

أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف (دراسة ميدانية على شركة الصناعات الوطنية)

The Effect of Applying the Target Costing (TC) Method on Cost Control (Case Study National Industries Company)

إعداد الدكتور/ حمزة بشري جمعة أبكر

أستاذ المحاسبة المشارك، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، كليات بريدة الأهلية، بريدة، المملكة العربية السعودية

Email: Hamzaabaker81@gmail.com

المستخلص

تمثلت مشكلة البحث في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في إنتاج المعلومات للقيام بالرقابة على التكاليف في ظل المنافسة فكانت صياغة المشكلة في التساؤلات. هل يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف، ما هي معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف، هدف البحث إلى استعراض تحديد مدى تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف، وتوضيح مدى أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف، يقوم البحث على الفرضيات التالية، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على التكاليف، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على التكاليف، استخدم الباحث المنهج الاستنباطي لاستنباط الفرضيات والاستقرائي لاختبار الفرضيات إضافة إلى المنهج التحليلي الإحصائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. من نتائج البحث يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة، عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات. من توصيات البحث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة، يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بدرجة كبيرة وأساسية بتأثير رغبات وطلبات العملاء عند تحديد سعر البيع المستهدف الرقابة على الأجور، لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية. صعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، الرقابة على التكاليف، سعر البيع المستهدف.

The Effect of Applying the Target Costing (TC) Method on Cost Control (Case Study National Industries Company)

Abstract

The problem of the research was the inability of the traditional costing methods used in the production of information to carry out cost control in light of the competition, so the formulation of the problem was in the questions. Does the application of the target cost method (TC) contribute to controlling costs? What are the obstacles to applying the method of target cost (TC) to controlling costs? And to clarify the importance of applying the target cost method (TC) to cost control, the research is based on the following hypotheses: There is a statistically significant relationship between the application of the target cost method (TC) and cost control, and there is a statistically significant relationship between the obstacles to applying the target cost method (TC) and cost control. The researcher used the deductive approach to derive hypotheses and the inductive approach to test hypotheses, in addition to the statistical analytical approach, the historical approach, and the descriptive approach. According to the results of the research, the application of the target cost method (TC) in the planning and design phases of the product contributes to the control of direct materials. One of the recommendations of the research is that the target cost method (TC) is more realistic than the traditional cost systems because it focuses on controlling direct materials. Target costing (TC) in some industries, such as the pharmaceutical industry, is difficult to control in the absence of expenditure control.

Keywords: Target cost, Cost control, Target-selling price.

1. الإطار المنهجي

1.1. تمهيد:

المحاسبة هي لغة الأعمال الحديثة حيث يتم من خلالها توصيل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمشروع إلى مختلف الأطراف المستفيدة منها، وعلم المحاسبة هو علم تسجيل وتبويب العمليات المالية، ولذلك يشتمل على النظم والطرق والمفاهيم والقواعد والأساليب التي تستعمل في تسجيل العمليات المالية للمشروع الاقتصادي، وتصنيف هذه المعلومات وتلخيصها وتحليلها وتفسيرها بحيث تمكن هذا المشروع من تحديد ادارته وتكلفته وتحديد نشاط المشروع من ربح وخسارة واستخراج المركز المالي له في نهاية الفترة المالية،

ولقد ساعد تطور المحاسبة إلى زيادة قدرتها في توفير معلومات دقيقة لإدارة المشروع لمساعدتها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات، الأمر الذي يؤدي لاستخراج قوائم مالية تعبر بشفافية ونزاهة وعدالة وصدق عن حقيقة الموقف المالي للمشروع، كما أن الإدارة الجيدة للمشروع وخاصة المشروع الصناعي سواء كان ذلك قطاع عام أو خاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة وبالتالي فالنفقات والمصاريف الخاصة بذلك الاستعمال وتمكن تلك القدرة في كفاءة مديري المشروع من استخدام الأدوات اللازمة استخداماً فعالاً، وأحد أهم تلك الأدوات الأساليب الحديثة للتكاليف التي تمكن من الرقابة على التكاليف الصناعية.

حيث ظهرت اتجاهات حديثة لاستخدام الأساليب الحديثة للتكاليف الرقابة على التكاليف الصناعية كإحدى الوسائل الهامة التي يلجأ إليها المحاسب للتعرف على المؤشرات الخاصة بالرقابة على التكاليف الصناعية، وتعمل في نفس المجال قد تنشأ نتيجة لتوسع حجم المشروعات وتعقيد العمليات المحاسبية وعدم تمكن المحاسبة من التعامل مع العمليات المالية كافة أو الارصدة الحسابية ما أدى إلى شيوع استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف كأداة لخفض التكاليف الصناعية، على المؤشرات الأساسية التي يحددها المحاسب قبل وضع برنامجه لتقييم الأداء المالي أو المحاسبي على تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف بطريقة عملية تساهم في الرقابة على التكاليف الصناعية.

2.1. مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في إنتاج المعلومات غير كافية للقيام بالرقابة على التكاليف في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم فلا بد من إنتاج أساليب حديثة تساهم بفعالية في إحكام الرقابة على التكاليف وتخفيضها، مما سبق يمكن صياغة تساؤلات الدراسة كما يلي:

- 1- ما هو أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) على الرقابة على المواد المباشرة؟
- 2- ماهي معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على المصروفات المباشرة؟

3.1. أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. تحديد مدى تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على المواد المباشرة.
2. دراسة مدى امكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على المصروفات المباشرة.
3. بيان كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف.

4.1. أهمية البحث:

أهمية علمية: المساهمة في تحديد المفاهيم والأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في الرقابة على التكاليف.
أهمية عملية: حاجة المنشآت الصناعية لتطبيق أساليب حديثة في الإنتاج والإدارة تحقيق الكفاءة الإنتاجية والاستخدام الأمثل للموارد للرقابة على التكاليف.

5.1. فرضيات البحث:

1. **الفرضية الأولى:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على المواد المباشرة.
2. **الفرضية الثانية:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على المصروفات المباشرة.

6.1. مناهج البحث:

يستعين الباحث بالمناهج الآتية:

- 1- المنهج الاستنباطي في تحديد محاور المشكلة وصياغة الفرضيات.
- 2- المنهج التاريخي لتحليل الدراسات السابقة وتتبع الظاهرة تاريخياً.
- 3- المنهج الوصفي للتعرف على الوضع القائم وعكس ما هو كائن على أرض الواقع التنظيري والتحليلي لاختبار البيانات المتوفرة.
- 4- المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات وتعميم النتائج.

7.1. حدود البحث:

تتمثل حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: الشركة الوطنية للصناعة
- الحدود الزمانية: تمثلها حدود 2021م

8.1. مصادر جمع البيانات:

- يتم جمع البيانات الثانوية من الكتب والمراجع والدوريات العلمية والدراسات السابقة ومواقع الانترنت.
- أما البيانات الأولية فيتم جمعها من خلال الاستبيان.

2. الدراسات السابقة

يستعرض الباحث في هذا الجزء بعض الدراسات السابقة التي أثير تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف من حيث موضوع الدراسة والهدف منها والفرضيات التي اختبارتها الدراسة والنتائج التي توصلت إليها الدراسة والاختلاف بين الدراسات السابقة ودراسة الباحثون من خلال الدراسات الآتية:-

دراسة: محمد (2016)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع تكلفة مدخلات الإنتاج بسبب تقلبات سعر العملات الامر الذي فرض على المنشآت الصناعية ضرورة البحث عن بدائل مناسبة لتخفيض تكلفة إنتاجها مع المحافظة على مستوى جودة المنتجات وتطرح الدراسة التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية كبديل للأنظمة المحاسبية وانظمة التكاليف التقليدية وسعى لبيان

¹ - محمد الناير محمد، دور التكامل بين نظم التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2016م.

دوره في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في المنشآت الصناعية، هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي وبيان دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي وكذلك بيان دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية، اتبع الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط إلى فعالية الرقابة على التكاليف وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي، يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى فعالية الرقابة وتعظيم الأرباح في القطاع الصناعي، توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات أهمها: يجب على الشركات الصناعية ان تتبنى تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية لمساهمة التكامل في فعالية الرقابة على التكاليف في القطاع الصناعي، ويجب على الشركات الصناعي تبني تطبيق التكامل بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية لمساهمة التكامل في تعظيم الأرباح في القطاع الصناعي من خلال الاستفادة من المميزات المتوفرة في النظامين في ذات الوقت.

دراسة: علي (2017م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية إدارة تكاليف المنتجات من خلال أسلوب القياس المرجعي لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة تكلفة المنتجات ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن أسلوب القياس المرجعي يؤثر على تحليل سلاسل القيمة وتحليل مسببات التكلفة وفي تحليل الموقف الاستراتيجي كما ان أسلوب القياس المرجعي يؤثر على تحقيق الريادة التكاليفية وزيادة جودة المنتجات كما يؤثر على تسعير المنتجات والابداع والابتكار في المنتجات وتسليم المنتج، من اهم التوصيات: ضرورة اهتمام المنشآت بتطبيق أسلوب القياس المرجعي لكي تتمكن المنشآت من زيادة فاعلية التحسين المستمر وزيادة القدرة التنافسية، ضرورة اهتمام المنشآت بتطبيق أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة.

دراسة: فاطمة (2019م)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية للمنشآت، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ابعاد التكلفة على أساس النشاط بعد التكلفة وبعد العمليات، في دعم ابعاد القدرة التنافسية (بعد الجودة والمرونة والابداع)، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط تحسن من جودة المنتجات، العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط تساهم في دعم المرونة، ضرورة توعية الإدارة العليا بأهمية نظام التكلفة على أساس النشاط العمل على تطوير انظمة التكاليف للحصول

1 - علي محمد على محمد، دور اسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين 2017م.

2 - فاطمة الهادي موسى، نظام التكاليف على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية للمنشآت رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2019م.

على معلومات أكثر دقة، تناولت الدراسة السابقة نظام التكاليف على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية للمنشآت، بينما تناولت الدراسة الحالية تقييم فاعلية أسلوب التكلفة على أساس زمن النشاط في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة في القطاع الصناعي، اوصت الدراسة بالاعتماد على مخرجات نظام التكاليف في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية، تحديد الأنشطة بوضوح حتى لا يتم انحراف نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وحساب معدل تكلفة شامل واحد للإدارة بأكملها.

3. مفهوم وأهمية وأهداف التكلفة المستهدفة

1.3 مفهوم التكلفة المستهدفة:

تعددت الكتابات والدراسات حول مفهوم التكلفة المستهدفة منها ما يلي:

هي مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة، والذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج وتقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء (1). كما عرفت بانها: ليست أسلوب قياس للتكلفة ولكنها برنامج لخفض التكلفة فهي ليست أسلوباً بسيطاً ولكنها نظام استراتيجي متكامل لإدارة الأرباح المستقبلية مع التركيز على إدارة التكلفة في مراحل تطوير وتصميم المنتج (2).

كما عرفت بانها " تعتبر العملية التي تهدف للوصول إلى النتائج المالية المرغوبة المنتج في توقيت معين من خلال خفض التكلفة وتحسين الربحية، فهي الفرق بين سعر البيع المرتقب وربحية المنشأة المخططة (3) كما عرفت بانها عملية منضبطة ومنظمة لتحديد وتحقيق تكلفة المسار الكامل للإنتاج والذي فيه يجب اتباع المنتج المقترح بوظائف واداء وجودة تم تحديدها مقدماً، وذلك لضمان تحقيق ربح معين من خلال بيع المنتج بسعر متوقع قبوله في السوق ولمدة معينة في المستقبل (4).

كما عرفت ايضا بانها " عبارة عن عملية ضبط وتحديد اجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل (5).

وعرفت ايضا بانها " نشاط تمارسه الإدارة بغرض تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع مراعاة التأكيد على ضمان وتحقيق جودة المنتجات وتحقيق رغبات العملاء الأخرى من خلال دراسة المقترحات المطروحة لخفض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والبحاث والتطوير المنتج ومن خلال فحص وتقييم التصورات المتاحة لخفض التكلفة.

وعرفها آخر بأنها "الاستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق النتائج المالية المخططة للمنتج عن طريق الإدارة الجيدة لخفض الفجوة التكاليفية بين رقم التكلفة المستهدفة للمنتج ورقم التكلفة الحالية له، بما يؤول إلى تحسين موقف ربحية المنشأة في المستقبل في ظل ظروف المنافسة الحادة (1).

1 - محمد حسن على مفتى، د. فريد عمر شيخ، مدى فعالية تطبيق مداخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية، دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بجدة (الاسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 42، العدد الثاني، 2005م) ص 429

2- Cooper, R, Lagmulder. R. "Target Cost New product Development product Level Target Costing" Journal of Cost management. Vol. 16. On mag.2002. p 5

3-د. محمد يوسف الكاشف، التأسيس النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة لمدخل الإدارة الربحية (القاهرة: مجلة الفكر

المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 2000م) ص 78.

4 - محمد يوسف الكاشف، التأسيس النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة لمدخل الإدارة الربحية (القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 2000م) ص 78

5 - سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة 2012م) ص 60

كما عرفت ايضا بانها "عبارة عن عملية ضبط وتحديد اجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل(2).

وعرفت ايضا بانها " نشاط تمارسه الإدارة بغرض تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع مراعاة التأكيد على ضمان وتحقيق جودة المنتجات و تحقيق رغبات العملاء الأخرى من خلال دراسة المقترحات المطروحة لخفض التكلفة اثناء مراحل التخطيط والبحاث والتطوير المنتج ومن خلال فحص وتقييم التصورات المتاحة لخفض التكلفة(3).

وعرفها آخر بأنها "الاستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق النتائج المالية المخططة للمنتج عن طريق الإدارة الجيدة لخفض الفجوة التكاليفية بين رقم التكلفة المستهدفة للمنتج ورقم التكلفة الحالية له، بما يؤول إلى تحسين موقف ربحية المنشأة في المستقبل في ظل ظروف المنافسة الحادة(4).

من خلال التعريف السابقة يعرف الباحثون التكلفة المستهدفة كما يلي:

- هي أسلوب إداري حديث يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج مع المحافظة على جودة المنتج، واشباع رغبات العملاء وذلك لتحقيق الربح المطلوب.
- هي اداة لضبط وتنظيم العملية الإنتاجية وما يتعلق من تكاليف وسعر بيع، وذلك لتحقيق القدرة التنافسية في المستقبل.
- هي نظام يهدف إلى تخطيط وخفض التكاليف وذلك لتحقيق وفورات حقيقية في تكاليف الإنتاج.

أهمية التكلفة المستهدفة:

- تتبع الحاجة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من طبيعة بيئة التصنيع المتقدمة التي تواجهها منشآت الأعمال في الوقت الحاضر، فقد اصبحت المنافسة التكاليفية الهادفة إلى خفض التكلفة تشكل احدى السمات الأساسية للمنافسة السائدة بين منشآت الأعمال(5). حيث ترجع أهمية التكاليف المستهدفة إلى الاعتبارات التالية:
1. يسعى نظام التكاليف المستهدفة إلى خفض التكلفة خاصة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج باعتباره المرحلة التي تكون تكلفتها على نسبة في تكلفة الإنتاج.
 2. يساعد نظام التكاليف المستهدفة في التعرف على اي المنتجات تحقق الأرباح المطلوبة، فهو بذلك يساعد الإدارة على صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع احد المنتجات او التوقف عنه(1).

1 - طارق تيسير، امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية الاردنية (القاهرة، مجلة البحوث التجارية العدد الاول، المجلد 36، جامعة الزقازيق، 2014) ص 135

2 - امجاد محمد الكومي، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل اسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق استراتيجية التميز التنافسي (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2008م) ص 79

3 - طارق تيسير، امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية الاردنية (القاهرة، مجلة البحوث التجارية العدد الاول، المجلد 36، جامعة الزقازيق، 2014) ص 135

4- Dwi. Larso et al. "Development of Amanutav Turing Flexibility Hierarachy rthrough Factor and Cluster Analysis" Journal of manufacturing Tehnology management Vol 20. No, 4 , 2009,p.36

5 - رعدة حسين عبد الحفيظ، دور التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة (القاهرة: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2011م) ص 136

3. يعتبر هذا النظام أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز على كافة الأبعاد المحددة والمؤثرة في التكلفة.
4. يهدف نظام التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة وأساسية بتأثير رغبات ومتطلبات العملاء والتي تشمل لجودة والتكلفة والزمن⁽²⁾.
- 4: تخفيض تكاليف الإنتاج من دون أي خسائر في الجودة عن طريق حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة⁵. إن التكلفة المستهدفة تعرف سعر البيع على أساس السعر الذي يحدده العميل.
5. تحفيز كل المشتركين في العملية الإنتاجية لصالح زيادة ربحية الشركة⁽³⁾.
6. تطوير اهتمام الشركة بملاحظة وتتبع كل من احتياجات العملاء وإداء المنافسين.
7. إنشاء نظام مكثف لإدارة الأرباح والتكاليف يربط الشركة بالموردين والعملاء عبر سلسلة القيمة.
8. محاولة تحقيق التكلفة من خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتج وقبل الإنتاج.
9. التركيز على التحسين المستمر لكل من تصميم المنتج والعمليات⁽⁴⁾.

بناءً على ما سبق يضيف الباحثان الهدف التالي:

1. عدم تجاوز تكلفة المنتج حداً معيناً.
2. ضمان التزام الشركة بحد معقول من الجودة في المنتج.
3. تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار مما يساهم في دعم المركز التنافسي للشركة.

3: أهداف التكلفة المستهدفة:

- تعمل التكلفة المستهدفة على تحقيق مجموعة من الأهداف منها ما يلي:
1. تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية للمنشأة.
 2. تحديد هامش الربح الذي تسعى الشركة له قبل طرح المنتج في السوق.
 3. إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.
 4. تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
 5. خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود⁽⁵⁾.
 6. تحديد التكلفة التي يجب الالتزام بها عند تصنيع المنتج إذا ما رغبت الشركة في تحقيق الربح المستهدفة وفي ضوء أسعار البيع المستهدفة.
 7. تحليل وتجزئة عمليات الإنتاج إلى مكوناتها وذلك لتحديد تكلفة مستهدفة لكل جزء⁽¹⁾.

1 - عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد، تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة (القاهرة: كلية التجارة، جامعة القاهرة 2009م)، ص 75

2 - حيدر علي المصري، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً (عمان: دار الباروزي للنشر والتوزيع، 2010م) ص 146

3 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية المتقدمة لأغراض وتصميم وتقييم الاداء وترشيد التكاليف (القاهرة: دار التعليم الجامعي، 2015م) ص 228

4 - جبر ابراهيم الداعور، أ. حسن عيسى ابو حمام، اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي للشركات (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، 2013م) ص 66

5 - محمد عبد الفتاح العشماوي محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث (عمان: دار الباروزي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2011م) ص 335 - 334

8. العمل على اشباع رغبات واحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات الجديدة في توقيت ملائم⁽²⁾.

9. الكفاءة في إدارة التكلفة من خلال التركيز على مكان وزمان بدء خفض التكلفة قبل حدوثها. رسم الخطة الاستراتيجية لتسعير المنتجات⁽³⁾.

بناءً على ما سبق يضيف الباحثون الأهداف التالية:

1. مساعدة الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهداف التكلفة والمزايا التنافسية للمنتجات.
2. دعم المنشأة في البقاء والنمو والاستمرار في سوق المنافسة السائدة.
3. إنتاج المنتج باعلى درجات الكفاءة والفعالية مع تخفيض تكلفة المنتج إلى ادنى مستوى ممكن.
4. التوصل إلى نتائج مالية مخططة من خلال الرقابة على التكاليف وتحسين الربحية.
5. الملائمة بين خفض التكلفة وخفض السعر وجودة المنتج.

ثانياً: طرق ومعوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

طرق قياس التكلفة المستهدفة (TC):

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقاً للعديد من الطرق التي تختلف بحسب الفلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخطتها الاستراتيجية ومدى اختلاف وتنوع المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة، ولعل الشائع من هذه الطرق ما يلي⁽⁴⁾:

1/ طرق الإضافة:

حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بإضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج طبقاً لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه وفي إطار ما يرغبه ويرتضيه المستهلكين وبمراعاة ما تضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة.

2/ طريق خفض:

حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بتخفيض ما يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برنامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلي.

3/ طريقة العامل المتحكم (السعر):

حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقاً للمعادلة التالية:
التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف.

¹ - حسين محمد، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، (القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد الثاني، جامعة عين شمس)، ص 514.

² - شوقي ناجي جوداء، إدارة اعمال، منظور كلى (عمان: دار حامد للنشر، 2000 م)، ص38

³ - محمد احمد الجزائر، الرقابة على التكاليف (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1991 م)، ص9

⁴ - محمد توفيق بلبغ، التكاليف المعيارية، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1996 م)، ص4

4/ طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة:

حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً لذلك يتحدى معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = التكاليف المعيارية هندسة قيمتها

الصعوبات التي تواجه المنشآت في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (T.C):

إن هذا النظام ورغم أهميته وجدواه يواجه بعض العقبات والصعوبات تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1/ مشكلات تتعلق بالنظم المحاسبية المتبعة ومنها ما يلي:

- النظم السائدة في القياس هي نظم تقليدية لا تواكب تطورات العصر.
- تعقد الإجراءات المستدنية.

2/ مشكلات تتعلق بالعاملين:

- عدم توفر الخبرة العلمية والعملية للكثير منهم.
- عدم المواكبة ومقاومة ومحاربة التغيير وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية.
- الكثافة العمالية الزائدة عن حاجات العمل.
- شدة الإرهاق.

3/ مشكلات تتعلق بالاستراتيجيات المتبعة في المنشأة.

- صعوبات تتعلق باستراتيجيات التنافس.
- صعوبات تنتج من عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة.

4/ الصراع التنظيمي:

حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين الأهداف⁽²⁾.

5/ التقلبات السوقية:

حيث يرتبط مفهوم التكلفة المستهدفة في المنشآت بالسوق الذي تعمل فيه أي أنه مفهوم موجه للمستهلك واحتياجاته ورغباته فإن حدوث أي تقلبات سوقية سريعة يعني فشل مفهوم التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك.

6/ يصعب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية.

7/ يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة، وقد تظهر نزاعات بين مختلف الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة⁽³⁾.

ولمعالجة هذه العقبات والمشاكل التي تحول دون التطبيق السليم لأسلوب التكلفة المستهدفة يرى الباحث أنه يجب مراعاة الآتي:

¹ - عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002 م)، ص4
² - رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف (القاهرة: دار النهضة العربية للطباعة والنشر 1999 م)، ص16
³³ - ابراهيم محمد السباعي، نظم التكاليف تصميم وتطبيق ورقابة، دار الثقافة العربية، ص 1987م، ص273.

- أ. تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها.
- ب. يجب على الجهات المختصة اختيار الأفراد الذين تتوفر لديهم الكفاءة العلمية والعملية المناسبة مع ضرورة وجود عملية تعليمية مستمرة لضمان نجاح مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في جميع مراحلها.
- ج. يجب على الإدارة العليا إشباع استراتيجيات واضحة لمعرفة اتجاهات المنافسين والسوق والمستهلكين ليحقق الأسلوب الأهداف المرجوة منه.
- د. محاولة تقليل واحتواء الفراغات التنظيمية داخل المنشأة من خلال التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة TC.
- و. كما يجب على الإدارة العليا والأطراف المعنية بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من وضع خطط واستراتيجيات بديلة نجاة كافة الأطراف الأخرى (كالمنافسين، والسوق، والعلاء) والرجوع عند ظهور تقلبات سوقية لم تكن في الحسبان وذلك بهدف ضمان ديمومة واستمرارية النظام في تحقيق أهدافه.

ثالثاً: الرقابة على التكاليف الصناعية

مفهوم الرقابة: تعتبر الرقابة إحدى وظائف الإدارة ومظهراً لما لوظيفة الرقابة من أهمية في هذا الموضوع فسوف يتناول الباحث في هذا الجانب مفاهيم الرقابة المختلفة. عرفها كاتب بأنها: العمل المكرس لتحقيق تطابق العمليات مع الأهداف والغايات التي سبق تحديدها، هذا بالإضافة إلى أن الرقابة تشتمل على عمليات قياس أداء المرؤوسين والمنظمة وتصميمها للتأكد من ان الأهداف والخطط المرسومة قد نفذت بشكل سليم⁽¹⁾.

ويرى آخر ان الرقابة هي إجراءات بمقتضاها يتم التأكد من أن الأهداف المخططة والسياسات الموضوعية والاجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وان نتائج ذلك التنفيذ هي في الحدود المخطط لها⁽²⁰⁾

كذلك عرفها آخر بانها: عبارة عن جهد منظم لوضع معايير للأداء بناءً على الأهداف المخططة وتصميم نظم للتغذية العكسية للمعلومات ومقارنة الأداء الفعلي مقابل المعايير الموضوعية مسبقاً وتحديد ما إذا كانت هناك انحرافات وقياس اهميتها واتخاذ اي إجراء ضروري لضمان ان موارد المنشأة يتم استخدامها بأعلى كفاءة وفاعلية ممكنة لتحقيق أهدافها الكلية⁽²¹⁾

وعرفها آخر بانها: العمل المستمر على تحقيق التكامل المنشود بين الأداء الفعلي والأداء المخطط⁽²²⁾

يرى الباحثان بان الرقابة يمكن تعريفها بانها" الوظيفة التي يقوم بها رئيس لمجموعة من الأفراد أو المرؤوسين وذلك بغرض قياس وتصحيح ادائهم لغرض التأكد من ان أهداف المنشأة والخطط الموضوعية لبلوغها قد تحققت ونفذت.

مفهوم الرقابة على التكاليف:

عرفت من قبل معهد المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف بإنجلترا بانها نظام لضبط التكلفة لتشغيل منشأة معينة، وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة⁽²³⁾

كما عرفها كاتب بقوله الرقابة على التكاليف: هي المقدرة على اخضاع التكاليف لسلوك مخطط⁽²⁴⁾

كذلك عرفها آخر بانها تحقيق أهداف المنشأة بأقل تكاليف ممكنة⁽²⁵⁾

¹ - محمد ابراهيم وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحدودة مقدماً، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2001م، ص17

الرقابة على التكاليف هي من أهم المجالات التي تتطلب تطبيق الرقابة عليها وهي من أهم وظائف الإدارة، والرقابة على التكاليف والوظائف الإدارية الأخرى هي وظائف متجددة ومستمرة ببقاء المنشأة وفي وظيفة الرقابة على التكاليف تظهر أهمية محاسب التكاليف كمنظم وموجه للإدارة في الاتجاه الصحيح، ويتضح لنا ان لمحاسب التكاليف تدخل هام بمقدراته وخبرته في مساعدة الإدارة في تنفيذ وظيفتها الرقابية(26).

عرفت من قبل معهد المحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف بإنجلترا بالآتي: هي نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة وذلك من خلال نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة، كما عرفها بعض الكتاب (الرقابة على التكاليف هي المقدرة على اخضاع التكاليف لسلوك مخطط).

من التعريفات السابقة نجد ان الرقابة على التكاليف تقوم على ما يلي:

1. وضع خطة التكلفة: وذلك وفقاً لأسلوبين:
 - أ) ربط التكاليف بفترة زمنية وتطبيق أسلوب التكاليف المعيارية.
 - ب) ربط التكاليف بفترة زمنية وتطبيق أسلوب الموازنة التخطيطية.
2. تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل بالوحدة الاقتصادية التي تم وضع خطة التكلفة لها.
3. يقوم نظام التكاليف بالوحدة الاقتصادية بتنفيذ نظام الرقابة على التكاليف وخاصة:
 - أ. تبويب التكاليف الفعلية بالطريقة التي تساعد في تحديد البيانات الفعلية للإنتاج.
 - ب. تحديد الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الانحرافات.
 - ج. التعرف على مسببات الانحرافات وذلك لمساعدة وتعاون جميع المستويات الإدارية.
 - د. تقديم التقارير اللازمة لإدارة الوحدة لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بإجراءات تصحيح الانحرافات(27).

مقومات الرقابة على التكاليف:

من خلال المفاهيم السابقة يتبين ان الرقابة على التكاليف تقوم على الآتي:

1. وضع خطة للتكلفة.
2. تجميع البيانات الفعلية عن تكاليف التشغيل: ويتم ذلك في داخل الوحدة الاقتصادية والتي تم وضع خطة التكلفة لها.
3. يقوم نظام التكاليف بالوحدة الاقتصادية بتنفيذ نظام الرقابة على التكاليف وخاصة:
 - أ. تبويب التكاليف الفعلية بالطريقة التي تساعد في تحديد البيانات الفعلية للإنتاج.
 - ب. تحديد الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الانحرافات.
 - ت. التعرف على مسببات الانحراف وذلك بمساعدة وتعاون جميع المستويات الإدارية.
 - ث. تقديم التقارير اللازمة لإدارة الوحدة، لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بإجراءات تصحيح الانحرافات.

أهمية الرقابة على التكاليف:

لا تستطيع اي منشأة ان تعمل بصورة خالية تماماً من الرقابة على تكاليفها لذلك تظهر أهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بوظيفته التخطيطية(28).

فهي وسيلة المدير للتأكد من تحقيق الأهداف ووضع الخطط موضع التنفيذ بالنمط المرسوم كما ان الرقابة على التكاليف تتيح للمدير امكانية الكشف عن العوائق التي تقف إزاء تنفيذ الخطط، وتشعره في الوقت المناسب بضرورة تعديلها بشكل كلي او الاخذ بإحدى الخطط البديلة كما ان شأن الرقابة هو شأن التخطيط فهي تنظر إلى الامام اذ ان أفضل انواع الرقابة هي القدرة على تصحيح الاخطاء ومعالجة الانحرافات بعد وقوعها.

أهداف الرقابة على التكاليف:

تعتبر عملية الرقابة على التكاليف جزء رئيسياً من وظيفة الرقابة الإدارية في المنشأة الاقتصادية ولا شك أن تحقيق رقابة فعالة على تكاليف المنشأة يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. الحد من إزالة الضياع والاسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة للمشروع.
2. العمل على خلق الابتكار والتجديد لدى الافراد العاملين بصالات الإنتاج او مراكز التشغيل او مراكز الخدمات في المنشأة.
3. ايجاد نظام فعال لحوافز العاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف.
4. تخفيض تكاليف الإنتاج "التشغيل" إلى المستوى الذي يحقق الحجم المستهدف من الإنتاج.
5. تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة او تخفيض معدلات التكاليف بها.
6. اجراء الدراسات التشخيصية المستمرة عن التكاليف بالمنشأة.
7. تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد ادخالها على أساليب الإنتاج أو مصادر المواد الخام أو منافذ البيع والتوزيع، او تكوين هيكل العمالة (29).

4. تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تمهيد:

يحتوي هذا المبحث على إجراءات البحث الميدانية، الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث، تحليل بيانات البحث، (البيانات الشخصية، البيانات الأساسية)، بالإضافة لاختبار فرضيات البحث.

1.4. إجراءات البحث الميدانية

يشتمل هذا المبحث على الإجراءات التي اتبعتها الباحثة في التخطيط للدراسة الميدانية موضحة خطوات تصميم استمارة البحث وصف لمجتمع وعينة البحث وتقييم أدوات القياس من خلال اختبارات الصدق الظاهري والاتساق الداخلي بالإضافة إلى توضيح الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات. وذلك على النحو التالي.

أولاً: تصميم استمارة البحث:

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه البحث قامت الباحثة بتصميم استبانة لمعرفة (أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف. (دراسة ميدانية على الشركة الوطنية) والاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة البحث ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

ولقد اتبع الباحث خلال عملية بناء أداة البحث الخطوات التالية:

1. الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع البحث والاطلاع على ما كتب (أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

(TC) في الرقابة على التكاليف. (دراسة ميدانية على شركة الصناعات الوطنية) من الدراسات السابقة.

2. قام الباحث بعرض أداة البحث بصورتها الأولية على الأستاذ المشرف على البحث، كما تم الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم وإصدار أحكامهم على الأداء من حيث مدى اتساق الفقرات مع فروض البحث وفي ضوء ملاحظاتهم.

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة وهي النوع، العمر، الحالة الاجتماعية المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة، الخبرة العملية، التدريب.

القسم الثاني: يحتوي على عدد (15) عبارة موزعة على النحو التالي:

جدول (1/4) توزيع فرضيات الاستبانة

الرقم	الفرضية	عدد العبارات
1	هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على المواد المباشرة.	5
2	هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على المصروفات المباشرة.	5
	المجموع	10

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

وقد طلب من أفراد عينة البحث أن يحددوا إجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) ولقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات البحث. كما تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسوب للتحليل الإحصائي وذلك على النحو التالي:

جدول (2/4) تمثيل المتغيرات الوصفية بمتغيرات رقمية

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الرقم	5	4	3	2	1

وقد تم تصحيح المقياس المستخدم في البحث كالآتي:

$$- \text{الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات } = \frac{(5+4+3+2+1)}{5} = 3$$

والأوساط المرجحة لهذه الأوساط كما في الجدول (3/4)، والذي يوضح الأوزان والأوساط المرجحة لخيارات إجابات أفراد العينة.

جدول (3/4) الوزن والوسط المرجح لمقياس البحث

الخيار	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.79-1	2.59-1.8	3.39-2.6	4.19-3.4	5-4.20

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

ثانياً "تقييم أدوات القياس"

(1). اختبارات صدق محتوى المقياس: تم إجراء اختبار صدق المحتوى لعبارات المقاييس من خلال تقييم صلاحية المفهوم وصلاحية أسئلته من حيث الصياغة والوضوح والتي قد ترجع إما إلى اختلاف المعاني وفقاً لثقافة المجتمع أو نتيجة لترجمة المقاييس من لغة إلى أخرى حيث قام الباحث بعرض الاستبانة على عدد (5) من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال البحث، لتحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين عبارات كل مقياس ثم قبول وتعديل بعض العبارات، وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين ثم إجراء التعديلات التي افترضت عليه، فيما أشار العدد الآخر من المحكمين أن الاستبانة بشكلها الحالي مستوفية لشروط البحث.

(2). اختبارات الاتساق والثبات الداخلي للمقاييس المستخدمة (درجة مصداقية البيانات): يقصد بثبات المقاييس درجة خلو المقاييس من الأخطاء أي درجة الاتساق الداخلي بين العبارات المختلفة والتي تقيس متغير ما، والثبات يعني الاستقرار أي الحصول على نفس القيم عند إعادة استخدام أداة القياس وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة المقياس. وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه. لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على الأسئلة تم احتساب معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصداقية على إجابات المستجيبين لجميع محاور للاستبانة وجاءت نتائج التقدير كما هو موضح في الجدول التالي:

جداول نتائج تحليل الثبات لمقاييس البحث مبيناً قيم معامل الفاكرونباخ لمفاهيم البحث:

جدول (4/4) نتائج اختبار الفاكرونباخ لعبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبارة	الفا كرونباخ
1	يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.	0.62
2	يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.	0.61
3	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في حذف الأنشطة إلى لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.	0.60
4	يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة.	0.62

0.64	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في توفير معلومات مفصلة عن المواد وإحكام الرقابة على المواد المباشرة.	5
0.62	معامل الثبات للفرضية ككل	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

من الجدول (4/4) نتائج اختبار الثبات أن قيم الفاكرونباخ لجميع عبارات الفرضية الأولى مساوي لـ (60%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدة أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ للمقياس الكلي (0.62) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمد عليها البحث لقياس الفرضية الأولى تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف البحث وتحليل نتائجها.

جدول (5/4) نتائج اختبار الفا كرونباخ لعبارات الفرضية الثانية:

الرقم	العبارة	الفا كرونباخ
1	تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.	0.65
2	يؤدي عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة إلى عدم وجود رقابة كافية على التكاليف.	0.63
3	لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.	0.69
4	ساهم عدم تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها.	0.65
5	عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.	0.63
	معامل الثبات للفرضية ككل	0.65

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

من الجدول (5/4) نتائج اختبار الثبات أن قيم الفاكرونباخ لجميع عبارات الفرضية الثالثة أكبر من (60%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدة أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفا كرونباخ للمقياس الكلي (0.65) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمد عليها البحث لقياس متغير الفرضية الثالثة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف البحث وتحليل نتائجها.

2.4. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بشركة سكر كنانة المحدودة ونظراً لتعذر استخدام أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات لاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة فقد تم الاعتماد على أسلوب العينة حيث تم اختيارها من مجتمع الدراسة الموضح في

الفقرة السابقة عن طريق أسلوب العينة العشوائية وهي إحدى العينات الاحتمالية والتي تتيح فرص متساوية للاختيار بين مفردات مجتمع حيث تم توزيع عدد (50) استمارة للمجتمع موضع الدراسة وتم استرداد عدد (47) استمارة بنسبة استرداد بلغت (94)% وفيما يلي جدول يوضح توزيع عينة الدراسة.

جدول (6/4) الاستبيانات الموزعة والمعادة

النسبة	العدد	البيان
100%	50	الاستبيانات الموزعة
94%	47	الاستبيانات التي تم إرجاعها
0%	0	الاستبيانات التي لم يتم إرجاعها
6%	3	الاستبيانات غير صالحة للتحليل
94%	47	الاستبيانات الصالحة للتحليل

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

3.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل بيانات البحث الميدانية:

(1). الأساليب الإحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع البحث وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة.

(2). الوسط الحسابي:

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس متوسط إجابات عبارات البحث حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة موافق بشدة والوزن 4 لعبارة موافق والوزن 3 لعبارة محايد والوزن 2 لعبارة لا أوافق والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة

(3). الانحراف المعياري:

تم استخدامه لقياس مدى تجانس إجابات الوحدات المبحوثة ولقياس الأهمية النسبية لعبارات محاور الاستبانة.

(4). استخدام اختبار (كاي تربيع)

وتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض البحث عند مستوى معنوية 5% ويعني ذلك انه إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية المصاحبة لقيمة مربع كاي المحسوبة أقل من 5% يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض البحث) صحيحاً. أما إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية المصاحبة لقيمة مربع كاي أكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل (فرض) البحث غير صحيح.

(5). تحليل الانحدار:

وتم استخدامه لاختبار أثر كل متغير مستقل على المتغير التابع لاختبار فروض البحث. وتم اعتماد على قيمة (t) حيث كانت قاعدة القرار هي قبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية، أو تكون قيمة الدلالة الإحصائية المصاحبة لقيمة (ت) المحسوبة أقل من 0.05.

(6). اختبار ألفا كرنباخ:

وتم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات البحث للتحقق من صدق الأداء، ويعد المقياس جيداً وملائماً إذا زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (60%)، والذي يقاس وفقاً للمعادلة التالية (30)

$$\text{معامل الثبات} = \frac{N}{[1 - \text{مع } 2\text{ع} \text{ ن}]} = \frac{N}{1 - 2\text{ع}}$$

حيث (ن) ترمز إلى العدد الكلي لمفردات الاختبار.

(2ع) ترمز إلى تباين درجات كل مفردة من مفردات الاختبار.

(مع 2ع) ترمز إلى مجموع تباين درجات جميع المفردات.

ثانياً: التوزيع التكراري لعبارات البحث

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على المواد المباشرة.

جدول (7/4) التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين حول عبارات الفرضية الأولى:

العبرة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لأوافق بشدة
1-يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.	التكرار	27	17	3	-	-
	النسبة%	57.4	36.2	6.4	-	-
2-يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.	التكرار	16	25	5	1	-
	النسبة%	34	53.2	10.6	2.1	-
3- يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.	التكرار	24	14	6	3	-
	النسبة%	51.1	29.8	12.8	6.4	-
4-يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة.	التكرار	17	21	5	1	3
	النسبة%	36.2	44.7	10.6	2.1	6.4
5-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في توفير معلومات مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة.	التكرار	18	22	6	1	-
	النسبة%	38.3	46.8	12.8	2.1	-

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

يتضح من الجدول (7/4) ما يلي:

- 1- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة. بلغت (93.6%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.4%) بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (0%).
- 2- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.. بلغت (87.2%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.6%) بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (2.1%).
- 3- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة. بلغت (80.9%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.8%) بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (6.4%).
- 4- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أنه يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة.. بلغت (80.9%)، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8.5%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.6%).
- 5- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في توفير معلومات مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة. بلغت (85.1%)، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (2.1%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.8%).

ثالثاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار مربع لعبارات الاستبانة

الجدول (8/4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	النتيجة
1-يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.	4.51	0.621	1	أوافق بشدة
2-يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.	4.19	0.711	4	أوافق
3-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.	4.25	0.920	2	أوافق بشدة
4-يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة.	4.02	1.073	5	أوافق

أوافق	3	0.824	4.19	5-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في توفير معلومات مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة.
أوافق		0.829	4.23	المتوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

يتضح من الجدول (8/4) ما يلي:

1. أن غالبية العبارات التي تعبر عن عبارات الفرضية يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على غالبية العبارات التي تعبر عن الفرضية الأولى.
2. أهم عبارة من عبارات الفرضية هي العبارة (يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة)، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.51) وبانحراف معياري (0.621).
3. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة..) حيث بلغ متوسط العبارة (4.02) بانحراف معياري (1.073).
4. كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.23) وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون غالبية جميع العبارات التي تقيس عبارات الفرضية، وبانحراف معياري (0.829) مما يدل على تمركز القيم حول وسطها الحسابي.

جدول (9/4) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

التفسير	الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	العبارة
دالة	0.000	2	18.55	1-يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.
دالة	0.000	3	30.19	2-يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.
دالة	0.000	3	22.53	3-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.
دالة	0.000	4	34.38	4-يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة.
دالة	0.000	3	24.91	5-يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في توفير معلومات

				مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة.
دالة	0.000	3	26.11	قيمة مربع كاي الأحادية للمحور

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

يتضح من الجدول (9/4) ما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (18.55) عند درجات حرية (2) ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.
 2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (30.19) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.
 3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (22.53) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.
 4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (34.38) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الذين لم يبدوا إجابات محددة على أنه يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة.
 5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (24.91) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في توفير معلومات مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة.
 6. كما بلغت قيمة مربع كاي الأحادية للفرضية الأولى (26.11)، بدرجات حرية (3)، ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على جميع عبارات الفرضية الأولى.
- الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والرقابة على المصروفات.

جدول (10/4) التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين حول عبارات الفرضية الثانية:

العبرة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1-تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.	التكرار	19	14	12	1	1
	النسبة%	40.4	29.8	25.5	2.1	2.1
2-تقوم شركة كنانة بخطة لتطوير وزيادة منتجاتها بصورة جيدة ومبتكرة لتحسين جودة الأداء المالي	التكرار	9	21	15	2	-
	النسبة%	19.1	44.7	31.9	4.3	-
3-لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.	التكرار	10	17	15	5	-
	النسبة%	21.3	36.2	31.9	10.6	-
4-ساهم عدم تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها.	التكرار	14	20	12	1	-
	النسبة%	29.8	42.6	25.5	2.1	-
5-عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.	التكرار	16	20	7	3	1
	النسبة%	34	42.6	14.9	6.4	2.1

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

يتضح من الجدول (10/4) ما يلي:

- 1- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات. بلغت (86.5%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (5.4%) بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8.1%).
- 2- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن تقوم الشركة الوطنية بخطة لتطوير وزيادة منتجاتها بصورة جيدة ومبتكرة لتحسين جودة الأداء المالي بلغت (81.1%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.5%) بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (5.4%).
- 3- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب

الرقابة على المصروفات. بلغت (64.8%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.6%) بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (13.5%).

4- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أنه ساهم عدم تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها. بلغت (78.3%)، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8.1%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.5%).

5- أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات. بلغت (59.4%)، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (10.8%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (29.7%).

ثالثاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار مربع لعبارات الاستبانة

الجدول (11/4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثانية

النتيجة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
أوافق	1	0.977	4.04	1-تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.
أوافق	4	0.805	3.78	2-يؤدي عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة إلى عدم وجود رقابة كافية على التكاليف.
أوافق	5	0.934	3.68	3-لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.
أوافق	3	0.872	3.97	4-ساهم عدم تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها.
أوافق	2	0.978	4.00	5-عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.
أوافق		0.913	3.89	المتوسط

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

يتضح من الجدول (11/4) ما يلي:

- 1- أن غالبية العبارات التي تعبر عن عبارات الفرضية يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على غالبية العبارات التي تعبر عن الفرضية الثالثة.
- 2- أهم عبارة من عبارات الفرضية هي العبارة (تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.)، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.04) وبانحراف معياري (0.977).
5. وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.) حيث بلغ متوسط العبارة (3.68) بانحراف معياري (0.934).
6. كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.89) وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون غالبية جميع العبارات التي تقيس عبارات الفرضية، وبانحراف معياري (0.913) مما يدل على تمركز القيم حول وسطها الحسابي.

جدول (12/4) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة

التفسير	الدالة الإحصائية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	العبارة
دالة	0.000	4	27.78	1-تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.
دالة	0.001	3	16.91	2-يؤدي عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة إلى عدم وجود رقابة كافية على التكاليف.
دالة	0.061	3	7.38	3-لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.
دالة	0.001	3	16.04	4-ساهم عدم تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها.
دالة	0.000	4	29.06	5-عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.
دالة	0.012	3.4	19.43	قيمة مربع كاي الأحادية للمحور

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبيان 2022م

يتضح من الجدول (12/4) ما يلي:

- 1- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (27.78) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.
- 2- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (16.91) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة إحصائية (0.001) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يؤدي عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة إلى عدم وجود رقابة كافية على التكاليف.
- 3- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (7.38) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة إحصائية (0.061) وهي أكبر من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.
- 4- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (16.04) عند درجات حرية (3) ومستوى دلالة إحصائية (0.001) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الذين لم يبدوا إجابات محددة على أنه ساهم عدم تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها.
- 5- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (29.06) عند درجات حرية (4) ومستوى دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.
- 6- كما بلغت قيمة مربع كاي الأحادية للفرضية الأولى (19.43)، بدرجات حرية (3.4)، ومستوى دلالة إحصائية (0.012) وهي أقل من (5%)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على جميع

5. النتائج:

- 1- يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج في الرقابة على المواد المباشرة.
- 2- يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتحقيق الرقابة على المواد المباشرة.
- 3- يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في توفير معلومات مفصلة عن التكاليف وإحكام الرقابة على المواد المباشرة.
- 4- يساعد تقدير التكلفة المستهدفة (TC) بإضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج في الرقابة على الاجور.

5- يساهم تقدير التكلفة المستهدفة (TC) في برنامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلي في الرقابة على الأجور.

6- يؤدي تقدير التكلفة المستهدفة (TC) طبقاً لذلك يتحدى معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها في الرقابة على الأجور.

7- تؤدي التقلبات السوقية السريعة إلى فشل مفهوم التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق رغبات المستهلك وعدم تحقيق الرقابة على المصروفات.

8- عدم التحديد الواضح والدقيق للمسئوليات الواجبات وحدود السلطة وكافة الأطراف ذات الصلة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يؤدي إلى ضعف الرقابة على المصروفات.

9- ساهم عدم تصميم نظم محاسبية مواكبة وتتوفر فيها درجة عالية من الوضوح والبساطة حتى يسهل فهمها على مستخدميها.

6. التوصيات:

1- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) أكثر واقعية من أنظمة التكاليف التقليدية حيث يركز في الرقابة على المواد المباشرة.

2- يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في تحقيق ربحية معقولة للشركة بدون اللجوء لزيادة الأسعار من خلال الرقابة على المواد المباشرة.

3- يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بدرجة كبيرة وأساسية بتأثير رغبات وطلبات العملاء عند تحديد سعر البيع المستهدف الرقابة على الأجور.

4- يساعد تقدير التكلفة المستهدفة (TC) بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف في الرقابة على الأجور.

5- يؤدي عدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة إلى عدم وجود رقابة كافية على التكاليف.

5- لا يمكن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية يصعب الرقابة عليها في غياب الرقابة على المصروفات.

7. قائمة المصادر والمراجع

1- محمد، محمد الناصر. (2016م). دور التكامل بين نظم التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة

على التكاليف وتعظيم ربحية المنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

2- محمد، علي. (2017م). دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين.

3- موسى، فاطمة الهادي. (2019م). نظام التكاليف على أساس النشاط ودوره في دعم القدرة التنافسية للمنشآت رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

4- مفتي، محمد حسن علي؛ شيخ، د. فريد عمر. (2005م). مدى فعالية تطبيق مداخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت

الصناعية، دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بجدة، ص 429. (الاسكندرية: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 42، العدد الثاني).

- 5- Cooper, R, Lagmulder. R. (2002). "Target Cost New product Development product Level Target Costing " Journal of Cost management. Vol. 16. p 5
- 6- الكاشف، محمد. (2000م). التأسيس النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة لمدخل الإدارة الربحية (القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، ص 78)
- 7- هلال، سمير. (2012م). دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، ص 60)
- 8- تيسير، طارق. (2014م). امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية الاردنية (القاهرة، مجلة البحوث التجارية العدد الاول، المجلد 36، جامعة الزقازيق، ص 135).
- 9- الكومي، امجاد. (2008م). تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق استراتيجية التمييز التنافسي (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، ص 79).
- 10- تيسير، طارق. (2014). امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية الاردنية (القاهرة، مجلة البحوث التجارية العدد الاول، المجلد 36، جامعة الزقازيق، ص 135).
- 11-Dwi. Larso et al. (2009). Development of Amanutav Turing Flexibility Hierarachy rhrough Factor and Cluster Anolysis" Journal of manufacturing Tehnology management Vol 20. No, 4, p.36
- 12- عبد الحفيظ، رعدة. (2011م). دور التكلفة المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة (القاهرة: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الثاني، ص 136).
- 13- عبد الحميد، عبد الحميد عبد المنعم. (2009م). تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة (القاهرة: كلية التجارة، جامعة القاهرة ص ص 75).
- 14- المصري، حيدر علي. (2010م). إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً (عمان: دار الباروزي للنشر والتوزيع، ص 146).
- 15- عبد اللطيف، ناصر نور الدين. (2015م). المحاسبة الإدارية المتقدمة لأغراض وتصميم وتقييم الاداء وترشيد التكاليف (القاهرة: دار التعليم الجامعي، ص 228).
- 16- الداغور، جبر؛ أبو حمام، حسن عيسى. (2013م). اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي للشركات (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، ص 66).
- 17- العشماوي، محمد (2011م). محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث (عمان: دار الباروزي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص 335 – 334).
- 18- محمد، حسين. (د.ت). إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، (القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد الثاني، جامعة عين شمس، ص 514).
- 19- جودا، شوقي ناجي. (2000م). إدارة اعمال، منظور كلي، عمان: دار حامد للنشر، ص 38)
- 20- الجزار، محمد. (1991م). الرقابة على التكاليف، القاهرة: مكتبة عين شمس، ص 9)

- 21- بلبع، محمد. (1996م). التكاليف المعيارية، القاهرة: مكتبة الشباب.
- 22- مرعى، عبد الحي. (2002م). محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص4
- 23- غنيم، رمضان. (1999م). الرقابة على التكاليف، القاهرة: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ص16
- 24- السباعي، ابراهيم محمد. (1987م). نظم التكاليف تصميم وتطبيق ورقابة، دار الثقافة العربية، ص273.
- 25- محمد ابراهيم وآخرون. (2001م). أنظمة محاسبة التكاليف المحدودة مقدماً، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، ص17.
- 26- علام، صلاح الدين. (2000م)، القياس والتقويم التربوي والنفسي، أساسياته وتطبيقاته المعاصرة، القاهرة، دار الفكر العربي، ص 165.

Doi: doi.org/10.52133/ijrsp.v4.40.15