

إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة

The Possibility of Using the Target Costing Method as a Tool to Cost leadership in Industrial Companies in Skikda

شلابي عمار^{1*}، تريرات أيمن²

¹ جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة (الجزائر)، a.chalabi@univ-skikda.dz

² جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة (الجزائر)، a.trirat@univ-skikda.dz

تاريخ الإستلام: 2021 / 05 / 05 تاريخ القبول: 2021 / 07 / 18 تاريخ النشر: 2021 / 07 / 20

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة. وبلغ عدد الاستبيانات الموزعة بالمؤسسات محل الدراسة (62 استبانته)، و تم اعتماد (57 استبانته).

وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسات الصناعية بسكيكدة كأداة لقيادة التكلفة. وأوصت الدراسة بتعميق وعي وإدراك المسؤولين بأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة، وضرورة مواكبة التطورات الحاصلة للأساليب الحديثة لإدارة التكاليف.

الكلمات المفتاحية: التكلفة؛ التكلفة المستهدفة؛ قيادة التكلفة؛ المؤسسات الصناعية.

Abstract:

The study aims to identify the possibility of using the target cost method as a tool of cost leadership in Skikda industrial companies.

A number of questionnaires have been distributed to companies under study (62questionnaires), and (57questionnaires) were approved .

The study has reached the possibility of using the target cost method in industrial companies in Skikda as a tool for cost leadership, and the study recommended to deepening awareness and realization of responsible to the importance of the target cost method as a tool for cost leadership, and the need to keep abreast of developments in modern methods of cost management.

Keywords: cost; target cost; cost leadership; industrial companies.

1. مقدمة

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيا الحديثة، تسعى كل مؤسسة إلى الحصول على أكبر حصة ممكنة في السوق، من أجل البقاء والنمو والاستمرار، فتقوم بتقديم منتجات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة لتوفير متطلبات العملاء وتلبية رغباتهم وكسب ثقتهم. لهذا يتوجب على المؤسسة تطوير أساليبها حتى تتمكن من الاستمرار والبقاء في السوق، ومن بين هذه الأساليب نجد أسلوب التكلفة المستهدفة، الذي يبحث في إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكد على جودته لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافسي. من هذا المنطلق تحاول الدراسة تسليط الضوء على أسلوب التكلفة المستهدفة، من خلال طرح التساؤل الرئيسي التالي:

هل هناك إمكانية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة؟

والذي تتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة؟

- هل يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة؟

- هل توجد معوقات تحد من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة؟

وللإجابة على الإشكالية والتساؤلات السابقة، اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- لا تتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة.

- لا يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة.

- لا توجد معوقات تحد من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة.

1. هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أهم الأساليب الحديثة في قيادة التكاليف. وهل المؤسسات الصناعية بسكيدة تمتلك المقومات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب. والتعرف على المعوقات التي تحد من استخدامه.

2. منهجية الدراسة

اعتمدنا في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها، على المنهج الوصفي التحليلي.

3. الدراسات السابقة

1.3. أ. دراسة سليم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد (2012): بعنوان "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)".

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، والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. وقد أسفرت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية محل الدراسة على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة، ولكن ليس بصورة علمية حديثة. كما أن البيئة الصناعية في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل نظرا لاستخدامها نظام محاسبي سليم يساعد في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مع وجود بعض المعوقات أبرزها الظروف السياسية والاقتصادية.

2.3. دراسة Ghaffeer, Abdu IRahman, Mazahrih (2014): بعنوان "أثر طريقة التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية". دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات الصناعية السورية.

هدفت الدراسة إلى بيان طريقة التكلفة المستهدفة كإحدى طرق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وأثرها في تحقيق النجاح في مجال منافسة الشركات الصناعية، وتحقيق مزايا تنافسية من خلال تفوق الشركة على قدرات المنافسين، والتعامل مع البيئة التنافسية التي تعمل فيها. وقد أسفرت الدراسة على وجود علاقة إيجابية جيدة ومباشرة بين التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة والجودة، وهناك علاقة متوسطة بين التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة البيئية.

3.3. دراسة Idowu Adeniyi Segun (2014): بعنوان "أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في الصناعة التحويلية". دراسة ميدانية على شركات التصنيع في نيجيريا.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التكلفة المستهدفة على الميزة التنافسية في الشركات التصنيع في نيجيريا، عن طريق تحديد كيفية تعزيز التكلفة المستهدفة لميزة التكلفة وميزة جودة المنتج في شركات التصنيع، والتأكد من التحديات التي تواجهها شركات التصنيع في تبني التكلفة المستهدفة. وقد أسفرت الدراسة على أن التكلفة المستهدفة تزيد من ميزة التكلفة وميزة الجودة في شركات التصنيع، على الرغم من بعض المشكلات التي تواجهها الشركات في تبني هذه التقنية، كما أوصى الباحث على ضرورة التنسيق والإشراك بين المهنيين والمحاسبين الماليين، والمراقبة الدقيقة للتسويق ومراقبة الجودة خلال العملية، من أجل تنفيذ وتبني التكلفة المستهدفة.

4.3. دراسة راضية عطوي (2016): بعنوان " التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف"، دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR).

هدفت الدراسة إلى محاولة بيان أهمية التكلفة المستهدفة وفعاليتها في تخفيض التكاليف، وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية. وقد أسفرت الدراسة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليست مجرد تقنية لحساب التكلفة، وإنما نظام متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق ومتطلبات العملاء وإستراتيجية المؤسسة، كما تمكنت هذه الدراسة من إثبات إمكانية تطبيق هذا الأسلوب في مؤسسة جزائرية (SANIAK) لتخفيض تكلفة أحد منتجاتها، في إطار تحليل وظيفي دون أن يؤثر ذلك سلبا على نوعيته.

4. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

يتبين من خلال استعراضنا للدراسات السابقة أن جميع الدراسات تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، كما نجد بأن الدراسات السابقة تتفق بأن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق مزايا متعددة للمؤسسات التي تقوم باستخدامه، كما تجمع الدراسات السابقة على أن أسلوب التكلفة المستهدفة يقود إلى خفض تكاليف المنتجات.

وقد جاءت هذه الدراسة لتضيف فائدة إلى الدراسات السابقة كونها تعرف المؤسسات الصناعية بسكيدة بأهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة، الذي يعتبر من الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف، ومحاولة التعرف على هذا الأسلوب ومميزاته ومدى توفر مقومات استخدامه، كما يتم الوقوف على المعوقات التي تحد من استخدامه في المؤسسات، كما أنها تعتبر الدراسة الأولى التي تتحدث عن إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة بالمؤسسات الصناعية بسكيدة.

أولاً: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

1. مفهوم التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نظام تخطيط الربح وإدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية (الحبيطي، ، 2009، صفحة ص321)، وتعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل (عبد الله، ، 2015، صفحة ص113). كما تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة أداة لتحديد تكلفة المنتج على أساس السعر المحدد في السوق (Ghafeer, Abdul Rahman, & Mazahrih, 2014, p. P253). يجب أن تركز أبحاث السوق على رغبات واهتمامات العملاء (Kocakulah & Austil, 2006, p. P63)، لأن أرائهم لها أهمية قصوى ينبغي أخذها بعين الاعتبار أثناء العملية. (idowu, , 2014, p. P100).

وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له (الخلف و زويلف، ، 2007، صفحة ص175)، ويستخدم البحث التسويقي لتحديد السعر الذي يرغب العملاء في دفعه مقابل المنتج (Kocakulah & Austil, 2006, p. P63)، ويمثل سعر البيع المبيني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة (القباني، ، 2010، صفحة ص381). ويتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق إلى مصممي وموردي المنتج وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج التي يسمح بها السوق وهي التكلفة المستهدفة التي يجب أن تسعى المؤسسة لتحقيقها.

وهذا ما يعبر عنه نظرياً بالمساواة التالية:

$$\text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف} = \text{التكلفة المسموح بها}$$

أو: سعر البيع الذي يحدده السوق - الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه = التكلفة المستهدفة (عطوي، ، 2016، صفحة ص111).

التكلفة المستهدفة تركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، يتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات، يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياته (عبد الله، ، 2015، صفحة ص113).

من خلال هذه المفاهيم لأسلوب التكلفة المستهدفة يرى الباحثان أن التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكاليف تهدف إلى تخفيضها بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وخلال دورة حياته، وتقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات العملاء، كما تعمل على تنمية روح الفريق.

2. مزايا التكلفة المستهدفة:

يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق المزايا التالية: (الفضل، نور، والراوي، ، 2010، صفحة ص ص 37،38).

- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق، بالإضافة لمساهمة في كبح جماح مهندسي التصميم، فإنه سيؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضبايع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدءاً من تطوير مفهوم المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع، ما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس فقط للزبائن والمساهمين، بل أيضاً على مستوى الاقتصاد الكلي.

- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة.

- يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءاً من مرحلة التصميم، وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث أي تصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث فمثلاً في مشاركة في مراحل التصميم والإنتاج بتوفيره المعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في إطارها.

- إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل من 80 إلى 90 % من تكلفة المنتج خلال هذه المرحلة، وانتهاءً بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك (الكبيسي، ، 2014، صفحة ص172).

3. مبادئ التكلفة المستهدفة

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة ستة مبادئ أساسية وهي كالأتي (العماري والسريتي، ، 2018، صفحة ص704).

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

- التركيز على العملاء (Focus on The Customer): حيث أنه لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.

- التركيز على عملية التصميم (Focus on Product Design): في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وأقل زمناً لإطلاق منتج جديد في السوق.

- فرق عمل متداخلة المهام (Cross-Functional Teams): يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات الشركة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، والتجهيز، وإدارة التكلفة.

- دورة حياة التكاليف (Live-Cycle Costs): ينبغي التركيز عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه.

- توجيه سلسلة القيمة (Value Chain Orientation): في بعض الأحيان، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة الشركة على تحديد فرص تقليل التكلفة.

4. قيادة التكلفة:

قيادة التكلفة هي إحدى الركائز الهامة المستخدمة في تحقيق ميزات تنافسية عن طريق تخفيض التكاليف (محمد، قنديل، وبلتاجي، ، 2011، صفحة ص29) وتعد قيادة التكلفة إحدى الإستراتيجيات التنافسية. والهدف من هذه الإستراتيجية هو تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج سلع وخدمات بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين. وذلك بتقوية المركز التنافسي للشركة والسيطرة على السوق من خلال توفير المنتج بأقل تكلفة مقارنة بالمنافسين. وتتمتع الشركة المطبقة لهذه الإستراتيجية بميزة التكلفة المنخفضة، كما تكون قادرة على فرض سعر أقل من أسعار المنافسين، مع حفاظها على نفس مستوى ربح المنافسين، وذلك لانخفاض تكاليفها نسبة إلى تكاليف منافسيها (محمد، قنديل، وبلتاجي، ، 2011، صفحة ص30).

5. دور التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة

تمتلك هذه التقنية وفق البعد الإستراتيجي أفقاً واسعاً مركزاً على تحسين الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج وقدرات التصميم للمنتجات (الجنابي، ، 2011، صفحة ص113)، إن تحقيق التكلفة المستهدفة يعطي صورة عن إمكانية تخفيض التكلفة، وإن تخفيض التكلفة يعني قيادة التكلفة وهذا يعني تحقيق ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل ومن تم النجاح في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة (الجنابي، ، 2011، صفحة ص114)، ويتم تخفيض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة المستهدفة من خلال المراحل الأربع التالية (الكبيسي، ، 2014، صفحة ص ص173، 174):

1.5. مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه:

يتم في هذه الخطوة تحديد التكلفة الخاصة بالمنتج المصمم وفقاً لاحتياجات وتفضيلات العميل.

2.5. مرحلة تحليل التكاليف:

يتم تحليل التكلفة بدراسة مكونات تكلفة المنتج، ومحاولة إيجاد وسائل لتخفيضها دون التأثير على جودة أداء المنتج لوظائفه وتمثل بتحليل تكلفة كل جزء من أجزاء المنتج ومن ثم العمل على تخفيض تكلفته إلى أقصى حد ممكن.

3.5. مرحلة تطبيق هندسة القيمة (تحليل القيمة):

يتم في هذه الخطوة تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة، وذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج بأقل تكلفة ممكنة ودون المساس بجودة المنتج وأدائه، من خلال استخدام مدخل هندسة القيمة كأداة من أدوات التحسين المستمر للمنتج.

4.5. مرحلة الإنتاج – القرار النهائي:

بناء على التكلفة المقدرة المستهدفة، يتاح للإدارة اتخاذ القرار النهائي بالمضي قدماً نحو الإنتاج، والذي يحتاج إلى الجهد الجماعي المشترك من فرق العمل المختلفة داخل المنشأة، وذلك لتمكين المنشأة من تحقيق التكلفة المستهدفة المرتقبة.

ثانياً: الدراسة الميدانية

من خلال هذا المحور قام الباحثون بتوضيح منهجية الدراسة المعتمدة، وعرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.

1. منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على أسلوب المعاينة في جمع البيانات الأولية بالاعتماد على الاستبيان، كما استعنا لتحليل إجابات الاستبيان ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

1.1. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في قطاع المؤسسات الصناعية ذات الطابع العمومي والخاص الناشطة بسكيدة، والبالغ عددها 10 مؤسسات وهي: مؤسسة الإسمنت بحجار السود، مؤسسة نפטال مقاطعة غاز البترول المميع، مؤسسة نפטال مقاطعة الوقود، مؤسسة نפטال للزفت، وكالة نפטال لتسويق المنتجات البترولية، مؤسسة كوكاكولا، المؤسسة الوطنية للرخام، ملبنة الساحلي، وحدة تعليب التونة، المركب الصناعي والتجاري ليطورال.

وتتكون عينة الدراسة من مجموعة من إطارات ومسيري هذه المؤسسات القادرين على إفادة الباحثين في موضوع الدراسة. حيث تم توزيع 62 استبيان على مجتمع الدراسة، وتم استرداد 57 استبيان، أي بمعدل استجابة يقدر بـ 91.93%.

2.1. تحليل البيانات الشخصية: من أجل تحليل البيانات تمت الاستعانة ببرنامج SPSS النسخة 24.

الجدول 1: توزيع أفراد العينة حسب النوع

المجموع	النسبة	التكرار	النوع	
57	% 73.68	42	ذكور	
	% 26.32	15	إناث	
57	% 43.86	25	محاسبة ومالية	
	% 8.77	05	اقتصاد نقدي وبنكي	
	% 8.77	05	إدارة الأعمال	
	% 29.83	17	إدارة المالية	
	% 8.77	05	أخرى	
57	% 35.09	20	محاسب	
	% 26.32	15	محلل مالي	
	% 21.05	12	إطار إداري	
	% 17.54	10	رئيس قسم / مصلحة	
57	% 15.78	09	أقل من 5 سنوات	
	% 35.09	20	من 5 إلى 10 سنوات	
	% 26.32	15	من 11 إلى 15 سنة	
	% 22.81	13	أكثر من 15 سنة	

المصدر: من إعداد الباحثان.

فيما يتعلق بالنوع الاجتماعي يظهر من الجدول رقم 01 أن أغلبية العمال من فئة الذكور بنسبة % 73.68 بالمقارنة مع نسبة الإناث وهذا يعود لطبيعة الوظائف التي تتطلب السفر والتنقل والبقاء لساعات طويلة في مكاتب العمل، بينما حل تخصص المحاسبة في المرتبة الأولى بنسبة % 43.86 مما يدل على وجود أفراد في الاختصاص ذوي المعرفة في المجال، كما أن معظم المستجوبين كانوا من فئة المحاسبين والمحللين الماليين حيث بلغت نسبتهم في مكون التخصص العلمي % 61.41 مما يدل أن المستجوبين على دراية كافية بموضوع الدراسة، كما أن معظم أفراد العينة ممن في مكون الأقدمية لديهم خبرة تفوق 5 سنوات على الأقل، مما يدل على الخبرة المهنية الكافية لعينة البحث.

3.1. أدوات وإجراءات الدراسة:

يمثل الاستبيان الذي تم تصميمه بالاعتماد على الكتب والمراجع والدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع وبما يتناسب مع محتوى البحث، المصدر الرئيسي الذي اعتمدت عليه الدراسة الحالية في الإجابة عن التساؤلات وتحقيق أهدافها، وقد كانت الإجابات على أسئلة الدراسة وفق مقياس لكارث الخماسي، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 2: مستويات مقياس لكارث الخماسي

نوع الاتجاه	مستوى درجة الاتجاه	قيمة المتوسط الحسابي
(-) سلبي	منخفض جدا	1 إلى 1,80
(-) سلبي	منخفض	1,80 إلى 2,60
(.) غير متأكد	متوسط	2,60 إلى 3,40
(+) ايجابي	مرتفع	3,40 إلى 4,20
(+) ايجابي	مرتفع جدا	4,20 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

4.1. صدق وثبات أداة الدراسة:

1.4.1. صدق المحكمين:

للتأكد من صدق أداة الدراسة تم الاستناد إلى تحكيم الاستبيان من قبل الأساتذة ذوي الخبرة في هذا المجال، حيث تم الاستجابة لأراء السادة المحكمين وقمنا بحذف بعض العبارات وإعادة ترتيب الباقي منها حتى ظهر الاستبيان في صورته النهائية.

2.4.1. ثبات الاستبيان:

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات وتحقيق أهداف البحث تم استخدام معامل ألفا كرونباخ وكانت النتائج كالتالي:

الجدول 3: تحديد معامل ثبات وصدق الدراسة

الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	المحاور
0.840	0.706	6	المحور الأول: توفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة
0.966	0.934	7	المحور الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة
0.913	0.835	8	المحور الثالث: معوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة
0.883	0.780	21	الأداة ككل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول السابق أن جميع معاملات الثبات لمحاور الدراسة والأداة ككل كانت تفوق المعدل المقبول 0,60 وهذا يدل على مستوى عال من ثبات أداة الدراسة مما يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبيان والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

5.1 التناسق الداخلي:

قام الباحثان بحساب التناسق الداخلي لعبارات أداة الدراسة وذلك من خلال حساب معامل ارتباط بيرسون لكل عبارة مع محورها.

** دال عند مستوى دلالة 0,01

* دال عند مستوى دلالة 0,05

الجدول 4: التناسق الداخلي لمعامل ارتباط بيرسون لكل فقرة مع محورها

العبارات	معامل بيرسون	مستوى الدلالة	حجم العينة
المحور الأول : توفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة	1	-	57
مستوى الارتباط بين العبارة (1) والمحور الأول	0.87**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (2) والمحور الأول	0.83**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (3) والمحور الأول	0.83**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (4) والبعد الأول	0.80**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (5) والمحور الأول	0.82**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (6) والمحور الأول	0.88**	0,000	57
المحور الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة	1	-	57
مستوى الارتباط بين العبارة (7) والمحور الثاني	0.87**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (8) والمحور الثاني	0.83**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (9) والمحور الثاني	0.83**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (10) والمحور الثاني	0.80**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (11) والمحور الثاني	0.82**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (12) والمحور الثاني	0.88**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (13) والمحور الثاني	0.89**	0,000	57
المحور الثالث: معوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة	1	-	57
مستوى الارتباط بين العبارة (14) والمحور الثالث	0.61	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (15) والمحور الثالث	0.60	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (16) والمحور الثالث	0.62**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (17) والمحور الثالث	0.77**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (18) والمحور الثالث	0.54**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (19) والمحور الثالث	0.70**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (20) والمحور الثالث	0.77**	0,000	57
مستوى الارتباط بين العبارة (21) والمحور الثالث	0.60**	0,000	57

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يعرض الجدول أعلاه أن معاملات التناسق الداخلي لعبارات المحور الأول تتراوح بين (0.63) و(0.82) وهي موجبة ودالة إحصائياً، وكذلك المحور الثاني جميع معاملات عبارته موجبة ودالة إحصائياً حيث تراوحت بين (0.80) و(0.89)، أما على نطاق المحور الثالث فقد تراوحت معاملات الاتساق الداخلي لعبارته بين (0.54) و(0.77)، وعليه فإن مؤشرات التناسق الداخلي تؤكد على صدق عبارات أداة الدراسة.

2. التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة:

يعتمد تفسير نتائج أسئلة الدراسة على الأساليب الإحصائية الوصفية باستخدام المتوسطات الحسابية، التي تم الاستفادة منها في تقييم مدى موافقة أفراد العينة للأسئلة المطروحة ضمن عبارات الاستبيان، وقد اعتمد الباحثين على الوسط الحسابي (3) كمرجعية لتقييم درجة الموافقة، إذ تم اعتبار الوسط الحسابي (3) أكثر مؤشراً للموافقة، والوسط الحسابي الأقل من (3) مؤشراً لعدم الموافقة، واستخدام الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل فقرة من فقرات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.

1.2. النتائج المتعلقة بمحور توفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة:

الجدول 5: توفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاستجابة درجة	الترتيب
1	تركز مؤسستكم على اهتمامات الزبون فيما يخص التكلفة والوقت والسعر	054.	93.0	مرتفعة	2
2	يوجد بمؤسستكم إدارة متخصصة بالرقابة على جودة المنتجات المقدمة للزبون	254.	780.	مرتفعة جدا	1
3	تخضع المنتجات المقدمة للزبون إلى تحليل القيمة من أجل التخلص من بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج	47.3	96.0	مرتفعة	4
4	تتحكم مؤسستكم بالتكاليف في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج	613.	011.	مرتفعة	3
5	تقوم مؤسستكم بإشراك جميع العاملين المعنيين على اختلاف مستوياتهم في رسم السياسة الإنتاجية	04.3	25.1	متوسطة	5
6	تقوم مؤسستكم بعقد دورات تدريبية للعاملين والكوادر عمليا وفنيا على مثل هذا الأسلوب	39.3	09.1	متوسطة	6
	المتوسط الحسابي العام	3,63	,700		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة بلغ (3.63)، وهو متوسط يقع بين الفئة الرابعة من مقياس الخماسي (3.41-4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافقة مرتفعة وعموما يعني أن أفراد المجتمع وبصفة عامة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن توفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة. كما جاءت في المرتبة الأولى العبارة (2) بمتوسط (4.25) وانحراف معياري (0.78)، مما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تأخذ في اعتبارها رغبة الزبون من حيث جودة المنتجات المقدمة. تليها في المرتبة الثانية العبارة (1) بمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (0.93)، مما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تراعي متطلبات العملاء من حيث التكلفة والوقت والسعر، وهذا من مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة.

وحت في المرتبة الثالثة العبارة (4) بمتوسط حسابي (3.61) وانحراف معياري (1.01)، مما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تعمل على قيادة التكاليف في المراحل الأولية، خلال مرحلة التخطيط والتصميم لتفادي حدوث ارتفاع في التكاليف، أي تحديد حدود التكلفة مسبقا. وفي المرتبة الرابعة نجد العبارة (3) بمتوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري (0.96)، مما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تعمل على حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة. وفي المرتبة الخامسة نجد العبارة (6) بمتوسط حسابي (3.39) وانحراف معياري (1.09) والتي تعتبر من مؤشرات الفئة المتوسطة، مما يؤكد أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بعقد دورات تدريبية على مثل هذا الأسلوب، لكن ليس بالمستوى المطلوب.

نجد في المرتبة السادسة الفقرة (5) بمتوسط حسابي (3.04) وانحراف معياري (1.25)، وهو مؤشر الفئة المتوسطة والذي يؤكد على وجود إشراك متوسط للعاملين المعنيين في رسم السياسة الإنتاجية في المؤسسات.

2.2. النتائج المتعلقة بمحور مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة:

الجدول 6: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة

الترتيب	درجة الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
2	مرتفعة	82.0	683.	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لتفادي الأخطاء وبالتالي قيادة التكلفة	7
4	مرتفعة	860.	60.3	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لإلغاء العناصر التي تعتبر جزء من التكلفة والتي لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي تخفض التكاليف	8
5	مرتفعة	20.9	583.	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لتخصيص الموارد الإنتاجية بكفاءة	9
5	مرتفعة	00.9	583.	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لتحديد المنتجات التي يرغب فيها الزبون	10
7	مرتفعة	021.	513.	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لتحديد السعر المحدد بعوامل السوق	11
3	مرتفعة	01.1	613.	التسعير على أساس أسلوب التكلفة المستهدفة يزيد من الحصة السوقية للمؤسسة وبالتالي التحكم في التكاليف النهائية للمنتج	12
1	مرتفعة	99.0	813.	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لدعم الإستراتيجية التنافسية وبالتالي التحكم في التكلفة	13
		,790	3,62	المتوسط الحسابي العام	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لمساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة بلغ (3.62)، وهو متوسط يقع بين الفئة الرابعة من مقياس الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافقة مرتفعة، وهو ما يعني أن أفراد العينة وبصفة عامة يوافقون بدرجة مرتفعة على أن التكلفة المستهدفة تساهم في قيادة التكلفة. جاءت في المرتبة الأولى العبارة (13) بمتوسط حسابي (3.81) وانحراف معياري يقدر بـ (0.99)، مما يدل على أن التكلفة المستهدفة تعمل على دعم الإستراتيجية التنافسية من خلال التحكم في التكلفة. ويليه في المرتبة الثانية العبارة (7) بمتوسط حسابي (3.68) وانحراف معياري يقدر بـ (0.90)، مما يدل على أن التكلفة المستهدفة تحقق خفض التكاليف عن طريق تفادي العيوب والأخطاء. نجد في المرتبة الثالثة العبارة (12) بمتوسط حسابي (3.61) وانحراف معياري (1.01)، هذا يدل على أن التكلفة المستهدفة تركز على أبحاث السوق واعتمادها على سعر البيع كمرشد أساسي، الذي يأخذ في اعتباره اهتمامات العملاء طول العملية بأكملها. وفي المرتبة الرابعة نجد العبارة (8) بمتوسط حسابي (3.60) وانحراف معياري (0.86)، مما يدل على أن التكلفة المستهدفة تعمل على حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة. وتليها في المرتبة الخامسة العبارتين (9)، (10) بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري على التوالي (0.92)، (0.90)، مما يدل على أن هذا الأسلوب يعمل على الحد من الفاقد والضيعاع، مما يؤدي إلى استغلال الأمثل للموارد، وخلق منتجات تلي رغبات ومتطلبات العملاء. وفي المرتبة السابعة نجد العبارة (11) بمتوسط حسابي (3.51)، وانحراف معياري (1.02)، مما يدل على أن التكلفة المستهدفة تتوجه نحو السوق لتحديد السعر الذي يرغب العملاء في دفعه مقابل المنتج.

3.2. النتائج بمحور معوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة:

الجدول 7: معوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	المعياري الانحراف	الاستجابية درجة	الترتيب
14	نقص الكفاءات في مجال محاسبة التكاليف	613.	31.2	متوسطة	7
15	نقص المؤهلين في مجال البحوث والدراسات التسويقية	623.	33.1	متوسطة	4
16	نقص إدراك إدارة المؤسسة بأهمية هذه الأسلوب	473.	81.1	مرتفعة	1
17	جهل إدارة المؤسسة بالأساليب الحديثة التي تعمل على خفض التكاليف	52.3	291.	متوسطة	5
18	صعوبة أسلوب التكلفة المستهدفة وإجراءات تطبيقه	3.04	96.0	متوسطة	8
19	نقص التنسيق بين مختلف أقسام المؤسسة مما يصعب من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	33.3	30.1	متوسطة	2
20	قلة الإمكانيات اللازمة والحوافز لتطبيق هذا الأسلوب	323.	221.	متوسطة	3
21	رغبة إدارة المؤسسة في تسعير منتجاتها وفق الأساليب التقليدية	233.	23.1	متوسطة	6
	المتوسط الحسابي العام	3,19	,800		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن العبارة (16) قد حصلت على أعلى متوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري (1.18) كل ذلك إشارة إلى أن المجيبين موافقين على ما جاء في تلك الفقرة بدرجة مرتفعة. كما يتبين من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي العام لمعوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة بلغ (3.19)، وهو متوسط يقع بين الفئة الثالثة من مقياس الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة متوسطة، بمعنى أن أفراد العينة وبصفة عامة يوافقون بدرجة متوسطة، ولكن الانخفاض النسبي للأوساط الحسابية للعبارة المكونة لهذا المحور التي تتراوح بين (3.04) و(3.33) يؤشر على أنها ليست بالمستوى المطلوب الذي يحفزها لاستخدام التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في هذه المؤسسات.

3. تحليل نتائج اختبار الفرضيات ومناقشتها:

تم اختبار فرضيات الدراسة بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة (One-Sample t-Test) وبمستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ، وفقاً لقاعدة القرار التالية:

ترفض الفرضية الصفرية (H0) إذا كانت الدلالة الإحصائية (Sig) لإختبار (One-Sample t-Test) تساوي أو أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي (0.05). في حين تقبل الفرضية الصفرية (H0) إذا كانت الدلالة الإحصائية (Sig) أكبر من مستوى معنوية الاختبار (0.05).

1.3. تحليل واختبار الفرضية الأولى:

لا تتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول 8: نتائج اختبار المتوسط الحسابي لتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة.

القرار	Sig	المتوسط الحسابي العام
رفض فرضية العدم	0.000	3.63

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول (6) أن عبارات المحور الأول لتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة مجتمعة قد حققت دلالة إحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05)، وبالتالي فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية H01 "لا تتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة"، ويتم قبول الفرضية البديلة H11.

2.3. تحليل واختبار الفرضية الثانية:

لا يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول 9: نتائج اختبار المتوسط الحسابي لمساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة.

القرار	Sig	المتوسط الحسابي العام
رفض فرضية العدم	0.000	3.62

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول (7) أن عبارات المحور الثاني لمساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة مجتمعة قد حققت دلالة إحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى معنوية الاختبار (0.05)، وبالتالي فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية H02 "لا يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة"، ويتم قبول الفرضية البديلة H12.

3.3. تحليل واختبار الفرضية الثالثة:

لا توجد معوقات تحد من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة عند مستوى معنوية 0.05.

الجدول 10: نتائج اختبار المتوسط الحسابي لمعوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة

القرار	Sig	المتوسط الحسابي العام
قبول فرضية العدم	0.080	3.19

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول (8) أن عبارات المحور الثالث لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة مجتمعة قد حققت دلالة إحصائية تساوي (0.080) وهي أكبر من مستوى معنوية الاختبار (0.05)، وبالتالي فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية H03 "لا توجد معوقات تحد من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة".

II. الطرق والأدوات

يمثل الاستبيان الذي تم تصميمه بالاعتماد على الكتب والمراجع والدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع وبما يتناسب مع محتوى البحث، المصدر الرئيسي الذي اعتمدت عليه الدراسة الحالية في الإجابة عن التساؤلات وتحقيق أهدافها، وقد قسم إلى جزئين هما:

- الجزء الأول: يتضمن هذا الجزء البيانات الشخصية للمستجوبين.

- الجزء الثاني: يتضمن أسئلة متعلقة بالفرضيات، ويتكون هذا الجزء من ثلاثة محاور، المحور الأول يشتمل 6 أسئلة حول توفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة الأسئلة، أما المحور الثاني ويشتمل 7 سؤال حول مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة الأسئلة، والمحور الثالث يشتمل 8 سؤال حول معوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة الأسئلة

III. نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. تتوفر البنية الأساسية والمقومات اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة؛
2. يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في قيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة؛
3. لا توجد معوقات تحد من استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيكدة.

١٧. خاتمة:

تطرقنا في دراستنا هذه إلى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة في المؤسسات الصناعية بسكيدة، من خلال الاعتماد على الاستبيان الموجه للإطارات والمسيرين العاملين في المؤسسات الصناعية العمومية والخاصة البالغ عددهم 10 مؤسسات.

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- المؤسسات الصناعية محل الدراسة تتوفر على إمكانية استخدام التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة، وذلك من خلال اهتمامهم برغبات ومتطلبات العملاء، ووجود إدارة متخصصة بالرقابة على جودة المنتجات المقدمة، ومؤهلين في مجال البحوث التسويقية.

- كما تدرك المؤسسات محل الدراسة المزايا التي تحققها من استخدام هذا الأسلوب.

توصيات الدراسة: بناء على النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات والمقترحات التالية:

- ضرورة تعميق وعي وإدراك المسؤولين بالمؤسسات الصناعية بأهمية التكلفة المستهدفة كأداة لقيادة التكلفة، من خلال تحقيق رضا الزبائن وتفادي العيوب والأخطاء، وتخصيص الموارد الإنتاجية بكفاءة، وبالتالي خفض التكلفة وقيادتها.

- طالما أن نسبة كبيرة من الموظفين في المؤسسات محل الدراسة لديهم مستوى جامعي، وخبرة مهنية معتبرة، يوصي بتدريبهم على مثل هذا الأسلوب، لما له من مزايا.

- ضرورة مواكبة المؤسسات الصناعية للتطورات الحاصلة للأساليب الحديثة لإدارة التكاليف، إذ أن معظم الدول اليوم تحول عملها تدريجياً نحو الأساليب الحديثة.

- يجب العمل على دعم التنسيق بين مختلف أقسام المؤسسة، وإزالة المعوقات التي تحول دون استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

الإحالات والمراجع:

1. قائمة المراجع باللغة العربية

1. ثناء علي القباني. (2010). إدارة التكلفة وتحليل الربحية (المجلد الطبعة الأولى). دار الصفاء للنشر والتوزيع. عمان.
2. حنان سليمان محمد العماري، الحسين رمضان علي السريتي، (2018)، مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، العدد 12.
3. خليل الدليبي، حاسم علي عبد الله المومني. (2016). أثر تطبيق إحتساب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات:دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية. مجلة الغري العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13 (العدد 39)، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الكوفة.
4. خالد محمد أحمد عبد الله، (2015)، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدتين لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، دراسة حالة، الشركة السودانية للتوليد الحراري المحدودة، مجلة العلوم الاقتصادية العدد 16 (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية).

5. راضية عطوي. (2016). التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف: دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK(BCR). مجلة الأبحاث الإقتصادية جامعة البليدة، العدد 15.
 6. سالم عبد الله حلس، و محمد حسن الحداد. (2012). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية). مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد 20 (العدد 2).
 7. سميرة شهرزاد صالح، الحاج مسكين. (2016). التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية (دراسة ميدانية). مجلة الإبتكار والتسويق (العدد 3).
 8. صديق آدم محمد أكبر. (2014). الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من مصانع السكر في السودان، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات والبحث العلمي.
 9. قاسم محسن الحبيطي، (2009). إعتامد التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية فرع نينوي، مجلة تنمية الرافيدين، كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد 31 العدد 94، جامعة الموصل، بغداد.
 10. محمد فيومي محمد، ياسر سعيد قنديل، يسري محمد بلتاجي، (2011) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. المكتب الجامعي الحديث، عمان، الأردن.
 11. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي. (2010)، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
 12. مجدي وائل الكبيجي، (2014)، مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية. مجلة العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية المجلد 41، العدد 2.
 13. معاد خلف إبراهيم الجنابي، (2011)، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 7، العدد 21.
 14. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، (2007)، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1.
2. قائمة المراجع باللغة الأجنبية
1. Ghafeer, N. A., Abdul Rahman, A. A., & Mazahrih, B. J. (2014). the impact of target cost methode to strengthen the competitiveness of industrial companies. *international journal of business and social science,accounting faculty of admintrative and financial sciences,vol5,N°2*.
 2. Idowu, A. s. (2014). Impact of target costing on competitive advantage in the manufacturing industry:Astudy of selected manufacturing firms in nigeria.
 3. Kocakulah, M. C., & Austil, D. A. (2006). Product Development and Cost Management Using Target Costing:A Discussion And Case Analysis. *Journal of Business& Economics Research,vol 4 N°2*