

تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة: دراسة تحليلية. Target Costing For Supporting Company Competitive Advantage: Analytic Study

اسماعيل بوغازي¹، ميلود بورحلة²، نجيب بن سليمان³

¹أستاذ محاضر (أ)، مخبر SDSAT جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت، الجزائر،

ismail.boughazi@cuniv-aintemouchent.dz

²أستاذ محاضر (أ)، مخبر DELODEP، المركز الجامعي علي كافي تندوف، الجزائر

miloud.bourahla@cuniv-ak-tindouf.dz

³أستاذ محاضر (أ)، مخبر DELODEP، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت، الجزائر

nadjib.benslimane@cuniv-aintemouchent.dz

تاريخ النشر: 2022/3/15

تاريخ القبول: 2022/1/19

تاريخ الاستلام: 2021/01/17

ملخص:

هدفت هذه الورقة إلى إبراز الدور الأساسي لطريقة التكلفة المستهدفة عند تطبيقها على الشركات ، وتأثيرها الداعم للميزة التنافسية. من خلال اعتماد منهج وصفي، وباستخدام استبيان مصمم وموجه إلى المتخصصين في المحاسبة سواء كانوا محترفين مرخصين أو رؤساء مصالح مالية لبعض المؤسسات الاقتصادية الموجودة في ولاية عين تموشنت - الجزائر ، تستكشف الدراسة العلاقة (طريقة التكلفة المستهدفة \ ميزة تنافسية). بعد جمع وتحليل إجابات المستجوبين، خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين الميزة التنافسية وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الجزائرية موضوع الدراسة.

كلمات مفتاحية: طريقة التكلفة المستهدفة، إدارة التكلفة، الميزة التنافسية، المنافسة.

تصنيف JEL : M37، M40

Abstract:

This paper aimed to highlight the ultimate role of the target cost method when applied to companies, and its supporting effect for the competitive advantage. By adopting a descriptive approach , using a questionnaire designed for and addressed to professionals of accounting whether they are licensed professionals or heads of financial services of some economic institutions located in the wilaya of AinTemouchent - Algeria, the study explores the relationship (target cost method/competitive advantage). After collecting and analyzing the responses, the study concluded that there is a significant correlation between the competitive advantage and the application of the target cost method in Algerian companies the object of the study.

Keywords: Target cost method, Cost management, Competitive advantage, competition.

Jel Classification Codes: M37, M40.

1. مقدمة:

تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة من الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والتي برزت نتيجة التغيرات التي مست بيئة الأعمال المعاصرة، خاصة بعدما أصبحت الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية لا تلبي احتياجات ومتطلبات هذه البيئة، فتساهم هذه الطريقة على إدارة الأعمال في سوق تنافسية بدرجة كبيرة مع المحافظة على تحقيق الأرباح المطلوبة، من خلال إدارة التكاليف بالتركيز على ثلاثية التكلفة والجودة والوظيفة لمنتجات المؤسسة. مما يسمح للمؤسسة باستخدام طريقة التكلفة المستهدفة للوصول إلى ميزة تنافسية سواء من ناحية ميزة السعر أو ميزة التميز أيضا، وهذا الأمر مطلوب أن يتم تطبيقه على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإثبات وجودها في ظل المنافسة العالمية الحالية.

إشكالية الدراسة:

مما سبق نطرح إشكالية الدراسة عن طريق السؤال الجوهرى التالي:
هل يساهم تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في اكتساب ميزة تنافسية؟

من خلال إشكالية الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية؟
- هل يوجد ارتباط بين الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة؟

فرضيات الدراسة:

- انطلاقا من الأسئلة الفرعية السابقة الطرح يمكن صياغة الفرضيات التالية:
- لا تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية.
- لا يوجد ارتباط بين الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:
- التعرف على المفاهيم المتعلقة بالتكلفة المستهدفة والمداخل الخاصة بها المساندة لدعم الميزة التنافسية؛
- إسقاط الدراسة على البيئة الجزائرية لإدراك مدى توفر المقومات المناسبة لتطبيق التكلفة المستهدفة من جهة وتحقيق الميزة التنافسية من جهة أخرى؛
- إبراز انعكاس تطبيق التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

منهج الدراسة:

لقد تم استخدام المنهج الوصفي ضمن الإطار النظري لتحرير هذا الجزء بعد عرض وتحليل مختلف الأفكار المتعلقة بمتغيري التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية، مع إعداد استمارة استبيان خصيصا لإتمام الدراسة الميدانية للحصول على البيانات اللازمة والاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

الأدبيات النظرية.

تم استخدام التكلفة المستهدفة TC أولا من قبل مؤسسة TOYOTA في بداية الستينيات من القرن الماضي، ويتم استخدامها منذ ذلك الحين من قبل صناعة السيارات اليابانية، فتم تطوير هذه الطريقة بشكل أساسي كتقنية لإدارة التكاليف، والتحكم بها لإدارة ميزات المنتج والتحكم فيها، مثل التكلفة والجودة والوظائف في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج. وقد شدد Kato (1993) على أن: "التكلفة المستهدفة ليست تقنية بسيطة لخفض التكاليف، بل نظام إدارة استراتيجي كامل للربح"، ويدعم ذلك كل من Cooper and Slagmulder (1997) أن مصطلح هذا المفهوم يجب أن يكون "إدارة التكلفة"، وليس "خفض التكلفة". ومع ذلك، فقد خلصت العديد من الدراسات أن أهم فائدة للتكلفة المستهدفة هو مساعدة المؤسسات في إجراء مفاضلة بين التكلفة والجودة والوظائف (Hussein, Normah, & Suzana, 2018, p. 617).

ويعرف ساكوراي Sakurai (1989) هو الآخر التكلفة المستهدفة بأنها "أداة لإدارة التكلفة تهدف لخفض التكلفة الإجمالية للمنتج طوال دورة حياته بمساعدة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة". (Abdulwahid & Nabil, 2019, p. 1544).

إذ تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف، وخفض التكاليف الإجمالية للإنتاج، ضمن مختلف الأقسام الإنتاجية والتقنية والبحث والتصميم. وتركز هذه الطريقة على تقليل تكلفة المنتج من خلال تغييرات في تصميمه يتم تطبيقها أثناء مرحلة التصميم من دورة حياة المنتج.

حيث تم تطوير هذا المفهوم ببطء لأن العديد من الشركات طبقت طريقة التكلفة المستهدفة استجابة للتغيرات في البيئة الخارجية. في اليابان كان أهم حدث في انتشار استخدام طريقة التكلفة المستهدفة هو الانهيار الاقتصادي لسنتي 1990 و1991، إذ أدركت العديد من المؤسسات مدى صعوبة تلبية تطلعات العملاء من حيث انخفاض الأسعار (Hint & Sandru, 2017, pp. 86-87).

فتحدد المؤسسة التكلفة المستهدفة من خلال مقارنة المنتجات التنافسية، ليتم تجميع البيانات عن سعر السوق وي طرح منه هامش الربح المطلوب. وعندما لا يفي المنتج الذي يتم تطويره بالتكلفة والربح المستهدفين، غالبا لا يتم تسويقه. ولتفعيل هذه الطريقة يجب التركيز على ما يلي:

- **اختيار وإشراك الموردين:** يجب على جميع شركاء سلسلة التوريد إيجاد طرق لخفض التكاليف أثناء تصميم وتصنيع وتوزيع المكونات. مع العلم أن الوصول إلى التكلفة

- المستهدفة هو جهد مشترك لسلسلة التوريد بأكملها من خلال التنسيق والانضباط ومشاركة المعلومات والعمل الجماعي... بين جميع الأطراف ذات العلاقة.
 - **تعديلات التصميم:** الهدف من التكلفة المستهدفة هو النظر في مختلف الأفكار الممكنة لخفض التكلفة عند تصميم منتج جديد، ويتركز هذا العمل عند تخطيط المنتجات والبحث والتطوير ومراحل الإنتاج الأولية، وتتطلب عملية تقدير التكاليف نظام معلومات شامل ومشاركة متعددة الوظائف، حيث يجب إدراك أنه يتم الالتزام بما يصل من 80 إلى 95 بالمئة من تكاليف المنتج عند مرحلة التصميم.
 - **الاستعانة بمصادر خارجية:** مدخل التكلفة المستهدفة يجعل المؤسسة تعمل على تحليل تقنياتها وتنظيمها واستراتيجيتها من أجل فهم أفضل لهويتها وكفاءاتها الأساسية وكيف تضيف قيمة فعلية، هذا ما يجعلها تتخلص من الأنشطة غير الضرورية أو الاستعانة بمصادر خارجية أو نقل المهام إلى الآخرين في سلسلة التوريد ذات كفاءات معروفة لمجالات معينة. إذ أن الاستعانة بمصادر خارجية أصبحت تقنية شائعة لخفض التكاليف عن طريق تفريغ الأنشطة التي تعتبر غير أساسية.
 - **المشاركة والتحسين المستمر:** عند استخدام التكلفة ينظر إلى سلسلة التوريد بأكملها على أنها وحدة متكاملة، يقوم كل عنصر بتحسين عملياته لتقليل التكاليف الخاصة به، وبالتالي يقلل التكلفة الإجمالية للمنتج النهائي (Helms, Ettkin, Baxter, & Gordon, 2005, pp. 49-50).
- بحكم أن المؤسسات تواجه منافسة عالمية متزايدة وخفض التكاليف لم يعد كافيا للحفاظ على الميزة التنافسية، لمواجهة هذا الضغط المستمر تأخذ بعين الاعتبار المؤسسات الابتكار كوسيلة للاستجابة لتغيرات السوق ومطلب أساسي للحصول على الميزة التنافسية، وبالتالي فإن الهدف الرئيسي من ابتكار المنتجات أو الخدمات هو مساعدة المؤسسة على تحقيق الجدوى على المدى القصير والطويل الأمد.
- وفي الوقت الحاضر لدى العملاء مجموعة واسعة من المنتجات عالية الجودة المتاحة بأسعار منخفضة مما أدى إلى زيادة تركيز إنتاج السوق وتغييرات عميقة في الاستراتيجيات التشغيلية للمؤسسات، تعترف التكلفة المستهدفة بالقيمة السوقية للمنتج وتسمح بتطوير المنتج الذي يأخذ في الاعتبار قيود الطلب والوظائف مع السعي إلى التخلص من النفائات، وينتقل المنتج إلى الإنتاج إذا كانت التكاليف المقدرة أقل من أو تساوي التكلفة المستهدفة المحسوبة، فهي طريقة للتكاليف عكسية تؤكد على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- في الواقع تعد التكلفة المستهدفة نظاما إستباقيا وتفاعليا لتخطيط ربحية المؤسسة وإدارة التكلفة التي تضمن نجاح المنتجات والخدمات الجديدة من حيث قبول السوق والعائد المالي، وبالتالي يجب أن يكون اعتماد التكلفة المستهدفة وكذا كثافة استخدام ميزاته مرتبطة بالابتكار (Gonçalves, Gaio, & Silva, 2018, p. 2).
- حيث أدت العولمة وسرعة التقدم التكنولوجي والمنافسة وقصر دور حياة المنتج بشكل متزايد والتنوع وتغير احتياجات العملاء إلى خلق بيئة أعمال معقدة واشتداد المنافسة بين

المؤسسات، مما سلط الضوء على ضرورة تطوير المعلومات المحاسبية، بحيث تكون متاحة بطريقة مناسبة تتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب. وتهتم أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بالعوامل الداخلية دون الأخذ في الحسبان العوامل والتأثيرات الخارجية، وبسبب ذلك كان هناك تأثير على مصداقية النتائج وعدم قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة تحد من عملية المنافسة، إذ تم انتقاد هذه الأنظمة لعدم ملاءمتها لاحتياجات الإدارة الحديثة لدعم قدرتها التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة (Abdulwahid & Nabil, 2019, pp. 1543-1544).

في أنظمة التكلفة المستهدفة تتم إدارة التكاليف وفقا لثلاثة اتجاهات مختلفة، أولا يتم التحكم بدقة في مزيج المنتجات التي يتم تصنيعها وبيعها من خلال الإدارة العليا وتنسيق جهود عدة فرق متعددة التخصصات تتداخل في تحقيق ذلك، ثانيا يتم تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة عن طريق تقنيات التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة VE، وثالثا يتم تخفيض تكاليف المنتجات الحالية بواسطة نظام كايزن (Afonso, Nunes, Paisana, & kaizen, 2008, p. 561).

بعد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة تؤكد العديد من الدراسات على تحقيق الفوائد التالية:

- تضمن طرح المنتجات المربحة فقط في السوق؛
 - تخفيض تكلفة المنتجات مع الحفاظ على جودتها ووظائفها طوال حياتها؛
 - تقليل الوقت اللازم لتطوير المنتجات؛
 - تزيد من ربحية المنتجات؛
 - تزيد من منافسة المؤسسة في السوق؛
 - تزيد من مستوى رضا العملاء؛
 - تحسن التفاعل بين الموظفين؛
 - تعزز الشراكة مع الموردين (Alexandra, 2017, p. 547).
- يقترح كوبر (1995) أن الغرض الرئيسي للتكلفة المستهدفة هي ضمان عدم إدخال منتجات غير مربحة للسوق وتحقيق مفاضلة مثالية بين التكلفة والوظيفة والجودة. بعد تحديد التكلفة المستهدفة يمكن استخدام العديد من تقنيات التنسيق لإدارة مختلف البدائل بين الأهداف في تصميم المنتجات مثل: هندسة القيمة VE، نشر وظيفة الجودة QFD، التصميم للتصنيع والتجميع DFMA. (Dekker & Smidt, 2003, p. 296).

2. الدراسة الميدانية

1.2 أداة الدراسة الميدانية.

من أجل القيام بهذه الدراسة الميدانية تم الاستعانة باستبيان بعد ضبط الفقرات والأسئلة المكونة لها، وتضمن الجزء الأول البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة المتمثلة في: العمر، المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة، والجزء الثاني خصص لمحاور الدراسة المتمثلة في: المحور الأول لدراسة مدى توفر البيئة المناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يضم ثمانية فقرات، المحور الثاني لدراسة مدى توفر البيئة الملائمة لتحقيق

الميزة التنافسية يشمل تسعة فقرات، المحور الثالث لدراسة مساهمة طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة يحتوي على تسعة فقرات، وقد تم الاستعانة بمقياس ليكرت الخماسي ضمن المحاور الثلاثة السابقة الذكر، حيث يشمل هذا المقياس الأوزان التالية: غير موافق تماماً، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماماً.

2.2. عينة الدراسة الميدانية.

تم توزيع استمارة الاستبانات على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تموشنت، لاستطلاع آراء المهنيين لمصالح المحاسبة والمالية بهذه المؤسسات، كما يلي:

الجدول 1: عينة الدراسة من استمارات الاستبيان

البيان	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات غير المسترجعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	عدد الاستثمارات الملغاة	عدد الاستثمارات الصالحة
العدد	36	03	33	02	31
النسبة	100	08,33	91,67	06,06	93,94

المصدر: من إعداد الباحثين

3.2. اختبارات حول أداة الدراسة الميدانية.

دراسة صدق الأداة أي فقرات محاور الاستبيان للتأكيد على أن كل فقرة موضوعة لتقيس نفس المجال الذي تقيسه الفقرات الأخرى لنفس المحور، حيث تم استخدام معامل الارتباط لرتب سبيرمان بين كل فقرة، والمعدل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه، وظهرت النتائج المتحصل عليها من برنامج SPSS كالآتي: معاملات ارتباط فقرات المحور الأول مع المعدل الكلي لهذا المحور تتراوح بين 0,884 و0,966، معاملات ارتباط فقرات المحور الثاني مع المعدل الكلي لهذا المحور تتراوح بين 0,854 و0,955، معاملات ارتباط فقرات المحور الثالث مع المعدل الكلي لهذا المحور تتراوح بين 0,853 و0,945، وهذه النتائج تبين أن هذه الفقرات هي صادقة لما وضعت لقياسه.

أما بالنسبة لدراسة ثبات أداة الدراسة فتم الاستعانة باختبار ألفا كرونباخ، أو كما تسمى طريقة الاتساق الداخلي، فظهر معامل ألفا كرونباخ يساوي 0,992 مما يؤكد ثبات أداة الدراسة.

للتأكد من اعتدالية التوزيع تم استخدام اختبار كلمجروفسيمنروف، فظهر مستوى المعنوية لهذا الاختبار لكل من المحور الأول والثاني والثالث بالقيم التالية: 0,185 و0,212 و0,05، على الترتيب، وبما أن مستوى المعنوية المحسوب أكبر من مستوى المعنوية 0,05، فهذا ما يؤكد على اتباع البيانات التوزيع الطبيعي، مما يسمح من استخدام الاختبارات المعلمية الموجودة في برنامج SPSS.

4.2. الإحصاءات الوصفية لأفراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول رقم 2 الموالى نتائج الإحصاءات الوصفية لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

الجدول 2: عرض نتائج البيانات الشخصية.

المتغير	الفئات	التكرار	التكرار النسبي
العمر	أقل من 30 سنة	12	38,70
	من 30 إلى 40 سنة	8	25,80
	من 41 إلى 50 سنة	10	32,30
	أكثر من 50 سنة	1	3,20
	المجموع	31	100
المؤهل العلمي	بكالوريا	12	38,70
	ليسانس	11	35,50
	ماستر	3	9,70
	ماجستير	1	3,20
	دكتوراه	1	3,20
	مؤهلات أخرى	3	9,70
	المجموع	31	100
التخصص	محاسبة ومالية	21	67,70
	إدارة أعمال	5	16,10
	تخصصات أخرى	5	16,10
	المجموع	31	100
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	8	25,80
	من 5 إلى 10 سنوات	7	22,60
	من 11 إلى 15 سنة	10	32,20
	أكثر من 15 سنة	6	19,40
	المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

يوضع الجدول السابق النتائج المتعلقة بالإحصاءات الوصفية لأفراد عينة الدراسة، حيث تحتوي العينة من خلال متغير العمر على نسبة معتبرة من الشباب بـ 38.70% مما يبرز التوظيف الحديث في هذه المؤسسات كما نجد أيضا نسبة معتبر من أصحاب الخبرات وهم أصحاب الأعمار الأكبر من 40 سنة بنسبة 35%. أما بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي فيمكن ملاحظة أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم شهادات جامعية بنسبة تتجاوز 60%، وكانت تخصصات معظم أفراد العينة منحصرة في تخصص محاسبة ومالية بنسبة 67.70%، كما يبين متغير عدد سنوات الخبرة أن أغلبية أفراد العينة لديهم خبرات تفوق خمس سنوات بنسبة 75%، كل هذه الخصائص تزيد من موثوقية ومصداقية النتائج المتحصل عليها.

5.2. فرضية وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا للمتغيرات الديموغرافية و المهنية.

1.5.2. الإجابة على فرضية الدراسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير العمر:

لفحص هذا التساؤل تم إجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير العمر .
يوضح الجدول رقم 3 نتائج الاختبار ANOVA والدلالة الإحصائية.

الجدول 3: نتائج الاختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا لمتغير العمر.

المحور	العمر بالسنوات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
المحور 1 ر	30 > (الفئة 1)	12	2,144	1,18152	16,16	0,000	دال
	30 الى 40 (الفئة 2)	08	3,766	1,33136	9		
	41 < (الفئة 3)	11	4,764	,84015			
المحور 2 ر	30 >	12	2,671	1,34544	8,994	0,001	دال
	30 الى 40	08	4,035	,56256			
	41 <	11	4,819	1,41974			
المحور 3 ر	30 >	12	2,892	1,38986	3,211	0,056	غير دال
	30 الى 40	08	3,452	,99006			
	41 <	11	4,276	1,41516			

المصدر : من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم 3 نتائج التحليل التباين الأحادي لاتجاه ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحورين الأول والثاني تبعا لمتغير العمر، حيث تتباعد متوسطات الفئتين العمريتين الثانية والثالثة (ولصالحهما) عن الأولى في المحور الأول، وتتفرد الفئة الثالثة (ولصالحها) بالتباعد عن الفئتين الأولى والثانية في المحور الثاني، ولذلك جاءت القيم الاحتمالية أقل من 5% فهي دالة احصائيا في المحورين الأولين ، بينما جاءت غيردالة احصائيا في المحور الثالث .

وعليه فإننا ومن خلال ما سبق من النتائج نقبل الفرضية البحثية التي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحورين الأولين و عدم وجودها في المحور الثالث تبعا لمتغير العمر.

2.5.2. الإجابة على فرضية الدراسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير التخصص المهني:

لفحص هذا التساؤل تم اجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير التخصص المهني.

يوضح الجدول رقم 4 نتائج الاختبار ANOVA والدلالة الإحصائية.

الجدول 4: نتائج الاختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا لمتغير التخصص المهني.

المحور	التخصص المهني	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
المحور 1	المحاسبة و المالية (الفئة 1)	21	2,863	1,456	7,34	0.003	دال
	ادارة الاعمال (الفئة 2)	5	4,868	1,134	9		
	تخصصات أخرى (الفئة 3)	5	4,760	0,633	99		
	المحاسبة و المالية	21	3,145	1,288	9,96	0,001	دال
	ادارة الاعمال	5	4,660	0,690	38		
المحور 2	تخصصات أخرى	5	5,599	1,169	45		
	المحاسبة و المالية	21	3,128	1,217	7,89	0.002	دال
	ادارة الاعمال	5	3,322	1,142	91		
	تخصصات أخرى	5	5,413	0,858	39		
	المحاسبة و المالية	21	3,128	1,217	7,89	0.002	دال

المصدر : من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم 4 نتائج التحليل التباين الأحادي الاتجاه ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحورين الأول والثاني تبعا لمتغير التخصص المهني، حيث تتباعد متوسطات بين الفئتين الثانية والثالثة (و لصالحهما) عنالفئة الأولى. في المحور الثالث تتباعد متوسطات بين الفئة الثالثة(و لصالحها) عن الفئتين الأخيرتين،و لذلك جاءت القيم الاحتمالية أقل من 5% فهي دالة احصائيا .

وعليه فإننا ومن خلال ما سبق من النتائج نقبل الفرضية البحثية التي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير التخصص المهني.

3.5.2. الإجابة على فرضية الدراسة : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير المؤهل العلمي:

لفحص هذا التساؤل تم اجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير المؤهل العلمي .
يوضح الجدول رقم 5 نتائج الاختبار ANOVA والدلالة الإحصائية.

الجدول 5: نتائج الاختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
المحور 1	شهادة البكالوريا (الفئة 1)	12	2,1442	1,18152	9,823	0.000	دال
	شهادة ليسانس (الفئة 2)	11	3,9801	1,31812			
	شهادة ماستر (الفئة 3)	3	4,9858	0,87747			
	شهادة ما بعد التدرج (الفئة 4)	5	4,7607	0,63399			
	شهادة البكالوريا	12	2,6711	1,34544	8,065	0.001	دال
المحور 2	شهادة ليسانس	11	4,0388	1,02131			
	شهادة ماستر	3	4,2926	0,63764			
	شهادة ما بعد التدرج	5	5,599	1,16945			
	شهادة البكالوريا	12	2,8929	1,38986	5,683	0.004	دال
المحور 3	شهادة ليسانس	11	3,3644	0,92603			
	شهادة ماستر	3	3,5264	1,32325			
	شهادة ما بعد التدرج	5	5,4133	0,85839			

المصدر : من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم 5 نتائج التحليل التباين الأحادي الاتجاه، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحور الأول تبعا لمتغير المؤهل العلمي، حيث تتباعد المتوسطات بين الفئات الثلاثة الأخيرة (و لصالحها) عن الفئة الأولى ، ولذلك جاءت القيم الاحتمالية أقل من 5% فهي دالة احصائيا . أما على مستوى المحور الثاني، فإن هناك تباعد المتوسطات بين الفئات الثانية والرابعة (و لصالحهما) عن الفئة الأولى، ولذلك جاءت القيم الاحتمالية أقل من 5% فهي دالة احصائيا. أما على مستوى المحور الثالث، فإن هناك تباعد المتوسطات بين الفئة الرابعة (و لصالحها)، و الفئتين الأولى و الثانية ، ولذلك جاءت القيم الاحتمالية أقل من 5% فهي دالة احصائيا.

وعليه فإننا ومن خلال ما سبق من النتائج نقبل الفرضية البحثية التي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

4.5.2. الإجابة على فرضية الدراسة :توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير الخبرة المهنية:

لفحص هذا التساؤل تم اجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاثة تبعا لمتغير الخبرة المهنية. يوضح الجدول رقم 6 نتائج الاختبار ANOVA والدلالة الإحصائية.

الجدول 6: نتائج الاختبار ANOVA لجميع المحاور تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

المحور	الخبرة المهنية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
المحور 1	05 > (الفئة 1)	8	1,888	1,3809	10,26	0,000	دال
	05 الى 10 (الفئة 2)	7	3,050	0,8927	6		
	11 الى 15 (الفئة 3)	10	4,201	1,2496	3		
	15 < (الفئة 4)	6	4,965	0,7568	5		
المحور 2	05 > (الفئة 1)	8	2,277	1,4311	8,809	0,000	دال
	05 الى 10 (الفئة 2)	7	3,690	0,6499	1		
	11 الى 15 (الفئة 3)	10	4,109	1,1136	6		
	15 < (الفئة 4)	6	5,368	1,1886	1		
المحور 3	05 > (الفئة 1)	8	2,355	1,3476	11,01	0,000	دال
	05 الى 10 (الفئة 2)	7	3,789	0,8898	1		
	11 الى 15 (الفئة 3)	10	3,189	0,8222	3		
	15 < (الفئة 4)	6	5,351	0,7826	8		

المصدر : من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم 6 نتائج التحليل التباين الاحادي لاتجاه ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحور الأول تبعا لمتغير الخبرة المهنية، حيث تتباعد متوسطات الفئة الرابعة (ولصالحها) عن الفئتين الأولى و الثانية و هناك تباعد متوسطات ما بين الفئة الثالثة (ولصالحها) عن الأولى. أما في المحور الثاني تتباعد متوسطات الفئة الرابعة و الثالثة (ولصالحهما) عن الفئة الأولى . في المحور الثالث، تتباعد متوسطات الفئة الرابعة (ولصالحها) عن كل الفئات ، والفئة الثانية (ولصالحها) يتباعد متوسطها عن متوسط الفئة الأولى، ولذلك جاءت القيم الاحتمالية أقل من 5% فهي دالة احصائيا . وعليه فإننا ومن خلال ما سبق من النتائج نقبل الفرضية البحثية التي تنص على: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المحاور الثلاث تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

6.2. دراسة مدى توفر البيئة المناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

يوضح الجدول رقم 7 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الأول، والذي كان بعنوان دراسة مدى توفر البيئة المناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما يلي:

الجدول 7: عرض نتائج تحليل فقرات المحور الأول.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابة
01	تقدم المؤسسة تشكيلة متنوعة من المنتجات والخدمات.	2,903	1,374	58,00	-0,392	0,698	محايد
02	تهتم المؤسسة بالابتكار والتجديد	3,838	1,157	76,60	4,034	0,000	موافق
03	يوجد اهتمام لزيائن المؤسسة بخصائص و مواصفات المنتجات	4,290	0,782	85,80	9,177	0,000	موافق تماما
04	تمتاز متطلبات زبائن المؤسسة بسرعة التغيير	3,225	1,203	64,40	1,045	0,304	محايد
05	يحتوي قسم المحاسبة والمالية في المؤسسة على الموارد البشرية الكافية والمناسبة	3,354	1,355	67,00	1,458	0,155	محايد
06	زبائن المؤسسة على دراية بمتطلباتهم المستقبلية	3,516	0,995	70,20	2,886	0,007	موافق
07	التطور التقني والتكنولوجي وظاهرة الأتمتة في المؤسسة يساعد على تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة	3,903	1,135	78,00	4,427	0,000	موافق
08	تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يستند على شدة المنافسة بالنسبة للمؤسسة	4,419	0,672	88,20	11,759	0,000	موافق تماما
	المعدل الكلي للمحور الأول	3,681	1,004	73,60	3,779	0,001	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات المحور الأول يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بخصوص توافر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على المقومات المساعدة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مع الوسط

الحسابي للأداة (3) والذي يمثل الإجابة المحايدة، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

- **الفرضية العدمية H0:** لا تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 3.

- **الفرضية البديلة H1:** تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لا يساوي القيمة 3.

ويتضح ضمن الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 3.799 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.4573 (قيمة T الجدولية عند درجة حرية (n-1 = 30) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.4573 حسب جدول توزيع ستودنت (Student)). كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.001 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.681 والذي يختلف عن القيمة المراد اختبارها والتي تساوي قيمة 3، ويتحقق ذلك من خلال اهتمام هذه المؤسسات بالابتكار والتطوير، وقدرة زبائن هذه المؤسسات على إدراك متطلباتهم المستقبلية وخصائص ومواصفات المنتجات الخاصة بهذه المؤسسات، وتوفر المستلزمات التقنية والتكنولوجية اللازمة ضمن هذه المؤسسات لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، وكل هذه العناصر تعتبر كمقومات أساسية يجب توافرها عند تبني تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

7.2. دراسة مدى توفر البيئة الملائمة لتحقيق الميزة التنافسية.

يوضح الجدول رقم 8 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الثاني، والذي كان بعنوان دراسة مدى توفر البيئة الملائمة لتحقيق الميزة التنافسية، كما يلي:

الجدول 8: عرض نتائج تحليل فقرات المحور الثاني.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابة
01	تناسب الميزة التنافسية للمؤسسة مع الأهداف المراد الوصول إليها	3,967	0,836	79,20	6,44	0,000	موافق
					5		
02	الميزة التنافسية للمؤسسة مواكبة لتغيرات البيئة	3,774	1,257	75,40	3,42	0,002	موافق
					9		

تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة: دراسة تحليلية

03	الميزة التنافسية للمؤسسة نسبية مقارنة بالمنافسين الأخرين	3,838	0,860	76,60	5,42	0,000	موافق
					9		
04	الميزة التنافسية للمؤسسة تمتاز بالمرونة	3,774	1,116	75,40	3,86	0,001	موافق
					0		
05	الميزة التنافسية للمؤسسة تأخذ في الاعتبار متطلبات الفعالية وتكون حاسمة	4,258	0,893	85,00	7,84	0,000	موافق تماما
					2		
06	تهتم المؤسسة بدرجة كبيرة بالتعرف على قدرات منافسيها المحتملين	3,612	1,256	72,20	2,71	0,011	موافق
					6		
07	تدافع المؤسسة على ميزتها التنافسية مما يصعب على المنافسين محاكاتها أو إلغائها	3,451	1,150	69,00	2,18	0,037	موافق
					6		
08	تعتمد المؤسسة على برامج تحفيز الإبداع لتحقيق الميزة التنافسية	3,225	1,257	64,40	1,00	0,325	محايد
					0		
09	تناسب الميزة التنافسية للمؤسسة مع النتائج المراد تحقيقها	3,935	1,093	78,60	3,76	0,000	موافق
					3		
	المعدل الكلي للمحور الثاني	3,759	1,011	75,00	4,18	0,000	موافق
					1		

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات المحور الثاني يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بخصوص توفر البيئة الملائمة لتحقيق الميزة التنافسية مع الوسط الحسابي للأداة (3) والذي يمثل الإجابة المحايدة، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

- **الفرضية العدمية H0:** لا تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 3.
- **الفرضية البديلة H1:** تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لا يساوي القيمة 3.

ويتضح ضمن الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 4.181 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.4573 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من

مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H_0 أي قبول الفرضية البديلة H_1 معناه تعمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.759 والذي يختلف عن القيمة المراد اختبارها والتي تساوي قيمة 3، ويتحقق ذلك بواسطة أن الميزة التنافسية للمؤسسات محل الدراسة تمتاز بالخصائص التالية: متوافقة مع الأهداف، مرنة مع تغيرات البيئة، نسبية وتمتاز بالمرونة، غير قابلة للمحاكاة أو الإلغاء... وهذه الخصائص ضرورية لضمان أن المؤسسة تعمل في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية.

8.2. دراسة مساهمة طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة.

يوضح الجدول رقم 9 الموالي نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لفقرات المحور الثالث، والذي كان بعنوان دراسة مساهمة طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، كما يلي:

الجدول 9: عرض نتائج تحليل فقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابة
01	تقوم المؤسسة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها	3,064	1,340	61,20	0,268	0,790	محايد
02	تحدد المؤسسة سعر بيع المنتج قبل الإنتاج انطلاقا من دراسة السوق	3,806	1,327	76,00	3,383	0,002	موافق
03	تستبعد طريقة التكلفة المستهدفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح من تخفيض التكلفة	3,612	1,282	72,20	2,661	0,012	موافق
04	اتباع طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات يسمح من استقطاب زبائن جدد للمؤسسة	4,064	1,062	81,20	5,578	0,000	موافق
05	استخدام طريقة التكلفة المستهدفة يقلل من الأخطاء والعيوب مما يساهم في تخفيض التكلفة	4,096	0,830	81,80	7,350	0,000	موافق
06	اختلاف وتدني أسعار المنتجات المنافسة يتطلب تطبيق طريقة التكلفة	3,612	1,022	72,20	3,338	0,002	موافق

07	يساعد التحكم في التكاليف قبل حدوثها على تخفيض التكلفة النهائية للمنتجات	3,935	0,928	78,60	5,609	0,000	موافق
08	يساعد تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازنة على تقليل الزمن المخصص للتصنيع وتخفيض التكلفة	3,709	1,039	74,00	3,803	0,001	موافق
09	هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم وتقليل الوقت اللازم لتقديمه إلى السوق	3,806	0,909	76,00	4,935	0,000	موافق
المعدل الكلي للمحور الثالث		3,745	1,007	74,80	4,118	0,000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج اختبار (ت) في حالة عينة واحدة One-Sample T test لجميع فقرات المحور الثاني يمكن مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بخصوص مساهمة طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة مع الوسط الحسابي للأداة (3) والذي يمثل الإجابة المحايدة، ويمكن اختبار ذلك عند مستوى معنوية 0.05 من خلال ما يلي:

- **الفرضية العدمية H0:** لا يوجد ارتباط بين الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة يساوي القيمة 3.
- **الفرضية البديلة H1:** يوجد ارتباط بين الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة أي أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لا يساوي القيمة 3.

ويتضح ضمن الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة تساوي 4.118 وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 2.4573 كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكننا رفض الفرضية العدمية H0 أي قبول الفرضية البديلة H1 معناه يوجد ارتباط بين الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، ويؤكد على ذلك المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.745 والذي يختلف عن القيمة المراد اختبارها والتي تساوي قيمة 3، ويتحقق ذلك من خلال تحديد أسعار المنتجات من السوق، والتخلي عن الأنشطة غير المضيفة للقيمة، إذ تمثل هذه العناصر أسس تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، كما يسمح تطبيق هذه الأخيرة في دعم

خاصية التكلفة وكذا المحافظة على خاصية الجودة مما يساعد على تحقيق دعم جيد لأبعاد الميزة التنافسية.

3. خاتمة.

- بعد إجراء هذه الدراسة يمكن استخلاص العديد من النتائج أهمها ما يلي:
- لم نلاحظ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لكن توجد البيئة المناسبة حسب آراء أفراد عينة الدراسة تبين إمكانية تطبيق هذه الطريقة في البيئة الجزائرية؛
 - تم تأكيد أفراد عينة الدراسة على وجود البيئة المناسبة لتحقيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ميزة تنافسية؛
 - يساهم تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف والمحافظة على خصائص الجودة المطلوبة مما يسمح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من تحقيق ميزة تنافسية.

وانطلاقاً مما سبق يمكن تقديم بعض التوصيات كما يلي:

- ضرورة تطبيق الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية وبالأخص طريقة التكلفة المستهدفة ولما لا جعلها إجبارية المسك في المؤسسات الاقتصادية مثلها مثل المحاسبة المالية.
- خلق وظيفة المحاسب الإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جهة، وتوفير التكوين اللازم له أولاً داخل الجامعات والمدارس عن طريق تدريب المقاييس ذات الصلة ودعم الندوات والمؤتمرات الخاصة بذلك، وثانياً بواسطة فتح دورات تدريبية من طرف المؤسسات الاقتصادية نفسها.

4. قائمة المراجع.

- Abdulwahid, A., & Nabil, A. (2019). The complementary association between value chain analysis and targeted costing system to strengthen the competitiveness : An Applied study on Saudi manufacturing companies in Al-Kharj. *Managemant Science Letters*, 9, 1543-1552.
- Afonso, P., Nunes, M., Paisana, A., & Braga, A. (2008). The influence of time-to-market and targeted costing in the new product development success. *Int. J. Production Economics*, 115, 559-568.
- Alexandra, M. (2017). Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, XVII(1), 545-550.
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A Survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *Int. J. Production Economics*, 84, 293-305.

- Gonçalves, T., Gaio, C., & Silva, M. (2018). Target costing and innovation-exploratory configurations : A comparison of fsQCA, multivariate regression, and variable cluster analysis. *Journal of business Research*, 1-7.
- Helms, M., Ettkin, L., Baxter, J., & Gordon, M. (2005). Managerial Implications of Target Costing. *CR*, 15(1), 49-56.
- Hint, M., & Sandru, F. (2017). Considerations regarding Target Costing method application within the electrical lighting industry. *The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences*, XXVI(2), 85-94.
- Hussein, H.-a., Normah, O., & Suzana, S. (2018). Relationship between Organizational Capabilities, Implementation Decision on Targed Costing and Organisational Performance : An Empirical Study of Malaysian Automotive Industry. *Pertanika J. Soc. Sci. & Hum*, 26(2), 615-642.