالي للعلوم والتقنية / قصر بن غشير
abushaalanureddine@gmail.com



الأسواق وتحقيق رضا العملاء . وهذا يتطلب تقليل التكاليف حتى تتمكن هذه المنتجات من المنافسة من حيث هيكل المنتج (الجودة - التطوير - التسعير (في الأسواق المحلية والعالمية؛ لذلك أصبح تطوير أنظمة التكلفة أمراً ضرورياً ويجب تناوله بشكل موضوعي وعلمي للوصول إلى قرارات تسعيرية رشيدة . ومن أهم اساليب إدارة التكاليف الفعالة في هذا الصدد هو نظام التكلفة المستهدفة . فالتكلفة المستهدفة هي قضية استراتيجية في إدارة التكاليف والتي تركز في المقام الأول على إدارة التكاليف وعلى تخطيط الأرباح في المستقبل . وتعمل التكلفة المستهدفة على زيادة الرقابة على التكاليف إلى أقصى حد وزيادة الأرباح وتقليل تكاليف دورة حياة المنتج وتسمح للشركات بتوضيح الغرض من خفض التكلفة بشكل عملي وواقعي وموضوعي .

ويعد نظام محاسبة التكلفة المستهدفة بمثابة فكرة قابلة للتطبيق تتماشى مع المنافسة المتزايدة وحقيقة أنه عندما يفوق العرض الطلب بشكل كبير ، يكون لقوى السوق تأثير أقوى على مستويات .

ولذلك فإن التكلفة المستهدفة مطلوبة لتحقيق أهداف الشركة في سياق خفض التكلفة، مما سيكون له تأثير على القدرة التنافسية لمستويات التسعير . حيث تأخذ في الاعتبار التكلفة الكاملة للمنتج في دورة حياة المنتج وتحاول خفض التكلفة الإجمالية للمنتج، وتمكن الشركات من تقديم منتجات أو خدمات قد تلبي احتياجات المستهلك وهدف الربح المطلوب، حيث إن اعتماد استراتيجية التكلفة المستهدفة يساهم في خفض تكاليف الإنتاج، وبالتالي زيادة الأرباح.

ولهذا يتعين على الشركات تعديل مواقفها بشأن إدارة وتشغيل الأعمال التجارية حتى تزدهر وتكون قادرة على المنافسة في قطاع الأعمال . يجب أن تكون الشركات التي ترغب في النمو أو البقاء قادرة على إنتاج كمية كبيرة من المنتجات عالية الجودة . حيث تهدف التكلفة المستهدفة (TC) إلى تحقيق الأهداف المالية وغير المالية المطلوبة مع الحفاظ أيضاً على القدرة التنافسية للمنتج.

مشكلة البحث:

ادت العولمة وسرعة التقدم التكنولوجي، والمنافسة، ودورة حياة المنتج الأقصر، والتنوع والتغير في احتياجات العملاء، إلى خلق عالم أعمال معقداً إلى حد كبير . وقد أثرت كل هذه المتغيرات على بيئة العمل المعاصرة والتنافس بين الشركات، مما أبرز الحاجة إلى تطوير المعلومات والبيانات المحاسبية . ولهذا تكمن مشكلة البحث في أن اساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تستطيع مواجهة ظروف مثل المنافسة الشرسة، وتعدد مراحل دورة حياة المنتج، وتنوع احتياجات العملاء، والجمع بين هدف تعظيم الربح وتحقيق جودة المنتج، وتعد التكلفة المستهدفة أحد الاساليب الحديثة للرقابة على وإدارة التكاليف لأنها تسمح بتخفيض التكلفة وتحسين المنتج دون التضحية بجودة المنتج . بالإضافة



إلى ذلك، فإنه يؤدي إلى رضا العملاء، مما يسمح للشركات بزيادة الأرباح والمبيعات إلى الحد الأقصى. ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية في ليبيا؟

هدف البحث:

- 1-التعريف بمفهوم نظام التكلفة المستهدفة واهدافه.
 - 2-التعريف بماهية الرقابة على التكاليف واهميتها.
 - 3-بيان دور نظام محاسبة التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية في ليبيا.
- فرضيات البحث:

قدم البحث مجموعة من الفرضيات، وهي :

الفرضية الأولى :لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة البحث حول درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية .

الفرضية الثانية :لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة البحث حول امكانية تطبيق محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية.

الفرضية الثالثة :لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين افراد عينة البحث حول الدور المتوقع لنظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية.

أهمية البحث:

(1)الأهمية النظرية للبحث:

تتمثل الأهمية النظرية للبحث، في الآتي:

- 1.يكتسب البحث اهميته من اهمية الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية والدور الذي قد تؤديه في تخفيض التكاليف.

2. الحاجة لمثل هذه الابحاث التي تهتم بقضايا تمس بيئة الاعمال بشكل مباشر ، فالبحث يأخذنا الي معرفة دور الاساليب الحديثة للرقابة على التكاليف، وهل تقوم بدورها تجاه تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية ام لا.

(2) الأهمية العملية للبحث:

أهمية نظام محاسبة التكاليف المستهدفة نفسه: تكمن أهمية البحث في كونه يتناول استجابة أنظمة محاسبة التكاليف لتغيرات بيئة الاعمال المتسارعة، والتي سعت المنشآت إلى تبني وتطبيق العديد منها الأساليب الحديثة مثل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة.

حدود البحث:

الحدود الموضوعية: يقتصر البحث على دراسة موضوع نظام التكلفة المستهدفة وإثره في الرقابة على عناصر التكاليف في الشركات الصناعية.

الحدود المكانية: يقتصر البحث على شركة النبع للإنتاج والخدمات التموينية، الشركة الاهلية للأسمنت المساهمة .

الحدود البشرية: يقتصر البحث على العاملين في شركة النبع للإنتاج والخدمات التموينية، الشركة الاهلية للأسمنت المساهمة.

منهج البحث:

استخدم الباحث في هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي، واعتمد الباحث على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات والبيانات التي تتعلق بمشكلة البحث المتعلقة بأثر نظام محاسبة التكلفة المستهدفة على الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية، بالإضافة إلى الاعتماد على الاسلوب الوصفي التحليلي من خلال الاعتماد على النظرية المحاسبية والاقتصادية، من اجل تقييم إثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية.

هيكلية البحث:

ينقسم البحث إلى ثلاث مباحث، يتناول المبحث الاول الإطار النظري حول متغيرات البحث، فيما يتناول المبحث الثاني دور نظام محاسبة التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف، بينما يتم في المبحث الثالث تناول الدراسة التطبيقية وإجراءاتها



المبحث الاول

الاطار النظري حول التكلفة المستهدفة

تعد التكلفة المستهدفة عملية استراتيجية في إدارة التكلفة الأولية للمنتج لتقليل التكاليف والتي يتم تنفيذها في بداية دورة حياة المنتج) المرحلة المبكرة من التخطيط والتصميم (لزيادة ربحية المنتجات إلى أقصى حد . هناك تعريفات مختلفة للتكلفة المستهدفة، يشير معظمها إلى أن التكلفة المستهدفة هي عملية تستخدم في سوق تنافسي لتقليل التكاليف الأولية وتحقيق هامش الربح المطلوب . في تعريف أكثر عمومية، يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب منهجي لتحديد تكلفة المنتج المطلوب بوجودة ووظيفة محددة بحيث يتم تحقيق الربح المتوقع من سعر البيع المتوقع.

المطلب الاول :ماهية التكلفة المستهدفة

اولا :مفهوم التكلفة المستهدفة

إن مفهوم التكلفة المستهدفة، والمعروف باسم محاسبة التكاليف المستهدفة أو نظام التكاليف المستهدفة، أصبح الآن معترف به كأداة استراتيجية للمحاسبة الإدارية أو إدارة التكاليف الاستراتيجية، وهو استجابة للمنافسة المتزايدة على نطاق عالمي والتطور الديناميكي للغاية لتكنولوجيا المعلومات في السنوات الأخيرة . والاتصالات . تم استخدام هذا المفهوم لأول مرة في اليابان في شركة Toyota Motor Corporation في الستينيات . وفي نهاية الثمانينات، اهتمت بها دول أخرى مثل الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا وفرنسا . مؤلفو فلسفة إدارة التكلفة هذه هم العلماء اليابانيون إم . ساكوراوي وتي تاناكا . يعتمد مفهوم التكلفة المستهدفة على استراتيجية تؤكد على استخدام مؤشرات الأداء المالية وغير المالية متعددة التخصصات . ويتميز بنهج قائم على السوق واستراتيجي لتكلفة المنتج . هدفها هو تقليل تكاليف المنتج طوال دورة حياة المنتج، مع الحفاظ على مستوى معين من الأداء الوظيفي والجودة . (SZCZERBAK , 2022, 33)

لا يوجد تعريف واحد مقبول عمومًا لمحاسبة التكاليف المستهدفة في الأدبيات المتعلقة بهذا الموضوع . وتتمتع هذه التناقضات عن تنوع أغراض تطبيق هذا النظام . فهي " نظام حديث لإدارة تكاليف الإنتاج، يتكيف مع المنافسة المتزايدة في السوق، وتقدير دورة حياة المنتج، فضلا عن توقعات العملاء فيما يتعلق بجودة المنتجات ووظائفها وأسعار بيعها . يركز على تكلفة تصنيع المنتجات الجديدة، على أن يبدأ استخدام هذه المحاسبة في مرحلة تصميم المنتج وتخطيط المبيعات، بالإضافة إلى تحديد حجم المبيعات المتوقع وسعر البيع المتوقع (SZCZERBAK , 2022, 30).



وعرف (Abu Afifa, 2018, 12) التكلفة المستهدفة بأنها تخفيض تكاليف المنتج مع تحقيق الأرباح المستهدفة دون المساس بعامل الجودة، وذلك من خلال فهم احتياجات العملاء ورغباتهم . بصورة مماثلة (Cited in: Alkababji, 2023) .

وذكر (Al-Khateeb, et. al, 2019, 32) أن التكلفة المستهدفة هي نهج لإدارة التكلفة يهدف إلى تقليل التكاليف خلال دورة حياة المنتج لتحسين توفير المنتج الذي يلبي المستهلك المستهدف احتياجاته. فهو يحدد سعرًا مدروسًا بناءً على هامش الربح المرغوب فيه وينتهي بالتكلفة القصوى المسموح بها والتي يمكن تحملها.

وأكد (Sani, Allahverdzadeh, 2012, 172) أن التكلفة المستهدفة هي عملية حساب تكلفة المنتج من خلال تقدير الربح المطلوب بالنظر إلى سعر السوق للمنتج. إذا تمكنت الشركة من إنتاج المنتج بالتكلفة المستهدفة أو أقل منها، يصبح من الممكن تحقيق الربح المستهدف. وإنها أداة يتم استخدامها خلال مرحلة التصميم والتطوير لتشجيع التحسين لتقليل تكاليف التصنيع المستقبلي للمنتج سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة وزيادة الكفاءة لتلبية التكلفة المستهدفة.

ويتم تعريف التكلفة المستهدفة بأنها طريقة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة على أساس السعر (السعر المستهدف) (الذي يرغب العميل في دفعه). (Al-Taiee, 2012, 25)

ثانيا :اهداف التكلفة المستهدفة

بتحليل الأدبيات حول نظام التكلفة المستهدفة بالتفصيل، يمكن إدراج الأهداف التالية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة: (Zackiewicz, 2006, 14)

1) إدارة تكاليف المنتجات الجديدة طوال دورة حياة المنتج:

وذلك من خلال تعديل هيكل تكلفة المنتج وفقاً لمتطلبات السوق، وتقليل تكاليف المنتج طوال دورة حياة المنتج، وتوفير الأساس للتحكم في التكاليف في جميع المراحل التشغيلية، وكذلك ضمان تحقيق أهداف الربحية المفترضة للمنتج طوال دورة حياته.

2)تحسين العوامل الرئيسية لنجاح المنتج:

وذلك من خلال الاتي:

- تخفيض التكلفة وضمان الجودة والوقت، في مرحلة التصميم والتطوير،
- ضمان ربحية المنتجات الجديدة في مرحلة إطلاق السوق،



- ضمان الربح المستهدف من خلال مراعاة ظروف السوق الحالية على المدى المتوسط والطويل.

(3) الحفاظ على القدرة التنافسية:

وذلك من حيث التكلفة مع تلبية الاحتياجات المتنوعة للعملاء وفي نفس الوقت تحقيق الربح وفقاً للخطط الاستراتيجية.

(4) تنسيق أنشطة الموظفين:

وذلك في مختلف المجالات الوظيفية للمؤسسة من أجل تحقيق مستوى مقبول من تكاليف المنتج . فالتكلفة المستهدفة هي نتيجة عمل فرق متعددة التخصصات، تغطي وظائف مثل: التسويق، وتخطيط المنتجات وتطويرها، وإنتاج وبيع وتوزيع المنتجات، والمحاسبة، والرقابة، والتخطيط الاستراتيجي.

المطلب الثاني: الرقابة على التكاليف

تعد الرقابة على تعتبر التكاليف من أهم الأدوات التي تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها .حيث إن أساس الرقابة هو محاولة تقنين العلاقة بين أي نظام نشط ومخرجاته .

اولا :ماهية الرقابة على التكاليف

يعد مفهوم الرقابة على التكاليف أحد أهم جوانب نظام التحكم المتكامل في أي مشروع سواء كان صناعي أو خدمي أو تجاري، حيث أن هذه التحكم مصممة لتحقيق أهداف المشروع بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ممكنة .نظام التكلفة الفعلية هو العنصر الذي يحد من التكاليف التي يتكبدها المشروع نتيجة للإنتاج) احمد، 2023 ، (507 ويجب تقييم هذه التكاليف لتحديد ما إذا كانت هذه التكاليف هي التي ينبغي أن تحدث أم هناك انحرافات يجب معالجتها وإلي أي مدي يمكن تلافيها مستقبلا .

وتعرف الرقابة في التكاليف بانها" عملية يتم من خلالها تحديد الأهداف التي تتم مقارنة التكلفة اليومية بها لضمان عدم تجاوز أهداف التكلفة بشكل غير مبرر . "ومضى يقول إن الرقابة في التكاليف يستلزم جميع أساليب تقيد إنفاق المديرين غير الضروري وغير الحذر للموارد من أجل تقليل تكوين المسؤولية غير الضرورية.(Emengini, Ofoegbu, 2014)

وفقاً ل(Adeniyi 2017) ، فإن الرقابة في التكاليف هو تنظيم تكلفة تشغيل الشركة ويهتم بإبقاء النفقات أقل من الحدود المقبولة .وذكر أن هذه القيود عادة ما يتم تحديدها في خطة تشغيلية أو



ميزانية رسمية .ومضى يقول إنه إذا انحرفت التكاليف الفعلية عن التكاليف المتوقعة بمقدار كبير ، فستكون هناك حاجة إلى تدابير لخفض التكاليف.

وعرفت من قبل معهد المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف بإنجلترا بأنها نظام لضبط التكلفة لتشغيل منشأة معينة، وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة (غنيم، 1992، .، 19)

وعرفت الرقابة على التكاليف بأنها تعمل على تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على التبذير والاسراف في المواد وتنظيم الوقت لزيادة الانتاجية مما يؤدي إلى زيادة الفاعلية وقدرة الوحدات الاقتصادية على المنافسة (احمد، 2018، .، 196)

يمكن تعريف الرقابة على التكاليف بأنها :عمل مخطط يهدف لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات التي سبق أن تم تحديدها، إضافة إلى أنها تشمل عمليات قياس أداء المرؤوسين والمنظمة وتصحيحها للتأكد من أن الأهداف المخطط لها والمرسومة قد نفذت بشكل سليم (ياسين، 2009، .، 228).

وعرفها المحاسبين الإداريين والمحاسبين التكاليف بإنجلترا بأنها نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة، وذلك من خلا نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة، كما عرفت الرقابة على التكاليف بأنها القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط) أبكر، 2023، .، 471)

ثانيا :اهمية الرقابة على التكاليف

تتبع أهمية الرقابة من حقيقة أنها وظيفة إدارية تؤكد لإدارة الشركة أن الأهداف قد تحققت، وأن التنظيم ملائم، وأن الأشخاص لديهم الكفاءات والمهارات اللازمة، وأن إدارة الشركة فعالة .ترتبط الرقابة ارتباطاً وثيقاً بالمعايير لأنه بدون الأهداف والمعايير لن تكون هناك رقابة، ولا يمكن ممارسة الرقابة إلا بعد الموافقة على الخطة ونشرها .وعندما يتم ذلك، تكون المهمة الرئيسية للرقابة هي التحقق مما إذا كانت الخطة تتبع المسار المحدد والعمل على تصحيح أي انحرافات عن ذلك (المسار)حلس، 2006، .، 139)

وتتمثل أهمية الرقابة أيضاً في التأكد من امتثال الإدارات والموظفين للأهداف والسياسات والإجراءات التي تضعها المؤسسة؛ وتحديد العقبات والمشاكل التي تحول دون تحقيق الخطط وإيجاد الحلول المناسبة لها؛ وخفض تكاليف أنشطة المؤسسة وعملياتها؛ والتأكد من انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط له أو المرغوب فيه واتخاذ الإجراء الصحيح؛ والتأكد من أن عمل الموظفين موجه في المقام الأول نحو تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة (رسلان، جاد الله، 2010، .، 178)



كما يتمثل الغرض الرئيسي من الرقابة في تحسين استخدام موارد المؤسسة لتحقيق أهداف محددة .
ولذلك، يلاحظ أن الضوابط الفعالة عادة ما تصاحب الأداء الفعلي لتحديد الانحرافات عن المعايير
والنتائج المحددة، وأن الانحرافات عن النتائج الفعلية تحدث لعدة أسباب، مما يعكس أهمية الرقابة
منها) رسلان، جادالله، 2010، (178).

المبحث الثاني

دور نظام محاسبة التكاليف المستهدفة في الرقابة على التكاليف

لا يمكن لأي منظمة أن تعمل بشكل كامل دون مراقبة التكاليف .ولذلك تتجلى أهمية الرقابة من
خلال علاقتها الوثيقة بوظيفة التخطيط، وهي الوسيلة التي يضمن بها المديرون تحقيق الأهداف
وتنفيذ الخطط بالترتيب المحدد .وبالإضافة إلى ذلك، فإن المديرين يستطيعون من خلال الرقابة على
عناصر التكلفة من خلال اتباع نظام محاسبي يمكن من خلال ضبط عناصر التكاليف، مثل نظام
محاسبة التكلفة المستهدفة.

المطلب الاول :الدور المتوقع لنظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الرقابة على الانتاج

نتيجة لازدياد المنافسة والتقدم التكنولوجي في أساليب الإنتاج وتغيراتها الجوهرية، تسعى المؤسسات
الصناعية إلى إرضاء عملائها من خلال تقديم منتجات تنافسية من حيث الجودة والسعر .ويطلب
ذلك منها تصميم منتجاتها لتحقيق الجودة وتقديمها بأسعار تنافسية في سوق تتسم بالمنافسة الشرسة
والمساهمة في تحقيق الربح المطلوب .وقد أصبح ما يسمى بالتكاليف المستهدفة أحد الاتجاهات
الحديثة في نظام تقدير التكاليف الصناعية) ابكر، 2023، (467).

وقد أدى استخدام المعدات التكنولوجية في العملية الإنتاجية إلى تغيير طبيعة الإنتاج وتكوين التكلفة
الإجمالية للمنتج، في حين انخفضت أهمية تكاليف العمالة المباشرة وازدادت تكاليف الإنتاج غير
المباشرة .ولذلك، فإن استخدام الأساليب التقليدية لتخصيص التكاليف وتقدير تكاليف المنتج في
عمليات التصنيع المعتمدة على التكنولوجيا يمكن أن يسبب عدداً من المشاكل بسبب التغير في
تكاليف العمالة المباشرة) السريتي، 2013، (193).

كما أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال
دمج التكاليف المستهدفة بشكل صريح في عملية تطوير المنتج .وتعتبر طريقة التكلفة المستهدفة من
أهم أنظمة إدارة التكاليف المبتكرة لأنها تهدف إلى خفض التكاليف وتطوير المنتج دون المساس
بجودته، وهي تنطوي على تلبية احتياجات العملاء باستمرار وتحقيق أعلى نسبة مبيعات إلى الربح
الممكنة)السريتي واخرين، 2019، (49).



ويخلق نظام التكلفة المستهدفة شعوراً بالمسؤولية لدى جميع العاملين في الشركة وخاصة المشاركين مباشرة في عملية التصميم، حيث تبدأ من مرحلة التخطيط والتصميم ودراسة السوق وحالة العرض والطلب وتحديد ماهية الميزات والأسعار التي يريدها العميل للمنتج وجعلها هدفاً محدداً يجب تحقيقه (الصق، 2012، ص 142).

ونظراً لأن 80-90% من تكاليف دورة حياة المنتج يتم تحديدها خلال مرحلة تصميم المنتج وتطويره ويتم تحديد هذه التكاليف بعد مرحلة تصميم المنتج وبصعب جداً تخفيضها بعد مرحلة التصميم، تستخدم الشركات اليابانية نهج التكلفة المستهدفة لتحديد أقل تكلفة. ويشير التقرير إلى أن الشركات اليابانية تستخدم نهج التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي التصنيع على اختيار التصميم الذي يمكن إنتاجه بأقل تكلفة (السريتي وآخرون، 2019، ص 49).

يجب تصميم المنتجات الجديدة مع الأخذ في الاعتبار تحقيق أهداف ربحية محددة، لذلك إذا لم يتم تحقيق هذه الأهداف، فيجب إعادة تصميم المنتج حتى يتم تحقيق الأهداف المذكورة. تفترض عملية إعادة التصميم المستمرة أنه يمكن تحقيق التكاليف المستهدفة مع يظل سعر البيع كما هو، ويتم تصميم المنتج لمنع التكاليف بدلاً من تقليلها بعد حدوثها والتي لا تضيف قيمة (العماري، 2023، ص 77-78).

المطلب الثاني: جوانب تأثير محاسبة التكلفة المستهدفة على رقابة التكاليف

تعتبر التكلفة المستهدفة جزءاً من طريقة تقدير التكاليف العامة على مستوى الشركة، والمزايا التي يحققها تطبيقه هي كما يلي (الصق، 2012، ص 141):

- تحديد سعر البيع الذي ستحقق به الحصة السوقية للشركة.

- تحديد هامش الربح الذي تسعى الشركة لتحقيقه قبل طرح المنتج في السوق.

تحدد التكلفة المستهدفة تكاليف المنتج المستهدفة، أي التكاليف التنافسية المستمدة من حقائق السوق الخارجية، ومقارنتها بتكاليف المنتج الحالية.

- ضمان استمرارية الشركة في السوق من خلال تحسين وتعزيز جودة وتميز المنتج من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم اختصار الوقت المستهدف من وقت دراسة المنتج للعرض إلى وقت تقديمه فعلياً للعملاء.

- يركز على دراسة البيئة الخارجية للشركة، بما في ذلك رغبات العملاء واحتياجاتهم، ومواصفات المنتج وخصائصه، وقدرات وظروف المنافسين، لتحديد الميزة التنافسية للشركة.



- تحقيق أهداف الإدارة من خلال تحقيق الأرباح والمنافسة طويلة المدى.
- التكلفة المستهدفة هي أداة لإدارة التكاليف والربحية في وقت واحد.
- يتيح لك اتباع هذا النهج تقديم المنتجات التي يريدها عملاؤك بأسعار معقولة مع تحقيق أهداف الربحية مع تلك المنتجات والخدمات.
- يساعد تحديد التكاليف المستهدفة على مستوى المواد في تحفيز القدرات الابتكارية لدى الموردين، مما يفيد كلاً من المنظمة والموردين، وبالتالي نقل الضغوط التنافسية الخاصة إلى الموردين(الصقع،2012،.،142)
- يسعى إلى تقليل التكاليف قبل تكبدها) أي خلال مرحلة التصميم (حيث أنه من الصعب التأثير على التكاليف بعد تكبدها، مما يزيد من أهميته خاصة مع قصر عمر الخدمة للمنتج.
- يساعد على تحقيق وفورات كبيرة في التكاليف من خلال إدارة أنشطة سلسلة القيمة المختلفة للشركة وعلاقتها مع أنشطة الموردين والعملاء لإنتاج المنتجات من خلال أفضل مزيج ممكن من الأنشطة(العماري،2023،.،77)
- يساعد على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن اعتماد هذا النهج إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.

المبحث الثالث

الدراسة التطبيقية وإجراءاتها

(شركة النبع للإنتاج والخدمات التموينية ، الشركة الاهلية للأسمنت المساهمة)

تم الاعتماد في هذا البحث على استمارة استبيان لجمع البيانات من مجتمع البحث، والتي تتطلب إعداداً دقيقاً وواضحاً لفقراتها، وبالتالي يستفاد من بياناتها في بيان الجانب التطبيقي للبحث، لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات البحث المتعلقة بموضوعه، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. وبناءً على ذلك يتناول هذا المبحث الاجراءات والخطوات المنهجية التي تمت في مجال الدراسة الميدانية، حيث يتناول مجتمع البحث والعينة التي طبق عليها البحث، وتحليل البيانات للتواصل الى النتائج.

المطلب الاول :مجتمع وعينة واداة البحث



مجتمع وعينة البحث الميدانية:

تم اختيار عينة البحث الميدانية من مجموعة من الشركات الصناعية التي تعمل في ظل أساليب ومفاهيم بيئة التصنيع الحديثة في ليبيا، وتتمثل في الشركات الصناعية الليبية في الشركتين: شركة النبع للإنتاج والخدمات التموينية ، الشركة الاهلية للأسمنت المساهمة).

• التعريف بالشركات الصناعية محل الدراسة:

اسم المنظمة	شركة النبع للإنتاج و الخدمات التموينية	الشركة الأهلية للأسمنت المساهمة
النشأة	تأسست شركة النبع للإنتاج والخدمات التموينية سنة 1989م.	تأسست الشركة الاهلية للإسمنت المساهمة بناء على عقد التأسيس المبرم في 1961 م ،وهي شركة قابضة لمصنع لبده للأسمنت .ومصنع المرقب للأسمنت. ومصنع زلينن للأسمنت ومجمع سوق الخميس امسجل للأسمنت.
الرؤية	نسعى لان نكون احدى الشركات الرائدة في الدولة الليبية في مجال التموين والإنتاج.	نسعى لتكون مؤسسة ليبية قادرة على توظيف مواردها المتاحة، واستغلال فرص الاستثمار والوصول بها إلى تحقيق عوائد، وتوطين الصناعة في ليبيا وخلق فرص العمل ونقل المعرفة ونشر ثقافة الإنتاج لا الاستهلاك.
الرسالة	ترك انطباع جيد من خلال خدماتنا والأمر الذي يعد سببا في توسع عملنا بمدينة طرابلس وخارجها، على أن يصاحب التوسع في العمل تطور كبير في كوادرها البشرية.	المساهمة في دعم مسيرة التنمية الاقتصادية والخدمية من خلال الإدارة الجيدة والمتطورة واستثمار الموارد المالية والخبرات البشرية وتوظيفها في تنفيذ المشروعات الصناعية والخدمية عبر مصانعها.
الأهداف المحاسبية	تقليل الهدر في التكاليف وحساب التكاليف بدقة	الاعتماد على نظام محاسبي يضمن دقة المعلومات المحاسبية وتقليل الفاقد



النظام المحاسبي المقترح تطبيقه	محاسبة التكلفة المستهدفة	محاسبة التكلفة المستهدفة
--------------------------------	--------------------------	--------------------------

المصدر :اعداد الباحث، بالاعتماد على المواقع الالكترونية للشركات.

بينما تتمثل العينة المختارة في مجموعة من فئات العاملين بالشركات الصناعية الليبية على النحو التالي:

1-عينة من محاسبي التكاليف.

2-عينة من أعضاء مجلس الإدارة.

3-عينة من رؤساء الشؤون الادارية والمالية

4-عينة من مهندسي ومديري الإنتاج.

5-عينة من رؤساء الاقسام) انتاج ، تسويق ، ... ، ألخ(

وبالتالي تم أخذ عينة عشوائية من إجمالي الفئات السابق ذكرها وقد تم توزيع عدد (65) قائمة استبيان على عدد (2) شركة صناعية ليبية، على النحو التالي الموضح في الجدول.(1)

جدول (1)

فئات عينة البحث وحجم استمارات الاستبيان المرسله والمستلمة القابلة للتحليل الاحصائي

فئات العينة	العدد	النسبة المئوية
محاسبي التكاليف.	26	40.0
أعضاء مجلس الإدارة.	4	6.2
رؤساء الشؤون الادارية والمالية	16	24.6
مهندسي ومديري الإنتاج.	9	13.8
رؤساء الاقسام) انتاج ، تسويق ، ... ، ألخ(	10	15.4
المجموع	65	100%



أداة البحث:

تتمثل أداة البحث في الاعتماد على النماذج الإحصائية والكمية لتحليل بيانات عينة البحث الميدانية للبحث واختبار الفروض الخاصة بالبحث. وتم الاعتماد على إعداد قائمة الاستبيان للدراسة الميدانية والتي تم توزيعها على العينة المختارة من محاسبي التكاليف وأعضاء مجلس الإدارة ومهندسي ومديري الإنتاج والتصنيع ورؤساء الشؤون الإدارية والمالية ورؤساء الأقسام) انتاج ، تسويق ، ... ، ألخ (في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث .(وقد صيغت جميع عبارات الاستبيان بصورة إيجابية وأعطى لكل عبارة من عباراتها وزن مدرج على نمط سلم ليكرت الخماسي لتقدير درجة تحقق العبارة للإجابة على فقرات المحور في الاستبانة، وتتحصر الإجابات وفق هذا المقياس في: موافق بشدة، موافق، موافق إلى حد ما، غير موافق، غير موافق بشدة. وتم تحديد أوزان الاستجابات للفقرات وفق الجدول التالي :

جدول (2) أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	الوزن	مدى المتوسط المرجح	نسبة مستوى الموافقة	مستوى الأهمية
موافق بشدة	5	من 4.20 إلى 5	84-100	عالية جداً
موافق	4	من 3.40 إلى 4.19	68-83.99	عالية
موافق إلى حد ما	3	من 2.60 إلى 3.39	52-67.99	متوسطة
غير موافق	2	من 1.80 إلى 2.59	36-51.99	ضعيفة
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.79	20-35.99	معدومة

ولقد تم تطوير واستخدام استبانة خاصة لجمع البيانات بالرجوع إلى الدراسات والابحاث العلمية ذات العلاقة، وتكونت الاستبانة من قسمين :

القسم الأول، بيانات عامة: تتمثل البيانات العامة عن المشاركين في البحث في كل البيانات المتعلقة بالمؤهل العلمي والعمر وغيرها.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على العبارات ذات العلاقة بالموضوع محل الدراسة، وقد قسم إلى ثلاث محاور، على النحو التالي:

-المحور الأول: ويشمل هذا المحور على 12 عبارة حول درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث.(

-المحور الثاني: ويشمل هذا المحور على 11 عبارة حول امكانية تطبيق محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث.(

-المحور الثالث: ويشمل هذا المحور على 11 عبارة حول الدور المتوقع لنظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث.(

ولغرض التحقق من ثبات الأداة استخدم الباحث معامل الاتساق الداخلي لعبارات الأداة من خلال معادلة كرونباخ ألفا التي تم تطبيقها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل كرونباخ ألفا هي من 60% أو أكثر .وقد تم إجراء اختبار المصادقية على إجابات المستجوبين على عبارات الاستبانة فكانت النتائج كما هي ظاهرة في الجدول (3).

جدول (3) معامل الثبات للمحاور الرئيسة للاستبانة

المحور	معامل كرونباخ ألفا
درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث.(	0.792
مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث.(	0.846
أثر استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة	0.756



على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث.(	
جميع عبارات المحاور	0.922

من خلال بيانات الجدول (3) نلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا لكل عبارات كل محور من محاور الاستبانة ولجميع عبارات المحاور أكبر من 0.7 ، وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات عينة البحث على كل مجموعة من عبارات محاور الاستبانة.

وعليه فإن محتوى استمارة الاستبانة تتوافر فيها درجة عالية من الثبات والاستقرار والاعتمادية ومن ثم يمكننا التسليم بصحة النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية ومن ثم إمكانية تعميمها على المجتمع محل الدراسة.

المطلب الثاني: عرض نتائج التحليل الاحصائي وتحليلها وتفسيرها

يتناول هذا الجزء من التحليل الاحصائي عرض نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمجموعة الأسئلة المغلقة وكذلك لمتغيرات البحث، وذلك بهدف توضيح الخصائص الوصفية لمتغيرات البحث، والتي تتضمن الخصائص الأساسية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري .

أولاً: لمعرفة درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث(، تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأراء أفراد العينة، والجدول (4) يوضح ذلك.

الجدول(4)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأراء عينة البحث حول درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث(

X	مقومات نظام محاسبة التكلفة المستهدفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية
1	تعمل الشركة في سوق يتميز بالمنافسة .	4.323	0.589	59.158	.000
2	وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية .	4.400	0.632	56.089	.000



3	وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية، لمقارنة منتجات المنافسين بمنتجاتنا.	4.062	0.788	41.548	.000
4	توفر الدورات العلمية والتدريبية على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة	2.554	0.884	23.280	.000
5	تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات من قبل الإدارة العليا	2.877	0.740	31.358	.000
6	اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والإبداع.	2.646	0.694	30.722	.000
7	يتم دراسة مستوى التكنولوجيا المستخدمة في العملية الإنتاجية.	4.415	0.635	56.083	.000
8	يتم تحديد حجم الأموال التي تخصصها الشركة لعملية تطوير المنتجات.	4.369	0.601	58.585	.000
9	يتم تحديد مدى قدرة الشركة على إنتاج منتجات متنوعة.	4.385	0.764	46.252	.000
10	يتم التعاون الدائم مع الموردين .	3.846	0.852	36.394	.000
11	يوجد تواصل مع العملاء لمعرفة متطلباتهم ورغباتهم المستقبلية.	2.800	0.754	29.933	.000
12	يتمتع العملاء بالوعي والإدراك للمنتجات التي تطرح ولديهم المقدرة على عقد المقارنة بين هذه	2.908	0.605	38.731	.000



				المنتجات من حيث الجودة والخصائص والسعر	
--	--	--	--	--	--

بالنظر إلى جدول (4) تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عبارات درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث (وتبين وجود خمس عبارات في مستوى الموافقة المرتفع جدا وعبارتين في مستوى الموافقة المرتفع واربعة عبارات في مستوى الموافقة المتوسط وعبارة واحدة في مستوى الموافقة المنخفض وتبين ارتفاع درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث (حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.632 بانحراف معياري 0.712 مما يشير إلى ميل تصورات فئات العاملين بالشركات الصناعية الليبية، نحو أهمية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في شركاتهم، ولكن هناك ضعف في مقومات تطبيق هذا النظام داخل الشركات الليبية . وتكشف هذه النتائج عن فاعلية المقياس المستخدم في البحث الحالي، وهو ما يظهر في دلالة الفروق بين عبارات تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث(، وهو ما يوضح كفاءة المقياس في تحقيق أهدافه، وهو قياس درجة توفر مقومات نظام محاسبة التكاليف المستهدفة .

ثانيا :لمعرفة مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث(، تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأراء أفراد العينة، والجدول (5) يوضح ذلك.

الجدول (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأراء عينة البحث حول مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث(

X	ابعاد تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية
1	يتوفر لدى إدارة الشركة معرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة	4.585	0.583	63.354	.000
2	تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل بيع	3.877	0.718	43.519	.000



المنتج					
3	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بتقديمه	4.277	0.820	42.060	.000
4	تعمل الشركة عله تحديد هامش الربح للمنتج قبل عملية بيعه	4.200	0.592	57.236	.000
5	تركز إدارة الشركة عله العملاء وكسب رضاهم	2.954	0.738	32.267	.000
6	تهتم الإدارة بتحديد تكلفة المنتج مراعاة للظروف الاقتصادية للعملاء	2.677	0.793	27.226	.000
7	تحدد الشركة فجوة التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الجارية والتكلفة المستهدفة	4.215	0.944	36.017	.000
8	تركز الشركة عله تكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط	4.169	0.840	40.025	.000
9	تشكل الإدارة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف المنتج مسبقاً	3.677	0.954	31.082	.000
10	تأخذ إدارة الشركة جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بالاعتبار	3.923	1.005	31.478	.000
11	تقوم الإدارة بإشراك ممثلين لكل حلقات سلسلة القيمة عند تحديد تكلفة المنتج	2.969	0.847	28.255	.000



بالنظر إلى جدول (5) تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عبارات مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث .(وتبين وجود أربع عبارات في مستوى الموافقة المرتفع جدا وأربع عبارات في مستوى الموافقة المرتفع وثلاث عبارات في مستوى الموافقة المتوسط وتبين ارتفاع مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث (حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.775 بانحراف معياري 0.803 مما يشير إلى ميل تصورات فئات العاملين بالشركات الصناعية الليبية، نحو اهمية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في شركاتهم .وتكشف هذه النتائج عن فاعلية المقياس المستخدم في البحث الحالي، وهو ما يظهر في دلالة الفروق بين عبارات امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث(، وهو ما يوضح كفاءة المقياس في تحقيق أهدافه .

ثالثا :لمعرفة وتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، تم اختبار فرض البحث الذي ينص على أنه" يوجد أثر لاستخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية"، وتم اختبار ذلك من خلال التحليل الاحصائي، حيث استخدم الباحث اختبار أسلوب تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis وتحليل التباين ANOVA. كما يلي:

جدول (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأراء عينة البحث حول أثر استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث.(

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية
المحور الاول: الرقابة على المواد المباشرة				
يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.	4.569	0.558	66.000	.000
يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر واقعية من انظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد	3.985	0.545	58.984	.000



				المباشرة.
4.338	0.691	50.623	.000	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في حذف الانشطة إلى لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.
3.754	0.811	37.332	.000	يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدو اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة
3.662	0.973	30.349	.000	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير معلومات مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة
المحور الثاني: الرقابة على المصروفات المباشرة				
2.938	0.864	27.426	.000	تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.
2.985	0.960	25.065	.000	يؤدي عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة إلى عدم وجود رقابة كافية على التكاليف على المصروفات.
3.031	0.770	31.737	.000	لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الصناعة لأن عناصر التكلفة محكومة بعوامل يصعب الرقابة عليها.
4.154	0.833	40.180	.000	يساهم نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في مواكبة بيئة الاعمال المعاصرة وتتوفر فيه درجة عالية من الوضوح



				والبسطة حتى يسهل فهمه على مستخدميه.
0.000	26.504	0.875	2.877	يتضمن نظام التكلفة المستهدفة التحديد الواضح والدقيق للمسؤوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة.
0.000	25.993	0.773	2.492	ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.

يتبين من الجدول (6) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة البحث حول وجود تحسين في الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، بعد تنفيذ نظام محاسبة التكلفة المستهدفة وتبين وجود عبارتين في مستوى الموافقة المرتفع جدا وأربع عبارات في مستوى الموافقة المرتفع وأربع عبارات في مستوى الموافقة المتوسط وعبارة واحدة في مستوى الموافقة المنخفض وتبين ارتفاع أثر استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.526 بانحراف معياري 0.787 وهو ما يوضح صحة فرض البحث، الذي ينص على إنه يوجد تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوي 0.05 لتنفيذ نظام محاسبة التكلفة المستهدفة على تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية، مما يوضح وجود تأثير إيجابي لنظام محاسبة التكلفة المستهدفة على تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، واستمرارية تحسين النظام مراقبة التكاليف لضبط عناصر التكاليف وتكاليف الانتاج والتكاليف الادارية داخل هذه الشركات.

جدول رقم (7) يبين نتائج اختبار الانحدار البسيط للعلاقة بين نظام محاسبة التكلفة المستهدفة و الاثر على تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية) مخرجات تحليل الانحدار البسيط

Simple Regression Analysis)

المتغير المستقل: نظام محاسبة التكلفة المستهدفة					الاثـر على
F	الخطأ المعياري	معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط	تحسين الرقابة على التكاليف
75.101	3.22348	0.537	0.545	0.737	



للشركات					
الصناعية					

وبناءً على ما سبق يتضح من الجدول (7) ، ما يلي:

- صلاحية النموذج المستخدم في توضيح تأثير استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة (متغير مستقل) على تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية (متغير تابع) حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة في نموذج الانحدار (75.101) عند مستوي معنوية (0.05) ، وهذا ما يدل على مدي صلاحية هذا النموذج في التنبؤ بقيم المتغير التابع عند مستوي الدلالة الإحصائية. (0.05)
- أن قيمة معاملات الانحدار موجبة وهذا ما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة وتحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية.
- يتضح من معامل التحديد البالغ قيمته (0.545) أن استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية بنسبة قدرها (54.5%) ، أما باقي النسبة فترجع إلى عوامل أخرى لم يتم ادراجها في الاختبار.

وبناءً على ما سبق تقرر قبول الفرض الذي ينص على أنه " يوجد أثر لاستخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية."

جدول رقم(8)

نموذج تحليل التباين ANOVA للعلاقة بين نظام محاسبة التكلفة المستهدفة والاثـر على تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية) مخرجات تحليل التباين(ANOVA

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة فيشر	مستوى الدلالة	القرار
الانحدار	780.363	1	780.363	75.101	0.000	يقبل الفرض
البواقي	654.622	63	10.391	—	—	—
المجموع	1434.985	64		—	—	—

يتضح من الجدول (8) الذي يوضح نتائج تحليل اثر امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة على تحسين الرقابة على التكاليف، وذلك عند مستوي معنوية (0.05) ، نجد أنها ذات دلالة



إحصائية حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من قيمة مستوى الدلالة الإحصائية، مما يعني عدم وجود اختلافات ذات دلالة جوهريّة بين آراء العينة المبحوثة. ويلاحظ من هذا التقييم أن نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لديه مرونة للتعامل مع أنظمة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية.

• التعليق على نتائج التقييم:

من جدول اختبار الانحدار البسيط يتضح أن معامل الارتباط 73.7% مما يدل على أن هناك ارتباطاً موجباً مرتفعاً بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة وتحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية، وبالنظر إلى جدول التباين ANOVA فإننا نقبل الفرضية التي مفادها " لا يوجد فروق بين آراء العينة المبحوثة حول التأثير المتوقع للمتغير المستقل" نظام محاسبة التكلفة المستهدفة "، على المتغير التابع" تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية "، لأن مستوى المعنوية هو 0.000 أي أقل من 5% ، وبالنظر إلى معامل التحديد فإن نظام محاسبة التكلفة المستهدفة يفسر حوالي 54.5% من الأثر على تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية.

ويمكن تحديد العلاقة الخطية البسيطة ما بين نظام محاسبة التكلفة المستهدفة وتحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية بالصيغة الرياضية التالية :

تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية) $0.735 + 6.764 =$ نظام محاسبة التكلفة المستهدفة)

الخاتمة

تتمثل الأهداف الرئيسية لهذا البحث في تسليط الضوء على أثر استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة على تحسين الرقابة على التكاليف للشركات الصناعية الليبية. وتبين أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية لا تستطيع مواجهة ظروف مثل المنافسة الشرسية، وتعدد مراحل دورة حياة المنتج، وتنوع احتياجات العملاء، والجمع بين هدف تعظيم الربح وتحقيق جودة المنتج، وتعد التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة للرقابة على وإدارة التكاليف لأنها تسمح بتخفيض التكلفة وتحسين المنتج دون التضحية بجودة المنتج. وفيما يلي أهم النتائج والمقترحات التي توصل إليها البحث:

أولاً: النتائج

- إن نظام محاسبة التكلفة المستهدفة يعتبر جزءاً من النظام العام للتكاليف على مستوى الشركة، وتكمن المزايا التي يحققها، ومنها: تحديد سعر البيع الذي يحقق للشركة الحصة السوقية ، وتحديد هامش الربح الذي تسعى الشركة لتحقيقه قبل طرح المنتج في السوق.



- يعمل نظام محاسبة التكلفة المستهدفة على تحديد تكلفة المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج الحالية، وزيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد.
- يساعد نظام محاسبة التكلفة المستهدفة على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنه من الأنشطة.
- أن الشركات عينة البحث تعمل في سوق يتميز بالمنافسة ويوجد لديها نظام محاسبي جيد لتوفير المعلومات المحاسبية، وتقوم بالعمل على دراسة مستوى التكنولوجيا المستخدمة في العملية الإنتاجية. وتعمل على تحديد حجم الأموال التي تخصصها لغرض تطوير منتجاتها، ويتم تحديد مدى قدرة الشركة على إنتاج منتجات متنوعة، وهناك تعاون مع الموردين، وبيئت النتائج أيضاً أن الشركات عينة البحث تتعامل مع عملاء واعيين ومدركين للمنتجات التي تطرح في السوق وقادرين على المقارنة بين هذه المنتجات، من حيث الجودة والخصائص والسعر . مما يدل على أن الشركات الصناعية الليبية لديها بيئة تناسب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، الأمر الذي يمكنها من الاستفادة من هذا الأسلوب.
- يؤدي تطبيق حساب التكاليف المستهدفة إلى تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل بدء عملية الإنتاج.
- ويسمح استخدام حساب التكلفة المستهدفة بالتفتيش المستمر ومراقبة المنتج ويضمن الجودة.
- إن هناك معرفة من قبل المديرين والموظفون الذين شاركوا في البحث بفوائد تطبيق حساب التكاليف المستهدفة .بالإضافة إلى ذلك، تمتلك المؤسسات الصناعية الليبية مجموعة من المكونات المطلوبة لتطبيق حساب التكاليف المستهدفة .
- تساعد التكلفة المستهدفة في المؤسسات على التحكم في التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية.
- تساعد التكاليف المستهدفة على تفعيل العمليات الإدارية التي تحدد درجة النجاح في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسات الصناعية .وتتيح طرق حساب التكاليف المستهدفة للمؤسسات الصناعية الفرصة لتقليل تكلفة منتجاتها من خلال التخلص من التكاليف غير الضرورية وتحسين قدرتها التنافسية، مما يساعدها على اكتساب ميزة تنافسية على منافسيها.

- يتطلب استخدام تقنيات تقدير التكاليف المستهدفة وتنفيذها بنجاح في جميع المؤسسات دعم الإدارة العليا. وذلك لأنه في حين أنهم هم الذين يضعون هذه التقنيات ويتحملون مسؤولية استخدامها كاستراتيجية لشركاتهم، فإن دور المستويات الأخرى من الإدارة مثل المديرين المتوسطين والمشرفين والعمال يلعب أيضًا دورًا مهمًا في تنفيذها بنجاح.
- أن معامل الارتباط 73.7% مما يدل على أن هناك ارتباطاً موجباً مرتفعاً بين امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة وتحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية، وبالنظر إلى جدول التباين ANOVA فإننا نقبل الفرضية التي مفادها " لا يوجد فروق بين اراء العينة المبحوثة حول التأثير المتوقع للمتغير المستقل " نظام محاسبة التكلفة المستهدفة "، على المتغير التابع " تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية "، لأن مستوى المعنوية هو 0.000 أي أقل من 5% ، وبالنظر إلى معامل التحديد فإن نظام محاسبة التكلفة المستهدفة يفسر حوالي 54.5% من الاثر على تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية.

ثانيا :التوصيات

- ضرورة توفير مقومات نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية التي تمارس نشاطها ظروف مثل المنافسة الشرسة، وتعدد مراحل دورة حياة المنتج، وتنوع احتياجات العملاء، والجمع بين هدف تعظيم الربح وتحقيق جودة المنتج.
- ضرورة اجراء المزيد دراسة وتحليل الأدوات المختلفة لمحاسبة التكلفة المستهدفة مثل خرائط التكلفة المستهدفة وإدارة القيمة لعناصر التكاليف وغيرها.
- ضرورة ان تعمل الشركات الصناعية على تحقيق التكامل بين نظام التكلفة المستهدفة والأدوات المحاسبية للرقابة على التكاليف.

قائمة المراجع

اولا :المراجع باللغة العربية

- أبكر، حمزة بشري جمعة، أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف (دراسة ميدانية على شركة الصناعات الوطنية)، المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات، المجلد 4 ، العدد 40 ، 2023.
- احمد، محمد خير عثمان خير، نظام التكاليف المعيارية ودوره في كفاءة الرقابة على التكاليف، دراسة حالة عينة من مطاحن الغلال بالسودان، أطروحة دكتوراه، جمهورية السودان ، جامعة شندي، 2018.



- احمد، محمد البشير ابراهيم، دور أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف، مجلة الأعمال والدراسات الاقتصادية المعاصرة المجلد6، العدد2، 2023.
- حلس، سالم عبدالله، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، المجلد14 ، العدد1 ، 2006.
- خضر، زهير، الابعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد20 ، العراق، 2009.
- رسلان، محمد، جاد الله، جميلة، الإدارة علم وتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- السريتي، الحسين رمضان، و العمار، حنان سليمان، الذنفور، ابراهيم عبدالله، مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، الأكاديمية الليبية مصراتة العدد12 ، ليبيا، 2019.
- السريتي، المهدي مفتاح، مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، مجلة الجامعة، جامعة الزاوية، مركز البحوث والدراسات العليا، المجلد3 ، العدد15 ، ليبيا، 2013.
- الصقع، محمد سالم، أهمية مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف دراسة ميدانية في الشركة الليبية للحديد والصلب، إربد للبحوث والدراسات - العلوم الإدارية والمالية، جامعة إربد الأهلية -عمادة البحث العلمي، المجلد 16، العدد1 ، 2012.
- العماري، امباركة سالم مفتاح، مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغرى "دراسة حالة على المشروعات الصغرى الخدمية) التعليمية (في مدينة سرت، مجلة جامعة فزان للعلوم الإنسانية، مجلد 2 عدد1 ، ليبيا، 2023.
- غنيم، رمضان محمد، نظام التكاليف، دن، القاهرة، 1992.
- ياسين، زهير خضر، الابعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد الثاني والعشرون، 2009.

ثانيا :المراجع باللغة الاجنبية



- Abu Afifa, M. , “The effect of applying target costing system on the use of estimated budgets at Jordanian Insurance Companies”, Master Thesis, Amman Arab University, Jordan, 2018.
- Adeniyi, S. O. The impact of human resource accounting on the profitability of a firm: empirical evidence from access bank of Nigeria Plc. European Journal of Accounting, Auditing, and Finance Research, Vol.3, No.7, 2017.
- Alkababji, M.W. (2023), "The impact of applying the target cost and continuous improvement (Kaizen) on achieving the sustainable competitive advantage of Palestinian industrial companies", Journal of Business and Socio-economic Development, Vol. 3 No. 4.
- Al-Khateeb, A., Imam, S., Awad, S. and Nasir, H. , “Target costs and the role of product design in achieving competitive advantage of the IRAQI companies”, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. VII No. 2, 2019.
- Al-Taiee, A. S.. Adoption of target costing approach as a tool for cost reduction in tourist establishments – a case study. (M. Sc, University of Mosul ,College Of Administration& Economics, 2012.
- Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M. and Young, S.M.: Management accounting: Information for decision making and strategy execution, 6th edition, Pearson education limited, Edinburgh, 2012.
- Sani, A.A , Allahverdizadeh, Mahdi, Target and Kaizen Costing, International Journal of Mechanical and Industrial Engineering, Vol 6, No 2, 2012.



SZCZERBAK, M, The impact of target costing on the competitiveness and financial security of enterprises, Inżynieria Bezpieczeństwa Obiektów Antropogenicznych 1, 2022.

Zackiewicz, B. Cele i funkcje zarządzania kosztami nowego produktu poprzez koszty docelowe. Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego 4, 2006.

ملحق رقم(1)

استمارة استبيان

عزيزي السيد /عزيزتي السيدة..

تحية طيبة وبعد،،

برجاء الإجابة على الأسئلة التالية التي تضمن البحث العلمي تحت عنوان :اثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في ليبيا .مع العلم ان كل البيانات المذكورة في هذه الاستمارة هي في سرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط لا غير .

مع وافر الاحترام والتقدير

الباحث..... /

اولا :البيانات الديموغرافية

انثى

ذكر:

الجنس

العمر:

• من - 20 الى أقل من 30 عام



- من -30 الى أقل من 40 سنة
- من - 40 الى أقل من 50 سنة
- من 50 فأكثر سنة

المؤهل التعليمي:

- مؤهل متوسط
- بكالوريوس
- ماجستير
- دكتوراه

عدد سنوات الخبرة:

- من سنة إلى أقل من 5 سنوات
- من 5 إلى أقل من 10 سنوات
- من 10 سنوات فأكثر

التخصص:

- محاسبة
- إدارة مالية
- تمويل
- اقتصاد

المسمى الوظيفي:

- محاسب تكاليف
- عضو مجلس إدارة
- رئيس الشؤون الادارية



- رئيس الشؤون المالية
- مهندس إنتاج
- مدير إنتاج.
- رئيس قسم) انتاج ، تسويق ، ... ، الخ)

ثانيا :درجة توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة لدى الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث)

X	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعمل الشركة في سوق يتميز بالمنافسة .					
2	وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية .					
3	وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية، لمقارنة منتجات المنافسين بمنتجاتنا.					
4	توفر الدورات العلمية والتدريبية على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة					
5	تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات من قبل الإدارة العليا					



أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في ليبيا)

6	اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والإبداع.				
7	يتم دراسة مستوى التكنولوجيا المستخدمة في العملية الإنتاجية.				
8	يتم تحديد حجم الأموال التي تخصصها الشركة لعملية تطوير المنتجات.				
9	يتم تحديد مدى قدرة الشركة على إنتاج منتجات متنوعة.				
10	يتم التعاون الدائم مع الموردين .				
11	يوجد تواصل مع العملاء لمعرفة متطلباتهم ورغباتهم المستقبلية.				
12	يتمتع العملاء بالوعي والإدراك للمنتجات التي تطرح ولديهم المقدرة على عقد المقارنة بين هذه المنتجات من حيث الجودة والخصائص والسعر				

ثالثا :مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث)

X	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
---	----------	-------	------------	-------	-----------	----------------



1	يتوفر لدى إدارة الشركة معرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة				
2	تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل بيع المنتج				
3	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بتقديمه				
4	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل عملية بيعه				
5	تركز إدارة الشركة على العملاء وكسب رضاهم				
6	تهتم الإدارة بتحديد تكلفة المنتج مراعاة للظروف الاقتصادية للعملاء				
7	تحدد الشركة فجوة التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الجارية والتكلفة المستهدفة				
8	تركز الشركة على تكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط				
9	تشكل الإدارة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف المنتج مسبقاً				
10	تأخذ إدارة الشركة جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بالاعتبار				



أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في ليبيا)

11	تقوم الإدارة بإشراك ممثلين لكل حلقات سلسلة القيمة عند تحديد تكلفة المنتج				
----	--	--	--	--	--

رابعاً: أثر استخدام نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في الشركات الصناعية الليبية) عينة البحث).

X	العبارات	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الاول: الرقابة على المواد المباشرة						
1	يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.					
2	يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر واقعية من انظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.					
3	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في حذف الأنشطة إلى لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.					
4	يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدو اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على					



					المواد المباشرة	
					يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير معلومات مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة	5
المحور الثاني: الرقابة على المصروفات المباشرة						
					تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.	1
					يؤدي عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة إلى عدم وجود رقابة كافية على التكاليف على المصروفات .	2
					لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الصناعة لأن عناصر التكلفة محكومة بعوامل يصعب الرقابة عليها.	3
					يساهم نظام محاسبة التكلفة المستهدفة في مواكبة بيئة الاعمال المعاصرة وتتوفر فيه درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمه على مستخدميه.	4
					يتضمن نظام التكلفة المستهدفة التحديد الواضح والدقيق للمسؤوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات	5



أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في ليبيا)

					الصلة .	
					ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.	6

