

مدى توافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم

د. جعفر عثمان الشريف - جامعة المجمعة - المملكة العربية السعودية .

مستخلص الدراسة:

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم كمدخل حديث في إدارة التكاليف. اشتملت عينة الدراسة على عدد (17) شركة صناعية موزعة على محليات ولاية الخرطوم، حيث تم توزيع استبانة على عينة من المدراء الماليين ورؤساء الحسابات والمحاسبين الماليين ومحاسبي التكاليف. تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام عدد من الأساليب الاحصائية بغرض اختبار الفرضيات. توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها أن إدارات الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم على درجة كبيرة من الوعي والإدراك بمفاهيم وطرق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، وأن بيئة الأعمال الصناعية، والأنظمة المحاسبية في الشركات الصناعية ملائمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها إجراء المزيد من البحوث والدراسات بما يعزز من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، والعمل على إزالة المعوقات التي تحول دون تبني وتطبيق الشركات الصناعية لأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال نشر ثقافة الإبداع والتطور، والعمل بروح الفريق الواحد.

**الكلمات المفتاحية:** التكلفة، التكلفة المستهدفة، الشركات الصناعية، إدارة التكاليف.

**Abstract:**

The study aimed to identify Extent of Ingredients Availability application of target Costing method in the industrial companies working in Khartoum state as a modern Entrance costing management. The sample of the study consisted of (17) industrial companies distributed in the state of Khartoum, Localities. A questionnaire was distributed to a sample of financial managers, heads of accountants, financial accountants and cost accountants. The study data were analyzed using a number of statistical methods for hypothesis testing. The study reached a number of results, such as the industrial companies in the Khartoum state were a large degree of awareness and understanding the concepts and applying target Costing method, And the industrial business environment, and accounting systems in industrial companies suitable to apply the of target costing method. Recommendations, including carrying out more research and studies to enhance the application of the target costing method, and work to remove obstacles that prevent the adoption and application of industrial companies to the Target Costing method by spreading the culture of innovation and development, and work in team spirit.

**Keywords:** Cost, Target Cost, Industrial Companies, Cost Management.

## أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

## المقدمة:

تتميز البيئة الصناعية في عصرنا الحاضر بالمنافسة الشديدة والتطورات التكنولوجية المتسارعة مما أدى الى قصر دورة حياة المنتجات، ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة وذات جودة عالية. وتسعى كل مؤسسة في هذا المحيط التنافسي الى إشباع رغبات أكبر عدد ممكن من عملائها وذلك بتعظيم حصتها في السوق، وإهمال ذلك قد يؤدي بها الى الخروج من دائرة المنافسة. إن التحكم في التكلفة أصبح سلاحاً تنافسياً مهماً فهو يجعل أداءها في إنتاج السلع والخدمات بالتكاليف المناسبة، مما أدى الى ظهور أساليب حديثة في التكاليف تعمل على دراسة البيئة والوضع التنافسي وتضع الرؤية والأهداف الاستراتيجية الكفيلة بتحقيق تلك الأهداف والعمل على تقييم النتائج. إن القطاع الصناعي في السودان ليس بعيداً عن مخاطر المواجهة المباشرة والمنافسة مع الشركات العالمية سواء في السوق المحلي أو الأسواق العالمية. ويعتبر القطاع الصناعي أحد أهم القطاعات المتأثرة بالمنافسة الخارجية خصوصاً أنه لا توجد أي حماية تذكر للصناعة المحلية، عليه فإن الشركات الصناعية في السودان تواجه منافسة قوية مع الشركات العالمية التي تفوقها قدرة في الجوانب المالية والإدارية والتكنولوجية. ويمكن القول أن قطاع الصناعة في السودان يعيش في بيئة بالغة التعقيد بسبب التغيرات السريعة والتي أصبحت سمة مميزة في بيئة التصنيع الحديثة مما قد يهدد بقاءها أو تقليل فرص نجاحها على الأقل. وفي هذه الدراسة سوف يتم دراسة مدى توافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم.

## مشكلة الدراسة:

تواجه الشركات الصناعية في السودان العديد من التحديات التي تهدد بقاءها في ظل المنافسة الشديدة في السوق المحلي والأجنبي، الأمر الذي يتطلب تبني وتطبيق أساليب حديثة في حساب تكاليف المنتجات والخدمات نتيجة عجز الأنظمة التقليدية عن ذلك. عليه ومما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: هل تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم؟.

ويتمتع من التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد وعي كافئ وإدراك كامل من قبل الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟.
2. هل تتوفر بيئة الأعمال الملائمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم؟.
3. هل يتوفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم؟.

## أهمية الدراسة:

يشهد القطاع الصناعي في السودان تطورات كبيرة نتيجة الانفتاح الاقتصادي، كما يعيش في بيئة تتصف بالتغيرات السريعة والمنافسة الشديدة في السوق المحلي والأسواق العالمية. وتبرز الأهمية العلمية للدراسة

كونها تتناول موضوعاً حديثاً في مجال محاسبة التكاليف وهو أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية، حيث يتوقع أن تسهم الدراسة في سد النقص في أدبيات الموضوع، حيث تعاني المكتبة السودانية على حسب علم الباحث من ندرة الدراسات والبحوث في مجال التكلفة المستهدفة. كما تكمن الأهمية العملية للدراسة في لقاءها الضوء على مدى توافر مقومات تطبيق الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لأسلوب التكلفة المستهدفة. ومن المؤمل أن تخرج الدراسة بعدد من التوصيات التي من شأنها أن تدعم التطبيق السليم لأسلوب التكلفة المستهدفة.

#### اهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية من خلال:

1- التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث من الأساليب الحديثة من حيث المفهوم والأهداف وكيفية التطبيق.

2- التعرف على مدى توفر الوعي والإدراك من قبل الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم، وتوفر بيئة الاعمال الملائمة، وكذلك توفر أنظمة محاسبية متكاملة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

3- دراسة واقع تطبيق الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لأسلوب التكلفة المستهدفة.

4- الخروج بنتائج وتوصيات يمكن أن تساعد الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم في التطبيق السليم لأسلوب التكلفة المستهدفة .

فرضيات الدراسة: بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة فرضياتها على النحو التالي:

1. يوجد إدراك كافي ووعي كامل من قبل الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب

التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة التكلفة.

2. تتوفر بيئة الأعمال المناسبة في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لتطبيق أسلوب

التكلفة المستهدفة.

3. يوجد نظام محاسبي في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة

المستهدفة.

**منهجية الدراسة:**

قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي (Analytical Descriptive Approach) القائم على المسح

الميداني بالاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات واستخدام الشبكة الدولية للمعلومات ( الانترنت)

والدراسات السابقة في الجانب النظري، كما قام الباحث بإعداد استبانة للتعرف على مدى توافر مقومات

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم، واستخدم

الباحث برنامج الحزم الاحصائية في العلوم الاجتماعية والذي يعرف اختصاراً ببرنامج SPSS في تحليل

بيانات الدراسة الميدانية.

متغيرات الدراسة:

1- المتغيرات المستغلة:

أ- توفر الوعي الكافي والإدراك الكامل بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة..

ب- توفر البيئة المناسبة للأعمال لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

ج- توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكلفة المستهدفة.

2- المتغير التابع: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

حدود الدراسة:

تتمثل الحدود المكانية للدراسة في مجتمع الدراسة والذي يتكون من الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم ، حيث تم أخذ عينة منها تتكون من المحاسبين والمراجعين الداخليين والإداريين في جميع المستويات. أما الحدود الزمنية فتتمثل في الفترة الزمنية لاستكمال الدراسة وجمع المعلومات المتعلقة بها من الشركات عينة الدراسة والتي أخزت ما يقارب الثلاثة أشهر.

ثانياً : الدراسات السابقة: فيما يلي يستعرض الباحث بعض الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة على النحو التالي:

أ- دراسة المطارنة، (2008)<sup>(1)</sup>، بعنوان " متطلبات ومعوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وكذلك التعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق مدخل

التكلفة المستهدفة والمعوقات التي تحول دون تطبيقه. وقد خرجت الدراسة بعدد من النتائج منها أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لا تقوم باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعاتها، كما تتوفر فيها مجموعة من العناصر اللازمة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة. وأوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ظل التطورات الاقتصادية العالمية، والعمل على توعية الشركات الصناعية بأهمية هذا المدخل وفوائده من خلال عقد الندوات والدورات التدريبية من قبل الجهات الحكومية ذات الصلة.

ب- دراسة ، حلس، حداد، (2012)<sup>(2)</sup>، بعنوان "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة" هدفت الدراسة الى التعرف ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كمفهوم حديث في إدارة التكاليف، ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك إدراك من قبل الشركات الصناعية الفلسطينية لمفهوم التكلفة المستهدفة، حيث يتم تطبيق بعض المبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل خاصة فيما يتعلق بالتركيز على العملاء وكسب رضاهم. ومن توصيات الدراسة ضرورة أن تولي الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة أهمية كبيرة للمنافسة في الأسواق، وذلك من خلال قيامها بتحليل دراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.

ج- دراسة خليل،(2012)<sup>(3)</sup>، بعنوان " نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية في قطاع غزة". هدفت هذه الدراسة الى إمكانية بناء نموذج مقترح لتطبيق التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية في قطاع غزة وذلك بالاعتماد على البيانات والتقارير المالية المتعلقة بالعمليات الإنتاجية في الشركة محل الدراسة. وخلصت الدراسة الى أن



مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي دوراً مهماً في تخفيض التكاليف إذا طبق في بيئة تنافسية فعالة، حيث يساعد على تخفيض التكلفة الفعلية للوصول الى التكلفة المستهدفة، كما يساعد تطوير المنتجات الجديدة بشكل كبير. ومن توصيات الدراسة ضرورة تحديد نسب واضحة لهامش الربح الذي ترغب به الشركة لان ذلك يؤدي الى نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

د- دراسة عابدين،(5015)<sup>(4)</sup>، " بعنوان " مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة- دراسة ميدانية" هدفت الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه. وخلصت الدراسة الى عدد من النتائج أبرزها أن مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تستخدم أساليب حديثة لتخفيض التكلفة وبما لا يؤثر على الجودة، ويؤدي في نفس الوقت الى تطوير المنتجات ودعم القدرة التنافسية. ومن أهم توصيات الدراسة العمل على إزالة المعوقات التي تحد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة سواء الداخلية منها أو الخارجية.

هـ- دراسة (2008) <sup>(5)</sup>، Kocsoy, et, al :

هدفت الدراسة الى بيان طريقة استعادة المنشآت الصناعية التركبية من التقنية الحديثة في المحاسبة الإدارية والتي من ضمنها نظام التكلفة المستهدفة خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا والتغير المستمر في توقعات العملاء وتقصير حياة المنتج بخفض تكلفته مع المحافظة على الجودة العالية. وتم تطبيق الدراسة على شركات التصنيع المدرجة في غرفة تجارة اسطنبول وذلك بتحليل تطبيق أسلوب التكلفة



المستهدفة وأثر ذلك على الشركات التي تطبقه. وأوصت الدراسة بضرورة اتباع الشركات لاستراتيجية متوازنة لأن غالبية الشركات تعمل في ظل سوق تنافسية، وكذلك إعطاء أهمية أكبر لتوقعات العملاء في مرحلة تصميم المنتج.

و- دراسة (2009)<sup>(6)</sup> Philomena, et, al :

هدفت هذه الدراسة الى إمكانية تفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة على أجزاء المنتج مع إيجاد معايير لضبط النفقات خلال عملية الشراء. وتم تطبيق الدراسة على شركات الصناعة التحويلية البرازيلية. وتوصلت الدراسة الى أن المشاركين في المشتريات خاصة المهندسين والمصممين هم أكثر من يتحكم في التكلفة بشكل دقيق، كما أوضحت الدراسة أن هناك قيوداً تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة منها عدم وجود تحليل لتقدير التكاليف وتطبيق تقنيات خفض التكاليف.

ز- دراسة (2011)<sup>(7)</sup> Yazdifar & Asharany:

هدفت هذه الدراسة الى إجراء مقارنة لتبني وتطبيق التكلفة المستهدفة في كل من المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا، حيث تم تطبيق الدراسة على عينة من المحاسبين والإداريين الحاصلين على شهادة المحاسب الإداري القانوني. وتوصلت الدراسة بعدد من النتائج أهمها انتشار استخدام منهج التكلفة المستهدفة بين الشركات الصناعية والخدمية في الدول عينة الدراسة، إلا أن هناك فروقات في مستوى التطبيق بين الشركات الصناعية والخدمية في تبني وتطبيق التكلفة المستهدفة. ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة الاهتمام باختيار جميع استراتيجيات تخفيض التكلفة تخطيط المنتج بدلاً من تبني استراتيجية تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج.

## التعليق على الدراسات السابقة:

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسات ذات الصلة بموضوعها والتي تم استعراضها في تناولها للتكلفة المستهدفة من حيث المفهوم والأهمية والأهداف و وكيفية تطبيقها، إلا أنها تختلف عنها في أن هذه الدراسة تناولت بشكل أساسي دراسة توافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، كما أن البيئة التي تم تطبيق هذه الدراسة فيها تختلف عن بيئة الدراسات السابقة، حيث تم تطبيق هذه الدراسة على عينة من الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم.

## ثالثاً : الإطار النظري للدراسة

## مفهوم التكلفة المستهدفة:

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها " نشاط يهدف الى تخفيض دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الاخرى للعملاء، من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخفيض المنتج. (الكبي، 2014، 8). كما عرفت بأنها " نظام يهدف الى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، والتركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة له. (قيسي، 2015، 9). ويرى الباحث إن التكلفة المستهدفة تعتبر من أدوات إدارة التكاليف الحديثة تهدف الى تخفيض التكاليف وتقديم منتجات وخدمات ذات جودة تنافسية. وهناك العديد من العوامل التي ساهمت في ابتكار أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدامه من قبل المنشآت الصناعية أهمها ما يلي:

- 1- ازدياد المنافسة بين المشروعات الصناعية مما دفع أصحابها الى البحث عن أسلوب جديد يمكنها من البقاء والاستمرار في الاسواق أطول فترة ممكنة. ( Mills, Schmid,1994)(10).
- 2- تحول المشروعات الصناعية من تصميم المنتجات بغرض تحقيق أعلى تكنولوجيا الى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة. ( Morgan, Weerkoon, 1998)(11).
- 3- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد والغموض المحيطة ببيئة القرار, مما دفع المشروعات الى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار. (محرم،1995)(12).
- 4- الحد من زيادة الاسعار عن طريق حصر تكاليف الإنتاج في حدود معينة، وتجنب جميع نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

#### أهداف التكلفة المستهدفة:

هناك مجموعة من الاهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة الى تحقيقها يمكن إيرادها على النحو التالي: (Dekker, Smidt, 2010)(13).

- 1- تعتبر التكلفة المستهدفة تقنية من تقنيات إدارة التكلفة، وهذا يعني ضمناً أنها أداة لتخفيض تكاليف المنتجات.
- 2- تحقيق تكلفة منخفضة مع المحافظة على الجودة.
- 3- تلبية رغبات الزبائن.

4- تقديم المنتجات الجديدة في الوقت المناسب، وذلك بسبب التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية واحتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلية والخارجية.

5- تحقيق أهداف الإدارة العليا التي تسعى الشركات الى تحقيقها مثل الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.

6- احداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، وذلك لأنه عندما يتم إنتاج منتج جديد باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة يتم تحديد تكلفته المستهدفة عن طريق طرح الأرباح المرغوب بها من سعر البيع المحدد على أساس ظروف السوق وامكانيات الشركة المتاحة.

**مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة:** يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية وهي: ( محمد، زويلف، 2008) (14).

1- قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة: لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وي طرح الربح المستهدف من هذا السعر للحصول على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

2- التركيز على العملاء: لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء، وذلك من حيث الجودة، والسعر والوقت المناسب للحصول على المنتج.

3- التركيز على التصميم: وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.

4- التركيز على الإنتاج: تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيس في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن من إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

5- استخدام فرق عمل متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع والتصميم، وهندسة الإنتاج وجدولته، والتجهيز وإدارة التكلفة.

6- دورة حياة المنتج: ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة الى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج، سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً للتكلفة المستهدفة.

7- توجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخطط لها عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل الجهود بحذف التكاليف التي لا تضيف قيم، من أجل تخفيض التكلفة المخطط لها.

#### طرق تحديد التكلفة المستهدفة:

توجد عدة طرق لتحديد التكلفة المستهدفة أبرزها: ( Everert,2006)<sup>(15)</sup>.

1- طريقة الخصم: حيث تحدد التكلفة المستهدفة كمستوى للتكلفة المسموح بها، وهي عبارة عن الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف وفقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف. وتعتبر هذه المعادلة طريقة شائعة الاستخدام. ويرى الباحث أن هذه الطريقة تعتبر أن التكلفة المستهدفة مفروضة على فريق تصميم وتطوير المنتج الجديد.

2- طريقة الإضافة: وتبدأ هذه الطريقة من خلال دائرة تطوير المنتج الجديد، حيث يتم تقدير التكلفة على أساس التكلفة الجارية لكل جزء من المنتج، وعند تخفيض التكلفة يتم الأخذ بالاعتبار التخفيض لكل جزء من أجزاء المنتج وصولاً للتكلفة المستهدفة الفعلية لكل جزء من أجزاء المنتج، وبالتالي يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج ككل (فودة، 2007)<sup>(16)</sup>. مما سبق يخلص الباحث الى أن هذه الطريقة تمكن من تقدير التكلفة المستهدفة من قبل المهندسين لأنها مبنية على أساس مهاراتهم وخبرتهم وتوفر المرافق المتعلقة بالإنتاج.

3- طريقة الدمج: وتقوم هذه الطريقة على دمج طريقة الخصم وطريقة الإضافة، وتعود الى أفضل النتائج، حيث تقوم الإدارة العليا بتحديد الربح المستهدف، وفي نفس الوقت يتم التعاون بين المهندسين والعاملين من أجل العمل على تخفيض التكلفة المستهدفة. (Sakurai, 1989)<sup>(17)</sup>.

#### مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

هناك أربعة مراحل أساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة، وهي: (Encyclopedia, 2009)<sup>(18)</sup>.

1- تحديد السعر الذي سوف يدفعه الزبائن مقابل الحصول على المنتج، ويتم ذلك من خلال ابحاث السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج.

2- تحديد التكلفة المستهدفة وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق المستهدف. ويرى الباحث

أن هامش الربح يختلف من منشأة الى أخرى وفقاً للسياسة التي تستخدمها المنشأة.

3- التنبؤ بالتكلفة التقديرية للمنتج.

4- مقارنة التكلفة التقديرية للمنتج مع التكلفة المستهدفة، فإذا كانت أكبر يتم إعادة تصميم المنتج من جديد

الى أن تصبح التكلفة التقديرية له أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة.

**مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:**

تتمثل مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الآتي: (Occyarab,2015)<sup>(19)</sup>.

1- يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة الى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح.

2- يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتجات والخدمات بشكل ملحوظ.

3- يعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.

4- يمكن من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.



5- يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.

6- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد على تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنشأة والموردين، ويعتقد الباحث أن ذلك يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين.

7- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل أسلوب التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير عنها، إنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات. (الذهبي، صبري، 2007)<sup>(20)</sup>.

#### الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من المزايا التي يحققها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تحد من تطبيقه وهي: (القباني، 2014)<sup>(21)</sup>.

1- الصراع التنظيمي: حيث أن اختلاف الأهداف والسعي إلى تحقيقها من قبل كل قسم من الأقسام بالمنشأة يؤدي إلى صعوبة نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأقسام.

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

3- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة.

4- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة الى ساعات عمل طويلة، وهذا يؤدي الى الضغط على فريق العمل.

5- التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة، والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة وكرهية تحمل المسؤولية.

### الدراسة الميدانية

#### 1. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون المجتمع الإحصائي للدراسة من جميع الشركات الصناعية في السودان والتي تزاوّل نشاطها داخل ولاية الخرطوم. ونسبة لكبر حجم مجتمع الدراسة فقد قام الباحث باختيار عينة عشوائية منه، والتي تم توزيع استبانة الدراسة فيها، حيث تكونت عينة الدراسة من (17) شركة صناعية، وقد تمت مخاطبتها عبر مدراءها العاميين، حيث تم توزيع (74) استبانة على المدراء الماليين ورؤساء الحسابات والمحاسبين الماليين ومحاسبى التكاليف. تم استرداد (58) استبانة، وبلغ عدد الاستبانات التي وجدت صالحة للتحليل عدد (56) استبانة، وكما سبق وذكر الباحث أن هناك بعض الشركات لم تتجاوب مع الباحث وتم اعتبار ذلك من محددات الدراسة.

#### 2. طرق جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة على بعض النتائج التي توصلت اليها الأبحاث والدراسات المنشورة في الدورات والمجلات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة، كما تم تطوير استبانة خاصة بهذه الدراسة بالاستناد



الى الإطار النظري لها ونتائج الدراسات السابقة. وقد اعتمد الباحث على مقياس ليكرت ذي الخمس درجات)

موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، واشتملت الاستبانة على المحاور التالية:

- المحور الأول: ويختص هذا القسم بالبيانات الديمغرافية لعينة الدراسة والشركات التي يعملون فيها من

حيث ( الوظيفة، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة)، وذلك بغرض التأكد من توفر المعرفة الكافية

لعينة الدراسة بمحتويات الاستبانة، وقدرتهم على الإجابة على أسئلتها.

- المحور الثاني: هدف هذا القسم الى قياس مدى توفر وعي كافي وإدراك من قبل الشركات الصناعية

السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب التكلفة المستهدفة.

- المحور الثالث: هدف هذا القسم الى قياس مدى توفر بيئة أعمال ملائمة ومناسبة في الشركات الصناعية

السودانية والتي تزاوّل أعمالها داخل ولاية الخرطوم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

- المحور الرابع: هدف هذا القسم الى قياس مدى توفر نظام محاسبي فعال يلائم تطبيق الشركات الصناعية

السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لأسلوب التكلفة المستهدفة.

وللتأكد من مصداقية (Validity) وملائمة الاستبانة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة منها فقد قام

الباحث بعرض الاستبانة على عدد من أعضاء هيئة التدريس في تخصص المحاسبة بالجامعات السعودية،

والذين أبدوا بعض الملاحظات عليها فيما يتعلق بطريقة عرض الأسئلة وترتيبها وتم أخذ مرئياتهم وآرائهم

حولها في الاعتبار.

ولقياس ثبات أداة الدراسة ( Reliability)، أي مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة فقد قام الباحث باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Co efficient) والذي يقيس نسبة تباين الإجابات، ويستخدم للتعرف على قوة هذا التماسك، ويعطي هذا المعامل متوسط الارتباط الداخلي ( Internal Consistency) بين الأسئلة التي يقيسها، ولذلك فإن قيمتها تتراوح بين ( صفر، 1)، وكلما اقترب المعامل من الواحد صحيح، كلما تأكد للباحث قوة الثبات الداخلي للمقياس وإمكانية الاعتماد عليه والعكس صحيح. وتعد القيمة المقبولة احصائياً للمعامل هي (65%)، حتى يكون الثبات الداخلي للمقياس جيداً وبالتالي يمكن تعميم النتائج. وقد بلغت قيمة ألفا على أسئلة الاستبانة أكثر من (86%)، وهذا يعتبر مؤشراً مقبولاً .

#### جدول (1): معاملات كرونباخ ألفا لكل محور من محاور الاستبانة

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	الفرضية
0.88	11	1. يوجد إدراك كافي ووعي كامل من قبل الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة التكلفة.
0.87	9	2. تتوفر بيئة الأعمال المناسبة في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
0.89	10	3. يوجد نظام محاسبي في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
0.88	30	إجمالي العبارات

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م

يوضح الجدول (1) أن معاملات ألفا كرونباخ جميعها فوق ( 0.80 ) وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات الداخلي لعباراتها، بالتالي يمكن الاعتماد على الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

كما تم الاعتماد على الوسط الحسابي الفرضي (3) في تحليل نتائج الاستبانة. وتم اعتماد معيار للحكم على درجة الموافقة عبر اعطاء الوزن النسبي لمتوسط اجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة كما في الجدول التالي:

جدول (2): معيار الحكم على درجة الموافقة

م	المعايير	درجة الموافقة
1	1 - 1.75	ضعيفة
2	1.76 - 2.50	مقبولة
3	2.51 - 3.25	متوسطة
4	3.26 - 4	جيده
5	4.1 - 4.75	عالية
6	4.76 فما فوق	عالية جداً

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2018م.

3. أساليب تحليل البيانات:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لبيان مدى توافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السودانية والتي تزاول نشاطها في ولاية الخرطوم، كما استخدم الباحث عدد من الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، حيث تم استخدام بعض مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت كالمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية والنسب المئوية والتكرارات، وتم استخدام الاحصاء التحليلي والمتمثل في اختبار T. test لاختبار فرضيات الدراسة.

#### 4. تحليل خصائص عينة الدراسة:

أ- خصائص عينة الدراسة: تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، وتم تلخيص النتائج في الجداول التالية:

جدول (3): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة

النسبة %	التكرار	الوظيفة
19.64	11	مدير مالي
28.57	16	رئيس حسابات
30.36	17	محاسب مالي
21.43	12	محاسب التكاليف
%100	56	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة والذين قاموا بتعبئة الاستبانة هم من رؤساء الحسابات والذين يحتلون مواقع وظيفية جيدة تساهم في اتخاذ القرارات، وبالتالي يعتبرون من ذوي الصلة بمعرفة توافر مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة، كما يحتل المحاسبين الماليين ومحاسبى التكاليف نسبة معتبرة من أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأكثر صلة بموضوع الدراسة.

#### جدول (4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
44.66	25	محاسبة مالية
21.43	12	محاسبة تكاليف
14.27	8	اقتصاد
19.64	11	إدارة أعمال
100%	56	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه، يمكن ملاحظة أن غالبية المستجيبين من عينة الدراسة يحملون مؤهلات في مجال المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، وهذا يدل على غالبية المستجيبين متخصصون في موضوع الدراسة.

## جدول (5): توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
19.64	11	ثانوي
51.79	29	بكالوريوس
14.27	8	ماجستير
3.59	2	دكتورة
10.71	6	زمالة محاسبين قانونيين
%100	56	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2018م.

يتضح من الجدول (5) أن معظم أفراد عينة الدراسة من حملة المؤهلات الجامعية والمهنية، وهذا مؤشر جيد على أنهم قد درسوا مفاهيم وأساليب وطرق محاسبة التكاليف، وبالتالي ستكون إجاباتهم أكثر دقة عن أسئلة الاستبانة.

## جدول (6): توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
14.27	8	3 سنوات فأقل
28.57	16	4 - 10
37.50	21	11 - 15
19.66	11	16 سنة فأكثر
%100	56	المجموع



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2018م.

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة كافية تمكنهم من فهم محاور الاستبانة، والإجابة على أسئلتها بموضوعية.

#### 4- تحليل بيانات الدراسة :

أ- المحور الثاني: وعي وإدراك الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة التكلفة.

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توفر وعي وإدراك في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة التكاليف.

العبارة	الانحراف المعياري	الدرجة الموافقة	الوسط الحسابي
تقوم الشركة بتحديد سعر مستهدف لمنتجاتها.	0.9488	متوسطة	3.00
تقوم الشركة بتحديد هامش ربح مستهدف تسعى الى تحقيقه.	0.6487	عالية	4.50
تقوم الشركة بتحديد مدى وجود سلع بديلة في السوق.	0.8574	جيدة	3.29
تقوم الشركة بتحقيق مزايا وخصائص تفوق مزايا وخصائص منتجات الشركات المنافسة.	0.8713	جيدة	3.84
تقوم الشركة بتحديد مقدره عملاتها الحاليين على	0.1641	عالية	4.87

			الدفع.
جيدة	0.9152	3.69	تقوم الشركة بتحديد مدى معرفة عملائها بمتطلباتهم ورغباتهم المستقبلية.
جيدة	0.8732	3.87	تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا المستخدمة في عملياتها الإنتاجية.
متوسطة	1.9875	2.85	تقوم الشركة بتحديد الوقت اللازم لإنتاج المنتج
عالية جداً	0.0987	4.90	تقوم الشركة بوضع برامج تدريبية للعاملين بغرض تطوير منتجاتها بصورة مستمرة.
جيدة	0.9872	3.70	هناك تعاون بين الشركة والموردين بصورة مستمرة.
عالية	0.0784	4.57	تلتزم الشركة بسرعة توفير الكميات المطلوبة للإنتاج من المواد الأولية.
جيدة	0.7664	3.92	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يوضح الجدول (7) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات وعي وإدراك الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب التكلفة المستهدفة يساوي (3.92) بدرجة موافقة (جيدة)، وانحراف معياري (0.7664)، ونلاحظ أن الفقرة "تقوم الشركة بوضع برامج تدريبية للعاملين بغرض تطوير منتجاتها بصورة مستمرة" جاءت بالمرتبة الأولى بدرجة موافقة (عالية جداً)، وبمتوسط حسابي (4.90)، وانحراف معياري

(0.0987). أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة " تقوم الشركة بتحديد الوقت اللازم لإنتاج المنتج" بمتوسط

حسابي (2.85)، وانحراف معياري (1.987)، وأهمية نسبية متوسطة.

- المحور الثالث: " تتوفر بيئة الأعمال المناسبة في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية

الخرطوم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة"

جدول (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توفر بيئة الأعمال المناسبة في الشركات

الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة".

العبارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الموافقة
تساهم بيئة الاعمال الصناعية التي تنظم عمل الشركات الصناعية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	0.1985	2.91	متوسطة
المنافسة الشديدة بين الشركات تعتبر من العوامل الاساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	0.1325	3.68	جيدة
يعتبر تعدد المنتجات من مميزات بيئة الأعمال الصناعية.	0.1236	3.21	متوسطة
الابتكار والتجديد من سمات بيئة الأعمال الصناعية للشركات الصناعية.	0.0725	4.81	عالية جداً
متطلبات العملاء تمتاز بالسرعة والتغير في	0.0921	4.97	عالية جداً

			بيئة الأعمال الصناعية.
جيدة	0.1652	3.98	يوجد اهتمام بجودة المنتج كمتطلب لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
عالية	0.0628	4.16	يساهم التطور التقني والتقدم التكنولوجي في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
متوسطة	1.5236	2.89	تعتبر الصناعات التجميعية أنسب بيئة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
جيدة	0.1875	3.93	من سمات البيئة الصناعية اهتمام العملاء بخصائص ومواصفات المنتج.
جيدة	0.2842	3.84	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يوضح الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات توفر بيئة الأعمال في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم يساوي (3.84) بدرجة موافقة (جيدة)، وانحراف معياري (0.2842)، ونلاحظ أن الفقرة "متطلبات العملاء تمتاز بالسرعة والتغير في بيئة الأعمال الصناعية" جاءت بالمرتبة الأولى بدرجة موافقة (عالية جداً)، وبمتوسط حسابي (4.97)، وانحراف معياري (0.0921). أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "تعتبر الصناعات التجميعية أنسب بيئة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة" بمتوسط حسابي (2.89)، وانحراف معياري (1.5236)، وأهمية نسبية متوسطة.

ج- المحور الرابع: توفر نظام محاسبي في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات توفر نظام محاسبي في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
النظام المحاسبي المطبق في الشركة يوفر مجموعة دفترية ومستنديه تلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	3.50	0.8690	جيدة
النظام المحاسبي المطبق في الشركة ملائم لحجم عمليات الشركة.	3.59	0.7421	جيدة
يتضمن النظام المحاسبي المطبق في الشركة دليلاً للحسابات يحتوي على كافة حسابات الشركة من أصول وخصوم وإيرادات ومصروفات.	4.53	0.0862	عالية
لدى الشركة نظام رقابي فعال على كافة العمليات المالية والإدارية.	3.91	0.6951	جيدة
المحاسبين الذين يطبقون النظام المحاسبي مؤهلين علمياً وعملياً.	4.36	0.08957	عالية
تلتزم الشركة بإعداد التقارير في نهاية كل فترة مالية.	4.99	0.0036	عالية جداً

متوسطة	0.1265	2.94	تهتم الشركة بالتقارير ذات الصلة بالعمليات غير المالية المرتبطة بنشاط الشركة.
عالية جداً	0.0196	4.90	يوجد بالشركة هيكل تنظيمي يوضح الاختصاصات والمسؤوليات في الشركة.
متوسطة	1.6580	2.42	تتسم خطط الشركة المالية والفنية بالمرونة مما يسهل من متابعة الأداء.
جيدة	0.7245	3.95	توجد رقابة داخلية فعالة في الشركة تساعد على متابعة ومراجعة الأداء.
جيدة	0.5014	3.91	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يوضح الجدول (9) أن المتوسط الحسابي العام لفقرات توفر نظام محاسبي في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي (3.91) بدرجة موافقة (جيدة)، وانحراف معياري (0.5014)، ونلاحظ أن الفقرة " تلتزم الشركة بإعداد التقارير في نهاية كل فترة مالية " جاءت بالمرتبة الأولى بدرجة موافقة (عالية جداً)، وبمتوسط حسابي (4.99)، وانحراف معياري (0.0036). أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة " تتسم خطط الشركة المالية والفنية بالمرونة مما يسهل من متابعة الأداء " بمتوسط حسابي (2.42)، وانحراف معياري (1.5680)، وأهمية نسبية متوسطة.

## 5- اختبار فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى " يوجد إدراك كافي ووعي كامل من قبل الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة التكلفة".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام (One Sample – T. test) لقياس إدراك ووعي الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم بالتكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة التكلفة على النحو التالي:

## جدول (10): نتائج اختبار تحليل الفرضية الأولى

الوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig	درجات الحرية	T الجدولية	T المحسوبة
3.92	0.00	101	1.43	7.5261

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يعرض الجدول (10) نتائج التحليل، والذي يبين أن النموذج دال احصائياً، حيث بلغت قيمة مستوى الاهمية (0.00)، في حين بلغت T المحسوبة (7.5261) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية (1.43)، ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية والتي تنص على " يوجد إدراك كافي ووعي كامل من قبل الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة التكلفة" وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت اليها دراسة ( حلس، حداد، 2012)، حيث توصلت الى أن هناك إدراك من قبل الشركات الصناعية الفلسطينية لمفهوم التكلفة المستهدفة، حيث يتم تطبيق بعض المبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل خاصة فيما يتعلق بالتركيز على العملاء وكسب رضاهم.

- الفرضية الثانية: " تتوفر بيئة الأعمال المناسبة في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة". اختبار هذه الفرضية تم استخدام ( One Sample – T. test ) لقياس توفر بيئة الأعمال المناسبة في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

جدول (11): نتائج اختبار تحليل الفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة Sig	الوسط الحسابي
9.3621	1.43	101	0.00	3.84

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يعرض الجدول (11) نتائج التحليل، والذي يبين أن النموذج دال احصائياً، حيث بلغت قيمة مستوى الاهمية (0.00)، في حين بلغت T المحسوبة (9.3621) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية (1.43)، ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية والتي تنص على " تتوفر بيئة الأعمال المناسبة في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة".

- الفرضية الثالثة: "يوجد نظام محاسبي في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام ( One Sample – T. test ) لقياس وجود نظام محاسبي فعال في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على النحو التالي:



## جدول (12): نتائج اختبار تحليل الفرضية الثالثة

الوسط الحسابي	مستوى الدلالة Sig	درجات الحرية	T الجدولية	T المحسوبة
3.91	0.00	101	1.43	6.4032

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

يعرض الجدول (10) نتائج التحليل، والذي يبين أن النموذج دال احصائياً، حيث بلغت قيمة مستوى الاهمية (0.00)، في حين بلغت T المحسوبة (6.4032) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية (1.43)، ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية والتي تنص على " يوجد نظام محاسبي في الشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم يلائم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة"

## خامساً : نتائج وتوصيات الدراسة

## النتائج:

توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- 1- يتوفر مستوى مقبول من الإدراك والوعي لدى الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم حول مفاهيم ومبادئ وأهمية التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في إدارة تكاليفها.
- 2- إن البيئة الصناعية في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم ملائمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتتماشى مع بيئة التصنيع الحديثة.



3- يتوفر في الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم نظام محاسبي ملائم لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أكمل وجه.

#### التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة فقد خرجت بالتوصيات التالية:

1- تشجيع القطاع الصناعي بصورة عامة في السودان على تبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف وذلك لمواجهة البيئة التنافسية التي تعمل في ظلها في الشركات الصناعية على المستوى المحلي والإقليمي والدولي.

2- رفع الوعي والإدراك لدى إدارات الشركات الصناعية السودانية العاملة في ولاية الخرطوم بأهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث في إدارة التكاليف.

3- العمل على تفعيل بيئة الأعمال الصناعية للشركات الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم بصورة أكبر، لمواكبة المستجدات الحديثة في إدارة التكاليف.

4- العمل على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، من خلال نشر ثقافة الإبداع والتطور والعمل بروح الفريق الواحد.

5- إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات بما يعزز من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، والعمل على توعية الشركات الصناعية بأهمية تطبيق هذا الأسلوب وفوائده.



6- ضرورة قيام الجهات الحكومية ذات الصلة مثل الجامعات والمعاهد العليا في السودان، ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بعقد الورش والندوات لرفع الوعي لدى الشركات الصناعية بأهمية تطبيق الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف والتي من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة.

### المراجع :

- 1- المطارنة، غسان، فلاح، (2008)، " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(24)، العدد(2)، كلية الإدارة والأعمال، جامعة آل البيت، ص: 280-300.
- 2- حلس، سالم، محمد، حداد، (2012)، " مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة- دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد(20)، العدد(2)، غزة، ص: 135-147.
- 3- آلاء، مصطفى، خليل، (2012)، " نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط للأدوية في قطاع غزة- دراسة حالة"، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين. ص: 65-72.
- 4- عابدين، محمد، حسني عابدين، (2015) "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة- دراسة ميدانية" مجلة جامعة الأقصى - سلسلة العلوم الانسانية، المجلد(19)، العدد الأول، جامعة الأقصى، فلسطين. ص : 98-110.

5- Kocsoy, M., M., Gurdal, K., and Karabayir, M. E.,(2008), " **Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprise**", European Journal of Social Sciences, 7,,(2).pp:90-106.

6- Philomena, T., Kilemaneto, F., and Duffey, M., (2009), " **Target Operational** " Journal of production Economic, Vol.118.pp:390-409



yazifar .H & Asharany. D.(2011), “Comparative Study of The adoption and –7

**Implementation of Target Costing in U.K , Australian and New Zealand”**

International Journal of Production Economic Available at ssrn:

<http://ssrn.com/abstract=1929236>.

8- الكجبي، وائل، مجدي، (2014)، " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة دراسات، المجلد (41)، العدد(2)، كلية العلوم الإدارية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين. ص: 78-129

9- قيسي، لبنى،(2012)، " دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية- دراسة حالة مركب الملح- الوطاية" رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بن خيضر- بسكرة- الجزائر. ص: 122-146.

R. Bear, Mills and F. Schmid,(1994),” **Product Costing in advanced Technology –10 Environment** “ , Journal of Management & Accounting , Dec, 1994.pp: 18-24.

M. Morgan, and P. Weera, Koon,(1989),” **Japanese management Accounting: Its –11 contribution to the Japanese Economic Miracle**” Management , Accounting . June.1989.

12- محمد ، زينات محرم، (1995)، " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في رفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة" ، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، ص : 630-670.

Dekker, H. P. Smidt, P. (2010),” **The adoption and use of Target Costing in –13 Dutich listed firm**” Research Memorandum. ARCA.RM- 01- 10, ttp://Zap P.A. UBvU. .UBRU. NL/10/2010. Pdf.



14- نضال، خلف محمد، ومحمد، أنعام زويلف، (2008)، " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة- دراسة ميدانية على قطاع الأدوية البيطرية الأردنية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد(21)، العدد الأول، جدة، ص : 173 : 176.

15- **Characteristics of Target Costing: Theoretical and Field study** Perspective Qualitative Research in Accounting & Management, Vol.3.No3.pp:230-365. Everaert. P, Loosveld. S, Acker. T, Scholier. M, Sarven. (2006)

16- شوقي، فودة، (2007)، " إطار مقترح للتكامل مع أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، ص : 208 - 234.

17- M. Sakurai, (1989), "Target Costing and how to use it" Journal of Cost Management , Vol.3. No.2.pp:35-50.

18- Encyclopedia. Com,(2009), " Target Costing" Dictionary business and management , 13 November, <http://www.encyclopedia.com>.

19 [www.Occyarab.Com/acc/showtherd.Php?t:](http://www.Occyarab.Com/acc/showtherd.Php?t:) 2015, 2e.

20- الذهبي، جلييلة عيدان، الغبان، ثائر صبري، (2007)، " استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة" ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد(13)، العدد(48)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص : 220 - 255.

21- القباني، علي، ثناء،(2014)، " إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، دار صفاء للتوزيع والنشر، عمان، كلية التجارة، جامعة المنوفية، جمهورية مصر العربية. ص: 120-155.