



معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية

دراسة حالة على شركة الاسمنت الليبية المساهمة- مصنع الهواري بنغازي

Obstacles to the Implementation of Target Costing Techniques in Libyan Industrial Companies: A Case Study of the Libyan Cement Company - Al-Hawari Factory, Benghazi

أ. ناصر نوري الفيتوري

أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة درنة

n.elfituri@uod.edu.ly



<https://www.doi.org/10.58987/dujhss.v3i5.21>

تاريخ الاستلام: 2024/11/19 ؛ تاريخ القبول: 2025/01/22 ؛ تاريخ النشر: 2025/03/02

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في مصنع الاسمنت الهواري بنغازي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على استمارة استبيان ورقية صممت لجمع بيانات الدراسة وفقاً للخصائص الديموغرافية وأبعاد الدراسة، حيث وزعت استمارة الاستبيان على المشاركين بالدراسة، حيث اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن مستوى المعوقات التنظيمية والإدارية والفنية التي تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية – مصنع الهواري بنغازي، كان مرتفعاً، وأخيراً قدمت الدراسة عدة توصيات للحد من المعوقات التي تعترض تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بالمصنع محل الدراسة. الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، معوقات التكلفة المستهدفة، شركة الاسمنت الليبية المساهمة، مصنع الهواري بنغازي.

Abstract:

The aim of the study was to identify the main obstacles to the implementation of the Target Costing technique at the Al-Hawari Cement Factory in Benghazi. To achieve the study's objectives, a paper-based questionnaire was designed to collect data based on demographic characteristics and study dimensions. The questionnaire was distributed to the study participants. The study adopted a descriptive analytical approach. The findings of the study revealed that the level of organizational, administrative, and technical obstacles faced in the implementation of the Target Costing technique at the Libyan Cement Company – Al-Hawari Factory in Benghazi was high. Finally, the study presented several recommendations to reduce the obstacles hindering the application of the Target Costing technique at the factory under study.

Keywords: Target costing, Obstacles to target costing, Libyan Cement Company, Al-Hawari Factory Benghazi.



المقدمة:

تعتبر التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحيوية في عالم الأعمال، لكونها تعمل على تحديد تكلفة معينة يجب على الشركات تحقيقها لتلبية احتياجات السوق وزيادة قدرتها التنافسية، ولا سيما أن أهميتها في العالم العربي تتزايد كل فترة مع تطور سوق العمل وازدياد حدة المنافسة، مما يدفع الشركات إلى تبني استراتيجيات فعالة للتقليل من التكاليف دون التأثير على جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها. (أبكر، 2023)

ولا سيما على الصعيد الدولي، أصبحت التكلفة المستهدفة أداة أساسية في إدارة الأعمال، حيث تساعد الشركات في تحديد الأسعار المناسبة وتحقيق ربحية مستدامة في ظل العولمة والتغيرات السريعة في الاقتصاد العالمي، حيث تحتاج الشركات إلى اعتماد أساليب مبتكرة للتكيف مع الظروف المتغيرة، مما يجعل التكلفة المستهدفة جزءاً لا يتجزأ من استراتيجياتها.

وعلاوة لما سبق، أن أغلب شركات العالم اليوم تسعى للحفاظ على بقاءها في السوق والاستمرار فيه بشكل مميز وجذاب وذلك بالتركيز على المستهلك من خلال تلبية طلباته بكفاءة وجودة عالية (الطري، 2018)، من خلال تقنيات تعمل على تحقيق أهداف إدارة التكلفة الاستراتيجية من بينها تقنية التكلفة المستهدفة Target Costing. حيث تعتبر التكلفة المستهدفة من التقنيات التي تحقق الأهداف الاستراتيجية، وذلك من خلال التسعير القائم على السوق والمستهلك ضمن مواصفات محددة للمنتج (بريكة، 2017).

ولذلك تتطلب تقنية التكلفة المستهدفة تحليلاً دقيقاً للسوق وفهماً عميقاً لاحتياجات العملاء، مما يساعد في توجيه الموارد بشكل فعال ويعزز من القدرة على الابتكار في النهاية، ولا سيما أن التكلفة المستهدفة تمثل جسراً بين الكفاءة التشغيلية ورضا العملاء، مما يعزز من مكانة الشركات في الأسواق المحلية والدولية (Masadeh, et al. 2023).

والجدير بالذكر (Hwang&hwang, 2012) أن تقنية التكلفة المستهدفة تعمل على تحقيق التوازن بين تكاليف الإنتاج واحتياجات السوق، حيث تساعد التكلفة المستهدفة الشركات في تحديد الحد الأقصى للتكاليف التي يمكن أن تتحملها لضمان تحقيق هامش ربح معين وتوفر التكلفة المستهدفة معياراً لتقييم أداء المنتجات الجديدة، مما يساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة حول الاستمرار أو التعديل .



وأخيراً، وبعد المسح الكامل للشركات الصناعية في البيئة الليبية لاحظ الباحث عدم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة كإستراتيجية ذو أهمية في الصناعات الممكنة، ولذلك جاءت هذه الدراسة للوقوف على المعوقات التي قد تواجهها الشركات الصناعية الليبية والتي كان من بينها شركة الاسمنت الليبية المساهمة-مصنع الهواري بنغازي للتعرف عليها عن قرب.

الدراسات السابقة:

إن مشكلة الدراسة التي توصل إليها الباحث لاحقاً تعتبر خلاصة نتائج دراسات وأبحاث علمية منشورة سابقاً في البيئة المحلية والدولية، بالإضافة إلى عدة مقابلات شخصية في شركة الاسمنت الليبية المساهمة لفهم عمق المشكلة التي أظهرها الباحث إلى حيز الوجود والتي تتمثل في عدم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في البيئة الليبية ولاسيما ضياع فرصة الاستفادة من هذه التقنية، وتبعاً لذلك نورد أهم الدراسات كما يلي:

دراسة كلا من Zhang, Y., & Liu, X. (2023)، تحت عنوان: "Target Costing in the Era of

Digital Transformation: Challenges and Opportunities." Journal of Cleaner Production

و التي هدفت إلى تحليل تأثير التحول الرقمي على استراتيجيات التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، وتحديد التحديات التي تواجه المؤسسات أثناء تنفيذ التكلفة المستهدفة في ظل التغيرات التكنولوجية و استكشاف الفرص التي يوفرها التحول الرقمي لتحسين كفاءة التكلفة و الابتكار في المنتجات، حيث توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها: الحاجة الملحة إلى مهارات جديدة في تحليل البيانات مثل تقنيات التحليل المتقدم نتيجة الصعوبة في دمج الأنظمة الرقمية مع الأنظمة التقليدية ، كما لوحظ ان هناك مقاومة التغيير من قبل بعض الموظفين.

كما جاءت دراسة Masadeh , et al. (2023)، والتي كانت بعنوان: "The impact of applying

the target cost approach on products' structure (products pricing, development and

quality ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على هيكل المنتجات في

الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، ولا سيما أن مدخل التكلفة المستهدفة على هيكل المنتجات (تسعير

المنتجات، تطويرها وجودتها) يهدف إلى تقليل التكاليف وتحقيق تحسينات في عملية تطبيق هذا المدخل وقد توصلت

الدراسة الى عدة نتائج من بينها أن هناك علاقة قوية بين مدخل التكلفة المستهدفة وهيكل المنتجات، مع وجود

تأثير ذو دلالة إحصائية، حيث يسهم مدخل التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات وتحسين الربحية من خلال

التركيز على عملية تحليل إمكانيات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية.



كما ساهم هذا المدخل في تقليل التكاليف خلال مراحل الإنتاج منذ بدايتها مع الحفاظ على جودة المنتجات، مما يؤدي أيضًا إلى زيادة حجم المبيعات من خلال آلية التسعير المعتمدة على التكلفة المستهدفة.

كما جاءت دراسة **Celayir, D (2020)**، بعنوان: Target costing as a strategic cost management tool and a survey on its implementation in the Turkish furniture industry حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقليل التكاليف في المرحلة الأولى من دورة الحياة. هذه الطريقة تهدف أساسًا إلى تمكين المؤسسات من تحقيق هامش الربح المطلوب فوق تكلفة المنتج وتحديد سعر يتوافق مع ما يرغب العملاء في دفعه، ولا سيما أن الغرض من هذه الدراسة هو فحص طريقة التكلفة المستهدفة ومحاولة تحديد مدى تطبيقها في صناعة الأثاث التركية.

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها أن الغالبية العظمى من المؤسسات التي تطبق التكلفة المستهدفة أفادت بأنها ساعدت في تلبية متطلبات العملاء وتقليل التكاليف، وأن هذه المؤسسات سيتمكنون من استخدام هذه الطريقة كأداة مهمة لتحقيق ميزة تنافسية إذا اتبعوا مبادئ التكلفة المستهدفة بشكل أكثر دقة؛ من ناحية أخرى، لاحظ أن المؤسسات التي لا تطبقها تتبع بشكل عام مبادئ الطريقة داخلياً، سيكون تنفيذها ناجحاً إذا تولت الإدارة العليا دوراً نشطاً في ملكيتها على مستوى المنظمة.

ثم ناقشت دراسة طالب **(2019)**: تحت عنوان: "دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات"، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف منتجات الشركة العامة للمشروبات الغازية والارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج تسعير يعتمد السعر السائد في السوق كأساس لتحديد تكلفة المنتج (التكلفة المستهدفة)، وبما يزيد قدرة الشركة على المنافسة في السوق، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها أنه بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة فإنها ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلي، وهذا سيعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.

ثم جاءت دراسة الطرلي **(2018)**، بعنوان: "المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية- دراسة ميدانية على شركة الاتحاد العربي للمقاولات"، والتي هدفت إلى معرفة مدى وجود معوقات تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها - أن هناك العديد من المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة و منها أن هذا الأسلوب يحتاج



الى توافر معلومات واضحة ومفصلة عن تكاليف المنتجات، كما يحتاج إلى توافر بيئة ملائمة لتطبيقه من معدات وإمكانات وكوادر بشرية وتوافر فريق عمل متكامل يضم جميع الاختصاصات وكذلك معلومات تفيد في تحليل التكلفة تبعا للعمليات الصناعية اللازمة.

وكذلك ناقشت دراسة عبدالله وآخرون (2018)، تحت عنوان " تخفيض التكاليف باستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في شركة الصناعات الخفيفة"، والتي هدفت الى عرض تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر وبيان دور هذه التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف في شركة الصناعات الخفيفة، حيث توصلت الدراسة إلى أن التحسين المستمر يُعد جزءاً مكماً وداعماً لتقنية التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف على مدى دورة حياة المنتج وعدم الاكتفاء بتخفيضها عند مرحلة التخطيط والتطوير فقط.

ثم جاءت دراسة Yalcin (2011)، بعنوان: " Customer focused new product design process using target costing and quality function deployment، التي ناقشت عملية تطوير المنتجات الجديدة المستندة إلى فكرة دمج تكاليف الهدف الحالية والتركيز على الجودة في تصميم المنتج الجديد، وقد توصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج من بينها أن تكاليف الهدف تحسب على مستوى المكونات من تكلفة الهدف على مستوى المنتج، عن طريق إدارة التكاليف باستخدام تكاليف الهدف، بالإضافة إلى تحليل الميزات، والوظائف، والسعر الذي يرغب فيه العملاء من خلال التكلفة المستهدفة، كما أظهرت الدراسة أيضاً أن إدارة تكاليف المنتج خلال مرحلة التصميم ليست كافية، بل يجب أن تستمر أنشطة تقليل التكاليف وتصميم المنتجات الجديدة أيضاً في مرحلة الإنتاج، وبالتالي ستحسن سلسلة قيمة الأعمال باستمرار.

وتعقباً على الدراسات السابقة، يرى الباحث أن جل الدراسات السابقة تركز على موضوع التكلفة المستهدفة وتطبيقاتها في عدة مواضيع مختلفة، مما يتماشى ذلك مع أهداف الدراسة الحالية التي تبحث في معوقات تطبيق هذه التقنية في الشركات الصناعية الليبية، حيث تناولت دراسة الطرلي (2018)، المعوقات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة مما أتيح لهذه الدراسة فرصة الاستفادة من نتائجها في تحديد وتفصيل المعوقات في السوق الليبي، ومقارنتها بالنتائج المتوقعة لهذه الدراسة.

كما أكدت جميع الدراسات على أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الكفاءة وتقليل التكاليف، وهو ما يتماشى أيضاً مع منهجية الدراسة الحالية في تسليط الضوء على فوائد تطبيق هذه التقنية، كما يرى الباحث من خلال تحليل



الدراسات السابقة أنها أظهرت أن تطبيق التكلفة المستهدفة يمكن أن يسهم في تحسين الربحية وتلبية احتياجات العملاء، وهو ما يمكن أن يكون محوراً رئيسياً في الدراسة الحالية.

ومن جانب آخر، أن الدراسة الحالية تركز بشكل خاص على البيئة الليبية، في حين أن الدراسات السابقة تناولت بيئات مختلفة (مثل الأردن وتركيا)، مما يعني أن النتائج قد تختلف بناءً على البيئة الاقتصادية والاجتماعية، وبينما بعض الدراسات تناولت الفوائد والتحديات بشكل عام، جاءت هذه الدراسة للبحث تحديداً على المعوقات التي تعيق تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الليبية، مما يتيح لها تقديم تحليل أعمق لمشكلات محددة في هذا السياق.

مشكلة الدراسة:

نتيجة لبيئة الأعمال التنافسية الشديدة والتحديات الكبيرة التي يشهدها العالم اليوم أظهرت عدة أسباب للتحويل إلى نظام التكلفة المستهدفة بدلاً من النظام التقليدي ومن بينها ضعف قدرة النظام التقليدي على مسايرة السوق المحلي (البيئة الليبية) أو الخارجي (البيئة الدولية)، حيث نستخلص من الدراسات السابقة أن أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي عدم قدرة النظام التقليدي مسايرة السوق المحلي (البيئة الليبية) أو الخارجي (البيئة الدولية)، حيث أكدت دراسة طالب (2019) أنه عن طريق تقنية التكلفة المستهدفة من الممكن تحديد سعر السوق أولاً ثم تحديد هامش الربح المتوقع تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المتوقع يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من أجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط، وبالتالي تحقيق أقل تكلفة وأكبر عائد ممكن وحسب متغيرات السوق مما يحقق ذلك ميزة تنافسية في سوق الأعمال.

ومما سبق، وبالنظر إلى الشركات الصناعية الليبية لاحظ الباحث عدم استغلال تقنية التكلفة المستهدفة في جميع الشركات الصناعية في البيئة الليبية والتي تعمل على توسيع حصتها في السوق المحلي من خلال تخفيض تكلفة الإنتاج و لا سيما أن دراسة الطرلي (2018) في البيئة الليبية وذلك على شركة الاتحاد العربي، مصنع البرج للأسمت زلتن، جاءت متوافقة مع رأي البحث في أن هناك ضعف عام في النظام التقليدي للتكاليف في الأسواق الصناعية في البيئة الليبية الذي لا يقدم أية ابتكارات أو مساعدات في ظل المنافسة التي تجتاح السوق المحلي سواء من الداخل أو من الخارج في صناعة الاسمنت، وامثالاً لما سبق جاءت هذه الدراسة لمعرفة المعوقات التي تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية والتي من بينها شركة الاسمنت الليبية المساهمة بمدينة بنغازي.

وتأسيساً لما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في السؤال الرئيسي التالي:



" ما هي أهم معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي؟"
حيث يندرج تحت هذه السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:
السؤال الأول: ما هي أهم المعوقات التنظيمية والإدارية لدى شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي؟

السؤال الثاني: ما هي أهم المعوقات الفنية لدى شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي؟
امثالاً لما سبق، يمكن عرض فرضية مشكلة الدراسة الرئيسية على الشكل التالي:
" يوجد هناك معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي "
حيث تندرج تحت الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:
الفرضية الأولى: يوجد هناك معوقات تنظيمية وإدارية لدى شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي.
الفرضية الثانية: يوجد هناك معوقات فنية لدى شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي.
أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أهم معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي وذلك خلال التعرف على المعوقات التنظيمية والإدارية، والمعوقات الفنية.
أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في التوجه نحو تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي وذلك لأهميتها من عدة جوانب تتمثل في:

1- الأهمية العلمية: وتتمثل أهمية الدراسة العلمية في:

- إثراء الأدبيات العلمية المتعلقة بمعوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية.
- توفير أساس نظري لفهم أبعاد تقنية التكلفة المستهدفة وفوائدها في الأنشطة الاقتصادية المحلية.
- المعرفة الكاملة بالمعوقات التي قد تواجه شركة الاسمنت الليبية المساهمة بمدينة بنغازي، مما يساعد الباحثين والممارسين على التعلم من هذه التجارب مستقبلاً.

2- الأهمية العملية: وتتمثل أهمية الدراسة العملية في:

- تحسين أداء النشاط التشغيلي مما ينعكس ذلك على تحسين استراتيجيات إدارة التكاليف وزيادة الكفاءة الربحية.
- توفير توجيهات رشيدة حول كيفية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بشكل فعال.



- تعزيز قدرة شركة الاسمنت الليبية المساهمة التنافسية في السوق من خلال تحسين جودة المنتجات وتقليل التكاليف.
- تساعد المعلومات المستخلصة من الدراسة الإدارة العليا في اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات دقيقة حول التكاليف والأداء.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة في التعرف على ماهية معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية المساهمة بمدينة بنغازي، فقد تم تجميع البيانات الثانوية من الكتب والدوريات والمقالات بالمجلات العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة في حين تم تجميع البيانات الأولية من خلال استمارة استبيان صممت بناءً على الدراسات السابقة لهذا الغرض.

كما رأى الباحث بعد اطلاعه على الدراسات العلمية المختلفة في مجال المحاسبة الإدارية والنظر الى طبيعة هذه الدراسة، أن المنهج الوصفي التحليلي هو الانسب في قياس معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية المساهمة - مصنع الهواري بنغازي، بغرض تحقيق أهداف الدراسة والاجابة على السؤال الرئيسي للدراسة حيث تم تفرغ البيانات وتحليلها باستخدام بعض الاختبارات الإحصائية المناسب لذلك من خلال البرنامج الاحصائي (SPSS).

1. الإطار النظري

1.1- مفهوم وأهمية تقنية التكلفة المستهدفة:

ترجع البدايات لظهور تقنية التكلفة المستهدفة للعام 1973 في اليابان، ثم ازداد الاهتمام بدراسة وتأصيل جوانب تطبيق هذه التقنية إلى العديد من دول العالم المتقدمة بدءاً من العام 1995 بعد أن أثبتت تجارب تطبيقه في اليابان نجاحات كبيرة كنتاج لجهود مهندسي التصميم والإنتاج في سعيهم لتصميم وتطوير المنتج في إطار مستوى الجودة والتكلفة التي تفي بمتطلبات العملاء وظروف المنافسة السائدة في السوق (الكبيجي، 2014). وتُعد تقنية التكلفة المستهدفة من بين أهم التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي ظهرت استجابة لمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة فضلاً عن نمو المدخل الإستراتيجي في الإدارة، إذ إن الهدف منها تعزيز القدرة



التنافسية للوحدات الاقتصادية المحلية عن طريق إيجاد السبل المناسبة لتخفيض تكاليف منتجاتها وتحسين نوعيتها والمحافظة عليها.

وقد عرف زملط (2013) التكلفة المستهدفة على أنها: " أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للشركة التي تركز على استراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس، مع ضمان الجودة للحصول على رضا الزبون ".

كما وصف Cooper & Noreen تقنية التكلفة المستهدفة بأنها: "تقنية لإدارة الأرباح بصورة أساسية هدفها ضمان أن المنتجات المستقبلية تولد أرباح تمكن المنشأة من تحقيق وإنجاز خطط الأرباح طويلة الأجل". وهذا الهدف يمكن تحقيقه فقط إذا كانت المنتجات مصممة لتلبية رغبات العملاء بحيث تكون مصممة بتكلفة منخفضة بصورة كافية(طالب،2019).

كما عرفت التكلفة المستهدفة (Target Costing) بأنها: " هي استراتيجية لإدارة التكاليف تركز على تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج قبل بدء عملية الإنتاج. يتم ذلك عبر تحديد السعر الذي يرغب العملاء في دفعه، ثم طرح الربح المطلوب من هذا السعر لتحديد التكلفة التي يجب أن يتحقق المنتج ضمنها، والهدف من هذا النهج هو ضمان أن المنتج يمكن أن يُصنع بتكلفة معقولة تضمن الربحية مع تلبية احتياجات السوق المتوقعة (Bhasin, 2020). حيث اعتمد نجاح تقنية التكلفة المستهدفة على تبني أساليب متطورة في مجال التنظيم والإدارة ولا سيما أن نجاح استخدامها يعتمد على المعرفة والفهم الدقيق لمبادئ تقنية التكلفة المستهدفة.

وعلاوة لما سبق، عرف كلا Kumar & Singh (2021) التكلفة المستهدفة على أنها " أسلوب لإدارة التكاليف يهدف إلى تحديد التكلفة القصوى للمنتج خلال مرحلة تطويره، بناءً على السعر الذي يحدده السوق والربح المطلوب". وترجع أهمية التكلفة المستهدفة في كونها (Kumar& Singh,2021):

- 1- تساعد في ضمان أن المنتجات يمكن أن تُنتج بتكاليف تقل عن السعر المستهدف لتحقيق الربح المطلوب.
- 2- تساهم في توجيه الفرق الهندسية والتصميمية نحو تحقيق أهداف التكلفة، مما يعزز الابتكار والكفاءة.
- 3- التركيز على توقعات السوق، مما يساعد الشركات على إنتاج منتجات تلبي احتياجات العملاء وتوقعاتهم.
- 4- تعمل على تحسين العمليات وتقليل الهدر، مما يساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية.



أهداف تقنية التكلفة المستهدفة:

تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة أداة من الأدوات الاستراتيجية الحديثة في المحاسبة الإدارية، حيث تهدف إلى ما يلي:

- 1- تخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج وحتى ما بعد البيع.
 - 2- تقديم منتجات تلبي رغبات ومتطلبات العملاء الحاليين والمتوقعين.
 - 3- الرقابة على التكاليف من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المستهدفة وتحديد الانحرافات وأسبابها.
- المكونات الرئيسية للتكلفة المستهدفة: وتتمثل في:**
1. **تحديد السعر المستهدف:** ويعني السعر الذي يتوقع أن يدفعه العملاء بناءً على دراسات السوق وتحليل المنافسة.
 2. **تحديد الربح المستهدف:** وهو مقدار الربح المطلوب تحقيقه، والذي يكون عادةً نسبة مئوية من السعر المستهدف.
 3. **حساب التكلفة المستهدفة:** وهو حساب التكلفة المستهدفة عن طريق طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف.
 4. **التصميم والتطوير:** يتم تصميم المنتج وتطويره بطريقة تضمن تحقيق التكلفة المستهدفة، مما يتطلب التعاون بين الفرق المختلفة مثل التصميم، والهندسة، والإنتاج.
 5. **تحليل الانحرافات:** إذا كانت التكاليف المقدرة تتجاوز التكلفة المستهدفة، يتعين على البحث عن طرق لتقليل التكاليف مثل تحسين العمليات أو اختيار مواد بديلة.
- مقومات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:**
- إن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يعتمد على مقومات أساسية لضمان تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة والتي تتمثل فيما يلي (الكبيجي، 2014) و (Yazdifar & Askarany, 2011):
- 1- التركيز على المستهلك: يجب على الإدارة معرفة تفضيلات المستهلكين والعملاء وردود أفعالهم اتجاه المنتج والسعر الذي يناسبهم.



2- التركيز على تصميم المنتج: ويعني التركيز على هندسة التكلفة المستهدفة بحيث لا تتجاوز تكلفة المنتج التكلفة المستهدفة.

3- سعر التكلفة: ويعني تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، من معادلة حساب التكلفة المستهدفة.

4- التركيز على عملية التصميم: ويعني فحص العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج يتم انتاجه وفقا للتكلفة المستهدفة وبأعلى كفاءة ممكنة.

5- فرق متداخلة المهام: وهي تعاون فرق عمل متنوعة الاختصاصات في الشركة كالمختصين في التسويق والمبيعات وهندسة التصميم وجدولة الإنتاج والتجهيز وإدارة التكلفة وغير ذلك.

6- دورة حياة التكاليف: أي أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار بدءاً من مرحلة التصميم والتخطيط وانتهاءً بمرحلة ما بعد البيع.

7- توجيه سلسلة القيمة: وتعني أن التكلفة المستهدفة قد تقل عن التكلفة المخططة قبل بدء الإنتاج وعليه يتوجب بذل الجهود لإلغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، كما تُعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، إذ تسمح بتحليلات تساهم في نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد اللازمة للإنتاج والسعر الممكن أن يتقبله المستهلك.

معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة:

بالرغم من المزايا والفوائد التي تقدمها تقنية التكلفة المستهدفة في بيئة الأعمال، إلا أنه هناك بعض المعوقات التي تعيق تطبيقها في الشركات الصناعية والتي تتمثل فيما يلي:

1- المعوقات التنظيمية والإدارية التي تواجهها التكلفة المستهدفة: تعتبر الثقافة التنظيمية والإدارية تحدياً لتطبيق التكلفة المستهدفة والتي تتمثل فيما يلي: (Robbins & Judge, 2019)، (Brynjolfsson & McAfee, 2014)، (الكبيجي، 2014).

1.1- غياب الرؤية الواضحة: وتعني عدم وجود استراتيجية واضحة يمكن أن يؤدي إلى ضعف التوجيه وفقدان الأهداف المشتركة (Kotter, J, P, 1996).

2.1- مقاومة التغيير: بمعنى أن الموظفون والإدارة قد يواجهون صعوبة في تبني تغييرات جديدة، وهذا قد يؤثر على مركزهم الوظيفي سلباً، الأمر الذي يعيق تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة (Oreg, S, 2006).



- 3.1- ضعف الاتصالات والتنسيق: ويعني أن ضعف التنسيق بين الأقسام المختلفة يمكن أن يؤدي إلى تضارب الأهداف وتكرار الجهود نتيجة النقص الكبير في التواصل الفعال بين الإدارة والموظفين الذي قد يسبب سوء الفهم ويؤثر على الأداء العام.
- 4.1- ضعف القيادة: أي ضعف مهارات مدراء الإدارات أو نقص الخبرة يمكن أن يؤثر على قدرة الإدارة على تحفيز الفرق وتحقيق التكلفة المستهدفة، وأن غياب التزام الإدارة العليا بتطبيق التكلفة المستهدفة يمكن أن يعيق نجاح العملية.
- 5.1- ثقافة العمل: بمعنى أن الثقافة التنظيمية القديمة أو الغير الملائمة يمكن أن تعيق الابتكار والتكيف مع التغيرات في تطبيق التكلفة المستهدفة.
- 6.1- النقص المعرفي للعاملين: ويعني أن الضبابية في فهم ومعرفة مفهوم التكلفة المستهدفة لكثير من العاملين في المؤسسات الاقتصادية، يؤثر سلباً في كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة.
- والجدير بالذكر أن التكلفة المستهدفة تعتبر استراتيجية هامة لتحسين الأداء المالي، ولكن النجاح في تنفيذها يتطلب التغلب على العديد من المعوقات التنظيمية والإدارية، من خلال تحسين التواصل، وضمان دقة البيانات، وتعزيز الثقافة المؤسسية، يمكن للمؤسسات تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة بنجاح.
- 2- المعوقات الفنية التي تواجهها التكلفة المستهدفة: تعتبر العوامل الفنية والمتمثلة في عوامل السوق والموارد المالية وتقنية المعلومات تحدياً لتطبيق التكلفة المستهدفة والتي تتمثل فيما يلي: (الكبيجي، 2014).
- 1- ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لتقنية التكلفة المستهدفة.
- 2- التحديات التقنية، بمعنى الحاجة إلى نظم معلومات متطورة لدعم التكلفة المستهدفة، ولا سيما أن نظم المعلومات المعقدة قد تؤدي إلى صعوبة في جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف.
- 3- نقص البيانات المالية الدقيقة، ويعني عدم توفر بيانات مالية دقيقة وكافية يمكن أن يؤثر سلباً على عملية تحديد التكاليف المستهدفة (Ahrens & Chapman, 2007).
- 4- ضعف مهارات تقنية كافية بين الموظفين لتحليل البيانات والتكاليف يعني أن الأمر يحتاج لتدريب العاملين على أساليب التكلفة المستهدفة موارد مالية كبيرة مما يحمل الإدارة العليا أعباء مالية كبيرة، الأمر الذي يعيق تطبيق التكلفة المستهدفة (جريدة، 2011).



5- التنبؤات المستقبلية، وتعني صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية، وبالمنافسين الجدد في المستقبل مما ينتج عنه صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة.

6- الدعم المالي، بمعنى أن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يحتاج إلى موارد مالية كبيرة نسبياً وهذا الأمر قد يعيق تطبيق التكلفة المستهدفة.

7- تقلبات أسعار السوق، حيث تتأثر التكلفة المستهدفة بالتغيرات في السوق، مثل تقلبات الأسعار وهذا بدوره يؤثر على التغيرات في الطلب، عدم القدرة على التكيف مع هذه التغيرات يمكن أن يؤثر سلباً على الأداء المالي.

وعلاوة لما سبق، تتطلب التكلفة المستهدفة بنية تحتية فنية قوية وفعالة للتغلب على المعوقات الفنية، من خلال الاستثمار في التقنيات الحديثة، وتطوير المعايير القياسية، وتوفير التدريب المناسب، يمكن للمؤسسات تحسين دقتها وكفاءتها في إدارة التكاليف.

2- الإطار العملي

تسعى الدراسة من خلال الإطار العملي إلى التعرف على معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية المساهمة - مصنع الهواري بنغازي مدينة بنغازي، وذلك لدراسة مدى مواكبة شركة الاسمنت الليبية التطورات في سوق العمل ومهنة المحاسبة، وبما يحافظ على مكانة المؤسسة في السوق ويحسن من قيمة الجودة لدى العملاء، وذلك من خلال أدوات التحليل الإحصائي.

1 - مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي الإدارة المالية بشركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي، وكذلك الإدارات ذات العلاقة بتصميم الإنتاج كإدارة التخطيط والإنتاج و التكاليف، بالإضافة إدارة الشؤون الإدارية و البالغ عددهم (31) موظف بالشركة ، ونتيجة لصغر حجم مجتمع الدراسة فقد اعتمد الباحث أسلوب (المسح الشامل) و بذلك تم دراسة جميع عناصر المجتمع البالغ عددهم (31) عنصر، وذلك لضمان تمثيل جميع وجهات النظر وتعزيز موثوقية النتائج، كما اعتمد الباحث دراسة شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بمدينة بنغازي لكونها الأقرب لمكان الباحث، فضلا عن انه جميع المصانع التابعة لشركة الاسمنت الليبية تعمل بنفس القوانين والتشريعات واللوائح القانونية في البيئة الليبية، ومن جانب آخر لأهمية شركة الاسمنت الليبية المساهمة الاستراتيجية في قدرتها



على الاستجابة للطلب المستمر و الكبير في الشرق الليبي و الجنوب الليبي على البناء و الاعمار في هذه الفترة و التي يعتبر من ضمن متطلبات الاعمار في خطة لجنة اعمار ليبيا.

وعلاوة لما سبق، فقد وزعت الاستبانة على المشاركين في الدراسة من خلال قائمة استبيان، وكما هو ظاهر في الجدول اللاحق رقم (1) استلم الباحث (27) استبانة أي ما نسبته (96%) من اجمالي عدد الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة و للأسف لم يكن بإمكان الباحث استرداد البقية لعدم التعاون من بعض أفراد عينة الدراسة وبعد فرز استبانات الدراسة المستلمة تبين أن جميع الاستبانات صالحة للتحليل الاحصائي.

جدول (1) الاستبانات الموزعة والغير مستلمة والخاضعة للتحليل

الاستبانات	الاستبانات الموزعة	الاستبانات الغير مستلمة	الاستبانات الخاضعة للتحليل
العدد	31	4	27
النسبة المئوية	100%	13%	87%

المصدر: تصميم الباحث

كما تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حددت Five Point Likert ذو الابعاد الخمس لتحديد اعتماداً على مقياس درجة الأهمية النسبية لكل بند على النحو الظاهر بالجدول رقم (2) التالي:

جدول (2) المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكرت

درجات الموافقة	مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
الوزن النسبي	5	4	3	2	1
درجة الأهمية	من 4.20 الى 5.00	من 3.40 الى 4.20	من 2.60 الى 3.40	من 1.80 الى 2.60	من 1.00 الى 1.80

المصدر: من خلال مراجعة الدراسات الادبية ذات العلاقة

2- صدق وثبات أداة القياس: تم اختبار درجة المصادقية Reliability Test من خلال استخدام اختبار كرونباخ ألفا Alpha Cronbach من أجل الحكم على صدق و ثبات أداة القياس (استمارة الاستبيان) المستخدمة في الدراسة و ذلك من خلال قياس درجة الاعتمادية على أبعاد و أسئلة الاستبانة، حيث أظهرت نتائج التحليل الاحصائي كما هي موضحة بالجدول رقم (3) أن قيم معاملات الثبات للفرضية الأولى (0.824) و قيم معاملات الثبات للفرضية الثانية (0.891) ولا سيما أنها كانت مرتفعة، كما ظهرت قيمة ألفا للاستبانة ككل بـ (0.913) وهي قيمة مرتفعة ، الأمر الذي يعتبره الباحث نتيجة جيدة للحكم على صلاحية عبارات استبيان الدراسة.

وبأخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات ظهرت لنا نتائج الصدق الذاتي بشكل مرتفع (0.908، 0.944) كما بلغت درجة اعتمادية الاستبانة لهذه الدراسة وفقاً لمعيار كرونباخ ألفا (95.5%)، حيث تعتبر هذه النسبة جيدة



وتؤكد صدق أبعاد الاستبيان ودقة نتائج الدراسة، ولا سيما أن النسبة المقبولة حسب جدول (Malhotra,2004) هي (60%).

جدول (3) معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ

المصادقية	معامل الثبات	المتغيرات	ابعاد الدراسة
0.908	0.824	معوقات تنظيمية وإدارية لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية.	البعد الأول
0.944	0.891	معوقات فنية لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية.	البعد الثاني
0.955	0.913	المعدل العام للصدق والثبات	

المصدر: اعداد الباحث من خلال نتائج التحليل الاحصائي Spss

3- اختبار Shapiro-Wilk:

وقد تم إجراء اختبار Shapiro-Wilk لتقييم ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا، نتيجة صغر حجم العينة كما هو ظاهر بالجدول (4)، وقد تم استخدام مجموعة بيانات تتكون من 20 مشاهدة. حيث أظهرت نتائج الاختبار أن قيمة (SW) كانت 0.95، عند مستوى الدلالة 0.05، تم قبول الفرضية، مما يشير إلى أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً. تشير هذه النتائج إلى أن استخدام النماذج الإحصائية التي تتطلب فرضية التوزيع الطبيعي قد لا يكون مناسباً لهذه البيانات.

جدول (4) معاملات اختبار Shapiro-Wilk

قيمة SW	المتغيرات	ابعاد الدراسة
0.963	معوقات تنظيمية وإدارية لتطبيق التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي.	البعد الأول
0.962	معوقات فنية لتطبيق التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي.	البعد الثاني
0.950	معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة	

المصدر: إعداد الباحث من خلال نتائج التحليل الاحصائي SPSS

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة:

شملت الدراسة مجموعة من الاختبارات الإحصائية من خلال البرنامج الاحصائي (SPSS) وذلك حسب ما يلي:

1- الإحصاء الوصفي: ولغرض تحليل البيانات وصفيًا تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية التالية:



- التكرارات Frequency، والتكرارات النسبية Percent Frequency: يهدف الباحث من خلال هذا الأسلوب التعرف على أهمية خصائص عينة الدراسة وتأثيرها في أبعاد الدراسة من حيث عدد المشاركين والمؤهل العلمي والدرجة العلمية والخبرة العملية في التدريس الجامعي المحاسبي، وتطبيق المهنة على حد سواء، أما بالنسبة للتكرارات النسبية فقد تم استخدامها لبيان أهمية النسبة المئوية لكل فئة من الفئات إلى المجموع الكلي.
- الوسط الحسابي Mean: وتم استخدامه للتعرف على أهمية كل بند من بنود المتغيرات بالنسبة للوسط الفرضي (3) وذلك عن طريق مقارنته مع الوسط الحسابي للإجابات المتعلقة بمتغيرات الدراسة.
- الانحراف المعياري Standard Deviation: حيث تم استخدامه للتعرف على مقدار التشتت في اجابات المشاركين في عينة الدراسة حول الوسط الحسابي.
- 5- اختبار T-test للعينة الواحدة: وقد تم استخدام هذا الأسلوب من الاختبارات الإحصائية بهدف اختبار متوسطات اجابات المشاركين بالدراسة، ولمعرفة ما إذا كانت هناك فروق معنوية ذات دلالة احصائية في آراء المشاركين أم لا.
- 6- تحليل خصائص مجتمع الدراسة:
- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول (5) أن غالبية أفراد العينة المشاركة في الدراسة هم من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم 16 مشارك وبنسبة مئوية تصل إلى 59.3%، يليها حملة الدبلوم العالي الذي بلغ عددهم 6 مشاركين، وبنسبة مئوية 45.7% وهذا قد يدل على أن شركة الاسمنت الليبية تحرص على تعيين مستخدميها بدرجة البكالوريوس لتحسين أدائها المالي والإداري وهذا بدوره ينعكس إيجابيا على بيانات الدراسة ودعم نتائجها نتيجة حرصهم الجاد في المشاركة في مثل هذه الدراسات العلمية أكثر من حملة أية شهادة دون شهادة البكالوريوس.

جدول (5) المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	التكرار النسبي
الدكتوراه	0	0.0%
الماجستير	1	3.7%
البكالوريوس	16	59.3%
الدبلوم العالي	6	22.2%
الدبلوم المتوسط	4	14.8%
المجموع	27	100%

المصدر: اعداد الباحث استناداً عن نتائج التحليل الإحصائي SPSS



- التخصص العلمي:

يوضح الجدول (6) أن غالبية أفراد العينة المشاركة في الدراسة هم من تخصص المحاسبة حيث بلغ عددهم 13 مشارك و بنسبة مئوية تصل إلى 48.15%، و يليها تخصص إدارة الأعمال الذي بلغ عددهم 8 مشاركين، و بنسبة مئوية 29.63% و من ثم يليها مهندسي التخطيط و الإنتاج البالغ نسبتهم 11.11%، مما يعني أن المشاركين قد يكونوا على دراية بموضوع التكلفة المستهدفة و باستطاعتهم استيعاب تقنياتها واقتراح تطبيقها وهذا بدوره ينعكس إيجابيا على نتائج الدراسة لميلهم لتخصصهم وهو المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بالإضافة إلى اتجاهات التخصصات الأخرى التي لا تقل أهمية في موضوع التكلفة المستهدفة و أهميتها لشركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي.

جدول (6) التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	التكرار النسبي
إدارة الأعمال	8	29.63%
المحاسبة	13	48.15%
تمويل ومصارف	1	3.70%
الهندسة	3	11.11%
تقنية معلومات	2	7.41%
أخرى	0	0.00%
المجموع	27	100%

المصدر: اعداد الباحث استناداً عن نتائج التحليل الإحصائي SPSS

- الوظيفة:

جدول (7) الوظيفة

الوظيفة	التكرار	التكرار النسبي
مدير الإدارة المالية	1	3.70%
رئيس ومحاسبي القسم المالي	5	18.57%
مراجعي قسم المراجعة الداخلية	2	7.40%
رئيس ومحاسبي قسم التكاليف	6	22.22%
رئيس وموظفي قسم الموارد البشرية	2	7.40%
موظف في قسم تقنية المعلومات	2	7.40%
رئيس قسم الشؤون الإدارية	1	3.70%



موظفي الشؤون الإدارية	2	7.40%
موظفي قسم المشتريات	1	3.70%
اخصائي مشتريات خارجية	2	7.40%
مهندسي قسم التخطيط والإنتاج	3	11.11%
المجموع	27	100%

المصدر: اعداد الباحث استناداً عن نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتبين من الجدول السابق (7) أن غالبية أفراد العينة هم من مدير الإدارة المالية ورئيس ومحاسبي القسم المالي البالغ عددهم (6) ونسبتهم 22.22%، وكذلك رئيس وموظفي قسم التكاليف البالغ نسبتهم 22.22%، بالإضافة إلى مهندسي قسم التخطيط والإنتاج والبالغ نسبتهم 11.11%، وهذا بدوره ينعكس إيجابياً على نتائج الدراسة.

- سنوات الخبرة:

يلاحظ من الجدول (8) اللاحق، أن الذين خبرتهم أكثر من 25 سنة في شركة الاسمنت الليبية المساهمة هم أكثر فئة مشاركة في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم 14 مشارك من اجمالي حجم العينة أي ما نسبته 51.9%، مما يعني أن هناك خبرة كبيرة من ضمن حجم العينة الأمر الذي يعتبره الباحثان انعكاساً إيجابياً على نتائج الدراسة.

جدول رقم (8) سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	التكرار النسبي
أكثر من 25 سنة	14	51.9%
من 21 سنة حتى 25 سنة	5	18.5%
من 16 سنة حتى 20 سنة.	5	18.5%
من 11 سنة حتى 15 سنة	0	0.0%
من 6 سنوات حتى 10 سنوات	2	7.4%
من 5 سنوات فأقل	1	3.7%
المجموع	27	100%

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS

- الدورات التدريبية:

أظهرت نتائج الاختبار الاحصائي حسب الجدول (9) أن غالبية أفراد العينة في شركة الاسمنت الليبية المساهمة ونسبتهم 85.2% من حجم العينة يؤكدون على أن إدارة الشركة تهتم بتطوير الموارد البشرية بما يحسن من أداء المؤسسة.



جدول رقم (9) الدورات التدريبية

الدورات التدريبية	التكرار	التكرار النسبي
لدى الشركة اهتمام بتطوير الموارد البشرية بما يحسن أداء المؤسسة	23	85.2%
ليس لدى الشركة أية اهتمامات بتطوير الموارد البشرية.	4	14.8%
المجموع	27	100%

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS

- هل ترغب في تطوير محاسبة التكاليف مع التطورات الحالية بما يتماشى مع احتياجات العملاء :

جدول رقم (10) آراء أفراد العينة حول تطوير محاسبة التكاليف مع التطورات الحالية

الخبرة العلمية	التكرار	التكرار النسبي
نعم أرغب في التطوير	24	88.9%
لا أرغب في التطوير لكثرة المشاكل التي قد تطرأ على ذلك	3	11.1%
المجموع	27	100%

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يلاحظ من الجدول السابق (10) أن غالبية أفراد العينة ونسبتهم 88.9% من حجم العينة يؤكدون بشكل كامل على رغبتهم الجادة في تطوير محاسبة التكاليف بما يتماشى مع تقنية التكلفة المستهدفة والتي تتماشى مع احتياجات العملاء.

7- عرض نتائج تحليل الدارسة:

- البعد الأول: هناك معوقات تنظيمية وإدارية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية. جدول (11) لبيان اتجاهات المشاركين في عينة الدراسة حول الفرضية الأولى للدراسة.

عبارات البعد الأول..	الاحصاءات الوصفية..	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الممارسة
1- عدم وجود دورات تدريبية في أنظمة التكاليف المتطورة	4.40	.843	مرتفعة جدا	
2- هناك نقص معرفة في كيفية التعامل مع تقنية التكلفة المستهدفة	4.33	.733	مرتفعة جدا	
3- هناك نقص تأهيلي جيد في التعيينات الجديدة في قسم التكاليف	4.25	.944	مرتفعة جدا	
4- هناك نقص خبرة لدى مدراء الإدارات بالشركة للتعامل مع تقنية التكلفة المستهدفة.	4.22	.156	مرتفعة جدا	
5- هناك صعوبات في تبني أي نظام جديد في إدارة التكاليف حاليا	4.18	.921	مرتفعة	
6- عدم وجود دورات تدريبية في تكنولوجيا المعلومات تتماشى مع سير عمل قسم التكاليف.	4.07	.916	مرتفعة	
7- هناك نظام تكاليف حاليا قائم على التكلفة التاريخية.	4.03	.979	مرتفعة	



مرتفعة	1.26	3.70	8- غياب الرؤية الواضحة لدى إدارة شركة الاسمنت حول احتياجات السوق
مرتفعة	1.227	3.51	9- الثقافة التنظيمية لدى الشركة لا تتناسب مع تقنية التكلفة المستهدفة حالياً
مرتفعة	1.166	3.85	10- استخدام تقنية التكلفة المستهدفة قد يؤثر سلباً على المستوى الوظيفي للموظف
مرتفعة	.639	4.05	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام ودرجة الممارسة العامة

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يلاحظ من الجدول السابق (11) أن عبارات البعد الأول تم ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها وتقديرها للبعد الأول، حيث أظهر نتائج التحليل الإحصائي أن هناك اجماع عام لدى المشاركين في الدراسة على أن هناك معوقات تنظيمية وإدارية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بدرجة ممارسة مرتفعة، وما يؤكد ذلك اتجاههم العام البالغ (4.05)، ومن ناحية أخرى نجد أن الانحراف المعياري البالغ (0.639) يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي، مما يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة جاءت متقاربة ومتشابهة إلى حد كبير، كما يدل ذلك على درجة تقدير كبيرة جداً لعبارات البعد الأول.

الجدول رقم (12) لبيان نتائج اختبار (T) لمتوسط إجابات المشاركين في العينة للبعد الأول.

البيانات	الفرضية	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	P-Value
البعد الأول	هناك معوقات تنظيمية وإدارية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية.	27	4.05	0.639	8.602	0.000

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS

كما لجأت الدراسة إلى استخدام اختبار One Sample T. Test كما هو بالجدول (12) السابق لإختبار معنوية الوسط الحسابي فيما إذا كانت هناك فروق عن القيمة المحايدة (3) عند مستوى دلالة (0.05) أم لا على البعد الأول، حيث أظهرت نتائج اختبار (T) من خلال الجدول رقم (12) أن القيمة المعنوية P. Value ظهرت أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود اختلاف معنوي ذات دلالة احصائية بين إجابات المشاركين حول عبارات البعد الأول، وبذلك نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.



- البعد الثاني: هناك معوقات فنية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية.
جدول (13) لبيان اتجاهات المشاركين في عينة الدراسة حول البعد الثاني للدراسة.

درجة الممارسة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الاحصاءات الوصفية.. عبارات الفرضية الثانية..
مرتفعة	.769	4.14	1- نقص الموارد المالية تؤثر بشكل قوي سلباً على تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة.
مرتفعة	.939	4.03	2- صعوبة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق يؤثر على التكلفة المستهدفة.
مرتفعة	.919	4.00	3- صعوبة توفر بيانات مالية دقيقة وكافية يمكن أن يؤثر سلباً على عملية تحديد التكلفة المستهدفة
مرتفعة	1.154	3.88	4- لا تهتم الشركة بتحديد سعر منافس للمنتج من خلال دراسة الأسعار المنافسة في السوق.
مرتفعة	1.086	3.88	5- عدم اهتمام إدارة الشركة بنظم معلومات متطورة يعيق دعم التكلفة المستهدفة
مرتفعة	1.133	3.85	6- تكلفة تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تفوق الفائدة المرجوة منها
مرتفعة	1.120	3.77	7- عدم رغبة إدارة الشركة في تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة نتيجة النقص المعرفي
مرتفعة	1.219	3.77	8- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية (أسعار البيع، الربحية) يعيق تطبيق التكلفة المستهدفة.
مرتفعة	1.095	3.74	9- صعوبة التنبؤ بتفضيلات المستقبلية للعملاء، وبالمنافسين الجدد يؤثر سلباً على التكلفة المستهدفة
مرتفعة	1.220	3.51	10- نقص المهارات التقنية بين الموظفين في تحليل البيانات يؤثر سلباً على تقنية التكلفة المستهدفة.
مرتفعة	0.763	3.86	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري العام ودرجة الممارسة العامة

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يلاحظ من خلال الجدول السابق (13) أن عبارات البعد الثاني قد تم ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها و تقديرها للبعد الثاني و تبين أن هناك إجماع كامل لدى المشاركين في الدراسة على أن هناك معوقات فنية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بدرجة ممارسة مرتفعة، وما يؤكد ذلك اتجاههم العام البالغ (3.86)، ومن ناحية أخرى أظهرت نتائج الاختبار الاحصائي أن الانحراف المعياري البالغ (0.763) يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي ، مما يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة جاءت متقاربة ومتشابهة إلى حد كبير، مما يدل ذلك على درجة تقدير كبيرة جداً لعبارات البعد الثاني.

كما استخدمت الدراسة اختبار One Sample T. Test لإختبار معنوية الوسط الحسابي فيما إذا كانت هناك فروق عن القيمة المحايدة (3) عند مستوى دلالة (0.05) أم لا على الفرضية الثانية، حيث أظهرت نتائج اختبار (T) من خلال الجدول رقم (14) اللاحق أن القيمة المعنوية P. Value ظهرت أقل من مستوى الدلالة



(0.05) وهذا يشير إلى وجود اختلاف معنوي ذات دلالة احصائية بين اجابات المشاركين حول عبارات الفرضية الأولى، وبذلك نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.

الجدول رقم (14) لبيان نتائج اختبار (T) لمتوسط اجابات المشاركين في العينة للفرضية الثانية.

ايعاد الدراسة	الفرضية	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	P-Value
البعد الثاني	هناك معوقات فنية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية.	27	3.86	0.763	5.876	0.000

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS

وأخيراً أكدت الدراسة من خلال اختبار معنوية الوسط الحسابي في الفرضية الرئيسية فيما إذا كانت هناك فروق عن القيمة المحايدة (3) عند مستوى دلالة (0.05) أم لا من خلال اختبار One Sample T. Test، حيث أظهرت نتائج اختبار (T) من خلال الجدول رقم (15) اللاحق أن القيمة المعنوية P. Value ظهرت أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود اختلاف معنوي ذات دلالة احصائية بين اجابات المشاركين حول عبارات الفرضية الرئيسية وبذلك نقبل فرضية أن هناك معوقات تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في مصنع الهواري بنغازي.

الجدول رقم (15) لبيان نتائج اختبار (T) لمتوسط اجابات المشاركين في الدراسة للبعد الثاني.

ايعاد الدراسة	الفرضية	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	P-Value
الفرضية الرئيسية	هناك معوقات تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية	27	3.9611	0.64634	7.727	0.000

المصدر: اعداد الباحث استناداً من نتائج التحليل الإحصائي SPSS



3- النتائج والتوصيات.

تهدف هذه الدراسة بشكل عام إلى التعرف على معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية وقياسها من خلال قائمة استبيان والتي وزعت على عينة صغيرة نسبيا في شركة الاسمنت الليبية المساهمة بمدينة بنغازي.

حيث توصلت الدراسة الى عدة نتائج ذا أهمية في البيئة الصناعية الليبية والتي تمثلت في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري والآتي نتائج الدراسة:

3.1- مناقشة نتائج الدراسة:

1- أوضحت الدراسة أن أغلب المشاركين بالدراسة من حملة شهادة البكالوريوس ونسبتهم (59.3%) من اجمالي حجم المجتمع حسب الجدول (5)، وأن تخصصاتهم أغلبها كانت من ذوي تخصص المحاسبة، كما هو ظاهر بالجدول (6) وأن معظم أفراد مجتمع الدراسة يعملون في وظائف المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمراجعة الداخلية التي تعتبر اختصاصات أصيلة لموضوع الدراسة مما يؤكد ذلك صحة تمثيل النتائج تمثيلا صادقا. كما أكد معظم المشاركون بالدراسة رغبتهم في تطوير قسم التكاليف بما يتماشى مع تقنية التكلفة المستهدفة كما هو ظاهر بالجدول رقم (10)، إلا أن هناك بعض المعوقات التي تواجههم كالتقص المعرفي في كيفية التعامل مع تقنية التكلفة المستهدفة وضعف الدورات التدريبية عن الأنظمة المتطورة في التكاليف والتي كانت درجة الممارسة عندها كما بالجدول رقم (11) مرتفعة جداً، وما يؤكد ذلك اتجاه المشاركين حول هذه العبارة قد بلغ (4.33).

2- أظهرت نتائج البعد الأول بالدراسة، أن اتجاهات المشاركين أكدت وجود معوقات لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بمستوى مرتفع حسب الجدول (11)، حيث بلغ متوسط اتجاههم العام حول عبارات البعد الأول ما نسبته (4.05)، مما يعني أن المشاركين بالعينة يؤكدون بشكل عام وبنسبة (81%) أن جميع عبارات البعد الأول تمثل معوقات تنظيمية وإدارية تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي، وبانحراف معياري منخفض بلغ (0.639) مما يعني ذلك أن هناك تشتت في قيم متغيرات الدراسة عن وسطها الحسابي لجميع العبارات، مما يعني ذلك أن إجابات المشاركين كانت متقاربة و متشابهة إلى حد كبير حول البعد الأول للدراسة. كما أكدت الدراسة من خلال نتائج التحليل الاحصائي لإختبار (T) للبعد الأول من خلال الجدول رقم (12) أن القيمة المعنوية P. Value ظهرت أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود اختلاف معنوي ذات



دلالة احصائية بين اجابات المشاركين حول عبارات البعد الأول، وبذلك نقبل فرضية أن هناك معوقات تنظيمية وإدارية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي.

3- كما أظهرت نتائج الدراسة من خلال الجدول (11) أن هناك اتفاق عام للمشاركين في الدراسة على أن هناك نقص خبرة لدى مدراء الإدارات بالشركة للتعامل مع تقنية التكلفة المستهدفة وأن مستوى الممارسة لها مرتفعة جداً، وما يؤكد ذلك اتجاههم العام البالغ (4.22)، وبانحراف معياري ظهر بـ (0.156) مما يعني أن إجابات المشاركين بالدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد كبير حول هذه العبارة في البعد الأول، وهذا ما يبرر استخدامهم حالياً أسلوب التكلفة التقليدية.

4- أظهرت نتائج تحليل عبارات البعد الثاني للدراسة بالجدول (13)، أن اتجاهات المشاركين جاءت متقاربة، حيث تؤكد أن هناك معوقات فنية تواجه تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة، وأن المتوسط العام لاتجاهات المشاركين بالدراسة حول عبارات البعد الثاني بلغ ما نسبته (3.86)، مما يعني ذلك أن المشاركين بالدراسة يؤكّدون على وجود معوقات فنية تحول أمام تطبيق التكلفة المستهدفة، كما أظهرت الدراسة إنحراف معياري بلغ (0.763)، مما يعني ذلك أن هناك تشتت في قيم متغيرات الدراسة عن وسطها الحسابي لجميع العبارات، وأن إجابات المشاركين بالدراسة جاءت متقاربة ومتشابهة إلى حد كبير حول عبارات البعد الثاني.

كما أكدت الدراسة من خلال نتائج اختبار (T) للبعد الثاني حسب الجدول رقم (14) أن القيمة المعنوية P-Value ظهرت أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود اختلاف معنوي ذات دلالة احصائية بين اجابات المشاركين حول عبارات البعد الثاني، وبذلك نقبل فرضية أن هناك معوقات فنية تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة في شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي.

5- كما أكد المشاركون في عينة الدراسة بالجدول (13) وباتجاه عام بلغ (4.14) ونسبته 82.8% أن نقص الموارد المالية تؤثر بشكل مرتفع على تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة، كما أكد المشاركون أيضاً في الدراسة أن نقص المهارات التقنية بين الموظفين في تحليل البيانات والتكاليف يؤثر بشكل مرتفع أيضاً على تقنية التكلفة المستهدفة وذلك حسب اتجاههم العام البالغ (3.51) وبنسبة 70.2% في الجدول رقم (13).

كما أظهرت أيضاً نتائج اختبار عبارات البعد الثاني بالجدول رقم (13)، توافق المشاركين بالدراسة وبشكل شبه كامل بلغ (4.00) ونسبته 80% على أن هناك صعوبة في توفر بيانات مالية دقيقة وكافية يمكن أن يؤثر على تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة، والذي يُعند أن راجع إلى النقص المعرفي لمفهوم التكلفة المستهدفة



ولذلك قد لا يُرغب تطبيقه وذلك حسب اتجاهات المشاركين البالغ (3.77) ونسبته 75.4% من اجمالي حجم المجتمع بالجدول (13).

وإضافة لما سبق، يرى الباحث أن نتائج الدراسة الحالية جاءت متوافقة مع نتائج عدة دراسات من بينها دراسة الطرلي (2018) حول معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، والتي توصلت فيها أن هناك العديد من المعوقات والتي من بينها ضعف الكوادر البشرية وعدم توفر معلومات واضحة ومفصلة عن تكاليف المنتجات. وكذلك معلومات تفيد في تحليل التكلفة تبعا للعمليات الصناعية اللازمة.

كما اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة Zhang & Liu (2023)، والتي أظهرت التحديات التي تواجه المؤسسات أثناء تنفيذ التكلفة المستهدفة في ظل التغيرات التكنولوجية واستكشاف الفرص التي يوفرها التحول الرقمي لتحسين كفاءة التكلفة والابتكار في المنتجات، كما أظهرت الحاجة الملحة إلى مهارات جديدة في تحليل البيانات مثل تقنيات التحليل المتقدم نتيجة الصعوبة في دمج الأنظمة الرقمية مع الأنظمة التقليدية، كما لوحظ ان هناك مقاومة تغيير من قبل بعض الموظفين.

كما أكدت جميع الدراسات السابقة في هذه الدراسة على أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الكفاءة وتقليل التكاليف وهو ما يتماشى أيضاً مع منهجية الدراسة الحالية في تسليط الضوء على فوائد تطبيق هذه التقنية، كما يرى الباحث من خلال تحليل الدراسات السابقة أنها أظهرت أن تطبيق التكلفة المستهدفة يمكن أن يسهم في تحسين الربحية وتلبية احتياجات العملاء، وهو ما يمكن أن يكون محوراً رئيسياً في الدراسة الحالية ومن بين هذه الدراسات كانت دراسة طالب (2019)، وكذلك دراسة Celayir, D (2020)، بالإضافة إلى دراسة Masadeh , et al. (2023).



3.2- التوصيات:

بناءً على مناقشة نتائج الدراسة رأت الدراسة أن توصي ببعض التوصيات التي تخدم شركة الاسمنت الليبية - مصنع الهواري بنغازي كما يلي:

- 1- تنمية الوعي بأهمية تقنية التكلفة المستهدفة التي تستخدم أثناء مراحل تخطيط، وتصميم وتطوير المنتج للوصول إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وتحقيق الربح المطلوب.
- 2- العمل على التخطيط لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة لما لها من جدوى ومنفعة في المحافظة على مكانة الشركة في السوق وذلك من خلال تقديم منتج يتمتع بقيمة عالية من الجودة لدى العملاء.
- 3- التركيز على تدريب المحاسبين باستمرار على آخر تطورات المحاسبة ولا سيما المحاسبة الإدارية والتكاليف لتحسين مستوى الأداء المالي والتكاليفي فيما يتعلق بدور تقنية التكلفة المستهدفة والفوائد المرجوة.
- 4- التعزيز من متطلبات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة وذلك للحد من معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة. وأخيراً، يقترح الباحث عدة دراسات مستقبلية وذلك كما يلي:
- 1- دور التكلفة المستهدفة في تعزيز الابتكار وتحقيق الكفاءة التشغيلية.
- 2- استراتيجيات التغلب على معوقات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الصغيرة والمتوسطة.
- 3- أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة في القطاع الصحي: دراسة حالة للمستشفيات الخاصة.



المراجع

1- المراجع العربية:

- أبكر، حمزة بشري جمعة، (2023)، أثر تطبيق التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف، المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات، المجلد (4)، العدد (40)، ص ص ، 461 - 475
- طالب، عباس صباح، (2019)، دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات، دراسة تطبيقية على الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (14)، العدد (48) ص ص، 51-61.
- الطرلي، حمد مفتاح، (2018)، "المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية"، المنتدى الأكاديمي، المجلد (2)، العدد (2)، ص ص، 92-115.
- عبد الله، حنان صحبت، محمد، حسين كريم، علي، محمد تحسين، (2018)، تخفيض التكاليف باستخدام تقنيتي التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر في شركة الصناعات الخفيفة، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد (21). ص ص، 255-274.
- بن بريكة، عبد الوهاب، (2017)، "إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 8، العدد (1). ص ص، 149-167.
- الكبيجي، مجدي وائل، (2014)، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية " دراسات، العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، العدد الثاني، فلسطين، ص ص، 101-122
- زملط، إيداد سليم ، (2013) ، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و أثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
- طلال، جريرة، (2011)، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن، مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد (38)، العدد (1). ص ص، 161-179.

2- المراجع الأجنبية:

- Ahrens, T., & Chapman, C. (2007). Management control systems and the management of strategy. Management Accounting Research, 18, (2)
- Bhasin, M. (2020). Target costing: A strategic approach to cost management. Journal of Business and Management, 22, (1).
- Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2014). The Second Machine Age: Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies. W. W. Norton & Company.
- Celayir, D. (2020). Target costing as a strategic cost management tool and a survey on its implementation in the Turkish furniture industry. Journal of Business Research - Turk, 12, (2), 97-112



- Hwang, H., & Hwang, Y. (2012). The Role of Target Costing in the Product Development Process. Journal of Product Innovation Management.
- Kotter, J. P. (1996). Leading Change. Harvard Business Review Press.
- Kumar, V., & Singh, S. (2021). Target costing: A strategic approach for improving profitability in manufacturing firms. International Journal of Productivity and Performance Management, 70, (3),
- Masadeh, A., Jrairah, T., & Almasri, N. A. (2023). The impact of applying the target cost approach on products' structure (products pricing, development and quality). International Journal of Professional Business Review, 8(6), 1-47
- Oreg, S. (2006). Personality, context, and resistance to organizational change. European Journal of Work and Organizational Psychology, 15, (1).
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2019). Organizational Behaviour. Pearson.
- Yalcin, (2011). Customer focused new product design process using target costing and quality function deployment. Middle Eastern Finance and Economics, 11. Euro Journals Publishing, Inc. <http://www.eurojournals.com/mefe,htm>
- Zhang, Y., & Liu, X. (2023). "Target Costing in the Era of Digital Transformation: Challenges and Opportunities." Journal of Cleaner Production, 25(5), pp 392- 417.