

## مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

( من وجهة نظر الموظفين العاملين بمراقبة الشؤون المالية بشركة البريقة لتسويق النفط )

د . خالد محمد رمضان زهمول

محاضر – قسم ادارة الاعمال – كلية الاقتصاد

جامعة صبراتة – ليبيا

[Khaled.1011965@gmail.com](mailto:Khaled.1011965@gmail.com)

أ . صلاح محمد عبدالعاطي

محاضر مساعد – قسم المحاسبة – كلية الادارة

جامعة النجم الساطع – ليبيا

[sfaglasf@gmail.com](mailto:sfaglasf@gmail.com)

### الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين بإدارة مراقبة الشؤون المالية بالشركة، أما عينة الدراسة فتتمثل في موظفي إدارة مراقبة الشؤون المالية بإدارة منطقة بنغازي للمناطق الشرقية والوسطى، وقد استخدم الباحثان برنامج الحزم الإحصائية SPSS في تحليل البيانات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها : وجود ادراك بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والمزايا التي تتحقق من تطبيقه، كما تبين أيضاً ملائمة بيئة العمل والنظام المحاسبي داخل الشركة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وقد خلص الباحثان إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة تشجيع الشركات التجارية عموماً وشركة البريقة لتسويق النفط بصفة خاصة على تطبيق الآليات والأساليب الحديثة لإدارة التكاليف لتحقيق الفائدة القصوى من عملية التطبيق، وإجراء المزيد من الدراسات بما يعزز من تطبيق تلك الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف.

**الكلمات المفتاحية : إدارة التكلفة – مدخل التكلفة المستهدفة – شركة البريقة لتسويق النفط.**

### Abstract

This study aimed to identify the extent of the application of the target cost approach as one of the modern methods of cost management, at Brega Oil Marketing Company, the questionnaire was relied upon as the main tool for data collection, the study population consisted of all employees working in the financial control department of the company, the sample of the study consisted of the staff of the financial control department in the management of Benghazi area for the eastern and central regions, the researchers used the statistical packages SPSS program in the analysis of data, and the study reached several results were the most important : An awareness of the importance of applying the target cost approach and the benefits of its implementation, It also shows the suitability of the work environment and the accounting system within the company to implement the target cost approach, the researchers concluded a set of recommendations was the most important : encourage commercial companies in general in general and Brega Oil Marketing Company in particular to apply modern mechanisms and methods of cost management to achieve maximum benefit from the application process, conduct further studies to enhance the application of these modern methods of cost management.

### **المحور الاول الاطار العام للدراسة :**

#### **1-1 المقدمة :**

لقد شهدت بيئة الاعمال في العقدين الأخيرين تطورات كبيرة في مختلف المجالات، إضافة إلى ازدياد حدة المنافسة العالمية التي أدت إلى زيادة الضغوط على الشركات الصناعية لأن تتبنى أنظمة حديثة تمكنها من تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة وبأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية، وحيث ان القرن الحالي شهد الكثير من التحديات والتغيرات الهائلة والمتسارعة في بيئة الاعمال التي تجلت بظهور التكتلات الاقتصادية وابرام الاتفاقيات الدولية وحدوث التطورات التكنولوجية السريعة في كافة المجالات، والتغير في أذواق وحاجات العملاء، وانفتاح الاسواق على بعضها البعض مما أدى إلى كثرة البدائل المطروحة أمام العميل واحتدام المنافسة بين

الشركات الكبرى بهدف إحكام السيطرة على السوق العالمية؛ لذا كان من الضروري القيام باتخاذ كافة التدابير والاجراءات لمواجهة هذه التحديات والتعقيدات المتزايدة، إلا أنه وفي ظل عجز نظم التكاليف التقليدية عن إدارة التكلفة وتخفيضها وعدم قدرتها على التماشي مع هذه التطورات ومواكبتها تم البحث عن أدوات أو وسائل لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الادارية لكي تتوافق مع سمات البيئة الحديثة، فظهرت مداخل حديثة منها: مدخل الانتاج بالوقت المحدد، ومدخل التكلفة على أساس الأنشطة، ومدخل التكلفة المستهدفة. ( حمزات، 2016 : 2 ).

ومع ازدياد الاهتمام بنوعية المنتجات وتخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا لتحقيق المنافسة من حيث النوعية والسعر، فإن هذه التغييرات خلقت مفاهيم جديدة متعلقة بنظم المعلومات الإدارية والمحاسبية أثرت على كيفية اتخاذ القرارات وخاصة التي تتعلق بتسعير المنتجات، إن تطور نظام معلومات محاسبة التكاليف نحو تبني مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف أصبح ضرورة ملحة، كما انه وبدون رضا العميل لن تتمكن الإدارة من تحقق أي ميزة تنافسية ( السقا وامين، 2016 : 216 ).

إن استحداث مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي يمكن استخدامها في تحقيق الميزة التنافسية، وكأحد الأدوات التي تستخدمها الإدارة في التحليل الإستراتيجي للتكاليف؛ بمعنى إدارة التكلفة بصفة تجعلها قادرة على تحقق الأهداف الإستراتيجية للشركة، ومن هذا المنطلق فإن إدارة التكلفة المستهدفة تعتبر أداة هامة في تحقيق الميزة التنافسية عن طريق الريادة التكاليفية وتحقيق المركز التنافسي ( مهدي، 2009 : 203 ).

## 1-2 الدراسات السابقة :

تساعد الدراسات السابقة على فهم المشكلة والعلاقة بين المتغيرات واثراء الفكر بما توصل اليه الباحثون السابقون في مجال الدراسة، ومن اهم الدراسات في حدود اطلاعنا التي يمكن الاشارة اليها ما يلي :

**1-2-1 دراسة ( العمري والسريتي، 2018 ) :** بعنوان " مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية "، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كانت الشركات الصناعية الليبية تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، والمعوقات والصعوبات التي قد تواجه تطبيقها، ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات التي تم توزيعها على عينة غير عشوائية من مجتمع الدراسة الذي اشتمل على العاملين بالشركات الصناعية في مجال الصناعات الغذائية، والإنشائية، والمعدنية والبلاستيكية.

**وقد خلصت الدراسة إلى** إن أغلب الشركات محل الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تواجه الشركات عينة الدراسة العديد من المعوقات والصعوبات التي تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كعدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة في الواقع العملي. وعدم الدراية الكافية حول كيفية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وأن جمع المعلومات التي يتطلبها هذا الأسلوب تتطلب الكثير من الجهد والوقت. وأن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة قد ينتج عنه التخلص من الأيدي العاملة لما يتطلبه هذا الأسلوب من الاعتماد على الآلات التكنولوجية الحديثة. بالإضافة الى عدم وجود الأفراد المؤهلين لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

**1-2-2 دراسة ( الطرلي، 2018 ) :** بعنوان " المعوقات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية - دراسة ميدانية على شركة الاتحاد العربي للمقاولات "، وقد هدفت الدراسة الى معرفة مدى وجود معوقات تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، كأحد الانظمة الحديثة في مجال محاسبة التكاليف المتقدمة وأداة من أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة واختبار الفرضيات.

**وقد خلصت الدراسة إلى** ان تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يحتاج الى توافر معلومات واضحة ومفصلة عن تكاليف الانتاج، وتوافر بيئة ملائمة لتطبيقه من معدات وامكانيات وكوادر بشرية، وتوافر فريق عمل متكامل يضم جميع الاختصاصات.

**1-2-3 دراسة ( El-Dalahmeh, 2018 ) :** بعنوان " Extent of Implementing Target and Value Engineering Approach to Reducing Costs: A Survey in Jordanian Shareholding Companies for Food Industries "، وقد هدفت إلى تحديد مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لخفض تكاليف الشركات المساهمة العامة الأردنية للأغذية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة عشوائية من المحاسبين، ومن أجل تحليل البيانات تم استخدام الوسائل والانحرافات المعيارية واختبار T.

**وقد اظهرت النتائج** توفر مكونات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما ان الشركات لديها الوعي والمفاهيم والمبادئ لأهمية تطبيق التكلفة المستهدفة لإدارة التكاليف من أجل تحسين الربحية، وان هناك بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة متمثلة في: نقص المعرفة الكافية لإدارة الشركة حول كيفية تنفيذ التكلفة

المستهدفة وهندسة القيمة. قلة البحث والنشر المتعلق بفوائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة. كما ان تكاليف التطبيق أكبر من الفوائد المتوقعة.

**1-2-4 دراسة ( حمزات، 2016 ) :** بعنوان " اثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في ادارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة "، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ضمن المنشآت الصناعية المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة، وبيان الاثار الايجابية المنتظرة من ذلك والمتمثلة في المساعدة على دارة التكاليف بشكل أفضل الامر الذي يُمكن تلك المنشآت من الصمود في سوق المنافسة، وقد تم اتباع منهج دراسة الحالة. **وتوصلت الدراسة** إلى أنه يمكن للشركة أن تطبق كل من مدخل التكلفة المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة بنجاح والاستفادة من مزاياها معاً في إدارة التكاليف، كما إن اتصاف بيئة التصنيع الحديثة بحدة المنافسة وصعوبة التحكم بالأسعار جعلت أنظمة التكاليف التقليدية غير ملائمة وعاجزة عن توفير المعلومات بالدقة والوقت المناسب لذا كان الابد من التحول نحو المداخل الحديثة لإدارة التكاليف.

**1-2-5 دراسة ( الكبيجي، 2014 ) :** بعنوان " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية "، وهدفت الى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، تم توزيعها على عينة الدراسة.

**وقد أظهرت النتائج** أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها لتحسين الربحية، وتستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة. وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها: قيام الشركات بتمكين مهارات وخبرات مديريها الماليين عبر اطلاعهم على تجارب الشركات الموجودة في دول أخرى تطبق تلك المداخل، وتشجيع القطاع الصناعي عموماً في فلسطين على مواكبة وتبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف ليتسنى لتلك الشركات تحقيق المزيد من الأرباح في ظل البيئة التنافسية السائدة.

**1-2-6 دراسة ( الحبيطي، 2009 ) :** بعنوان " اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية – دراسة تطبيقية على شركة المهاري التجارية "، وقد هدفت هذه الدراسة الى امكانية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية، حيث تم التوصل الى السعر المرغوب من قبل زبائن الشركة في السوق بعد اشتقاق التكلفة المستهدفة نتيجة لإجراءات قام بها الباحث من دون المساس بأسعار استيراد هذه المواد او اجراء تغيير في نسبة هامش الربح المرغوب من قبل ادارة الشركة.

**وقد أظهرت النتائج** تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية على الرغم من وجود العديد من المحددات مثل اسعار الاستيراد وهوامش الربح المحددة من قبل الادارة، وذلك من خلال اعادة تحليل وتنظيم التكاليف بما يلئم اعتماد هذا المدخل وصولاً الى السعر الذي يقبله زبائن الشركة في السوق. كما اوصت الدراسة بأجراء دراسات مستقبلية باستخدام مدخل التكلفة على اساس النشاط في اجراء تخفيض التكلفة في مثل هذه المؤسسات.

**1-2-7 دراسة ( Kocsoy et al., 2008 )** نقلاً عن العماري والسريتي، ( 2018 ) بعنوان، " Target Costing Turkish Manufacturing Enterprises " وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان كيفية استفادة الشركات الصناعية التركية من أسلوب التكلفة المستهدفة، خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا والتغير في توقعات العملاء، وتقدير دورة حياة المنتج، وزيادة المنافسة العالمية بين الشركات، والسعي نحو تخفيض تكلفة المنتج والجودة العالية. وقد أجريت الدراسة على أكبر شركات التصنيع المدرجة في غرفة تجارة إسطنبول والحاصلة على الايزو للكشف عن الاختلافات الأساسية بين الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة والتي لا تطبقه وتحليل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأثره على الشركات المطبقة له.

**وبينت الدراسة** أن على الشركات إتباع استراتيجية تنافسية متوازنة، خاصة وأن غالبية الشركات تعمل في ظل ظروف سوق تنافسية، ولكي تجني الشركات الفوائد المتوقعة من التكاليف المستهدفة عليها إعطاء أهمية أكبر لتحديد توقعات العملاء قبل تصميم المنتج.

#### **التعليق على الدراسات السابقة :**

تعتبر هذه الدراسة امتداداً لدراسات سابقة قام بها الباحثون في بيانات مختلفة ركزت على بيان أهمية الإدراك بمدخل التكلفة المستهدفة والمقومات اللازمة لتطبيقه والصعوبات والمعوقات التي تواجه عملية التطبيق، أي انها تتشابه مع هذه الدراسة من ناحية البحث في مدخل التكلفة المستهدفة؛ إلا ان هذه الدراسة جاءت في محاولة لدراسة مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط احد الشركات التجارية، والتي تعمل في ظروف اقتصادية

وبينية ذات طبيعة خاصة، كما انها تعتبر الدراسة الوحيدة على حد اطلاع الباحثان التي اجريت على الشركات الليبية التجارية العاملة في قطاع النفط.

### 1-3 مشكلة الدراسة :

لقد انعكس التغيير في بيئة الأعمال وخصائص البيئة التنافسية في العالم بشكل واضح على بيئة الاعمال في ليبيا، فكانت الشركات في فترة ما قبل التسعينات تحتكر السوق والأسعار تماشياً مع التوجه الاشتراكي للنمو الاقتصادي، اما في بداية الألفية الثانية بدأت تظهر التوجهات الاقتصادية الجديدة بخطوات جديده من أجل مواكبة التغييرات العالمية من خلال إنشاء سوق الأوراق المالية وتشجيع الاستثمار واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية بصور القانون رقم (6) لسنة 2007، وفي ظل التغييرات التي يشهدها العالم بمختلف جوانبه تعرضت محاسبة التكاليف إلى العديد من الانتقادات لعدم مواكبتها لتلك التطورات التي حدثت لبيئة الأعمال الحديثة لأن أساليبها أصبحت أقل ملائمة لعمليات المنظمة واستراتيجياتها في ظل بيئة الاعمال الحديثة وما تتميز به من ديناميكية وتغييرات سريعة في نظم التصنيع وزيادة حدة المنافسة ولعل أهم تلك الانتقادات تتلخص في أن المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف التقليدية عن تكلفة الوحدة تعتبر غير دقيقة لاتخاذ القرارات الغير روتينية مثل قرارات التسعير، وحيث ان اغلب الشركات العامة في البيئة الليبية تواجه منافسة عالية من المنتجات المستوردة نتيجة لتغيير الحكومة لسياستها بسماعها بالمنافسة الحرة الامر الذي وضع هذه الشركات في أزمة حقيقية لأنها لم تؤسس لتعمل في هكذا بيئة ( الفطيسي وحيدر، 2017 : 281 ).

وعلى الرغم من تعرض محاسبة التكاليف للانتقاد لعدم مواكبتها للتطورات، وان أساليبها أصبحت أقل ملائمة لمختلف عمليات الشركات واستراتيجياتها؛ إلا ان العديد من الدراسات منها دراسة ( خليل، 2012 )، ودراسة (عابدين، 2015 ) أظهرت النجاح الذي حققه استخدام الاليات الحديثة والتي من ضمنها مدخل التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكاليف ودعم القدرة التنافسية، فعلى المستوى المحلي توصلت دراسة (التير والفطيسي، 2013 ) التي اجريت على الشركات الليبية في المنطقة الغربية الى تدني مستوى أهمية استخدام هذه الأساليب وأن الأساليب التقليدية كانت أكثر استخداماً وأكثر أهمية مقارنة بالأساليب الحديثة، كما اشارت هذه الدراسة ايضاً إلى وجود بعض المعوقات التي تحد من استخدام تلك الأساليب والتي من بينها عدم اهتمام الإدارة بها في مجال الرقابة، وعدم توافر الكفاءات والخبرات لتطبيقها من قبل المحاسبين، اما دراسة ( الفرطاس، 2007، نقلاً عن التير والفطيسي، 2013، ص : 336 ) فقد توصلت الى أن الشركات النفطية في ليبيا لا تستخدم الأساليب الحديثة باستثناء أسلوب التكاليف على أساس النشاط وأنها تقوم باستخدام الأساليب التقليدية عوضاً عنها.

ان مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة ظهر لمعالجة تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية؛ الا ان دراسة ( الحبيطي، 2009 ) توصلت نتائجها الى تطبيق هذا المدخل في الشركات التجارية. ولمواكبة تلك التطورات والتغييرات في بيئة الاعمال الحديثة أصبح من الضروري على الشركات الليبية أن تحسن من وضعيتها وأدائها من أجل البقاء والنمو وتحقيق التميز والأفضلية على منافسيها، كما وإن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتمكينه من تحقيق أهدافه ليس مرتبطاً فقط بالرغبة في تبني هذا المدخل؛ اذ يجب أن يتوافر لدى هذه الشركات المقومات والشروط والعناصر اللازمة لتطبيقه.

وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي :

**ما مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط؟**

ويتفرع من السؤال الرئيسي التساؤلات التالية :

- ما مدى الإدراك بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط؟
- ما مدى توفر بيئة العمل الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط؟
- ما مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط؟

### 1-4 اهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى :

- التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.
- التعرف على ماهية مدخل التكلفة المستهدفة ومزاياه في مجال خفض التكاليف ودعم القدرة التنافسية.

### 1-5 اهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من تزايد الاهتمام بموضوع التكلفة المستهدفة كأحد الادوات الحديثة لإدارة التكلفة، وكذلك المساهمة في زيادة الوعي حول الحاجة إلى الاستخدام الفعال لتقنية التكلفة المستهدفة لتعزيز الإدارة الفعالة للتكاليف للحصول على معلومات شاملة ومتكاملة حول جميع جوانب الأداء؛ لذلك وجب البحث في مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لهذا القطاع الذي يعتبر من القطاعات التي يركز عليها الاقتصاد الوطني، الامر الذي يدعو للوقوف على المدى

الذي وصلت إليه هذه القاعدة في امكانية تطبيق نظم معينة للتكاليف، ومعرفة الظروف والعوامل الممهدة لتطبيق هذه النظم العلمية المتطورة لحساب التكاليف.

## 1-6 فرضيات الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:  
لا تتوفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.

وينفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

- لا يوجد إدراك بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.
- لا تتوفر بيئة عمل ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.
- لا يتوفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.

## 1-7 حدود الدراسة :

- الحدود الموضوعية : اقتصرت الدراسة على التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- الحدود البشرية : انحصرت الدراسة على الموظفين العاملين بإدارة مراقبة الشؤون المالية.
- الحدود المكانية : اجريت هذه الدراسة على شركة البريقة لتسويق النفط في إدارة منطقة بنغازي.
- الحدود الزمنية : تم تجميع وتحليل بيانات هذه الدراسة خلال شهر اغسطس وسبتمبر من عام 2019.

## 1-8 التعريفات الإجرائية :

1-8 إدارة التكلفة : " مجموعة العمليات الخاصة بتخطيط التكلفة، والتحكم فيها مع اتخاذ الوسائل المناسبة لتخفيض التكلفة والعمل على تحسينها بشكل مستمر ويمكن تحقيق ذلك من خلال حذف وازالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال استخدام الأساليب والأدوات المتكاملة لتحديد تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد مع تحسين عملية تتبع التكلفة بغرض إعداد التقارير الإدارية " ( حميدة، 2005 نقلاً عن البشتاوي وجريه، 2015 : 182 ).

2-8 مدخل التكلفة المستهدفة : " هو مدخل لتحديد تكلفة المنتج من السلع والخدمات، ويقوم على اساس البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب ويستطيع العميل دفعه للسلعة او الخدمة، ومن ثم بناء على ذلك يحدد هامش الربح الذي ترغب بتحقيقه المنشأة لي طرح هامش الربح بعد ذلك من السعر المستهدف ليتم من خلال ذلك تحديد التكلفة المستهدفة. وبعبارة اخرى يسير هذا المنهج باتجاه معاكس للمدخل التقليدي أي يبدأ من السعر المستهدف وصولاً الى التكلفة المستهدفة" ( عواد، 2008 : 10 ).

3-8 شركة البريقة لتسويق النفط<sup>1</sup>: تأسست شركة البريقة لتسويق النفط طبقاً للقانون رقم (74) لسنة 1971 بعد إدماج ثلاث شركات وطنية كانت تقوم بتسويق وتوزيع المنتجات النفطية في ليبيا، وهي (البريقة، السدرة، الوطنية) في شركة واحدة مملوكة بالكامل للمؤسسة الوطنية للنفط ومقرها مدينة طرابلس، حيث تخضع إدارة المنطقة الغربية والجنوبية إلى إدارة منطقة طرابلس، اما إدارة المنطقة الشرقية والوسطى فتخضع إلى ادارة منطقة بنغازي.

## المحور الثاني : الاطار النظري للدراسة

### 2-1 إدارة التكلفة

في العموم فإن التكلفة هي تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول علي سلعة او خدمة في الحاضر أو المستقبل، اما مصطلح إدارة التكلفة فيستخدم بشكل واسع في بيئة الاعمال الحالية، ويوجد العديد من التعريفات لهذا المصطلح حيث يرى (عبدالقادر، 2018: 16) إن إدارة التكلفة " هي إدارة تقوم باتخاذ قرارات تهدف الي ترشيد تكاليف المنشأة معتمدة في ذلك علي معلومات محاسبية دقيقة، كما تهدف ادارة التكلفة الي تقديم منتجات وخدمات بمواصفات ترضي الزبائن وتحقق أهداف المنشأة".

### 2-2 دواعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

إن اتصاف بيئة الاعمال الحديثة بالتنافس الشديد بين الشركات التي تنتج سلع متشابهة وتنوع وتعدد اذواق المستهلكين، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالنسبة للتكاليف المباشرة، وصعوبة التحكم بالأسعار جعلت انظمة التكاليف التقليدية غير ملائمة وعاجزة عن توفير المعلومات بالدقة والوقت المناسب، ومع تزايد أهمية احتياجات الادارة من المعلومات في ظل المتغيرات الاقتصادية والبيئية والتكنولوجية زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة

<sup>1</sup> الموقع الرسمي لشركة البريقة لتسويق النفط على الانترنت.

استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة بالصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمن الاستمرارية والتواصل، واستخدام الأساليب الحديثة في حل مشاكلها، بالتالي كان لابد من الاهتمام بمداخل التكاليف الحديثة المستخدمة ومن بينها التكلفة المستهدفة ( زعرب، 2013: 2 ).

### 2-3 مدخل التكلفة المستهدفة

ظهر مدخل التكلفة المستهدفة لحاجة الشركات الى تحسين اسلوب ادارة تكاليف منتجاتها؛ اذ عجزت طرق ادارة التكلفة التاريخية ان تكون ادارة لتطوير المنتج والتخطيط وادارة التكاليف، ويرجع السبب الى تركيز الشركات على تكلفة المنتج اكثر من التركيز على توقعات العملاء وتصميم المنتج نفسه، ونشأت فكرة التكاليف المستهدفة في اليابان عام 1960 وبقيت سرية لسنوات عديدة حتى بداية الثمانينات، حيث تم الاعتراف بها كعامل رئيسي لتمييز الشركات اليابانية وتوقع منتجاتها في البيئة التنافسية، والتكلفة المستهدفة ماهي إلا تطوير للفكرة الأمريكية المسماة ( هندسة القيمة ) Value Engineering والمعروفة في اليابان باسم Genka KiKaKa التي تم الاعتماد عليها بعد الحرب العالمية الثانية، وقد عمل خبراء الصناعة اليابانية على تطوير هذا المفهوم ( هندسة القيمة ) واكسابه خصائص جديدة تتوافق مع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، فحاولوا الجمع بينه وبين فكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج كون معظم التكاليف يتم الالتزام بإنفاقها في هذه المراحل وتصبح ثابتة ومن الصعب التأثير عليها في المراحل اللاحقة. إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية لم تترك إمكانيات هذا المدخل ولم تبدأ بتطبيقه حتى نهاية الثمانينات من القرن العشرين حيث تم بذل جهود كبيرة لنقل التكلفة المستهدفة للشركات الغربية نظراً للمنافسة الشرسة التي تتعرض لها نتيجة لعدم قدرة منتجاتها على منافسة المنتجات اليابانية التي سيطرت على أسواق العالم ( حمزات، 2016: 25 ).

### 2-4 مفهوم التكلفة المستهدفة

هناك العديد من الدراسات التي تشرح وتوضح مفهوم التكاليف المستهدفة وأهدافه ووظائفه، فتعددت التعاريف التي قدمت، إلا انها تقاربت بالمضمون والتي يمكن ان نبين منها ما يلي:

عرفها ( الحداد، 2011: 12 ) بانها " أداة أداريه مستحدثة في نظام التكاليف تقوم على إدارة التكلفة والأرباح في نفس الوقت من خلال العمل على تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة مبكرة من دورة حياته الإنتاجية "التصميم" بهدف تقديم منتج يحقق الربحية للمنتج وبسعر يبيع يحقق البقاء والاستمرارية للمنشأة في ظل المنافسة الحديثة "، وعرفها ايضاً (مهيدي، 2009: 210 ) على أنها " أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط، وتصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحته بما يحقق رضا العميل"، أما المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم ( CAM-I ) نقلاً عن مهيدي، (2009: 210 ) فقد بين إن التكلفة المستهدفة هي " نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام ويتيح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية ". كما قدم كل من ( الجعفري واخرون، 2013: 5 ) التكلفة المستهدفة على انها "مدخل يهتم بتخفيض التكاليف في مختلف المراحل التي يمر بها المنتج ابتداء من مرحلة التصميم ولغاية مرحلة تقديم خدمات المستهلك بأسلوب قد يختلف من منتج لآخر، باعتبار انه ليس هناك عملية تكلفة واحدة يمكن ان تطبق على كل المنتجات"، أما ( Sakurai ) نقلاً عن ( Idowu ، 2014 : 99 ) فقد عرف التكلفة المستهدفة على أنها " أداة لإدارة التكلفة لخفض التكلفة الإجمالية للمنتج على مدار دورة حياته بالكامل بمساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة"، ويوجد مفهومان مرتبطان بمفهوم التكاليف المستهدفة بصورة أساسية وهما ( Kato ) نقلاً عن راجخان، (2002: 33 ) :

- **مفهوم السعر المستهدف :** وهو " ذلك السعر المقدر للمنتج، والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويعتبر نقطة البداية لأنشطة التكاليف المستهدفة، ويتم تحديده على أساس دراسة السوق لعدة عوامل تشمل نوعية المنتج وخصائصه والسعر المرغوب في دفعه من قبل المستهلك، بالإضافة إلى معرفة رد فعل المنافسين تجاه ذلك السعر المحدد".
- **مفهوم الربح المستهدف:** وهو "مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع"

### 2-5 مبادئ التكلفة المستهدفة

تتضمن التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية وهي: ( الدليمي والمومني، 2016: 386 )، ( حمزات، 2016: 30 )

- قيادة السعر للتكلفة: القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من السعر سنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.
- التركيز على العميل: معرفة الإدارة بالمنتج المفضل لديهم وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.
- التركيز على تصميم المنتج: وهذا يلزم المهندسين بتصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة.
- التركيز على عملية التصميم: فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
- فرق متداخلة المهام: استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات الشركة.
- دورة حياة التكاليف: الانتباه عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار.
- توجيه سلسلة القيمة: قد تزيد التكلفة المخططة في بعض الأحيان عن التكلفة المستهدفة، وفي هذه الحالة تتطلب مزيد من الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

## 2-6 مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

- لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يجب ان تتوفر المقومات التالية ( العماري والسريتي، 2018 : 705 ) :
- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية، و إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية.
- الدعم من قبل الإدارة، وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا الأسلوب وتأثيره في العمل، وتشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات، واعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل.
- قدرة الشركة على إنتاج منتجات متعددة، وان تعمل الشركة في سوق يتميز بالمنافسة.
- التدريب على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين والعملاء أو بين مختلف الإدارات والاقسام داخل الشركة، لتسهيل وتقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات
- القدرة المالية للشركة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة مما يتطلبه التطبيق من دراسات للسوق، واستخدام الآلات الحديثة.
- تمتع العملاء بالإدراك والوعي لخصائص المنتجات الجديدة التي تطرح بالسوق.

## 2-7 مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة :

- يحقق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة العديد من المزايا أهمها ما يلي: ( حمزات، 2016: 46 )
- يركز على البيئة الخارجية فهو ينطلق من دراسة السوق وظروف العرض والطلب للتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب بها العملاء ثم يعمل على تقديم تلك المنتجات بالسعر التنافسي الذي يكون العميل مستعد لدفعه، والذي يحقق للشركة في ذات الوقت الأرباح المطلوبة.
- يعد أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له على خلاف التسعير على أساس التكلفة، فقد تكتشف الشركة أن سعر المنتج غير تنافسي بعد ما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه.
- يوفر المعلومات اللازمة عن البيئة التي تعيشها الشركة سواء الداخلية أو الخارجية الأمر الذي يؤدي إلى تحديد الموقف التنافسي للشركة وبناء ميزة تنافسية.
- يساعد على تحسين العلاقات مع الموردين وتحفيزهم على الابتكار بالشكل الذي يفيدهم ويفيد الشركة معاً وذلك عندما يتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات مما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إليهم.
- يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج. أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلاً لفترة محاسبية واحدة.

- يعتبر أداة لإدارة التكاليف فهو يعمل على تخفيضها قبل حدوثها أي في مرحلة تصميم المنتج وذلك لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها ووفقاً لهذا المدخل فإنه ينبغي أن تخضع التكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج للتحليل والتقييم بدءاً من التخطيط الأولي للمنتج وحتى مرحلة ما بعد البيع.
- يساعد على ترابط الأقسام الداخلية للشركة والعمل كفريق واحد فهو يوفر الدوافع الذاتية لتحقيق النتائج المرجوة حيث يتعاون الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية لتحقيق الهدف المشترك وهو الوصول لتكلفة المستهدفة المحددة.
- لا يتم تصميم المنتجات وفقاً لمدخل التكلفة المستهدفة في ضوء الإمكانيات والتقنيات المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وإنما يتم تصميم المنتجات التي سوف تقابل السعر المحدد من قبل السوق والذي يحقق لها كسب حصة سوقية أكبر.
- توفير بيانات تكاليفية ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تدعم الموقف التنافسي للشركة وتضمن لها الاستمرار في بيئة الأعمال.
- تخفيض زمن تطوير المنتج والإسراع في تقديمه للسوق.
- يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية وذلك بتخطيطه للربح المستهدف.
- التعاون مع الموردين والعملاء واشراكهم في عملية تطوير وتصميم المنتجات لإنتاج منتج بأفضل صورة ممكنة يحقق الرضا لكافة الأطراف.
- يساعد على تحقيق أسبقية البيئة من خلال أخذه بعين الاعتبار تأثير المنتج على البيئة والآثار الناتجة عن التخلص منه وذلك من خلال تضمينها في مواصفات تصميم المنتج.

### المحور الثالث : الاجراءات المنهجية

#### 1-3 منهجية الدراسة واجراءاتها :

##### 1-1-3 منهج الدراسة :

لتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة بهدف الوصول إلى المعرفة المتعلقة بمشكلة الدراسة، بالإضافة إلى إمكانية قياس المعلومات من الناحية الكمية والكيفية، وتعتمد الدراسة على جمع المعلومات الأولية من خلال إعداد استمارة استبيان<sup>2</sup> بموضوع الدراسة والمعلومات الثانوية من خلال الكتب والدوريات والمجلات والدراسات السابقة والرسائل العلمية.

##### 1-2-3 مجتمع وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة متمثل في الموظفين العاملين بمراقبة الشؤون المالية بشركة البريقة لتسويق النفط، أما عينة الدراسة فتتمثل في الموظفين العاملين بإدارة مراقبة الشؤون المالية بإدارة منطقة بنغازي للمناطق الشرقية والوسطى.

##### 1-3-3 توزيع وتجميع البيانات :

تم تحقيق اهداف الدراسة من خلال استمارة استبيان تم تصميمها لهذا الغرض، وقد تم تقسيم استمارة الاستبيان الى قسمين رئيسيين إذ عكس الجزء الأول الخصائص الشخصية للمستجيبين، اما القسم الثاني فأحتوي على ثلاثة محاور رئيسية تتعلق بمقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وتم توزيع (50) استمارة استبيان شملت كل عينة الدراسة، وذلك للتعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وبلغ ما تم تجميعه (50) استمارة استبيان أي ما نسبته 100 %، وتم استبعاد عدد (5) استمارات استبيان لعدم صلاحيتها لأغراض الدراسة، وبالتالي يكون ما نسبته 90% من استمارات الاستبيان تم اخضاعها للتحليل.

وقد استخدم مقياس ليكرت ( Likert Scale ) الخماسي لبيان الالتزام بتطبيق كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، وقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، كما هو مبين في الجدول التالي :

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الدرجة  | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |

<sup>2</sup> تم تصميم اسئلة الاستبيان بالاعتماد على دراسة ( الكبيجي، 2014)، ودراسة ( جلس والحداد، 2012 ) التي تم اجراؤها في البيئة الفلسطينية بعد اجراء بعض التعديلات لتحقيق اهداف الدراسة.



وبما أن المقياس المستخدم مكون من خمس أوزان، فقد تم حساب المدى بين درجات المقياس ( 1-5=4 ) للحصول على طول كل خلية (  $0.80 = 4 \div 5$  )، وبالتالي تحديد بداية ونهاية الخلايا الخمس المستخدمة للتعبير عن درجات الإدراك والوجود المتعلقة بمقومات مدخل التكلفة المستهدفة مبينة في الجدول التالي:

| الاجابة على المقياس | مدى الخلية          | متوسط درجة التعبير             |
|---------------------|---------------------|--------------------------------|
| 1                   | من 1 إلى 1.8        | متوسط يعبر عن درجة منخفضة جداً |
| 2                   | أكبر من 1.8 إلى 2.6 | متوسط يعبر عن درجة منخفضة      |
| 3                   | أكبر من 2.6 إلى 3.4 | متوسط يعبر عن درجة متوسطة      |
| 4                   | أكبر من 3.4 إلى 4.2 | متوسط يعبر عن درجة عالية       |
| 5                   | أكبر من 4.2 إلى 5   | متوسط يعبر عن درجة عالية جداً  |

#### 4-1-3 اساليب تحليل البيانات :

بعد جمع الاستبيانات تم معالجتها احصائياً باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for social sciences (SPSS) وذلك من خلال الاساليب التالية :

#### الإحصاء الوصفي :

- الجداول التكرارية والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لتفسير الاجابات الخاصة بالاتجاهات نحو مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

#### الإحصاء الاستدلالي

- استخدام الاختبار الاحصائي ( one sample T test ) لاختبار فرضيات الدراسة.

#### 5-1-3 اختبار التوزيع الطبيعي :

تم استخدام اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample Kolmogorov-Smirnov test) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (1) التالي نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال من مجالات الدراسة أكبر من 0.05 (  $sig. > 0.05$  )، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

#### جدول رقم (1) اختبار (كولمجروف- سمرنوف) للتوزيع الطبيعي

| Sig.  | المحاور  |               |
|-------|--|---------------|
| 0.200 | مدى توفر الإدراك بمدخل التكلفة المستهدفة                 | المحور الاول  |
| 0.167 | مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة   | المحور الثاني |
| 0.12  | مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة | المحور الثالث |

المصدر : من اعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات spss

#### 6-1-3 صدق وثبات اداة الدراسة :

للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالاستبيان، تم اختبار مدى صدق الاستبيان باستخدام معامل ثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha Method) الذي يتميز بدقته في قياس الصدق والثبات في استبيانات البحث العلمي، كما يتميز بتقسيمه الاختبار إلى أجزاء متعددة، مما يساعد على إعطاء نتائج متطابقة في حال تكررت الاختبارات في ظروف متشابهة، وأن القيمة المطلوبة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ هي 60% فأكثر وإذ كانت أقل تعتبر ضعيفة (درغام، 2005 : 151 نقلاً عن الرزي، 2007 : 75).

ومن خلال النتائج يبين الجدول رقم (2) التالي أن معاملات الصدق والثبات مرتفعة، وقد بلغ معامل الصدق والثبات لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبيان بشكل عام  $0.934 - 0.872$  على التوالي وهي نسبة تدل على مستوى قوي من ثبات ومصداقية أداة القياس

#### جدول رقم (2) معاملات الصدق والثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

| الصدوق    | الثبات | عدد الفقرات | المحاور   |           |
|-----------|--------|-------------|---|-----------|
| .755<br>0 | 0.869  | 15          | الإدراك بمدخل التكلفة المستهدفة                       | المحور(1) |
| .820<br>0 | 0.906  | 10          | بيئة العمل الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة     | المحور(2) |
| .899<br>0 | 0.948  | 12          | النظام المحاسبي الملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة | المحور(3) |
| .872<br>0 | 0.934  | 37          | جميع المحاور  | الاجمالي  |

المصدر : من اعداد الباحثان اعتماداً عل مخرجات spss

### 2-3 تحليل بيانات الدراسة الميدانية :

تم تحليل البيانات المتحصل عليها بواسطة اداة جمع البيانات الاستبيان على النحو التالي :

#### 1-2-3 الخصائص الشخصية لعينة الدراسة :

يتناول هذا الجزء وصفاً للخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة والمتضمنة في الجزء الأول من الاستبيان، وليبيان وصف خصائص عينة الدراسة، تم إيجاد التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ويوضح الجدول رقم (3) أن 84% من عينة الدراسة من حملة البكالوريوس، 71% منهم تخصص محاسبة، نستنتج من ذلك ان مفردات عينة الدراسة تركزت في حملة المؤهل العلمي البكالوريوس تخصص محاسبة، اما فيما يتعلق بسنوات الخبرة فإن 40% من عينة الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات، 33% تتراوح خبرتهم من 5 الى 10 سنوات، وحوالي 18% منهم خبرتهم من 15 سنة وأكثر، ومن ذلك نستنتج ان جُل مفردات العينة تركزت خبرتهم من 10 سنوات واطل، وفي العموم يعتقد الباحثان أن هذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً وذات علاقة مباشرة بموضوع الدراسة والقادرة على الإجابة عن أسئلة الاستبيان بموضوعية وان سنوات الخبرة ستنعكس ايجابياً على اجاباتهم.

جدول رقم (3) الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

| النسبة المئوية | التكرار | المؤهل العلمي                |
|----------------|---------|------------------------------|
| 2.2%           | 1       | دكتوراه                      |
| 0%             | 0       | ماجستير                      |
| 84.3%          | 38      | بكالوريوس                    |
| 13.5%          | 6       | أخرى                         |
| 100%           | 45      | المجموع                      |
| النسبة المئوية | التكرار | التخصص                       |
| 71.1%          | 32      | محاسبة                       |
| 13.3%          | 6       | إدارة أعمال                  |
| 6.7%           | 3       | اقتصاد                       |
| 8.9%           | 4       | أخرى                         |
| 100%           | 45      | المجموع                      |
| النسبة المئوية | التكرار | سنوات الخبرة                 |
| 40%            | 18      | أقل من 5 سنوات               |
| 33.3%          | 15      | من 5 إلى أقل 10 سنوات        |
| 8.9%           | 4       | من 10سنوات إلى أقل من 15 سنة |
| 17.8%          | 8       | من 15 سنة فأكثر              |
| 100%           | 45      | المجموع                      |

### 2-2-3 التحليل الوصفي لمحاور الدراسة :

يعرض هذا الجزء تحليلاً لمحاور الدراسة، حيث تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للاستجابات؛ بغرض الحكم على درجة الموافقة، وتحديد الأهمية النسبية عند كل فقرة، وكانت النتائج كما يلي :

#### 1-2-3-3 التحليل الوصفي لفقرات المحور الاول: الادراك بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

جدول رقم (4) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات الفرضية الفرعية الاولى.

| الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 1     | يتطلب التركيز عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار.   | 4.289           | 0.786             | 1      | عالية جداً      |
| 2     | يضمن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مستوى مرتفع لجودة الانتاج.   | 4.022           | 0.916             | 7      | عالية           |
| 3     | يتم حساب التكلفة المستهدفة بأن يطرح السعر المستهدف من هامش الربح.  | 3.733           | 0.863             | 10     | عالية           |
| 4     | يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تخفيض التكاليف.   | 3.688           | 0.848             | 11     | عالية           |
| 5     | يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة التركيز على العملاء وكسب رضاهم.   | 4.022           | 0.839             | 6      | عالية           |
| 6     | يتم تحديد سعر بيع المنتج بناء على دراسة السوق قبل البدء بعملية الانتاج.  | 4.111           | 0.858             | 4      | عالية           |
| 7     | يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة تحديد هامش الربح للمنتج قبل الانتاج.  | 4.200           | 0.786             | 3      | عالية           |
| 8     | يجب الاهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.  | 4.044           | 0.796             | 6      | عالية           |
| 9     | يتم تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الانتاج مسبقاً عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كالمختصين في بحوث التسويق والبيع وهندسة التصميم وهندسة الانتاج وجدولة الانتاج والتجهيز وإدارة التكلفة.            | 4.088           | 0.874             | 5      | عالية           |
| 10    | يتم تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الانتاج عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.  | 3.511           | 0.920             | 12     | عالية           |
| 11    | يجب أن تولي الشركة اهتماماً بخصائص ومواصفات المنتج وأن تقوم بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.  | 4.088           | 0.633             | 5      | عالية           |
| 12    | يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وجود تعاون بين الشركة والموردين.  | 4.200           | 0.756             | 3      | عالية           |
| 13    | يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة الاعتماد على برامج محوسبة لمعالجة البيانات للحصول على المعلومات في الوقت المناسب والسرعة اللازمة.   | 4.266           | 0.687             | 2      | عالية جداً      |
| 14    | يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة أن يتم مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد مع وجود قنوات اتصال بين الشركة والعملاء، وبين مختلف الإدارات والأقسام لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات | 3.888           | 0.858             | 8      | عالية           |

|       |   |              |              |  |    |
|-------|---|--------------|--------------|--|----|
|       |   |              |              | والحصول على المعلومات.   |    |
| عالية | 9 | 0.814        | 3.866        | اتباع مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تقادي الاخطاء والعيوب وبالتالي خفض التكاليف. | 15 |
|       |   | <b>0.816</b> | <b>4.000</b> | <b>المتوسط العام</b>   |    |

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن الأهمية النسبية للمتوسط العام للفقرات المتعلقة بإدراك عينة الدراسة بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة عالية، حيث بلغ المتوسط العام (4) وانحراف معياري (0.816)، الأمر الذي يعني وجود إدراك مرتفع بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة، كما جاءت الفقرة رقم (1) بالمرتبة الأولى، والتي تنص على يتطلب التركيز عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، وبمتوسط حسابي (4.288)، وبأهمية نسبية عالية جداً، في حين جاءت الفقرة (10) بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي (3.511) وبأهمية نسبية عالية، والتي تنص على تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الانتاج عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

### 3-2-2-2 التحليل الوصفي لفقرات المحور الثاني : بيئة العمل الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

الجدول رقم (5) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية لفقرات الفرضية الفرعية الثانية.

| الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الاهمية النسبية |
|-------|---|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 1     | تلعب بيئة الاعمال الصناعية المنظمة للشركة دورا مهما في تطبيق مدخل للتكلفة المستهدفة.                                  | 4.066           | 0.719             | 1      | عالية           |
| 2     | بيئة العمل التي تعمل فيها الشركة تتميز بالمنافسة الشديدة وهي انطباق بيئة تطبيق فيها مدخل التكلفة المستهدفة.           | 3.622           | 0.777             | 7      | عالية           |
| 3     | تعتبر الصناعة التي تنتمي إليها الشركة أنسب بيئة تطبيق فيها مدخل التكلفة المستهدفة.                                    | 3.755           | 0.712             | 2      | عالية           |
| 4     | تمتاز بيئة الصناعة للشركة بتعدد المنتجات.   | 3.755           | 0.856             | 2      | عالية           |
| 5     | تمتاز بيئة الصناعة للشركة بالابتكار والتجديد وهذا يعتبر مناسب لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                          | 3.755           | 0.802             | 2      | عالية           |
| 6     | من سمات البيئة الصناعية للشركة اهتمام العملاء بخصائص ومواصفات المنتج.   | 3.666           | 0.879             | 5      | عالية           |
| 7     | من العوامل التي تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هو أن متطلبات العملاء في البيئة الصناعية تمتاز بسرعة التغير.      | 3.666           | 0.852             | 5      | عالية           |
| 8     | تمتاز الصناعة في الشركة بجودة المنتج الذي يعتبر عامل اساس في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                            | 3.733           | 0.809             | 3      | عالية           |
| 9     | من العوامل التي تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هو ان العملاء في البيئة الصناعية على دراية بمتطلباتهم المستقبلية. | 3.644           | 0.883             | 6      | عالية           |
| 10    | التطور التقني وانتشار ظاهرة الامتة في الشركة يسهل تطبيق التكلفة المستهدفة.  | 3.711           | 0.869             | 4      | عالية           |
|       | <b>المتوسط العام</b>  | <b>3.737</b>    | <b>0.816</b>      |        |                 |

نلاحظ من الجدول رقم (5) أن الأهمية النسبية للمتوسط العام للفقرات المتعلقة بمدى توفر بيئة العمل الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة عالية، حيث بلغ المتوسط العام (3.737) وانحراف معياري (0.816)، الأمر الذي يعني توفر بيئة العمل الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة بنسبة عالية وذلك حسب آراء عينة الدراسة، وجاءت الفقرة رقم (1) بالمرتبة الأولى، والتي تنص على ان بيئة الاعمال الصناعية المنظمة للشركة تلعب دورا مهما في تطبيق مدخل للتكلفة المستهدفة وبمتوسط حسابي (4.066)، وبأهمية نسبية عالية، في حين جاءت الفقرة رقم (2) بالمرتبة الأخيرة،

والتي تنص على أن بيئة العمل التي تعمل فيها الشركة تتميز بالمنافسة الشديدة وهي انصب بيئة تطبيق فيها مدخل التكلفة المستهدفة وبمتوسط حسابي (3.622)، وبأهمية نسبية عالية.

### 3-2-2-3 التحليل الوصفي لفقرات المحور الثالث : النظام المحاسبي الملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

الجدول رقم (6) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لفقرات الفرضية الفرعية الثالثة.

| الرقم                | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|----------------------|---|-----------------|-------------------|--------|-----------------|
| 1                    | النظام المحاسبي في الشركة ملائم لحجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها.   | 3.844           | 0.928             | 1      | عالية           |
| 2                    | النظام المحاسبي يوفر مجموعة مستنديه متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                              | 3.800           | 0.868             | 2      | عالية           |
| 3                    | دليل الحسابات بالشركة يتضمن كافة الأنشطة اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.   | 3.644           | 0.883             | 5      | عالية           |
| 4                    | يتوفر لدى الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية.   | 3.777           | 1.084             | 3      | عالية           |
| 5                    | يوجد فريق محاسبي مؤهل وقادر على إدارة النظام المحاسبي في الشركة بكفاءة.   | 3.577           | 0.965             | 7      | عالية           |
| 6                    | يتم إعداد التقارير المالية في نهاية كل فترة مالية وبصفة دورية ولكافة الأغراض.   | 3.666           | 0.707             | 4      | عالية           |
| 7                    | يتم إعداد تقارير متعلقة بالمعلومات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لغرض تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. | 3.488           | 0.991             | 8      | عالية           |
| 8                    | يوجد نظام إداري وهيكلي وتنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسؤولية في الشركة.   | 3.622           | 1.006             | 6      | عالية           |
| 9                    | يوجد أساس سليم للرقابة والضبط الداخلي يؤدي إلى متابعة أداء جميع العاملين ومراجعة أعمالهم.                                   | 3.488           | 1.014             | 8      | عالية           |
| 10                   | تتوفر لدى الشركة المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                                   | 3.622           | 0.911             | 6      | عالية           |
| 11                   | عدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة.   | 3.355           | 0.957             | 9      | عالية           |
| 12                   | تتميز إجراءات النظام المحاسبي بالشركة بالمرونة الكافية والتي تمكن من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                          | 3.355           | 1.025             | 9      | عالية           |
| <b>المتوسط العام</b> |   | <b>3.603</b>    | <b>0.945</b>      |        |                 |

نلاحظ من الجدول رقم (6) أن الأهمية النسبية للمتوسط العام للفقرات المتعلقة بمدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة عالية، حيث بلغ المتوسط العام (3.603) وانحراف معياري (0.945). الأمر الذي يعني توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالشركة بنسبة عالية وذلك حسب آراء عينة الدراسة، وقد جاءت الفقرة رقم (1) بالمرتبة الأولى، والتي تنص على أن النظام المحاسبي في الشركة ملائم لحجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها، وبمتوسط حسابي (3.844)، وبأهمية نسبية عالية، في حين جاءت الفقرتين ارقام (11،12)، والتي تتنصان على ( عدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة )، و ( تتميز إجراءات النظام المحاسبي بالشركة بالمرونة الكافية والتي تمكن من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ) على التوالي وبالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي (3.355)، وبأهمية نسبية عالية.

### 3-2-3 التحليل الاستدلالي لفرضيات الدراسة :

الجدول (7) يوضح نتائج التحليل الاستدلالي لاختبار الفرضيات باستخدام اختبار One Sample T test

| الفرضيات | N | المتوسط | الانحراف | T | درجة | قيمة | القرار |
|----------|---|---------|----------|---|------|------|--------|
|----------|---|---------|----------|---|------|------|--------|

|        | الدلالة | الحرية<br>D.F | المحسوبة | المعياري | الحسابي |    |
|--------|---------|---------------|----------|----------|---------|----|
| رفض H0 | 0.000   | 44            | 68.892   | 0.389    | 4.001   | 45 |
| رفض H0 | 0.000   | 44            | 49.597   | 0.505    | 3.737   | 45 |
| رفض H0 | 0.000   | 44            | 36.948   | 0.654    | 3.603   | 45 |
| رفض H0 | .000    | 44            | 66.340   | 0.382    | 3.781   | 45 |

#### من خلال الجدول رقم (7) يتضح ما يلي :

- الفرضية الفرعية الأولى : يلاحظ أن القيمة المحسوبة بلغت (68.892) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص بأنه يوجد إدراك بأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- الفرضية الفرعية الثانية : يلاحظ أن القيمة المحسوبة بلغت (49.597) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص بأنه تتوفر بيئة عمل ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.
- الفرضية الفرعية الثالثة : يلاحظ أن القيمة المحسوبة بلغت (36.948) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص بأنه يتوفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.
- الفرضية الرئيسية : يلاحظ أن القيمة المحسوبة بلغت (66.340) والقيمة الاحتمالية (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص بأنه تتوفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط.

#### 3-2-4 النتائج والتوصيات :

في ضوء الجوانب النظرية والتطبيقية، وتحليل ومناقشة فرضيات الدراسة للتعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في شركة البريقة لتسويق النفط، تم التوصل الى النتائج والتوصيات التالية:

#### 3-2-4-1 النتائج :

- تبين من خلال الدراسة الميدانية أن هناك ادراك بأهمية تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة والمزايا التي يمكن أن تتحقق من تطبيقه في شركة البريقة لتسويق النفط. وتركزت اهمية الإدراك في أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة، وضرورة الاعتماد على برامج محوسبة لمعالجة البيانات للحصول على المعلومات في الوقت المناسب والسرعة اللازمة.
- توجد بيئة عمل ملائمة في الشركة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث توصلت الدراسة إلى ان بيئة الاعمال الصناعية المنظمة للشركة تلعب دوراً مهماً في ذلك، وتبين أيضاً ان بيئة العمل التي تنتمي إليها الشركة تمتاز بالابتكار والتجديد حيث تعتبر الأنسب لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- ان النظام المحاسبي المطبق بالشركة ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من حيث حجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها، ويوجد بهذا النظام مجموعة مستنديه متكاملة مما يساهم في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وتتوفر المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق هذا المدخل.

#### 3-2-4-2 التوصيات :

- تشجيع شركة البريقة على تبني تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق المزايا التي تتحقق من التطبيق كتخفيض التكاليف وتحقيق الربحية في بيئة الاعمال الحديثة التي تسودها المنافسة الشديدة.
- العمل على تبني سياسة واضحة بهدف نشر التوعية بأهمية تطبيق الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة بالقطاعات التجارية، والاستفادة من تجارب وخبرات الشركات التي تطبق هذا المدخل لتمكين العاملين منها.

- ان مدخل التكلفة المستهدفة مما لا شك فيه سيواجه بعض الصعوبات عند تطبيقه وذلك لحدائته على بيئة الاعمال، إلا أنها لا تشكل عائقاً يحول دون تطبيقه.
- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات بما يعزز من تطبيق المفاهيم الحديثة في إدارة التكاليف.

### أولاً: المراجع العربية:

- البشناوي. سليمان حسن، جريه. طلال سليمان، ( 2015 )، أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (42)، العدد (1)، ص 181 - 201.
- الجعفري، سندس ماجد رضا. الهنداوي، عباس هادي. الحساوي، عقيل حمزة، ( 2013 )، المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (3)، العدد (6).
- الدليمي، خليل. المومني، حازم علي عبدالله، ( 2016 )، أثر تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير منتجات الأغذية – دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (13)، العدد (9)، ص 381 – 398.
- الحبيطي، قاسم محسن، ( 2009 )، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية – دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، المجلد ( 31 )، العدد ( 94 )، ص 319 – 331.
- الحداد، محمد حسن، ( 2011 )، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
- الطرلي، محمد مفتاح، ( 2018 )، المعوقات التي تواجه تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية – دراسة ميدانية على شركة الاتحاد العربي للمقاولات، مصنع البرج للإسمنت زليتن، مجلة المنتدى الاكاديمي، المجلد (2)، العدد (2)، يوليو 2018، ص 92 – 115.
- الكبيجي، مجدي وائل، ( 2014 )، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (41)، العدد (2)، ص 170 - 190.
- العماري، حنان سليمان محمد. السريتي، الحسين رمضان علي، ( 2018 )، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الاكاديمية، العدد (12)، يونيو 2018، ص 295-733.
- الفطيسي، عبدالغني احمد. حيدر، عادل رمضان، ( 2017 )، تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا - الواقع وآفاق الدراسات المستقبلية – دراسة استكشافية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الاسمرية، العدد (9)، يونيو 2017، ص 279 – 318.
- الرزقي، ديوالا جميل، ( 2007 )، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية – غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
- السقا، زياد هاشم. امين، ساكار ظاهر عمر، ( 2016 )، دور اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في دعم استراتيجية قيادة التكلفة – دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد (1)، العدد (3)، ص 216 – 242.
- التير، منى احمد. الفطيسي، عبدالغني احمد، ( 2013 )، ادوات المحاسبة الادارية – الواقع ومعوقات التطبيق دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، جامعة المرقب، العدد (2)، ص 322 – 361.
- زعرب، حمدي شحدة محمود، ( 2013 )، دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (21)، العدد (2)، ص 1 – 28، يونيو 2013.
- حلس، سالم عبدالله. الحداد، محمد حسن، ( 2012 )، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة – دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ( 20 )، العدد (2)، ص 301 – 330.

- حمزات، سناء مصلح، ( 2016 )، اثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في ادارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة، دراسة تطبيقية في منشآت صناعية طبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
- عابدين، حسين، ( 2015 )، مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، مجلة جامعة الأقصى، المجلد ( 19 )، العدد ( 1 )، ص 293-324.
- عبدالقادر، قصي كمال الدين أحمد، ( 2018 )، فعالية الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية - دراسة حالة علي شركة السكر السودانية المحدودة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
- مهدي، نوادي، ( 2019 )، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد (9)، ص 203 – 219.
- راجحان، ميساء محمود محمد، ( 2002 )، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات – دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والادارة، قسم المحاسبة.

#### ثانياً: المراجع الاجنبية:

- El-Dalahmeh, Suleiman Mustafa,(2018). **Extent of Implementing Target and Value Engineering Approach to Reducing Costs: A Survey in Jordanian Shareholding Companies for Food Industries**, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 10, No. 1, pp 390 – 406.
- Idowu, Adeniyi Segun, ( 2014 ), **Impact of Target Costing on Competitive Advantage in the Manufacturing Industry: A Study of Selected Manufacturing Firms in Nigeria**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No.3, July 2014, pp. 97–108.