

Applying the Target Costing Technique and its Impact on Achieving Competitive Advantage: A Field Study of the Libyan Iron and Steel Company – Misrata

Abdullah Ahmed Eshtiwi *

Al-Haytham Institute for Administrative and Financial Sciences – Misrata, Libya

*Email (for reference researcher): eshtawi@yahoo.com

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية للشركة الليبية للحديد والصلب مصراتة

عبد الله أحمد اشتيوي *

معهد الهيثم للعلوم الإدارية والمالية – مصراتة، ليبيا

Received: 29-10-2025; Accepted: 08-12-2025; Published: 20-12-2025

Abstract:

This study aimed to identify the impact of applying the Target Costing technique on achieving competitive advantage at the Libyan Iron and Steel Company in Misrata. It also examined the availability of the necessary requirements for implementing target costing and analyzed the dimensions of competitive advantage (cost, quality, and innovation). The study adopted a descriptive-analytical approach, using a questionnaire as the primary tool for data collection. A random sample was selected, including general managers, financial managers, and accountants; 46 valid questionnaires were analyzed.

The results revealed that the application of target costing significantly enhances the company's competitiveness, ensuring its market survival and sustainability. Furthermore, the findings indicated that the company possesses the fundamental requirements for implementing target costing and maintains the core dimensions of competitive advantage. The study recommended that the company should optimize its resource utilization to maximize benefits and effectively face intense competition at a lower cost. It also emphasized the need to develop accounting systems to keep pace with the continuous developments in the business environment.

Keywords: Competitive Advantage, Cost, Target Costing.

المخلص هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بالشركة الليبية للحديد والصلب بمدينة مصراتة، ومدى توفر مقومات تطبيق هذا الأسلوب بالشركة، وكذلك دراسة أبعاد الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، الإبداع). استُخدم المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، والاستبانة كأداة لجمع البيانات. تم اختيار عينة عشوائية مكونة من المديرين العاميين والماليين والمحاسبين، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (46) استبانة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد بشكل كبير على دعم وزيادة القدرة التنافسية للشركة مما يضمن لها البقاء والاستمرارية، كما تبين توفر مقومات تطبيق التكلفة المستهدفة وأبعاد الميزة التنافسية لدى الشركة. أوصت الدراسة بضرورة استغلال الشركة لمواردها بشكل أفضل لتعزيز الفائدة وتمكينها من مواجهة المنافسة الشديدة بتكلفة أقل، والعمل على تطوير الأنظمة المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال.

الكلمات المفتاحية: الميزة التنافسية، التكلفة، التكلفة المستهدفة.

1- المقدمة:

دفعت التطورات التكنولوجية والعولمة الاقتصادية المؤسسات إلى العمل على تقديم منتجات متعددة ذات جودة عالية من أجل ضمان بقائها في الأسواق وتحقيق ميزة تنافسية، حيث تعد هذه الأخيرة غاية تسعى كل المؤسسات لاكتسابها، وهو ما يتطلب مراعاة معايير الجودة والتحكم في التكاليف من خلال تطبيق طرق وأساليب حديثة تمكنها من ذلك، ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من بين الأساليب الحديثة التي تقوم على تخفيض التكاليف والتحكم فيها مع مراعاة الجودة المطلوبة من أجل تلبية حاجات ورغبات الزبائن.

وقد كانت اليابان من أوائل من استخدم مدخل التكلفة المستهدفة، إذ أن استخدامها كان من أحد العوامل لتقدم الصناعات اليابانية، وقد استخدمت معظم الشركات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة لما يحققه من مزايا في إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى (ابو عودة , 2010 , ص22). وبما أن القطاع الصناعي يمثل أهمية كبيرة للاقتصاد الوطني بالتالي هناك حاجة ملحة لإدارة الشركات في هذا القطاع لنظام تكاليفي حديث يقدم معلومات متكاملة دقيقة وملائمة لبيئة المنافسة التي تواجهها الشركات الصناعية ولذلك جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق الميزة التنافسية في الشركة الليبية للحديد والصلب باعتبارها من الشركات المهمة في القطاع الصناعي بالبيئة المحلية.

2- مشكلة الدراسة:

أن معظم المؤسسات الاقتصادية تواجه الكثير من المنافسات وذلك يرجع إلى التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا الحديثة، حيث تسعى كل مؤسسة اقتصادية لفرض ذاتها وضمان استمراريتها في السوق من أجل تحقيق أهدافها وتحويل نقاط ضعفها إلى قوة، حيث أن بقاء الحصة السوقية للشركة كما هي في ظل المنافسات يستلزم منها سعياً دائماً لإتباع أحدث الأساليب العلمية والاستراتيجيات المعاصرة في احتساب وتخفيض التكاليف، مما يحقق لها هدف الحفاظ على مكانتها في السوق.

وحيث أن هناك اعتراف متزايد في أوساط الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية بأن أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على مجاراة التطورات المتسارعة في بيئة إنتاج معاصرة تتجلى أبرز معالمها في اشتداد حدة المنافسة محلياً ودولياً وتسارع وثيرة التطورات التكنولوجية وتنوع احتياجات المستهلك وتغير الأذواق، دفعت كل هذه العوامل الشركات (منظمات الأعمال) إلى البحث عن أدوات ووسائل جديدة لإدارة التكلفة والعمل على تخفيضها، ومن أبرز تلك الأدوات نظام التكلفة المستهدفة.

تأسيساً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1- هل تتوفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة الليبية للحديد والصلب بمصراتة؟

2- هل يسهم تطبيق التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها (التكلفة، الجودة، الإبداع)؟

3- فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا تتوفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة الليبية للحديد والصلب.
الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، الإبداع) ويتفرع من هذه الفرضية الفروض الفرعية التالية:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكلفة باعتبارها إحدى أبعاد الميزة التنافسية.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الجودة باعتبارها إحدى أبعاد الميزة التنافسية.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الإبداع باعتباره أحد أبعاد الميزة التنافسية.

4- أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة في التالي:

- 1- التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة الليبية للحديد والصلب.
- 2- التعرف على أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في (خفض التكلفة وتحقيق الجودة والإبداع) لدعم القدرة التنافسية للشركة الليبية للحديد والصلب.

5- أهمية الدراسة:

إن الأهمية التي تكتسبها هذه الدراسة مستمدة من أهمية الموضوع في حد ذاته، وتتجلى هذه الأهمية في التعرف على أهم نظام من الأنظمة الحديثة في حساب التكاليف في المؤسسات المتمثل في نظام التكلفة المستهدفة وأهميته الكبيرة للمؤسسات في تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتجات من أجل تحقيق أهم مصادر الميزة التنافسية.

6- الدراسات السابقة:

يزخر الأدب المحاسبي بالعديد من الدراسات التي تناولت موضوع التكلفة المستهدفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

- دراسة (Kocsoy et. Al 2008) بعنوان: "مدى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في شركات الصناعة التحويلية التركية". "Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises". استهدفت هذه الدراسة تحديد ما إذا كانت الصناعات التحويلية التركية تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة ومعرفة ما إذا كانت الشركات التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة تراعي قواعد تطبيق هذا الأسلوب، مثل تلك المتعلقة بتوقعات العملاء، هامش الربح، التكلفة وتحديد السعر، وتخفيض التكلفة والعمليات الإدارية، وخلصت إلى أن معظم الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة أو أسلوب مشابه له تقوم بتحليل السوق على نطاق واسع، ولديها نظم معلومات تسويقية، كما تتبع استراتيجيات منافسة متوازنة، كما بينت الدراسة أن تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة بشكل عائقاً أمام نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وأوصت بضرورة إعطاء أهمية أكبر لتوقعات العملاء قبل تصميم المنتج، من أجل تحقيق الفوائد المتوقعة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

- دراسة (Yazdifar & Askarany 2011) بعنوان: "دراسة التنافسية لتبني وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا".

"Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in UK, Australia and New Zealand".

استهدفت هذه الدراسة إجراء مقارنة لنتائج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في كل من المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا، والمستقاة من آراء عينة من المحاسبين الإداريين المؤهلين الحاصلين على شهادة المحاسب الإداري القانوني، العاملين في الشركات الصناعية والخدمية في دول العينة، وقد اختبرت الدراسة مستوى الثبات والتطبيق لأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال قياس خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة والمثلة بالميزة النسبية، التوافق، سهولة الاستخدام، نتائج القدرة على استخدام نتائج التطبيق، وخلصت إلى أن منهج التكلفة المستهدفة واسع الانتشار في الشركات الصناعية والخدمية في دول العينة، إلا أن هناك فروقاً جوهرية في مستوى التطبيق بين الشركات الصناعية والخدمية. وأوصت بضرورة اهتمام الشركات باختبار جميع استراتيجيات خفض التكاليف في مرحلة التخطيط، مع تبني هندسة القيمة لدمج متطلبات الزبائن، بدلاً من التركيز على استراتيجية تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج.

- دراسة (حلس والحداد , 2012) بعنوان: "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة" هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ومدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق هذا المدخل كمفهوم حديث في إدارة التكاليف، وإيضاً في التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها بالإضافة إلى استخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة، كما أن بيئة الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل بالإضافة إلى أن تلك الشركات تستخدم نظام محاسبي سليم يساعد في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة لوجود بعض المعوقات التي تعيق تطبيق هذا المدخل.

- دراسة (Ghafeer, M, Abdul Rahman, Ghafeer 2014) بعنوان: "أثر طريقة التكلفة المستهدفة على تعزيز تنافسية الشركات الصناعية السويدية".

"The Impact of Target Cost Method of Industrial Companies to Strengthen the Competitiveness".

تناولت هذه الدراسة طريقة التكلفة المستهدفة بوصفها واحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وبيان دورها في تعزيز المزايا التنافسية للشركات الصناعية، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية ومباشرة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة، وبين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة الجودة، وبين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة البيئية. وفي ضوء ذلك أوصت: بضرورة دعم الإدارة العليا وحثها على تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج وتعزيز القدرة التنافسية، وضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية السويدية حتى تكون نظم المعلومات الاستراتيجية فعالة من خلال الاعتماد على مداخل حديثة من أجل تحقيق الأرباح وتعزيز القدرة التنافسية.

- دراسة (عابدين 2015) بعنوان: "مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة" هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (spss). وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إن مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة تطبق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تستخدم أساليب حديثة لتخفيض التكلفة بما لا يؤثر على الجودة، ويؤدي ذلك إلى تطوير المنتجات ودعم القدرة التنافسية، لكن توجد معوقات تحد من التطبيق منها: الظروف السياسية والاقتصادية السائدة، وقلة المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

- دراسة (الحميري 2017) بعنوان: "تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة- دراسة تطبيقية على شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في مدينة ديالى" هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كاستراتيجية حديثة لإدارة التكلفة، وبيان آليات اعتماده من قبل مؤسسات الأعمال كأسلوب لخفض الكلف وتحقيق مستوى الجودة، وتعزيز مكانتها في السوق المحلية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وخلصت إلى أن المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة أمر ضروري لتحديد فجوة التكاليف ومن ثم معالجتها باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، والذي يتطلب تحديد سعر البيع المستهدف وأسعار المنافسين والربح المستهدف، ذلك أن التكلفة المستهدفة أسلوب يؤدي إلى معالجة فجوة التكاليف ويؤدي إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة.

- دراسة (النجار والبوسيفي، 2024) بعنوان: "مدى اعتماد الشركات الصناعية على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكاليف - دراسة ميدانية داخل مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج" هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى اعتماد شركات الربيع لصناعة الاسفنج على أسلوب التكلفة المستهدفة لإدارة التكاليف بما يمكنها من المنافسة في السوق والتعرف على المعوقات التي تواجه الإدارة في تطبيق ذلك، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وخلصت الدراسة الى ان مجموعة شركات الربيع لصناعة الاسفنج لا تستخدم نظام التكلفة المستهدفة في ادارة التكاليف وكذلك وجود معوقات وصعوبات تحد من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

بالنظر إلى الدراسات السابقة نجد أنها تناولت بالدراسة التكلفة المستهدفة من عدة جهات نظر واتفقت بشكل عام من حيث الموضوع، وتعتبر الدراسة الحالية مكملية للدراسات السابقة واختلفت من حيث تطبيقها باعتبارها أجريت في بيئة الأعمال الليبية من خلال دراسة حالة الشركة الليبية للحديد والصلب بمدينة مصراتة.

7- الإطار النظري

7-1 مفهوم التكلفة المستهدفة:

ظهر مصطلح التكلفة المستهدفة لأول مرة في اليابان في ستينات القرن المنصرم، ثم شاع استخدامه وتطبيقه في العديد من دول العالم المتقدم مثبتاً نجاحاً باهراً، وقد تعددت التعريفات المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة نظراً لتعدد الكتاب والباحثين، ومن ثم تعددت الرؤى حول موضوع التكلفة المستهدفة، وتباينت المصطلحات التي تم استخدامها، حيث عُرفت بأنها: " طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وهي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج" (الحداد، 2011، ص 12). كما عُرفت أيضاً بأنها " مجموعة من الخطوات التي تهدف لخفض تكاليف المنتج التي يتم تحديدها بناءً على فهم رغبات وحاجات العملاء" (النابلسي، 2009، ص 9) وكذلك عُرفت بأنها " أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق وتحديد السعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلاً عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج أي أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج" (أبو عودة، 2010، ص 23).

من خلال التعريفات السابقة يتضح أنها تتضمن جهات نظر مختلفة مع أنها تتفق في مضمونها على أن التكلفة المستهدفة هي أداة لخفض التكاليف مع المحافظة على الجودة وإرضاء العملاء ومعرفة نجاح سوق المنتج قبل تقديمه وذلك لتحقيق الأهداف والأغراض الاستراتيجية للمؤسسة.

7-2 أهمية وأهداف التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهمية التكلفة المستهدفة في: (المسعودي، 2010، ص 146)

- تُعرف التكلفة المستهدفة سعر البيع على أساس السعر الذي يحدده الزبون للمنتج، وليس على أساس كلفة الإنتاج.
- تحميل التكاليف أثناء عملية الإنتاج وخاصة أثناء التنفيذ.
- تخفيض تكاليف الإنتاج دون أي خسائر في الجودة وذلك بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- تحفيز كل المشاركين في العملية على زيادة الربحية.
- أما بالنسبة لأهداف التكلفة المستهدفة فيمكن إيجازها في: (بلعجوز، عريوه، 2019، ص 108)
- تخفيض تكلفة الإنتاج أثناء مرحلة تخطيط وتطوير المنتج: وهي المرحلة التي تحمل أكبر جزء من التكاليف المحتملة على إجمالي الإنتاج، وذلك من أجل تحقيق الربح المستهدف في ظل ظروف السوق.
- تحقيق التوازن بين المستويات التالية:
- * مستوى الجودة: إذ لا يمكن الوصول إلى التكلفة المطلوبة على حساب جودة المنتج أو الخصائص والمواصفات المميزة له من وجهة نظر الزبون.
- * مستوى الوقت: يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على توفير الوقت، حيث يتم تقادي الوقت الضائع في محاولة تحديد كيفية تصنيع المنتج بعد تصميمه.
- * مستوى السعر: وهو المحدد من قبل السوق الذي يعد لتحديد التكلفة المستهدفة.
- تحفيز مستخدمي أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل اختيار التصميم الذي يمكن من خلاله الوصول إلى الربح المستهدف لإنتاج المنتجات.

3-7 مقومات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

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

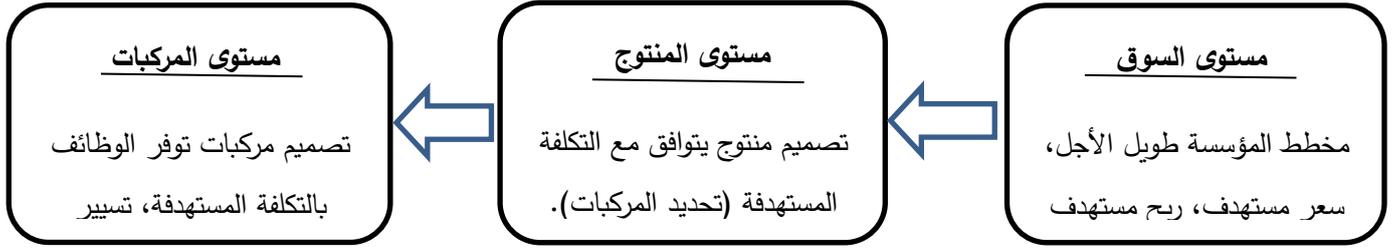
4-7 الصعوبات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة:

إن هذا النظام ورغم أهميته وجدواه يواجه بعض العقبات والصعوبات تتمثل في: (أبكر، 2023، ص 470)

- 1 - مشكلات تتعلق بالنظم المحاسبية المتبعة ومنها ما يلي:
أ- النظم السائدة في القياس هي نظم تقليدية لا تواكب تطورات العصر.
ب- تعقد الإجراءات المستندية.
 - 2- مشكلات تتعلق بالعاملين:
أ- عدم توفر الخبرة العلمية والعملية للكثير منهم.
ب- عدم المواكبة ومقاومة ومحاربة التغيير وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية.
ج- الكثافة العمالية الزائدة عن حاجات العمل.
د- شدة الإرهاق.
 - 3- مشكلات تتعلق بالاستراتيجيات المتبعة في المؤسسة:
أ- صعوبات تتعلق باستراتيجيات التنافس.
ب- 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.
 - 5- التقلبات السوقية:
حيث يرتبط مفهوم التكلفة المستهدفة في المؤسسة بالسوق الذي تعمل فيه، أي أنه مفهوم موجه للمستهلك واحتياجاته ورغباته، وإن حدوث أي تقلبات سوقية سريعة يعنى 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.
- وللتغلب على هذه الصعوبات يرى الباحث ضرورة الأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل منها: تصميم نظام محاسبي سلس وغير معقد ويواكب التطورات الحديثة مع تبني الأفراد ذوي الكفاءة العلمية والعملية بالعدد المطلوب وايضا اتباع استراتيجيات واضحة من قبل الإدارة العليا لدراسة ومعرفة اتجاهات المستهلكين والسوق والمنافسين والعمل على وضع سياسة واضحة لتحديد المسؤوليات والاختصاصات بين المستويات الادارية المختلفة وذلك حتى يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة الاهداف المرجوة منه.

5-7 مراحل (مستويات) تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تمر عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل او مستويات اساسية وهي: مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات، كما هو موضح بالشكل (1)



الشكل رقم (1) المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة
المصدر: (عطوي، 2016، ص111)

أ- على مستوى السوق: التكلفة المحددة على مستوى السوق تأخذ في الحسبان متطلبات العملاء وحالة السوق وفق الخطوات التالية: (بوصيدة، 2025، ص 8)

- وضع أهداف المبيعات والأرباح طويلة الأجل.
 - هيكله خطوط الإنتاج بالشكل الذي يحقق متطلبات العملاء.
 - تحديد سعر البيع المستهدف والذي يغير جوهر التكلفة المستهدفة، مع مراعاة التغيرات التي تطرأ عليه.
 - تحديد هامش الربح المستهدف.
 - تحديد التكلفة المستهدفة.
- ومن هنا يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الآتية:

سعر البيع - الربح المستهدف = التكلفة المسموح بها

فسعر البيع يحدده السوق والربح المستهدف هو الربح الذي ترغب به المؤسسة في تحقيقه.

ب- على مستوى المنتج: في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفة المنتج التي يمكن تحملها مع مراعاة مؤهلات المؤسسة التكنولوجية لأن التكلفة المسموح بها (المستهدفة) التي تم احتسابها في المرحلة الأولى (على مستوى السوق) لم تأخذ في الحسبان إمكانات المؤسسة أو الموردين، إذ تركز المؤسسة في هذه المرحلة على إيجاد الطرق المناسبة لخفض التكلفة إلى المستوى المسموح به، وذلك بتحديد فجوة التكلفة بالمعادلة التالية: **فجوة التكلفة = التكلفة الحالية - التكلفة المسموح بها**، إلا أنه قد لا تستطيع المؤسسة في ظل كل الظروف القضاء على فجوة التكلفة للوصول إلى التكلفة المسموح بها، وهنا تقوم بتحديد أهداف خفض التكلفة الممكنة، وبالتالي تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، والعمل على تدارك أهداف خفض التكلفة المتبقية (باقي فجوة التكلفة) لاحقاً، وتتحدد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج بالمعادلة التالية: (داحو و سالمي، 2019، ص 650)

التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الحالية - أهداف خفض التكلفة الممكنة

ج- على مستوى المركبات: تكون المرحلة الثالثة من أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المكونة للمنتج وفي حالات عديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، حيث تتم تجزئة المركبات إلى وظائف فرعية وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات، ويتمثل هدف هذه المرحلة في إحداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها وبذلك تمكين المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتج. ويجب أن تكون هذه الأسعار واقعية (معقولة) وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة إذا بذلوا كذلك مجهودات معتبرة لتخطيط تكاليف منتوجاتهم (عطوي، 2008، ص 49-50).

6-7 مزايا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة: يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة مزايا منها: (العماري، 2023، ص 78)

- يعزز الالتزام من الأعلى إلى الأسفل بعملية التصنيع والابتكار لتحقيق بعض المزايا التنافسية.
- يساعد على إنشاء إدارة شركة تعتمد على السوق لتصميم وتصنيع المنتجات التي تلبى السعر المطلوب لنجاح السوق.
- يستخدم نظام التحكم في الإدارة لدعم استراتيجيات التصنيع وتعزيزها، ولتحديد فرص السوق التي يمكن تحويلها إلى مدخرات حقيقية لتحقيق أفضل قيمة مقابل المال بدلاً من مجرد تحقيق أقل تكلفة.
- تؤكد أن المنتجات تتناسب بشكل أفضل مع احتياجات عملائها.
- يقلل من دورة تطوير المنتج ويقلل من تكاليف المنتج بشكل كبير.

7-7 التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية:

ويكون ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وهي: (قيسي، 2015، ص 42-43)

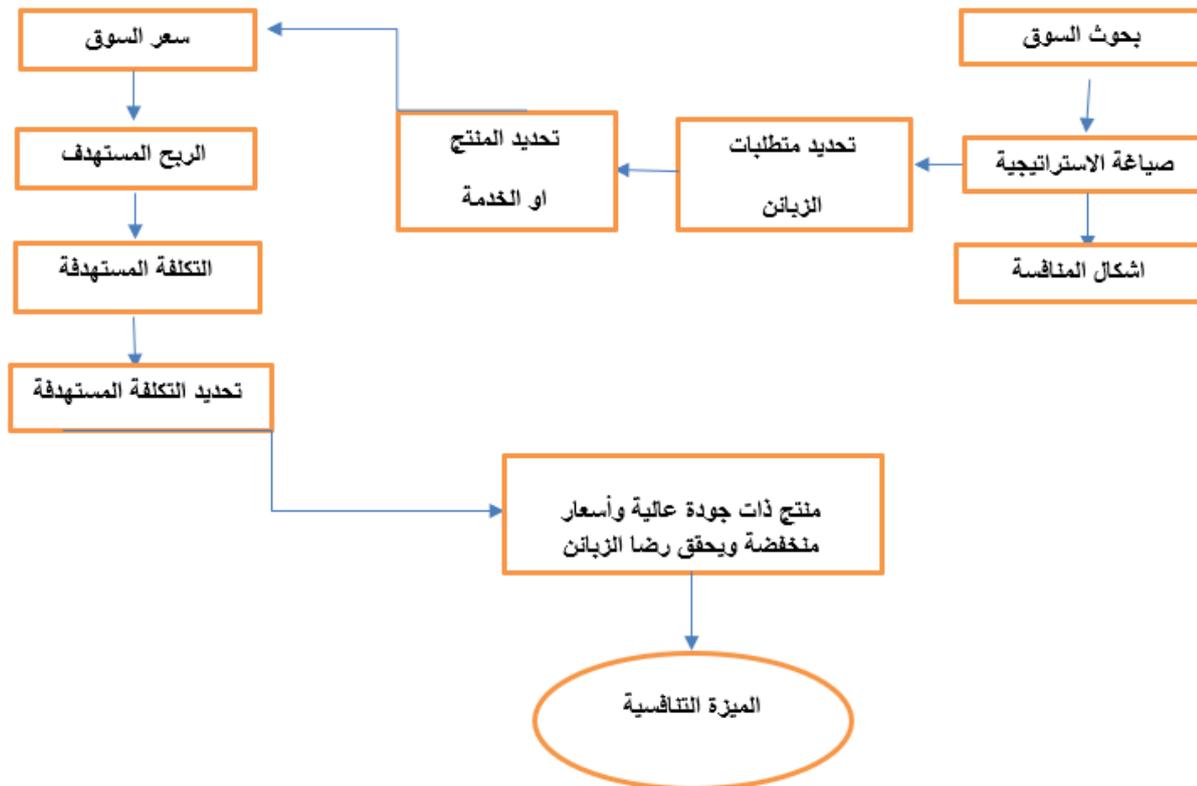
أ- التكيف وفقاً لمتطلبات السوق: ويعني أن الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه المؤسسة، إذ تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بشدة المنافسة مما يترتب عليها ظهور منتجات ذات جودة عالية وبأسعار منخفضة، ومن أجل المنافسة والبقاء في السوق يتوجب على المؤسسة القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات

بالشكل الذي يحقق استجابة لرغبات ومتطلبات الزبون في المنتج وضمان تسويق المنتج بالوقت المناسب وبالسر المستهدف الذي ينبغي أن يقل عن معدل أسعار المنتجات المنافسة ويحقق هامش ربح مرغوب، والأساس في ذلك هو بناء ميزة تنافسية غير قابلة للتقليد بوقت قصير وتساهم بقوة في تعزيز المركز التنافسي للمؤسسة.

ب- **التكيف وفقاً لمتطلبات التقدم التكنولوجي:** إن الاستجابة والتكيف وفقاً لمتطلبات الثورات والابتكارات التكنولوجية ساهم بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس وبصورة إيجابية عن أسعار البيع، إن هذه الاستجابة ستمكن المؤسسة من تحقيق عوامل النجاح الحاسمة بمستوى فاعلية وكفاية متميزين على المؤسسة الأخرى المنافسة وبذلك تحقيق الميزة التنافسية.

ج- **التكيف وفقاً لمتطلبات وظيفة المنتج:** إن التطورات الكبيرة الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة فرضت على المؤسسة التكيف مع متطلبات جديدة تتعلق بالخصائص والوظائف التي يؤديها المنتج وذلك من حيث عدد الوظائف وكفايتها، فالزبون يرغب بمنتج متعدد وذات كفاية عالية في الأداء وبأسعار منخفضة، إذ أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المؤسسة في التكيف مع هذه المتطلبات وبالشكل الذي يحقق لها الميزة التنافسية، وبناءً على ذلك ينبغي أن تبدأ المؤسسة بتخطيط وتصميم التكلفة المستهدفة لكل خاصية من الخصائص المكونة لأجزاء المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة في السوق.

والشكل رقم (2) يوضح كيفية امكانية تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يمكن أن يحقق الميزة التنافسية للمؤسسة.



الشكل رقم (2) تحديد التكلفة المستهدفة بالشكل الذي يحقق الميزة التنافسية
المصدر: (محمد، 2011، ص360)

8-7 مفهوم الميزة التنافسية:

إن مفهوم الميزة التنافسية من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حالياً، ذلك أن درجة التنافس في السوق يُعد من أهم العوامل التي تُحدد قدرة المؤسسة على الصمود في وجه منافسيها وضمان استمرارها فيه. وهناك عدة تعريفات تناولت الميزة التنافسية منها: "هي خاصية أو مجموعة خصائص نسبية تتفرد بها المؤسسة ويمكنها الاحتفاظ بها لمدة طويلة نسبياً نتيجة صعوبة محاكاتها، أو التي تحقق خلال تلك المدة المنفعة لها، وتمكنها من التفوق على المنافسين فيما تقدمه من سلع أو خدمات" (خليل، 2019، ص 129)، كما عُرفت بأنها "المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمؤسسة إنتاج قيم ومناافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون الآخرون" (الحشاني، 2020، ص 24). كذلك عُرفت بأنها "قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وقد تتعلق بالجودة والتكنولوجيا والقدرة على تخفيض التكلفة والكفاءة التسويقية والابتكار ووفرة الموارد المالية والتميز في الفكر الإداري وامتلاك موارد بشرية مؤهلة" (رماضنة، 2017، ص 39). من خلال التعريفات السابقة يتضح أن الإبداع هو جوهر الميزة التنافسية والذي يمنح التفوق والتميز للمؤسسة عن المنافسين باستخدام موارد أقل أو بتقديم منافع أكثر للعملاء باستعمال نفس الموارد المتاحة.

9-7 خصائص الميزة التنافسية:

هناك عدة خصائص وصفات للميزة التنافسية نذكر منها ما يلي: (رماضنة، 2017، ص 40)

- إنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
- أنها تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- إنها تتبع من داخل المنظمة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدم للمشتريين أو كلاهما.
- كما أنها يجب أن تؤدي للتأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية فيما تقدم المنظمة وتحفزهم للشراء منها.
- إنها تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

10-7 أهمية الميزة التنافسية:

تتمثل أهمية الميزة التنافسية فيما يلي: (عبدالصمد ويولنوار، 2024، ص 10)

- تعطي الميزة التنافسية مؤشراً قوياً للمؤسسات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق (الحصة السوقية) أكبر من منافسيها، بمعنى سيطرة المؤسسة على عدد أكبر من الزبائن مقارنة بالمنافسين.
- تعتبر الميزة التنافسية سلاحاً قوياً تعتمد المؤسسة لمواجهة تحديات المؤسسات المنافسة، أي قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدراتها على تلبية احتياجات الزبائن.
- تُعد الميزة التنافسية معياراً مهماً لنجاح المؤسسات تميزها عن غيرها من المؤسسات الأخرى من حيث إيجاد نماذج مميزة جديدة يصعب على المنافسين تقليدها.
- أبرز المؤسسات الحديثة تعتمد على التكنولوجيا لتحقيق الميزة التنافسية من أجل البقاء والاستمرار، بمعنى مراقبة التطورات التكنولوجية والاستفادة منها والتي بدورها تنعكس على جودة الخدمة ونوعيتها.

11-7 أبعاد الميزة التنافسية:

تتمثل أبعاد الميزة التنافسية وفقاً لـ Porter في: (سويسي والخفاجي، 2014، ص 71-73)

- **التكلفة:** يتوجب على المؤسسات مراعاة الحل الوسط بين التكلفة وما تقدمه من خصائص للسلع والخدمات، فأغلب المؤسسات تسعى إلى تخفيض التكلفة وتطبيق المراقبة المستمرة على المواد الخام وتحقيق مستويات أعلى من الإنتاجية.
- **الجودة:** ويمكن أن تتحقق من خلال إدخال سمات فريدة على المنتجات التي تقدمها سواء كانت سلع أو خدمات وذلك لتعزيز جاذبيتها التنافسية.
- **وقت الدخول للسوق:** يعتبر عامل الوقت ميزة تنافسية للمؤسسات من منطلق أنه أن وقت التسليم أساساً مصدر للميزة التنافسية، كما أن الوقت مقياساً للالتزام بين المؤسسة والزبائن، كما يعد أيضاً مؤشراً على تطوير المنتجات.
- **اعتمادية توصيل المنتج:** تسعى عدة مؤسسات إلى تقديم خدمات ما بعد البيع والتي تتجسد في اعتمادية توصيل المنتج أو الخدمة إلى الزبائن، وتعتبر هذه الأخيرة شكلاً من أشكال التمايز وبعدها تنافسياً.
- **إبداع المنتج:** تقوم المؤسسات بتطوير منتجاتها لتتلاءم مع رغبات زبائنهم أو تقديم منتجات ذات خصائص فريدة عن منافسها في السوق.

12-7 أنواع الميزة التنافسية:

توجد ثلاث أنواع رئيسية للميزة التنافسية وهي: (عريوة والزيتون، 2023، ص 54-55)

- 1- **ميزة التكلفة الأقل:** تعني قدرة المؤسسة على تصميم، تصنيع، وتسويق منتج بأقل تكلفة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر.
- 2- **ميزة التميز (تميز المنتج):** تعني قدرة المؤسسة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك مثل جودة أعلى، خصائص خاصة بالمنتج، خدمات ما بعد البيع. كما يقصد بها أيضاً تقديم منتجات أو خدمات متميزة وفريدة تلقى رضا لدى المستهلك من خلال استغلال الكفاءات والمهارات والتقنيات التكنولوجية العالية، وإتباع طرق توسيع فعالة وسياسات سعرية وترويجية تمكن المنظمة من زيادة حصتها السوقية.
- 3- **ميزة الوقت المختصر:** يقصد بها تحقيق ميزة تنافسية على أساس تخفيض عنصر الزمن لصالح الزبون وهذا من خلال الالتزام بجدول زمنية محددة في التعامل مع الزبائن بواسطة تخفيض أو تغيير العمليات الإنتاجية، تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق.

13-7 محددات الميزة التنافسية:

تتمثل محددات الميزة التنافسية بصورة عامة في متغيرين هما: حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس، في حين يرى بورتر Porter أن خمسة قوى مؤثرة في بيئة المنافسة ويمكن اعتبارها من المحددات لها، وقد أطلق عليها اسم Porter's Five-Force Model ويشمل: (صورية، 2021، ص 767)

شدة المنافسة في السوق، قوة مساومة العملاء، قوة مساومة الموردين، تهديدات دخول منافسين جدد، تهديدات المنتجات البديلة.

وحسب هذا المنظور فإن أي زيادة في قوة أي من هذه العوامل فإنها حتماً ستؤدي إلى قصور كبير في قوة المؤسسة للتعامل معها وتحقيق الربحية التي تسعى إليها، كما أنه مع مرور الوقت وزيادة وتيرة التطورات وحدة المنافسة سوف تتغير قوة هذه العوامل مما سيترك أثراً كبيراً ومباشراً مع القدرة التنافسية للمؤسسة.

8- الإطار العملي

• منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كونه يتناسب مع طبيعة الدراسة التي تهدف إلى وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع بغرض التعرف على التكلفة المستهدفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، بالإضافة إلى استخدام المنهج التحليلي من خلال استبانة لجمع البيانات ومن ثم تحليل وتفسير البيانات للوصول إلى نتائج الدراسة.

• مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الإداريين والماليين بالشركة الليبية للحديد والصلب، وقد تم اختيار عينة عشوائية بعدد (49) مفردة من المدراء العامين والماليين والمحاسبين وذوي العلاقة بموضوع الدراسة، وقد تم توزيع عدد (49) استبانة على أفراد العينة وتم استلام عدد (46) استبانة صالحه للتحليل أي بنسبة 93.9%.

• أداة جمع بيانات الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة وقد قسمت الاستبانة إلى قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تضمن معلومات عامة تتعلق بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.
القسم الثاني: تضمن أسئلة الاستبانة لمعرفة مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره في تحقيق الميزة التنافسية في الشركة الليبية للحديد والصلب غطت هذه الأسئلة أربع فرضيات قسم كل منها إلى فقرات، خصص منها (11) فقرة لُبعد التكلفة المستهدفة، (7) فقرات لُبعد التكلفة، (6) فقرات لُبعد الجودة، و (5) فقرات لُبعد الإبداع.

8-1 الأدوات الإحصائية المستخدمة:

من أجل الوصول إلى مؤشرات معتمدة تدعم أهداف الدراسة، وفرضياتها فقد تم معالجة البيانات لغرض اختبار فرضيات الدراسة حيث تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل بيانات الاستبانة والحصول على مخرجات لجميع أسئلة الاستبانة لمعرفة مدى موافقة أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة المختلفة، حيث تم استخدام كلاً من الأدوات والأساليب الإحصائية التالية:

- معامل Cronbach's Alpha للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة
- معرفة الأهمية النسبية اختبار (t) للعينة الواحدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

8-2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الأولية:

فيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الأولية الواردة بالجدول (1):

جدول رقم (1) يوضح خصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
المؤهل العلمي		
8.7%	4	دبلوم عالي
58.7%	27	بكالوريوس
32.6%	15	ماجستير
100%	46	المجموع
الخبرة المهنية		
8.7%	4	أقل من 5 سنوات

8.7%	4	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
45.7%	21	من 10 إلى أقل من 15 سنة
37%	17	من 15 سنة فأكثر
100%	46	المجموع
التخصص العلمي		
67.4%	31	محاسبة
10.9%	5	إدارة اعمال
2.2%	1	اقتصاد
19.6%	9	اخرى
100%	46	المجموع
المسمى الوظيفي		
8.7%	4	مدير عام
6.5%	3	مدير مالي
67.4%	31	محاسب
17.4%	8	أخرى
100%	46	المجموع

يتضح من الجدول (1) والمتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي بأن النسبة الأقل لمؤهل الدبلوم العالي حيث بلغت (8.7%)، من ثم النسبة الأعلى لمؤهل البكالوريوس والتي بلغت (58.7%)، تليها نسبة مؤهل ماجستير وبلغت (32.6%). أما فيما يتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية فأن نسبة فئة الخبرة الأقل من 5 سنوات، وكذلك نسبة فئة الخبرة التي تتراوح ما بين 5 إلى أقل من 10 سنوات بلغت (8.7%) لكليهما، تليها النسبة الأعلى لفئة الخبرة التي تتراوح ما بين 10 إلى أقل من 15 سنة حيث بلغت (45.7%)، ثم تليها نسبة الخبرة الأكثر من 15 سنة وبلغت (37%)، وحسب التخصص العلمي كانت النسبة الأعلى لتخصص المحاسبة وبلغت (67.4%)، في حين بلغت نسبة تخصص ادارة الاعمال (10.9%)، وكانت النسبة الأقل لتخصص الاقتصاد وبلغت (2.2%)، أما نسبة التخصصات الاخرى فقد بلغت (19.6%). وفيما يتعلق بتوزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي فأن نسبة مدير عام بلغت (8.7%)، أما نسبة المدير المالي بلغت (6.5%)، تليها النسبة الأعلى للمحاسب وبلغت (67.4%)، في حين كانت نسبة المسميات الوظيفية الاخرى (17.4%).

3-8 أساليب التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة:

• إجراء أسلوب التحليل الوصفي عن طريق الجداول التكرارية والوسط الحسابي وتم تحديد درجة الموافقة وفقاً للجدول (2):

جدول رقم (2) يوضح المدى المعتمد في الدراسة.

الوسط	من 1 إلى أقل من 1.8	من 1.8 إلى أقل من 2.6	من 2.6 إلى أقل من 3.4	من 3.4 إلى أقل من 4.2	من 4.2 إلى 5
الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافقة أو الانطباق	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً

• اختبار T لعينة واحدة **One Sample t Test** لتحديد الاتجاه العام حول كل فرضية باستبانة الدراسة بحيث أنه إذا كانت قيمة مستوى الدلالة P-value أكبر من 0.05 فهذا يدل أن الاتجاه العام حول هذه العبارة بأن الدرجة متوسطة أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة P-value أقل من 0.05 فهذا يدل أن الاتجاه العام حول هذه العبارة بأن الدرجة منخفضة أو مرتفعة وفي هذه الحالة ننظر لقيمة الوسط.

• معامل ألفا كرنباخ **Cronbach's Alpha** وتم استخدامه لدراسة صدق وثبات أداة الدراسة وتكون أداة الدراسة مناسبة وبها معايير الصدق والثبات إذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر من 60%.

4-8 صدق وثبات أداة الدراسة:

الصدق بصفة عامة أن العبارة الموجودة في الاستبانة تقيس ما يفترض في البحث قياسه بالفعل، أما الثبات فهو أن يعطي الاستبانة نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها، وقد تم لهذا الغرض عرض صحيفة الاستبانة المعدة على مجموعة من المتخصصين لإبداء الرأي حولها وتحديد بعض الملاحظات حولها، وبعد اعتمادها تم توزيعها على عينة الدراسة وتم قياس الصدق والثبات عن طريق حساب معامل ألفا كرنباخ للصدق والثبات كما بالجدول رقم (3).

جدول رقم (3) يبين قيم معامل ألفا كرنباخ لاستبيان الدراسة

المحور	عدد الفقرات للمحور	قيمة معامل ألفا كرنباخ
بعد التكلفة المستهدفة	11	.445
بعد التكلفة	7	.413
بعد الجودة	6	.437
بعد الإبداع	5	.269
الكل	29	.794

من خلال النتائج الواردة بالجدول (3) نجد أن قيم معامل ألفا كرنباخ مناسبة للدلالة على صدق وثبات أداة الدراسة وملاءمتها للدراسة.

5-8 دراسة وتحليل بيانات الدراسة:

• دراسة الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على (لا تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة اللببية للحديد والصلب)

وتم دراسة هذه الفرضية لكل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بهذه الفرضية عن طريق التحليل الإحصائي المناسب وأجريت الحسابات عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS وكانت النتائج كما بالجدول رقم (4)

جدول رقم (4) يبين نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الرئيسية الأولى.

العبارة	لا توافق بشدة	لا توافق	لا أعلم	أوافق	أوافق بشدة	الوسط	الانحراف المعياري	رتبة	درجة الموافقة
يتوفر لدى إدارة الشركة معرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة.	ك	0	0	32	11	4.17	0.53	4	مرتفعة
	%	%0	%0	69.6%	23.9%				
تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل بيع المنتج	ك	0	0	33	12	4.24	0.48	2	مرتفعة جداً
	%	%0	%0	71.7%	26.1%				

مرتبعة جداً	1	0.61	4.26	15 32.6 %	29 63%	1 2.2 %	1 2.2 %	0 0%	ك %	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بتقديمه
مرتبعة	4	0.53	4.17	10 21.7 %	35 76.1 %	0 0%	1 2.2 %	0 0%	ك %	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل عملية بيعه.
مرتبعة	6	0.74	4.11	12 26.1 %	29 63%	4 8.7 %	0 0%	1 2.2 %	ك %	تركز إدارة الشركة على كسب رضاء العملاء
درجة الموافقة	المرتبعة	الانحراف المعياري	الوسط	بشدة توافقاً	وافقاً	لا توافقاً	لا توافقاً	بشدة توافقاً		العبرة
مرتبعة	7	0.63	4.09	11 23.9 %	28 60.9 %	7 15.2 %	0 0%	0 0%	ك %	تهتم الإدارة بتحديد تكلفة المنتج مراعاة للظروف الاقتصادية للعملاء
مرتبعة	7	0.55	4.09	9 19.6 %	32 69.6 %	5 10.9 %	0 0%	0 0%	ك %	تحدد الشركة فجوة التكاليف بالمقارنة بين التكاليف الجارية والتكلفة المستهدفة.
مرتبعة	6	0.77	4.11	14 30.4 %	25 54.3 %	5 10.9 %	2 4.3 %	0 0%	ك %	تركز الشركة على تكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط.
مرتبعة جداً	3	0.73	4.22	16 34.8 %	26 56.5 %	2 4.3 %	2 4.3 %	0 0%	ك %	تشكل الإدارة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف المنتج مسبقاً
مرتبعة	5	0.62	4.13	11 23.9 %	31 67.4 %	3 6.5 %	1 2.2 %	0 0%	ك %	تأخذ إدارة الشركة جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار
مرتبعة	8	0.88	3.93	13 28.3 %	20 43.5 %	10 21.7 %	3 6.5 %	0 0%	ك %	تقوم الإدارة بإشراك ممثلين لكل حلقات سلسلة القيمة عند تحديد تكلفة المنتج
مرتبعة	-	0.25	4.13	-	-	-	-	-	-	العام

من خلال النتائج الواردة بالجدول (4) نجد درجة الموافقة لعبارات هذه الفرضية كلها مرتفعة ونجد أن أكثر العبارات موافقة هي العبارة (يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بتقديمه) بوسط يساوي 4.26 أي بدرجة مرتفعة جداً، وأقلها موافقة هي العبارة (تقوم الإدارة بإشراك ممثلين لكل حلقات سلسلة القيمة عند تحديد تكلفة المنتج) بوسط يساوي 3.93 أي بدرجة مرتفعة.

وبصفة عامة نجد لدراسة الاتجاه العام لهذه الفرضية واختبارها تم إجراء اختبار (t) لعينة واحدة One Sample Test وكانت النتائج كما بالجدول رقم (5).

الجدول رقم (5) يبين نتائج اختبار (t) للفرضية الرئيسية الأولى.

مستوى الدلالة P-value	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mean الوسط	N العدد
0.000	.25479	4.1383	46

من خلال النتائج الواردة بالجدول (5) نجد أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجده أكبر من 3 مما يدل أن الاتجاه العام لهذا المحور بأن درجة الموافقة مرتفعة، وبذلك يمكن القول بأنه (تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة الليبية للحديد والصلب).

• دراسة الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الميزة التنافسية التكلفة، الجودة، الإبداع):
ولاختبار هذه الفرضية تم اختبار الفرضيات المنبثقة منها على النحو التالي:

• الفرضية الفرعية الأولى: (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكلفة باعتبارها أحد أبعاد الميزة التنافسية)

حيث تم دراسة هذه الفرضية لكل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بهذه الفرضية عن طريق التحليل الإحصائي المناسب وأجريت الحسابات عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS وكانت النتائج كما بالجدول رقم (6).

جدول رقم (6) يبين نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى

العبارة	لا توافق بشدة	لا توافق	لا أعلم	أوافق	أوافق بشدة	الوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
تهتم إدارة الشركة بالاحتفاظ بالعناصر ذات الكفاءة للتخفيض من حجم التكاليف	0	1	5	23	17	4.22	0.73	4	مرتفعة جداً
	%0	2.2%	10.9%	50%	37%				
تسعى الإدارة إلى تقديم منتجاتها بأقل تكلفة للسيطرة على حصتها السوقية .	0	1	1	33	11	4.17	0.57	5	مرتفعة
	%0	2.2%	2.2%	71.7%	23.9%				
تقدم الشركة المنتج بأسعار تتوافق مع نوعيته	0	0	3	28	15	4.26	0.57	2	مرتفعة جداً
	%0	%0	6.5%	60.9%	32.6%				
تدعم الشركة أنشطة البحث والتطوير باستمرار من أجل تقديم المنتج بتكلفة أقل	0	0	2	31	13	4.24	0.52	3	مرتفعة جداً
	%0	%0	4.3%	67.4%	28.3%				
تشكل عملية تخفيض التكلفة بالنسبة للشركة رادعاً لدخول منافسين جدد	0	3	4	23	16	4.13	0.83	6	مرتفعة
	%0	6.5%	8.7%	50%	34.8%				
تعمل الإدارة باستمرار على تخفيض تكلفة المنتج الذي تقدمه من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للعملاء	0	2	8	24	12	4.00	0.79	7	مرتفعة
	%0	4.3%	17.4%	52.2%	26.1%				
تتم الرقابة على جميع الأقسام في الشركة مما يساهم في تقليل الهدر وتحقيق المزيد من خفض التكلفة	0	0	3	24	19	4.35	0.60	1	مرتفعة جداً
	%0	%0	6.5%	52.2%	41.3%				
العام	-	-	-	-	-	4.19	0.314	-	مرتفعة جداً

من خلال النتائج الواردة بالجدول (6) نجد درجة الموافقة لعبارات هذه الفرضية أغلبها مرتفعة ونجد أن أكثر العبارات موافقة هي العبارة (تتم الرقابة على جميع الأقسام في الشركة مما يساهم في تقليل الهدر وتحقيق المزيد من خفض التكلفة) بوسط يساوي 4.35 أي بدرجة مرتفعة جداً، وأقلها موافقة هي العبارة (تعمل الإدارة باستمرار على تخفيض تكلفة المنتج الذي تقدمه من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للعملاء) بوسط يساوي 4 أي بدرجة مرتفعة.

وبصفة عامة نجد لدراسة الاتجاه العام لهذه الفرضية واختبارها تم إجراء اختبار (t) لعينة واحدة One Sample Test وكانت النتائج كما بالجدول رقم (7).

الجدول رقم (7) يبين نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الاولى

مستوى الدلالة P-value	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mean الوسط	N العدد
0.000	.31495	4.1957	46

من خلال النتائج الواردة بالجدول (7) نجد أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجده أكبر من 3 مما يدل أن الاتجاه العام لهذه الفرضية بأن درجة الموافقة مرتفعة، وبذلك يمكن القول بأنه (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكلفة باعتبارها أحد أبعاد الميزة التنافسية).

• الفرضية الفرعية الثانية (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الجودة باعتبارها أحد أبعاد الميزة التنافسية).

تم دراسة هذه الفرضية لكل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بهذه الفرضية عن طريق التحليل الإحصائي المناسب وأجريت الحسابات عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS وكانت النتائج كما بالجدول رقم (8).

جدول رقم (8) يبين نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثانية

العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	لا أعلم	أوافق	أوافق بشدة	الوسط	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
يتوفر في الشركة عمليات تحسين مستمرة لجميع الأنشطة .	ك	0	1	0	30	4.28	0.58	3	مرتفعة جداً
	%	0%	2.2%	0%	65.2%				
يتم تصميم البرامج التدريبية في الشركة وفقاً لاحتياجات تدريب العاملين	ك	0	0	0	29	4.37	0.49	1	مرتفعة جداً
	%	0%	0%	0%	63%				
تتميز منتجات الشركة بالتنوع لإرضاء حاجات العملاء	ك	0	0	4	27	4.24	0.60	4	مرتفعة
	%	0%	0%	8.7%	58.7%				
تحرص الإدارة على تقديم منتجاتها دون أخطاء كثيرة وبجودة عالية	ك	0	1	2	24	4.33	0.67	2	مرتفعة جداً
	%	0%	2.2%	4.3%	52.2%				
توجد آليات مناسبة تمكن العملاء من الحصول على المعلومات الخاصة بهم في الوقت المناسب.	ك	0	0	5	26	4.22	0.63	5	مرتفعة جداً
	%	0%	0%	10.9%	56.5%				
يتمتع العاملون بالشركة بإنجاز الأعمال بأساليب متجددة	ك	0	1	2	29	4.22	0.63	5	مرتفعة جداً
	%	0%	2.2%	4.3%	63%				
العام	-	-	-	-	-	4.27	0.30	-	مرتفعة جداً

من خلال النتائج الواردة بالجدول (8) نجد درجة الموافقة لعبارات هذه الفرضية أغلبها مرتفعة جداً ونجد أن أكثر العبارات موافقة هي العبارة (يتم تصميم البرامج التدريبية في الشركة وفقاً لاحتياجات تدريب العاملين) بوسط يساوي 4.37 أي بدرجة مرتفعة جداً، وأقلها موافقة هي العبارة (توجد آليات مناسبة تمكن العملاء من الحصول على المعلومات الخاصة بهم في الوقت المناسب)، يتمتع العاملون بالشركة بإنجاز الأعمال بأساليب متجددة) بوسط يساوي 4.22 أي بدرجة مرتفعة جداً.

وبصفة عامة نجد لدراسة الاتجاه العام لهذه الفرضية واختبارها تم إجراء اختبار (t) لعينة واحدة One Sample Test وكانت النتائج كما بالجدول رقم (9).

الجدول رقم (9) يبين نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الثانية

مستوى الدلالة P-value	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mean الوسط	N العدد
0.000	.30876	4.2754	46

من خلال النتائج الواردة بالجدول (9) نجد أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجده أكبر من 3 مما يدل أن الاتجاه العام لهذه الفرضية بأن درجة الموافقة مرتفعة، وبذلك يمكن القول أن (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الجودة باعتبارها أحد أبعاد الميزة التنافسية).

الفرضية الفرعية الثالثة (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الإبداع باعتباره أحد أبعاد الميزة التنافسية):

وتم دراسة هذه الفرضية لكل فقرة من فقرات الاستبانة الخاصة بهذه الفرضية عن طريق التحليل الإحصائي المناسب وأجريت الحسابات عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS وكانت النتائج كما بالجدول رقم (10).

جدول رقم (10) يبين نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثالثة

العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	لا أعلم	أوافق	أوافق بشدة	الوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
تشجع إدارة الشركة العاملين على طرح آرائهم وأفكارهم	ك	0	2	4	24	4.17	0.77	3 مرتفعة
	%	%0	%	%	%			
تتعاون الإدارة مع الخبرات الخارجية لتقديم أفكار جديدة	ك	0	0	1	29	4.33	0.52	1 مرتفعة جداً
	%	%0	%0	%	%63			
تقدم الشركة منتجاتها بطرق مختلفة عن منافسيها من الشركات الأخرى.	ك	0	1	4	27	4.17	0.68	3 مرتفعة
	%	%0	%	%	%			
يتوفر لدى الإدارة قاعدة بيانات عن منافسيها وتقوم بتحديثها من وقت لآخر	ك	0	1	9	27	3.96	0.70	4 مرتفعة
	%	%0	%	%	%			
يتوفر لدى الشركة التقنيات المتطورة والملائمة لتقديم المنتج بشكل يلبي احتياجات العملاء	ك	0	1	0	31	4.26	0.57	2 مرتفعة جداً
	%	%0	%	%	%			
العام	-	-	-	-	-	4.17	0.32	- مرتفعة

من خلال النتائج الواردة بالجدول (10) نجد درجة الموافقة لعبارات هذا المحور أغلبها مرتفعة ونجد أن أكثر العبارات موافقة هي العبارة (تتعاون الإدارة مع الخبرات الخارجية لتقديم أفكار جديدة) بوسط يساوي 4.33 أي بدرجة مرتفعة جداً، وأقلها موافقة هي العبارة (يتوفر لدى الإدارة قاعدة بيانات عن منافسيها وتقوم بتحديثها من وقت لآخر) بوسط يساوي 3.96 أي بدرجة مرتفعة.

وبصفة عامة نجد لدراسة الاتجاه العام لهذه الفرضية واختبارها تم إجراء اختبار (t) لعينة واحدة One Sample Test وكانت النتائج كما بالجدول رقم (11).

الجدول رقم (11) يبين نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الثالثة

مستوى الدلالة P-value	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mean الوسط	N العدد
0.000	.32992	4.1783	46

من خلال النتائج الواردة بالجدول (11) نجد أن قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجده أكبر من 3 مما يدل أن الاتجاه العام لهذه الفرضية بأن درجة الموافقة مرتفعة، وبذلك يمكن القول إن (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق الإبداع باعتباره أحد أبعاد الميزة التنافسية).

9- النتائج والتوصيات:

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، واختبار الفرضيات، إضافة إلى ما تم عرضه في الجانب النظري للدراسة تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- 1- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد بدرجة كبيرة على دعم وزيادة القدرة التنافسية للشركة الليبية للحديد والصلب مما يؤدي إلى ضمان البقاء والاستمرارية.
- 2- إن الشركة الليبية للحديد والصلب لديها الإدراك الكافي للمزايا التي يمكن أن تحققها من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، من حيث تخفيض التكلفة وكفاءة التسعير وجودة الإنتاج المقدم لإرضاء العملاء.
- 3- تتوافر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة الليبية للحديد والصلب.
- 4- يتوفر لدى الشركة الليبية للحديد والصلب أبعاد الميزة التنافسية المستخدمة في الدراسة.
- 5- تدرك إدارة الشركة للربحية التي يحققها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك لتحسينه المستمر للخدمات لتلبية احتياجات العملاء وتخفيضه للتكاليف وتحقيقه لهامش الربح التي تطمح به الإدارة، والتسعير وفق هذا الأسلوب يزيد من حصة الشركة السوقية ويزيد من معدل دوران المبيعات والذي بدوره يحقق الأرباح.

من خلال ما أظهرته الدراسة من نتائج فإن الدراسة تقدم التوصيات التالية:

- 1- التأكيد على أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركة الليبية للحديد والصلب وتطبيقه بالمؤسسات الأخرى التي تتوافر بها المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لما لهذا الأسلوب من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية وماله من أثر لتحقيق الكفاءة والفاعلية.
 - 2- العمل على استغلال الشركة لمواردها بشكل أفضل لتعظيم الفائدة لها، لتتمكن من مواجهة المنافسة الشديدة بتكلفة أقل.
 - 3- الاهتمام بالتدريب المستمر لرفع كفاءة مختلف المستويات الإدارية بالشركة لمواكبة التطور المستمر حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب الاعتماد على الآلات التكنولوجية الحديثة.
 - 4- العمل المستمر لتحسين أساليب العمل والأداء بالشركة الليبية للحديد والصلب واختيار الأفضل بما يمكنها من تعزيز قدراتها التنافسية.
- العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال لما يحققه ذلك من ترشيد في القرارات الإدارية المختلفة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. أكبر، حمزة (2023). أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) في الرقابة على التكاليف: دراسة ميدانية على شركة الصناعات الوطنية. المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات، 4(40).
2. أبو عودة، علي (2010). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجامعة الإسلامية، غزة.
3. بلعجوز، حسين، عريوة، خولة، ومحاد، س (2019). المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. جامعة الدول العربية، مصر.
4. بوسيدة، يسري (2025). أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فوسفات تيسة [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة العربي التبسي، الجزائر.
5. حشاني، منى (2020). أثر الثقافة في تعزيز الميزة التنافسية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
6. جلس، سالم، والحداد، محمد (2012). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 20(2).

7. الحداد، محمد. (2011). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجامعة الإسلامية، غزة.
8. الحميري، فراس. (2017). تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة: دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديبالي. مجلة الإدارة والاقتصاد، 40، (110)
9. خليل، ياسر. (2019). استراتيجية مقترحة في تحقيق الميزة التنافسية لمؤسسات التعليم العالي بمصر. مجلة الإدارة التربوية، (23)
10. خير الدين، داحو، ياسين، س.، وسالمي، م. (2019). أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية: دراسة حالة. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 10، (3).
11. رماضنة، عصام. (2017). استخدام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة محمد خبصر، بسكرة، الجزائر.
12. سويس، عز الدين، والخفاجي، نعمة. (2014). الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي. دار الأيام للنشر والتوزيع.
13. صورية، كحول. (2021). دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية. مجلة العلوم الإنسانية، 21، (2).
14. عابدين، حسني. (2015). مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية. مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإدارية)، 19، (1).
15. عبد الصمد، رحال، عبد القادر، ب.، وبولنوار، م. (2024). أهمية نظام التكلفة المستهدفة في تعزيز تنافسية المؤسسة [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجزائر.
16. عريوة، خولة، والزيتون، تمانى. (2023). دور التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجزائر.
17. عطوي، راضية. (2008). دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة الحاج لخضر، الجزائر.
18. عطوي، راضية. (2016). التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف: دراسة حالة شركة SANIAK(BCR). مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، (15)
19. العمري، امباركة. (2023). مدى توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغرى: دراسة حالة بمدينة سرت. مجلة جامعة فزان العلمية، 2، (1).
20. قيسي، لبنى. (2015). دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجزائر.
21. محمد، سعاد. (2011). التكلفة المستهدفة أداة لتحقيق الميزة التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 17، (1).
22. المسعودي، حيدر. (2010). إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
23. النابلسي، طارق. (2009). إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة الحسين بن طلال.
24. النجار، عادل، والبوسقي، البشير. (2024). مدى اعتماد الشركات الصناعية على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب لإدارة التكاليف. مجلة دراسات محاسبية، (6)

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Ghafeer, M., Abdul Rahman, A., & Mazahrih, B. (2014). The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies. *International Journal of Business and Social Science*, 5(2).
2. Kocsoy, M., et al. (2008). Target Costing and Mass Customization. *Journal of Textile and Apparel, Technology and Management*, 5(1).
3. Yazdifar, H., & Askarany, D. (2011). Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in the UK, Australia and New Zealand. *International Journal of Production Economics*, 11.

Compliance with ethical standards

Disclosure of conflict of interest

The authors declare that they have no conflict of interest.

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of SAJFAS and/or the editor(s). SAJFAS and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or products referred to in the content.