



مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية
في المشروعات الصغرى
"دراسة حالة على المشروعات الصغرى الخدمية (التعليمية) في مدينة سرت"

* أمباركة سالم مفتاح العماري¹

¹ قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة سرت - ليبيا

الملخص

سعت هذه الدراسة للتعرف على مدى قدرة القطاع الخدمي على تبني وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لإدارة وخفض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية في السوق، وبشكل خاص في المشروعات الصغرى التعليمية الخاصة بمدينة سرت لمساهمتها الفاعلة في تنمية المدينة والمجتمع ككل. تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة على شركتي الجانب البريطاني للتعليم والتدريب، والعلم درجات كمشاريع صغرى في مدينة سرت. والأدوات المستعملة في الدراسة تمثلت في المعلومات والوثائق المقدمة من طرف الشركات قيد الدراسة. وتم الحصول على البيانات من خلال المشاهدة المباشرة للوثائق والمستندات بالشركات قيد الدراسة، والمقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين في الشركات قيد الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة أن هذه الشركات لا تستخدم في أساليب محاسبة التكاليف وذلك لعدم الفهم الجيد لها مما يؤثر سلباً على نجاحها واستمراريتها في سوق المنافسة. وتركز الشركات قيد الدراسة على جودة الخدمة والتميز، وإرضاء الزبائن من خلال التكلفة والسعر المناسبين. كما تبين من خلال احتساب التكلفة المستهدفة للخدمات التي تقدمها شركة العلم درجات انه بإمكانها تحقيق وفورات في التكلفة، وذلك إذا ما قامت بإتباع المبادئ الأساسية لهذا الأسلوب. وتوصى هذه الدراسة شركات قيد الدراسة ومثيلاتها بالعمل الجاد لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لامتلاكها جزءاً من مقومات تطبيقه، ولما يحققه من نتائج لصالح الشركة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، القطاع الخدمي التعليمي، الميزة التنافسية، المشروعات الصغرى.

The extent availability of the constituents of applying the target cost approach to support the competitive advantage in small service projects "Acase study on small service projects(educational) in the city of Sirte"

*Embaraka salem muftah¹

¹Faculty Of Economics -University of Sirte -Libya

Abstract

This study sought to identify the extent of the ability of the service sector to adopt and apply the target cost method to manage and reduce costs and increase competitiveness in the market, especially in private educational institutions in the city of Sirte for their effective contribution to the development of the city and society as a whole. The case study method



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



was based on the two companies, the British side for education and training, and Al-Alam degrees as small projects in the city of Sirte. The tools used in the study are the information and documents provided by the companies under study. The data was obtained through direct viewing of the documents of the companies under study, and personal interviews with some officials in the companies under study. The results of the study showed that these companies do not use cost accounting methods due to the lack of good understanding of them, which negatively affects their success and continuity in the competitive market. We focus the companies under study on the quality of service and excellence, and satisfy customers through the appropriate cost and price, and thus apply part of the ingredients on which the target cost is based. It was also shown by calculating the target cost of the services provided by Al-Alam Dargat that it can achieve cost savings, if it follows the basic principles of this method. Hence, the study recommends these companies and their counterparts to work hard to implement the target cost approach because they possess the elements of its application, and the results it achieves for the benefit of the company.

Keywords: Target Cost, Competitive Advantage, Education Sector, Small Projects.

1. المقدمة:

يشهد قطاع المشروعات الصغرى والمتوسطة نمواً مطرداً في جميع دول العالم، ويسهم بفاعلية جنباً إلى جنباً مع القطاع الحكومي والمشروعات الكبرى في القطاع الخاص في ردف الاقتصاد الوطني. ويعمل هذا القطاع على تشغيل عدد كبير من الأيدي العاملة التي تحتاج إلى تأهيل وتدريب بسيط مقارنة مع قطاع الشركات الكبرى إضافة إلى انخفاض التكلفة الأولية والتشغيلية والإنتاجية على المدى القصير والمتوسط. وتحقق هذه المشروعات خفضاً في معدلات البطالة، ودعم السوق بخدمات ومنتجات تلبي احتياجات الزبائن بتكلفة منخفضة. ويشير تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) الصادر في أغسطس 2016 "الشركات الصغرى والمتوسطة في ليبيا: التحضير لاقتصاد ما بعد النزاع"، عن البرنامج الوطني للمشروعات الصغرى والمتوسطة، بأن قطاع التعليم الخاص يسهم في الوقت الراهن بقدر ضئيل مع احتمالية النمو في المستقبل، حيث أن عدد المدارس الخاصة والكليات والجامعات يزداد بسرعة إذ قدر عدد الملتحقين في نهاية 2013 بمائة ألف طالب وطالبة وقدرت قيمة العائد بـ 15 مليون دولار عام 2014. ومن جانب آخر، توجد بعض المبادرات في ليبيا لإدخال ريادة الأعمال للمشروعات الصغرى والمتوسطة في مناهج البرامج التعليمية. ففي عام 2013 نظمت أول ورشة عمل حول تعلم ريادة الأعمال من أجل مناقشة الوسائل التي يمكن من خلالها إدخاله في منهج المدارس.

وتشكل هياكل التكلفة العالية نسبياً للمنتج أو الخدمة، وتدني الجودة، وموارد التسويق المحدودة غالباً عوائق أمام المشروعات الصغرى والمتوسطة في السوق. في هذا السياق، يُنظر إلى أنظمة الرقابة على التكاليف وقياسها وإدارتها الموجهة نحو السوق، مثل التكلفة المستهدفة، على أنها ممارسات إدارة تكلفة إستراتيجية مناسبة تمكن الشركات من الانخراط في أسعار تنافسية، وتحقيق ربح مرغوب فيه. التكلفة المستهدفة هي التخطيط الاستباقي للتكلفة وإدارة التكلفة وممارسة خفض التكلفة حيث يتم تخطيط التكاليف وإدارتها في دورات تصميم المنتج وتطويره، وليس خلال المراحل الأخيرة من تطوير المنتج (Jayeola & Onou, 2014).



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



2. مشكلة الدراسة:

تؤدي الشركات الصغرى والمتوسطة دورًا متزايد الأهمية في التنمية الاقتصادية العالمية، وقد واجهت العديد من المشكلات مثل الموارد والاختيار الاستراتيجي. يمكن أن تساعد تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الشركات الصغرى والمتوسطة في تخصيص موارد محدودة بشكل عقلاني ودمج المعلومات الداخلية والخارجية لمساعدة المديرين على اتخاذ قرارات استراتيجية، وكيفية تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مثل التكلفة المستهدفة في واقع الشركات الصغرى والمتوسطة، وخاصة في البلدان النامية والتي من بينها ليبيا. وبناءً عليه يمكن إبراز مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات التالية:

- 1- هل تتوفر البيئة المناسبة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المشروعات الصغرى الخدمية في مدينة سرت؟
- 2- هل تعمل المشروعات الصغرى الخدمية في مدينة سرت في بيئة ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية؟
- 3- هل لدى الإدارة في المشروعات الصغرى الخدمية في مدينة سرت القدرة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة؟

3. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغرى، دراسة حالة على المشروعات الصغرى الخدمية (التعليمية) في مدينة سرت لغرض تنبيه المشروعات في البيئة الليبية بمدى أهميته في ظل اقتصاد السوق وتحرر المنافسة وتسعى هذه الدراسة إلى محاولة تحقيق ما يلي:

- 1- معرفة ما إذا كانت المشروعات الصغرى الخدمية في مدينة سرت قيد الدراسة تمتلك المقومات والشروط اللازمة لتطبيق هذا المدخل، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيقه.
- 2- إسقاط الدراسة على البيئة الليبية لإدراك مدى توفر المقومات المناسبة لتطبيق التكلفة المستهدفة من جهة وتحقيق الميزة التنافسية من جهة أخرى.
- 3- إبراز انعكاس تطبيق التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية على مستوى المشروعات الصغرى والمتوسطة في البيئة الليبية.

4. أهمية الدراسة:

تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بتطبيق التكلفة المستهدفة لما لها من دور فعال في تحقيق الميزة التنافسية للشركات، وبالإضافة إلى ذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل أهمية بالغة لمدراء المشروعات الصغرى لما له من أثر هام في تخفيض تكاليفها وتحسين الميزة التنافسية لها، من خلال التحكم في خفض التكلفة ورفع جودة الخدمة بما يعمل على تنمية وتطوير المشروعات الصغرى وزيادة قدرتها على منافسة الشركات المشابهة لها في السوق الليبي. كما قد تمكن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة المشاريع الصغرى والمتوسطة في مدينة سرت من الاستفادة منها كنهج لتحديد التكلفة المستهدفة للخدمة لضمان استمرارها ونموها في سوق العمل.

5. الدراسات السابقة:

دراسة (النعاس، 2012): سعت لمعرفة مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداته، وذلك من خلال تطبيقه بالشركة لغرض تحقيق خفض في التكاليف. ولقد عكست



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



الدراسة التطبيقية العديد من النتائج أهمها أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على احد منتجات الشركة وفر معلومات هامة، تنبه إلى ضرورة العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وقد عكست نتائج الدراسة وجود العديد من القيود التي تعوق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

دراسة (Jayeola & Onou, 2014): فحصت هذه الدراسة العلاقة بين تقنية التكلفة المستهدفة وربحية وعوائد المشاريع الصغرى والمتوسطة في نيجيريا في مدينة Ogun الصناعية. وقد بينت نتائج التحليل وجود علاقة جوهرية بينهما، كما أشارت إلي انه يجب أن تعمل كل المشروعات على تبني تقنية التكلفة المستهدفة كجزء من استراتيجيتها لتخفيض تكاليف التشغيلية وزيادة ربحيتها وزيادة القدرة التنافسية في السوق.

دراسة (عبد القادر, 2019): هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها إن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق طريقة التكلفة المستهدفة في حساب التكاليف وبعد محاولة تطبيقها تم الحصول على فارق بين الطريقة المستخدمة والتكلفة المستهدفة مما يسهم في تحقيق إرباح وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

دراسة (Biadacz, 2020): سعت هذه الدراسة لفحص أهمية تكلفة الجودة في إدارة المشروعات الصغرى والمتوسطة الحجم في بولندا، وذلك لاكتساب المعرفة حول استخدام حسابات تكلفة الجودة في هذه الشركات، وتم إجراء الدراسة على الشركات الصغرى والمتوسطة للإنتاج والخدمات في الفترة من أكتوبر 2018 إلى ديسمبر 2018. وأشارت النتائج إلى أن المشروعات الحديثة تركز على الجودة وتعمل باستمرار على تحسين نظام الجودة وتكلفة الجودة ومع ذلك، فأنها تكون عادة شركات كبيرة وتطبق معايير ISO، وغالبًا من الشركات الدولية، بينما الشركات المتوسطة الحجم لا تزال تستخدم القليل من المتغيرات الحديثة في محاسبة التكاليف، حيث فقط 9.75% (39 شركة) من مجموعة 400 شركة من قطاعات التصنيع والخدمات والإنتاج تطبق تكلفة الجودة وبعض الشركات الأخرى تتخذ فقط تدابير لتنفيذ محاسبة تكاليف الجودة.

دراسة (Callado et al, 2020): سعت هذه الدراسة للتعرف على الجوانب المتعلقة استخدامات التكلفة المستهدفة في مشروعات متناهية الصغر في قطاع التكنولوجيا IT. وتم جمع البيانات من خلال استبيان وزع على أربعة عشر شركة في قطاع تكنولوجيا المعلومات الموجود في Campina Grande / PB بالبرازيل. وأشارت النتائج إلى ملاءمة بيئة الأعمال فيما يتعلق بكثافة استخدام جوانب مبادئ التكلفة المستهدفة، والدور الذي تلعبه بيئة الأعمال فيما يتعلق باستخدام جوانب مبادئ التكلفة المستهدفة بين الشركات.

دراسة (Al-Hosban et al, 2021): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف في الشركات السياحية في منطقة العقبة، وتم توزيع (32) استبانة على المراجعين والمدراء الماليين والمحاسبين في فنادق العقبة. وتوصلت النتائج إلى أن إدارة الشركات السياحية تعتمد على الأسواق في تصميم الخدمات. وأوصت الدراسة الفنادق بشكل عام بتطبيق تقنيات جديدة للمحاسبة الإدارية للتقليل من التكاليف.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



دراسة (Aqeel,2021): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في إعادة هيكلة تكلفة المنتج والوصول إلى السعر التنافسي، من خلال إعادة هيكلة تكلفة المنتج للوصول إلى بأسعار تنافسي مقارنة بـسعار الأسواق التنافسية الحالية. وتم استخدام أحد المصانع العراقية الخاصة واعتمادا على المعطيات تمت إعادة هيكلة التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتجات وتحليلها، وتبين لاحقا أنه من الممكن استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في أحداث الأسعار التنافسية مقارنة بالأسواق المنافسة، لإثبات جودة المنتج العراقي والمساهمة في جذب المستثمرين.

دراسة ((Lindong et al,2022): سعت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى استخدام الشركات الصغرى والمتوسطة لتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في البلدان النامية. واستخدمت الدراسة طريقة البحث النوعي وتم جمع البيانات من خلال مقابلة مع مديرين وموظفين هذه الشركات. وأشارت النتائج إلى أن كبار المديرين في الشركات الصغرى والمتوسطة ليس لديهم فهم للمحاسبة، ولا يولون اهتمامًا كافيًا بدور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ وعلى الرغم من أن المديرين الماليين يكتسبون المعرفة بها، إلا أنهم لا يستطيعون إشراكه بشكل كامل في اتخاذ قراراتهم الإستراتيجية.

دراسة (بوغازي وآخرون، 2022): هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الأساسي لطريقة التكلفة المستهدفة عند تطبيقها على الشركات وتأثيرها الداعم للميزة التنافسية. وقد تم استخدام الاستبيان لجمع المعلومات من بعض المؤسسات الاقتصادية الموجودة في ولاية عين تموشنت- الجزائر. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين الميزة التنافسية وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الجزائرية موضوع الدراسة.

1.5 التعليق على الدراسات السابقة:

اتفقت الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية من حيث الموضوع والهدف، وتعتبر الدراسة الحالية مكمل للدراسات السابقة. واختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من عدة جوانب منها: الدراسة الميدانية، حيث أجريت الدراسات السابقة في بيئات الأعمال المختلفة (الدول المتقدمة والنامية) ، بينما أجريت الدراسة الحالية في بيئة الأعمال الليبية. وظفت الدراسة الحالية منهج تحليل المضمون (المحتوى) باستخدام أداتين هما المقابلة الشخصية والاطلاع على الوثائق ذات الصلة وتحليل تقارير ودراسة الحالة طبقت على المشروعات الصغرى الخدمية في قطاع التعليم الخاص بمدينة سرت.

وتميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها ربطت موضوع التكلفة المستهدفة بالميزة التنافسية في المشروعات الصغرى، وهذا ما أغفلته الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكلفة المستهدفة في بيئة الأعمال الليبية. أما بالنسبة لأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها تعتبر من أوائل الدراسات-على حد علم الباحثة- التي تناولت موضوع مدخل التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المشروعات الصغرى. وبذلك تتوقع الباحثة بأن الأسئلة التي طرحت خلال المقابلة الشخصية وتحليل الإجابات وصولاً للنتائج تملأ فجوة الدراسة. كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في تحديد محاور الدراسة الحالية، وعرض إطارها النظري واختيار منهج الدراسة ومناقشة نتائج الدراسة الحالية ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة.

6. منهجية الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتكلفة المستهدفة والميزة التنافسية وتحديد العلاقة بينهما. أما في الجانب الميداني فقد تم الاعتماد على أسلوب دراسة



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



الحالة من خلال إسقاط الدراسة النظرية ميدانيا من خلال دراسة حالة شركة الجانب البريطاني للتعليم والتدريب، وشركة العلم درجات كمشاريع صغرى في مدينة سرت، والأدوات المستعملة في الدراسة تتمثل في المعلومات والوثائق المقدمة من طرف الشركات قيد الدراسة. وتم الحصول على البيانات من خلال المشاهدة المباشرة للوثائق والمستندات بالشركات قيد الدراسة، والمقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين، وتتكون هذه المنهجية من الآتي:

الجانب النظري للدراسة، ويشتمل على ما يلي:

1.6 التعرف على دور التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية:

تعتبر التكلفة المستهدفة نظام لممارسة تخطيط الربح وخفض التكلفة التي تحدث من تطوير المنتج أو الخدمة إلى بيعه أو تقديمه للعميل، ويوصى باستخدامها في البيئات التي يتأثر فيها السعر بمستوى المنافسة بين الشركات، وفي نظام التكلفة هذا، يتم تحديد سعر المنتج من قبل السوق وتتركز إمكانية خفض التكلفة في مرحلة التصميم، أي أثناء عملية تصميم وتطوير منتجات وخدمات جديدة، ويُنظر إلى التكلفة المستهدفة على أنها نظام إداري استراتيجي مصمم لإدارة تكاليف السلع والخدمات، ويسعى إلى تحديد مواد جديدة بتكاليف أقل لاستبدال مكونات المنتج بهدف تحسين القدرة التنافسية.

1.1.6 أهداف التكلفة المستهدفة: وتتميز التكلفة المستهدفة بالأهداف التالية (Sevim, 2019), Callado et. al 2020 التغيير في الرؤية حول تكوين سعر البيع، حيث لا تكون التكلفة هي العامل الذي يحدد السعر وبدلاً من ذلك السعر هو الذي يحدد التكلفة.

- تعزيز التكامل التام بين جميع قطاعات الشركة، بحيث تعمل التكلفة هي المستهدفة بشكل صحيح يجب أن تكون جميع الإدارات متناغمة أو متجانسة لتلبية جميع الجهود المبذولة لخفض التكاليف بشكل كامل.
- إجراء تحليل لتكلفة المنتج، ليس فقط أثناء عملية الإنتاج ولكن طوال دورة حياته أي من قبوله إلى تصريفه، بحيث يتم تقديم التحسينات المستمرة.

2.1.6 مبادئ التكلفة المستهدفة: تتميز التكلفة المستهدفة عن غيرها من الطرق التقليدية من خلال مجموعة من المبادئ الأساسية وهي كما يلي:

- التكلفة المحددة بالسعر: على عكس الطرق التقليدية لا تحدد التكلفة سعر المنتج ولكن سعر البيع يحدد التكلفة المستهدفة التي يتعين تحقيقها؛
- التركيز على العميل: المنتج مصمم لتلبية احتياجات العملاء والمبلغ الذي يرغبون في دفعه.
- التركيز على المشروع: يجب تحديد جميع التكاليف اللازمة للمنتجات أثناء مرحلة التصميم، حيث يصعب استرداد أخطاء الاستثمار في التكاليف غير ذات الصلة أو التكاليف الغارقة.
- فرق متعددة الوظائف: يجب أن تشمل إدارة التكلفة جميع إدارات الشركة في عملية التخطيط للمنتجات الجديدة.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



- التوجيه حسب دورة حياة المنتج: يجب أن تأخذ إدارة تكلفة المنتج في الاعتبار دورة حياتها الكاملة من الحصول على المواد الخام إلى التخلص منها، من أجل تقليل تكاليف دورة حياة المنتج.
- المشاركة في سلسلة القيمة: هناك حاجة إلى شراكات إستراتيجية بين الشركة وأصحاب المصلحة الآخرين في سلسلة القيمة من أجل تقليل التكاليف وتحقيق أهداف التكلفة التي تم تحديدها، بالإضافة إلى إيجاد قيمة للعملاء.

3.1.6 خطوات مدخل التكلفة المستهدفة: ويتم تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة وفقا لخطوات أساسية هي (Al-Hosban et al,2021):

- مراجعة السوق الذي تريد الشركة بيع المنتجات أو الخدمات فيه: يحتاج فريق التصميم إلى تحديد مجموعة ميزات المنتج التي من المحتمل أن يشتريها العملاء والمبلغ الذي سيدفعونه مقابل هذه الميزات.
 - احتساب التكلفة القصوى: تزود الشركة فريق التصميم بهامش إجمالي يجب أن يكسبه المنتج المقترح من خلال طرح الهامش الإجمالي من سعر المنتج المتوقع، يمكن للفريق بسهولة حساب التكلفة القصوى المستهدفة التي يجب على المنتج تحقيقها قبل السماح له بالإنتاج.
 - هندسة المنتج: يؤدي المهندسون وموظفو المشتريات دوراً رائداً في إنشاء المنتج ويجب على المهندسين تصميم المنتج لتلبية هدف التكلفة، والذي من المحتمل أن يتضمن عدداً من عمليات تصميم التصميم لمعرفة أي مجموعة من ميزات المراجعة واعتبارات التصميم تؤدي إلى أقل تكلفة.
 - الأنشطة الجارية: بمجرد الانتهاء من تصميم المنتج والموافقة عليه، يتم إعادة تشكيل الفريق ليشمل عدداً أقل من المصممين لخفض تكاليف الإنتاج وتؤدي هذه التخفيضات المستمرة في التكلفة إلى هامش إجمالي إضافي كافٍ للشركة لزيادة خفض سعر المنتج بمرور الوقت، استجابةً للزيادات في مستوى المنافسة.
- 4.1.6 مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:** تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة له جوانب إيجابية سواء في إنتاج السلع أم الخدمات والتي يمكن تلخيصها كالتالي (Navis & Sridharan, 2017):
- يعزز الالتزام من الأعلى إلى الأسفل بعملية التصنيع والابتكار لتحقيق بعض المزايا التنافسية.
 - يساعد على إنشاء إدارة شركة تعتمد على السوق لتصميم وتصنيع المنتجات التي تلبى السعر المطلوب لنجاح السوق.
 - يستخدم نظام التحكم في الإدارة لدعم استراتيجيات التصنيع وتعزيزها، ولتحديد فرص السوق التي يمكن تحويلها إلى مدخرات حقيقية لتحقيق أفضل قيمة مقابل المال بدلاً من مجرد تحقيق أقل تكلفة.
 - تؤكد أن المنتجات تتناسب بشكل أفضل مع احتياجات عملائها.
 - يقلل من دورة تطوير المنتج ويقلل من تكاليف المنتج بشكل كبير.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



7. الجانب الميداني للدراسة: ويشتمل على ما يلي:

1.7 أداة تجميع البيانات:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم تجميع البيانات اللازمة المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال المقابلات الشخصية التي أجريت مع مدراء الشركات قيد الدراسة. ولقد تم استخدام المقابلة الشخصية كأداة رئيسية لتجميع البيانات، حيث أنها الأسلوب الأكثر استخداماً في مثل هذه الدراسات. والجدول رقم (1) يوضح خصائص المشاركين في المقابلة الشخصية والزمن المستغرق لإجرائها.

الجدول رقم (1) بيانات المقابلة الشخصية

شركة العلم درجات	شركة الجانب البريطاني للتعليم والتدريب	البيان
زينب سالم بوشامخة	محمد تامر محمد	الاسم
المدير الإداري للشركة	المدير عام الشركة	الصفة
بكالوريوس رياضيات	ماجستير لغة انجليزية	المؤهل العلمي
9 سنوات	6 سنوات	عدد سنوات الخبرة (العمل بالشركة)
2022-09-05	2022-08-30	تاريخ المقابلة
ساعتان ونصف	ساعتان وربع	الزمن المستغرق في المقابلة
مكتب المدير الإداري في المدرسة	مكتب مدير عام الشركة بمركز اللغات	مكان المقابلة

2.7 نبذة عن الشركات قيد الدراسة:

تأسست شركة الجانب البريطاني للتعليم والتدريب في مدينة سرت، من قبل الأستاذ محمد تامر محمد مدير عام الشركة، في عام 2017 تأسس مركز التدريب، وفي عام 2018 بدأ العمل على افتتاح روضة الأطفال، وفي عام 2019 افتتحت المدرسة وبادشرت بالصف الأول الابتدائي، وفي عام 2020 تم استقبال الطلبة للدراسة في الصف الثاني الابتدائي، وفي عام 2021 افتتح الصف الثالث الابتدائي. شركة العلم درجات وهي معتمدة من وزارة التعليم في ليبيا، تأسست في عام 2014 بمدينة سرت. والجدول رقم (2) يوضح بقية بيانات الشركات قيد الدراسة.



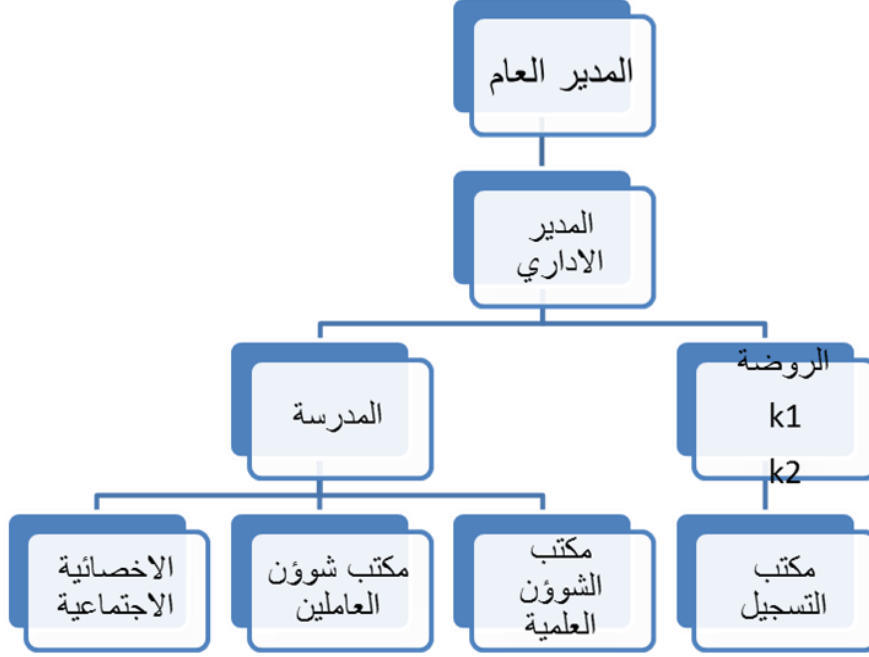
2.7 جدول رقم (2) بيانات الشركات قيد الدراسة

شركة العلم درجات		شركة الجانب البريطاني للتعليم والتدريب	
الوصف	البيان	الوصف	البيان
التعليم	نوع النشاط	التعليم والتدريب	نوع النشاط
ليبيا، سرت، رقم 3	العنوان	ليبيا، سرت خلف مخبز كل العرب	العنوان
-	الموقع الالكتروني	https://bsc.com.ly	الموقع الالكتروني
0910186277	الهاتف	+218913183001	الهاتف
السبت - الخميس	أيام العمل	السبت - الخميس	أيام العمل
19:00 - 9:00	أوقات العمل	19:00 - 9:00	أوقات العمل
ذات مسؤولية محدودة	الشكل القانوني للشركة	ذات مسؤولية محدودة	الشكل القانوني للشركة
15000 دينار ليبي	رأس مال الشركة	800.000 دينار ليبي	رأس مال الشركة
100000 دينار ليبي	صافي الدخل السنوي	100.000 دينار ليبي	صافي الدخل السنوي
10%	الحصة السوقية	مركز اللغات: 70% الروضة والمدرسية: 15%	الحصة السوقية
35	عدد العاملين	103 عامل	عدد العاملين

3.7 الهيكل التنظيمي للشركات قيد الدراسة:

من خلال الشكل رقم (1) والشكل رقم (2) الذي يوضح الهيكل التنظيمي للشركات قيد الدراسة يتضح بأنه لا يوجد قسم محاسبة التكاليف، حيث أن مهمة حساب تكلفة الخدمة تقع على عاتق مدير عام الشركة.

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي لشركة العلم درجات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات من المقابلة الشخصية

4.7 تحليل بيانات المقابلة الشخصية:

لتحقيق الهدف الرئيسي لهذه الدراسة وهو معرفة ما إذا كانت المشروعات الصغرى الخدمية في مدينة سرت تمتلك المقومات والشروط اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية. تم تحليل بيانات الدراسة المتحصل عليها من خلال المقابلة الشخصية مع مدراء الشركات قيد الدراسة باستخدام طريقة تحليل المضمون، وذلك كما يلي:

1.4.7 أهداف ومراحل تقديم الخدمات التعليمية والتدريبية بالشركة قيد الدراسة:

المرحلة الأولى: الإعلان عن بدء الدورة ومدتها في الصفحة الرسمية للشركة وعبر مواقع التواصل الاجتماعي وفي إذاعة سرت المحلية، هو المرحلة الأولى في مركز اللغات، ثم إجراء امتحان القبول لتحديد مستوى اللغة للطلبة، ثم تحديد المجموعة التدريبية في كل مستوى، تحديد العدد لكل مستوى، توزيع الكتب و CD والأوراق الداعمة للتعلم. كذلك يتم الإعلان عن التسجيل في الروضة والمدرسة، ويتم استلام ملفات الطلبة، ثم تعبئة نموذج الشؤون الاجتماعية ثم إجراء امتحانات القبول للطلبة لتحديد الصف الدراسي بناء على نتائج امتحان القبول كما في مدرسة العلم درجات، تسجيل الطلبة في المنظومة، تحديد عدد الطلبة في الفصول الدراسية، وتسليم الكتب بعد سداد قيمة الرسوم الدراسية.

المرحلة الثانية: وتتمثل في دراسة الجدوى الاقتصادية (المبدئية) للشركات قيد الدراسة. والمرحلة الثالثة تتمثل في التمويل المالي. أما المرحلة الرابعة فتتمثل في دراسة الجدوى الاقتصادية (التفصيلية).

والمرحلة الخامسة تتمثل في البرنامج الزمني لتجهيز وتنفيذ الشركات قيد الدراسة.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



2.4.7 واقع محاسبة التكاليف بالشركات قيد الدراسة:

أولاً: تحديد سعر البيع (قيمة الرسوم الدراسية): ويتم من خلال قيام الشركة بدراسة السوق أي معرفة أسعار الخدمات التعليمية والتدريبية المنافسة. حيث تم تحديد أسعار الخدمات التعليمية والتدريبية المنافسة في نفس الفترة في بعض الشركات كما موضحة بالجدول رقم (3) كالتالي:

الجدول رقم (3) أسعار الخدمات التعليمية والتدريبية المنافسة للعام الدراسي 2022

اسم الشركة	الخدمة	سعر الخدمة/سنويا
روضة أوائل سرت	تعليم	800 د
مدرسة أوائل سرت	تعليم	900 د
مدرسة البسمة المتألقة	تعليم	1200 د
روضة البسمة المتألقة	تعليم	800 د
روضة زدني علما	تعليم	1000 د
مدرسة العلم درجات	تعليم	1000 د
شركة ABC Kids	تعليم الأطفال من 3-5 سنوات اللغة الإنجليزية	1600 د
روضة أمل المستقبل	تعليم	750 د
مدرسة أمل المستقبل	تعليم	900 د
مدرسة الجانب البريطاني	تعليم	1200 د
روضة الجانب البريطاني	تعليم	1000 د
مركز لغات الجانب البريطاني	تدريب	200-300 د للدورة/المستوى

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات من بعض الشركات

ولقد أكد المدير العام لشركة الجانب البريطاني على أن سعر الخدمة المقدمة للزبائن هو سعر ممتاز جدا، وهو سعر ثابت من بداية افتتاح الشركة في عام 2009 إلى الآن، وإن إقبال الزبائن على خدمات الشركة يعتبر جيد جدا. وإن الشركة لا تعتمد على السعر لتقييم خدماتها، حيث أن جودة الخدمات أعلى من سعرها. العامل المتحكم في قرار طلب الخدمات التدريبية والتعليمية هو السعر والجودة، والدخل الشهري لمتلقي الخدمة، الظروف المعيشية في المدينة، حيث يعتمد اغلب متلقي الخدمة على مرتباتهم في سداد الرسوم. وكذلك من المعروف أن السيولة غير متوفرة في اغلب الأوقات لذلك دلت الشركة هذه الصعوبات بطرق أخرى غير نقدية لسداد الرسوم كالكسك مثلا وبنفس سعر الخدمة النقدي.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



ثانيا: تكاليف الخدمات التعليمية والتدريبية:

الجدول رقم (4) يوضح تكاليف الخدمات التعليمية والتدريبية في الشركة قيد الدراسة

شركة العلم درجات		شركة الجانب البريطاني للتعليم والتدريب		
الملاحظات	القيمة بالدينار/سنويا	البيان	القيمة بالدينار/سنويا	البيان
36 د للطالب	1000د	الكتب	150 د للطالب	الكتب المدرسية
	1350د	كراسات متابعة	15 د للطالب	كراسة المتابعة
150د شهريا	1800د	القرطاسية	25.000 د	القرطاسية
	100د	الوسائل التعليمية التوضيحية	10.000 د	الوسائل التعليمية التوضيحية
	3500د 700د	الاستقطاعات: الضرائب الضمان	40% من قيمة الدورة	أعضاء هيئة التدريس في مركز اللغات
	150د	إقفال الحسابات الختامية	500 – 1200 د	المعلمين في الروضة والمدرسة
500د شهريا		المعلمين في المدرسة	لا يوجد	العمل الإضافي
500د شهريا		المعلمين في الروضة	4000 د 800 د	الاستقطاعات: الضرائب الضمان
	لا يوجد	العمل الإضافي	-	إقفال الحسابات الختامية
200د شهريا		الدعاية والإعلان	-	المصوراتي
	150د	المصوراتي	800 د	عامل النظافة
400د شهريا		عامل المقهى	1600 د	إيجار المباني
400د شهريا		عامل النظافة	50.000 د	صيانة المباني
3×400د شهريا		المشرفين	لا يوجد	صيانة الأجهزة والمعدات
3000د شهريا	36000د	إيجار المباني	800 د	الكهرباء, المياه



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



	-	صيانة المباني	5000 د	الحفلات
	-	صيانة الأجهزة والمعدات	300 د	الزيارات الميدانية
	140د	الكهرباء، المياه	20.000 د	التدريب والتطوير
	2000د	الحفلات	4600 د	الدعاية والإعلان
تتكفل بها الجهات العامة في الدولة (مجانية)	-	الزيارات الميدانية	لا يوجد	عامل المقهى
	لا يوجد	التدريب والتطوير	-	أثاث
مرة واحدة في بداية الشركة	20000د	أثاث	-	مصروفات أخرى
كمامات وكحول في فترة كورونا+ هدايا للعاملين في شركة النظافة بالمدينة+ ملصقات لجمع التبرعات لصالح مركز الأورام بالمدينة+جمعة المحبة	1000د+600د+75د+70د	مصروفات أخرى		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معلومات من المقابلة الشخصية

من خلال الجدول رقم (4) يتبين ارتفاع تكاليف الخدمات التعليمية والتدريبية في الشركات قيد الدراسة، والمتمثلة في ارتفاع أسعار المادة الخام الرئيسية (الكتب والأوراق) ، ويعزى ذلك إلى زيادة ارتفاع سعر الدولار في ليبيا. كما انه لا يمكن للشركات قيد الدراسة التفاوض مع الموردين لأن المورد الأساسي هو دار الكتب العربية، وبأن هذا النشاط مدعم من طرف الدولة فإنها تحصل على الكتب بسعر ثابت. كما نلاحظ ارتفاع تكلفة العمل المباشر (الأجور والمرتبات) وخاصة بعد اعتماد القرار رقم (4) للعام 2018 بشأن قانون مرتبات مرتبات التعليم العام وزيادته، وتكاليف الخدمة الإضافية (كإيجار المباني) نظرا لموقعها الاستراتيجي.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



ثالثا: طريقة حساب التكلفة المستهدفة بالتطبيق على خدمة التعليم في شركة العلم درجات:
هناك عدة طرق لتقدير التكلفة المستهدفة منها:

- طريقة الجمع أو الإضافة: وتعتمد على البيانات التاريخية عن تكاليف المنتجات والخدمات، حيث يتم تجميع تكلفة كل جزء من المنتج أو الخدمة طبقاً للوظائف التي يحققها للوصول إلى التكلفة المستهدفة الإجمالية.
 - طريقة معدل التخفيض المستهدف: ويمكن تطبيق هذه الطريقة في حالة المنتجات القائمة المراد تطويرها والتي لها تكاليف فعلية أو معلومات متراكمة عن التكاليف، أوفي حالة قيام الشركة بإنتاج منتجات جديدة مشابهة إلى حد كبير للمنتجات الحالية التي تنتجها الشركة فعلا. إلا أن أهم ما يعيب هذه الطريقة هو الأسلوب الذي يتم به تحديد معدل التخفيض للتكلفة الحالية، حيث تتوقف دقة القياس للتكلفة المستهدفة على دقة تحديد معدل التخفيض المطبق، ومدى تعبير هذا المعدل عن التحسينات الحقيقية في الأداء أو التطوير الحقيقي في أساليب الأداء، ومدى تأثير ذلك على خفض التكلفة الحالية للوصول إلى التكلفة المستهدفة من التحسينات. ووفقا لهذه الطريقة فإن:
التكلفة الفعلية (التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية) - معدل التخفيض المستهدف
 - طريقة الخصم: يتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال تحديد العائد المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد من المبيعات في كثير من الأحيان، وهذه الطريقة تمكن المدير من ربط التكلفة المستهدفة بخطة الربحية متوسطة وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال الذي يغطي فترة من ثلاثة إلى خمس سنوات، وهي تتناسب إلى حد كبير مع الظروف المرتبطة بالمنتجات والخدمات الجديدة. وبذلك تصبح معادلة التكلفة المستهدفة على النحو التالي:
التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف
- واستخدمت الدراسة الحالية الطريقة الثانية، وتم تطبيقها على شركة العلم درجات، وذلك لاستيفاء اغلب البيانات التي تتطلبها هذه الطريقة في احتساب التكلفة المستهدفة، حيث واجهت الباحثان صعوبة في الحصول على البيانات المالية سواء لعدم توافرها أم لعدم رغبة الشركات قيد الدراسة في إظهارها خوفا من المنافسة. ومن خلال البيانات الواردة بالجدول رقم (4) تمكننا من حساب التكلفة المستهدفة، كما هي موضحة في الجدول رقم (5).



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: wwwhttps://fezzanu.edu.ly/



الجدول رقم (5) معادلة التكلفة المستهدفة لشركة العلم درجات

الملاحظات	القيمة/دينار سنويا	عناصر التكلفة
	1000	كتب
	1350	كراسات متابعة
150 شهريا	1800	قرطاسية
	100	وسائل تعليمية
31 معلم بواقع 600 د شهريا تقريبا إضافة إلى 3 مشرفين وعامل نظافة بواقع 40 د شهريا، مع ملاحظة مرتبات المعلمين والمشرفين في 6 أشهر في السنة خلال فترات الدراسة فقط	113400	مرتبات العاملين
	4200	الاستقطاعات الضريبية
	2400	دعاية وإعلان
	150	تصوير
3000 د شهريا	36000	إيجار
	140	كهرباء ومياه
	2000	مصروف نشاطات ترفيهية
نفترض استخدام طريقة القسط الثابت وقيمة الخردة تقدر بمبلغ 2500، والعمر الإنتاجي المتوقع خمس سنوات	3500	استهلاك أثاث
	1675	مصروفات متفرقة
	167615	إجمالي تكاليف فعلية
باستخدام طريقة معدل تخفيض التكلفة، بافتراض أن معدل تخفيض المستهدف 5%	159234	تكلفة مستهدفة = التكلفة الحالية - (معدل التخفيض المستهدف × في تكلفة الفعلية)



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



من خلال الجدول رقم (5) يتضح أن:

الإيرادات السنوية = 295 طالب × 1000 د سنويا = 295000 د

صافي الربح = 295000 - 167615 = 127385

وفي حال قررت الشركة تخفيض الرسوم الدراسية لزيادة حصتها السوقية، ومع مقارنة المنافسين في سوق العمل بمدينة سرت، فإنه يتوجب عليها إعادة تسعير الخدمة التي تقدمها بحيث تكون عند أدنى تكلفة وهو 700 دينار سنويا وهو ما يحقق لها إيرادات سنوية قدره (295 × 700 = 206500)، وبذلك ينخفض صافي ربح الشركة كالتالي:

صافي الربح = 206500 - 167615 = 38885 د سنويا

ويمكن ملاحظه انخفاض الربح بنسبة 30%. لذا نقتراح على الشركة قيد الدراسة العمل على تخفيض التكاليف من خلال الاستفادة بالمبادئ الأساسية لطريقة التكلفة المستهدفة لتحقيق مزايا تنافسية. كما يتضح من خلال الجدول رقم (5) أن أعلى مستوى تكاليف يتمثل في الإيجارات ومرتبات العاملين، حيث إن تكاليف الإيجارات تتحكم فيها عوامل السوق، وبالتالي هي خارج رقابة الشركة. أما مرتبات العاملين فهي تقع تحت رقابة الشركة ويمكنها إدارتها وخفضها، وذلك بإدخال وتطوير أساليب تقديمها لتحقيق وفورات في التكلفة، وما يترتب عليها من تخفيض سعر الخدمة. حيث يمكن للشركة على سبيل المثال إتباع منهج التعلم والتعليم التفاعلي وتمثيل الأدوار من قبل المعلمين والطلاب، والتي تحقق عدة فوائد منها الترفيه وزيادة تفاعل واستيعاب الطلاب، كما انه يمكن لهذه الأنشطة التعليمية أن تشمل كل المستويات بما يخفض من وقت وجهد وعدد القائمين عليها، إضافة إلى عدم حاجاتها لتكلفة كبيرة مثل إقامة حفلات ونشاطات أخرى.

رابعاً: الوعي بمزايا اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة:

من خلال المقابلة الشخصية يتضح بأنه ليس لدى الشركات قيد الدراسة وعي بمزايا اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات، ومنها استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للخدمة، الزيادة من معدل الأرباح، القدرة على استقطاب زبائن جدد والمحافظة على الزبائن الحاليين، استبعاد عناصر التكلفة التي لا توفر للزبون منفعة. التقليل من الأخطاء والعيوب مما يسهم في تخفيض التكلفة، حيث يتم تسعيرها بموجب الأساليب التقليدية. ولقد أكد المدير العام والمدير الإداري على أن الشركات قيد الدراسة لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في حساب التكاليف. وسياسة تسعير الخدمات تقوم على العرض والطلب، حيث يتم تحديد السعر بناء على السوق (طلب الخدمة). كما أكد على أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف سيؤخذ به في الحسبان، ولكن الوقت غير ملائم لتطبيق أنظمة التكاليف وخاصة مدخل التكلفة المستهدفة. وان الإدارة على استعداد لتقبل المبادئ الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة ولتوفير وتخصيص الموارد اللازمة لذلك، وتوفير المحاسب المؤهل لتطبيقها في الوقت المناسب. كما أبدى استعداد وتوافق كل المستويات الإدارية (مدير إداري، والشؤون الإدارية، والشؤون العلمية، والشؤون الاجتماعية) مع مدخل التكلفة المستهدفة.

خامساً: مقومات التكلفة المستهدفة والميزة التنافسية:

أولاً: التطوير والتحديث: تسعى الشركات قيد الدراسة إلى تجديد الأصول وتحديثها من السبورات الذكية، Date show، معمل الاستماع، وتطوير المناهج، والأنظمة، والتجهيزات المكتبية كنوع من التجديد والابتكار. حيث أقامت شركة الجانب البريطاني نادي صيفي تعليمي ترفيهي متكامل في صيف 2021 بعد انتهاء فترة كورونا مباشرة، ولكنه لم يلق القبول



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



المتوقع بسبب انتشار الموجة الثالثة من كورونا, وكانت تكاليفه أكبر من العائد إلا انه في المقابل أقامت شركة العلم درجات نادياً صيفياً ولاقى نجاحاً وبياناته كما موضحة بالجدول رقم (6).

جدول رقم (6) بيانات النادي الصيفي لشركة العلم درجات لثلاث سنوات

السنة	صافي الربح	عدد الطلبة	الرسوم	مرتب المعلمة	عدد ساعات التدريس	الفترة الزمنية
2022	8.800	52	250	600/د/7مناهج	4	6 أسابيع
2021	12.050	65	250	600/د/7مناهج	4	6 أسابيع
2020	14.050	73	250	600/د/7مناهج	4	6 أسابيع

ولشركة الجانب البريطاني توسعات مستقبلية, حيث جاري السعي لافتتاح باقي الصفوف الابتدائي إلى الصف التاسع من التعليم الأساسي, وجميع صفوف الثانوية العامة. وتقوم الشركة قيد الدراسة بهذه التوسعات لتحقيق ميزة تنافسية. فالميزة التنافسية للشركة مواكبة لتغيرات البيئة ويتضح هذا بتغير البيئة السياسية والاجتماعية والبيئة التي تعمل فيها الشركة قيد الدراسة هي متغيرة دائما مثلا البيئة قبل جائحة كورونا وخلالها وبعدها. فهي تمتاز بالمرونة وتأخذ في الاعتبار متطلبات الفعالية وتكون في التقنية المستخدمة في الشركة, والأسعار, والتطوير. وتقوم الشركات قيد الدراسة بهذه التوسعات لتحقيق ميزة تنافسية. فالميزة التنافسية للشركة مواكبة لتغيرات البيئة ويتضح هذا بتغير البيئة السياسية والاجتماعية والبيئة التي تعمل فيها الشركة قيد الدراسة هي متغيرة دائما مثلا البيئة قبل جائحة كورونا وخلالها وبعدها, فهي تمتاز بالمرونة وتأخذ في الاعتبار متطلبات الفعالية وتكون في التقنية المستخدمة في الشركة, والأسعار, والتطوير. كما تهتم الشركة بدرجة كبيرة بالتعرف على قدرات منافسيها المحتملين, كما إنها تدافع على ميزتها التنافسية مما يصعب على المنافسين محاكاتها أو إلغائها. تعتمد الشركات قيد الدراسة على برامج تحفيز الإبداع لتحقيق الميزة التنافسية مثل إدخال اللغة الفرنسية في المناهج الدراسية في الروضة والمدرسة بشركة الجانب البريطاني وكذلك في مركز اللغات تم إدخال دورات جديدة باستمرار وعدد متلقي الخدمة في تزايد.

ثانيا: الجودة: تعد الجودة عاملاً رئيسياً في عملية مواجهة المنافسة. حيث تتبنى الشركة قيد الدراسة إستراتيجية للمنافسة على أساس تقديم الخدمات ذات الجودة العالية, حيث يتم توظيف أعضاء هيئة التدريس المؤهلين علمياً وعملياً من حملة الماجستير ومن ذوي الخبرة, وتطوير وصقل قدراتهم ومهاراتهم بإقامة دورات تدريبية في تخصصاتهم, واستخدام الأجهزة المتطورة في تحقيق جودة الخدمات, حيث المنهج المعتمد في دورات اللغة الانجليزية هو Face to Face بالإضافة إلى وسائل توضيح إضافية (استماع - فيديوهات تعليمية - عروض توضيحية).

ثالثا: الحصة السوقية: تصمم الشركة قيد الدراسة خطاً دقيقة لتعظيم حصتها في السوق, حيث تستخدم الأجهزة المتطورة لتساعد في زيادة الحصة السوقية. وقد أكد المدير العام للشركة قيد الدراسة بان التخصص في الخدمات المقدمة من الشركة يسهم في زيادة الحصة السوقية لها.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: www.https://fezzanu.edu.ly/



رابعاً: الإبداع والتميز: تستخدم شركة الجانب البريطاني التقنية الحديثة كإقتناء منظومة المراقبة لتسهيل عمل المدير الإداري والمشرفين في تقديم خدماتها وذلك لتحقيق الميزة التنافسية. وتقدم الشركة أفكاراً جديدة مثل إضافة مادة التنشئة والرعاية الاجتماعية لكل الفصول الدراسية في مدرسة العلم درجات لكي تميز نوع خدماتها على الخدمات المناظرة في الشركات المنافسة. بالإضافة إلى إن المناخ التنظيمي في الشركات قيد الدراسة يشجع على الإبداع والابتكار حيث تمتلك الشركة موارد مادية وبشرية مؤهلة وكفؤة تساعد على تحقيق الميزة التنافسية.

جدول رقم (7) عدد الطلبة والقدرة الاستيعابية في شركة العلم درجات

السنة	عدد الطلاب	الرسوم الدراسية	مرتب المعلم	ساعات العمل
2014	117	225/د شهرياً	250-د	6 ساعات
2014 - 2017	ازدياد	225د	250-د	6 ساعات
2017 - 2021	ازدياد	500د/لكل 3 أشهر	400-د	4 ساعات
2022	295	600د/ لكل 3 أشهر	500-د-700د	3 ساعات/3 مناهج

نلاحظ من الجدول رقم (7) زيادة عدد الطلبة في شركة العلم درجات وهذا يعكس الإقبال على طلب الخدمة لجودتها وشهرة المدرسة حيث تعمل الآن بكامل قدرتها الاستيعابية. وذلك للمزايا التي تتمتع بها الشركة في سوق المنافسة، حيث أنها قدمت تسهيلات للطلبة مثل دفع الرسوم الدراسية على أقساط، كذلك تدريس بعض الطلبة مجاناً مثل الطالب اليتيم، الطالب المصاب بمرض السرطان أو أحد من أفراد أسرته، كذلك تقديم دورات لتحفيظ القرآن الكريم مجاناً في الفترة الصيفية. كما وفرت شركة العلم درجات الزي المدرسي الخاص (موحد)، لمنع التفرقة الطبقية وللحفاظ على هيئة التلاميذ وحسن انضباطهم وتمييزهم عن طلاب المدارس الأخرى، وكذلك التخصص في المادة الدراسية حيث يدرس المنهج من قبل معلمة متخصصة، وتكلف بتدريس مادة واحدة فقط. وفي المقابل وفرت شركة الجانب البريطاني إمكانية دفع الرسوم بالصك مثل النقدي، توفر إمكانية الدراسة والمراجعة قبل وبعد توقيت الدورة في بيئة تعليمية هادئة ومريحة، كنوع من التميز في العطاء.

خامساً: التدريب: قامت شركة العلم درجات بتقديم دورات تدريبية مجانية للمعلمات بهدف الرفع من مستوى الأداء وتطوير المهارات التعليمية، وكان المستهدف جميع المعلمات في مدينة سرت لمن ترغب في الالتحاق بالدورة وكانت في 20-09-2022. وكما قدمت شركة الجانب البريطاني دورات للمعلمين مثلاً دورة أقيمت في شهر فبراير 2022 ولمدة أسبوعين بمدينة مصراتة استهدفت عشرة معلمات بهدف تطوير المهارات. وشاركت شركة الجانب البريطاني في المؤتمر العلمي لفريق الرواد بالمنظمة الليبية لتقنية المعلومات، وكانت الشركة أحد رعاة لتنظيم الملتقى ودعم الشباب المنعقد في 05-06-2022 بمدينة سرت. كما شاركت بالحضور في المؤتمر العلمي الثاني لكلية التربية جامعة سرت الذي نُظِم تحت شعار "رؤية جديدة لنظام تربوي متغير، المنعقد في 24-02-2022 بكلية التربية سرت.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



سادسا: الاستجابة لطلبات الزبون: تعمل إدارة الشركة على إرضاء الزبون وتقديم الخدمة حسب رغبته، إيماناً منها بأن الزبون هو العنصر الأهم في سوق الخدمات، فمثلاً الفصل الدراسي لا يزيد عدد الطلبة فيه عن ثمانية عشر طالباً في المدرسة، وخمسة عشر طالباً في مركز اللغة، وقد التزمت الشركة وألزمت الزبائن بالتقيد بالإجراءات الاحترازية من توفير الكمامات والكحول الطبي، والتباعد الاجتماعي، المحافظة على مسافات آمنة بين الطلبة في فترة انتشار فيروس كورونا كوفيد 19. ولقد أكد المدير العام لشركة الجانب البريطاني اهتمام زبائن الشركة بخصائص ومواصفات الخدمات. وأن متطلبات زبائن الشركة تمتاز بسرعة التغيير لأن الزبون دائماً بطبيعته متطلب، ويتم اخذ طلبات وملاحظات الزبائن في الحسبان والعمل على توفيرها من خلال استبيان خاص يوزع على متلقي الخدمة في نهاية الدورة لتقييم الخدمة المقدمة من الشركة للزبائن، ويدرس ويحلل من قبل لجنة التطوير في الشركة وتعمل إدارة الشركة بتوصياته. وتسعى الشركة قيد الدراسة الى متابعة البيئة التنافسية وجمع معلومات عنها بهدف، اكتشاف التهديدات التي تواجهها ومعرفة الفرص المتاحة وتحولها إلى ميزة تنافسية.

سابعا: معوقات التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية:

أكد المدير العام لشركة الجانب البريطاني بأن المعوقات المالية والكوادر البشرية المؤهلة والكفاءة والوقت المناسب تقف حائلاً أمام تطبيق الشركة للأسلوب التكلفة المستهدفة) يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها) مثلاً إيجار المباني: وقت العطلة من شهر يونيو إلى نهاية شهر سبتمبر تدفع الإيجارات وكذلك مرتبات بعض الإداريين والعاملين (المقهي والنظافة). كذلك في فترات الركود التي يشهدها مركز اللغات في الفترات الممتدة ما بين شهر يناير إلى شهر يونيو من كل عام، وكذلك في حالات عزوف الزبائن عن طلب الخدمة خاصة في فترة كورونا، وعدم معرفة إدارة الشركة بمزايا ومنافع مدخل التكلفة المستهدفة. وكذلك تخوف وعدم اقتناع إدارة الشركة من التغيير كتبني أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب التقليدي الحالي المستخدم في الشركة وعدم وجود منافسة حقيقية بين بعض من خدمات الشركة مثل خدمة التدريب بمركز اللغات (الشركة تستحوذ على 70% من الحصة السوقية) يقلل من أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وافتقار الشركة للعاملين المؤهلين إدارياً وعلمياً في مجال التكاليف.

9. الخلاصة:

من خلال ما تم عرضه في الإطار النظري للدراسة تمكنا من التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها في تحقيق ميزة تنافسية في المشروعات الخدمية الصغرى. ومن خلال دراسة شركة الجانب البريطاني للتعليم والتدريب وشركة العلم درجات كحالة على المشروعات الصغرى الخدمية (التعليمية) في مدينة سرت، ومن خلال اعتمادنا على المقابلة الشخصية، والملاحظة، ودراسة وتحليل المستندات الخاصة بالشركة بأنها لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وإنما تعتمد على الطرق التقليدية في حساب تكاليف الخدمات التعليمية والتدريبية المقدمة لمتلقي الخدمة. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (عبد القادر، 2019) التي أكدت إن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق طريقة التكلفة المستهدفة في حساب التكاليف وبعد محاولة تطبيقها تم الحصول على فارق بين الطريقة المستخدمة والتكلفة المستهدفة ما أسهم في تحقيق إرباح، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة. ودراسة (النعاس، 2012) التي أثبتت أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على احد



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



منتجات الشركة وفر معلومات هامة، تنبه إلى ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات. وهي بذلك تتفق مع الدراسة الحالية من حيث النتيجة ففي حالة تطبيق الشركات قيد الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة سيمكنها من تحقق أرباح كبيرة وبأقل تكلفة وجودة عالية، والذي ينتج عنه إيجاد ميزة تنافسية لها.

10. نتائج الدراسة:

وتتلخص أهم نتائج الدراسة العملية في الآتي:

1. الشركات قيد الدراسة لا تستخدم في أساليب محاسبة التكاليف وذلك لعدم الفهم الجيد لهذه الأساليب، وهذا يؤثر سلباً على نجاحها واستمراريتها في سوق المنافسة.
2. الشركات قيد الدراسة لا تحتوي على قسم المحاسبة في هيكلها التنظيمي وبالتالي لا تستخدم في أنظمة محاسبة تكاليف، لذلك لم تستقد من خفض سعر تكلفة خدماتها.
3. لشركات قيد الدراسة تركز على جودة الخدمة والتميز، والإصغاء للزبائن وكسب رضاهم من خلال التكلفة والسعر المناسبين.
4. الشركات قيد الدراسة تطبق جزءاً من المقومات التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على إرضاء الزبائن والاهتمام بمواصفات وخصائص جودة الخدمة.
5. عند احتساب التكلفة المستهدفة للخدمات التي تقدمها شركة العلم درجات تبين انه بإمكانها تحقيق وفورات في التكلفة، وذلك إذا ما قامت باتباع المبادئ الأساسية لهذا الأسلوب.

11. توصيات الدراسة:

- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، توصي الدراسة بمجموعة من التوصيات والمقترحات متمثلة في الآتي:
1. توصي الشركات قيد الدراسة بالعمل الجاد لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لامتلاكها لمقومات تطبيقه، ولما يحققه من نتائج لصالح الشركة.
 2. توصي الشركات قيد الدراسة بدراسة إمكانية توسيع الخدمات في المستقبل، خاصة الاهتمام بدراسة تكاليف الجودة والتطوير.
 3. توعية القائمين على إدارة المشروعات الصغرى والمتوسطة الخدمية، بضرورة وجود أنظمة حديثة لحساب التكاليف وتشجيعهم على استخدامها.
 4. توصي الشركات قيد الدراسة بأن تسعى جاهدة لتبني التكلفة المستهدفة، ليس فقط كإجراء تفاعلي للضغوط الخارجية بل كأداة لتحسين أداء الأعمال وأخذها في الاعتبار كجزء من الإستراتيجية المستمرة لضمان نجاحها في كل فترات الركود والارتفاع في الاقتصاد.
 5. توصي بإجراء بحوث في المستقبل في نفس الموضوع على المشروعات الصغرى والمتوسطة في القطاعات الخدمية العامة أو الخاصة مثل المستشفيات، العيادات، الجامعات، وغيرها.



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



المصادر والمراجع:

1. النعاس، حسام مراجع مؤمن، (2012)، "مدى قدرة العاملين في شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة وتفهم مفرداتها-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.
2. بوغازي إسماعيل، بورحلة ميلود، بن سليمان نجيب، (2022) تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة:دراسة تحليلية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 13، العدد (1)، ص ص571-589.
3. عبد القادر، دائرة بشير، (2019) استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية دراسة ميدانية مؤسسة المطاحن الكبرى- للجنوب أوماش-بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
4. Al-hosban, Atallah, Alsharairi, Mohammed & Al-Tarawneh, Issa, (2021), "The effect of using the target cost on reducing costs in the tourism companies in Aqaba Special Economic Zone Authority", Journal of sustainable finance & investment, DOI:10.1080/20430795.2021.1891782 <https://doi.org/10.1080/20430795.2021.1891782>
5. Aqeel, Salim Mohammad, (2021), "The role of target costing in restructuring production costs to reach a competitive price: A case study in one of the Iraqi factories", Journal of Economics Entrepreneurship and Law · January 2021 DOI: 10.18334/epp.11.1.111509, <https://www.researchgate.net/publication/348812438>
6. Biadacz, Renata, (2020), "Quality cost management in the SMEs of Poland", The TQM Journal, Vol. 33 No. 7, 2021, pp. 1-38 <https://www.emerald.com/insight/1754-2731.htm>
7. Callado, Antônio, Callado, Aldo Leonardo Cunha, & Bomfim, Emanuel Truta do, (2020), "Target costing in micro and small companies from the IT sector", Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v. 8, n. 3, p. 125-141, Set. 2020, <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>
8. Jayeola, Olabisi & Onou Dafe Paul, (2014), "Implementing target costing in small and medium scale enterprises in ogun industrial metropolis", International Journal of Humanities and Social Science, Vol. 4, No. 8; June 2014, www.ijhssnet.com
9. Lindong Ma, Xihui Chen, Jiawen Zhou and Luigi Aldieri, (2022), "strategic management accounting in small and medium-sized enterprises in emerging countries and markets: a



مجلة جامعة فزان العلمية
Fezzan University scientific Journal

Journal homepage: [wwwhttps://fezzanu.edu.ly/](https://fezzanu.edu.ly/)



- case study from China”, *Journals Economies*,10 (4),March 2022,<https://doi.org/10.3390/economies10040074>
10. Navissi, Farshid & Sridharan Vg, (2017),” Determinants of target costing adoption; a research note “,*Journal of Management Accounting Research* ,Vol. 29, (No. 1),Spring 2017, PP. 67-77,t: <https://www.researchgate.net/publication/304030004>
11. Sevim, Adnan. 2019. “Application of target costing method in hospitality industry.” *Finans Ekonomi ve Sosyal Arastumalar Dergisi* 21 (2).