

عمادة الدراسات العليا
جامعة القدس

نظام التكلفة المستهدفة بين النظرية والتطبيق
(دراسة تطبيقية على مصانع النسيج و الملابس في فلسطين)

أسامة حسين عبد رومي

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1427هـ جري / 2006 ميلادي

نظام التكلفة المستهدفة بين النظرية والتطبيق

(دراسة تطبيقية على مصانع النسيج و الملابس في فلسطين)

إعداد:

أسامة حسين عبد رومي

بكالوريوس في العلوم المالية و الحاسبية من جامعة الخليل - فلسطين

المشرف: الدكتور إبراهيم عتيق

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة
و الضرائب من معهد الإدارة و الاقتصاد - عمادة الدراسات العليا -
جامعة القدس

1427هـ جري / 2006 ميلادي

جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا
معهد الإدارة و الاقتصاد
برنامج المحاسبة و الضرائب

إجازة الرسالة

نظام التكلفة المستهدفة بين النظرية والتطبيق
(دراسة تطبيقية على مصانع النسيج و الملابس في فلسطين)

اسم الطالب: أسامة حسين عبد رومي
الرقم الجامعي: 20211636

المشرف: د. إبراهيم عتيق

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ : 18 / 1 / 2006م من لجنة المناقشة المدرجة
أسمائهم وتواقيعهم :

-: رئيس لجنة المناقشة التوقيع
-: ممتحناً داخلياً التوقيع
-: ممتحناً خارجياً التوقيع
١. د. إبراهيم عتيق
٢. أ.د. محمود الجعفري
٣. أ.د. نصر عبد الكريم

القدس - فلسطين

1427هـ جري / 2006 ميلادي

الإهداء

إلى أمي وأبي براً لهما

إلى إخوتي و أخواتي

إلى كل الذين صدقوا ما عاهدوا الله عليه

إلى الشهداء والجرحى والأسرى من أبناء امتنا المجيدة

إلى الأخ الأسير محمود حماد شريتح

بسم الله الرحمن الرحيم

إقرار

أقر أنا مقدم الرسالة أنها قدمت لجامعة القدس لنيل درجة الماجستير ، و أنها نتيجة أبحاثي الخاصة باستثناء ما تم الإشارة له حيثما ورد ، و أن هذه الرسالة أو أي جزء منها لم يقدم لنيل أية درجة عليا لأي جامعة أو معهد .

التوقيع:.....

الطالب: أسامة حسين عبد رومي

التاريخ: 18 / 1 / 2006 م

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي علم بالقلم، علم الإنسان ما لم يعلم، فالحمد لله على إنجاز هذه الدراسة، و يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر و التقدير لكل من ساهم في إنجازها ، وأخص بالذكر الدكتور محمود الجعفري، والدكتور فادي قطان لتفكيحه استبيان الدراسة، وكذلك الدكتور نصر عبد الكريم لما له من فضل كبير في تنقيح هذه الدراسة ولما أبداه من ملاحظات قيمة، وأشكر مدير مدرسة ذكور السموع الثانوية الأستاذ عبد الله الرجوب وزملائي المعلمين على تحملهم وصبرهم ، وكذلك الأستاذ أحمد الحلاق على تدقيقه للرسالة لغويا وإملائيا، وكذلك كل من الأساتذة باسم احشيش، وأشرف الحاج ، وراني عابد لما بذلوه من جهد في توزيع الاستبيانات كما أتقدم بجزيل الشكر للدكتورة Regine Slugmalder ، والدكتور Shahid Ansari على ملاحظاتهم التي كان لها أثرا كبيرا على هذه الدراسة ، وأشكر أصحاب المصانع الذين ساهموا في إنجاز هذه الدراسة .

الملخص

شهدت صناعة النسيج والملابس العديد من التطورات العالمية مثل التركيز على إنتاج أصناف متعددة وكميات قليلة، وزيادة سيطرة تجار التجزئة على عمليات التوريد والإنتاج، كما شهدت الصناعة تحولاً نحو نقل عمليات الإنتاج من الدول ذات التكلفة المرتفعة إلى الدول ذات التكلفة المنخفضة وذلك من أجل تحقيق مزايا تنافسية بسبب اختلاف تكاليف الإنتاج بين الدول . أما على الصعيد المحلي في الضفة الغربية وقطاع غزة تواجه صناعة النسيج و الملابس منافسة حادة تتمثل في زيادة المستوردات وذلك لارتفاع تكاليف السلع المنتجة محلياً بالنسبة للسلع المستوردة من جهة ونتيجة لتحول الشركات الإسرائيلية إلى نقل عمليات الإنتاج إلى الدول المجاورة من الجهة الأخرى، مما أدى إلى إغلاق العديد من مصانع النسيج والملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة، وقد بلغت نسبة المصانع التي أغلقت 21 % من المصانع التي تعمل في قطاع النسيج، و49.6 % من المصانع التي تعمل في قطاع الملابس. وقد بلغت نسبة المصانع التي يقل عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين 83% من المصانع التي أغلقت.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في الضفة الغربية وقطاع غزة ، وكذلك أثر كل من عدد العاملين في المصنع، وحجم رأس المال المستثمر، وعدد المنتجات المطورة سنوياً ، ونوع القطاع الصناعي ، ونظام التكاليف المستخدم على مدى توفر المبادئ الأساسية لنظام التكلفة المستهدفة وهي: تحديد السعر من خلال السوق، والتركيز على الزبائن، ومشاركة الموردين، ومشاركة الأقسام، والتركيز على تكاليف دورة حياة المنتج، ومشاركة الإدارة .

وتم استخدام المصادر الثانوية من مراجع وأبحاث منشورة، كما تم إجراء مقابلات مع أصحاب المصانع ، وتصميم استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ عدد أفرادها 186 مصنعاً من 343 مصنعاً في الضفة الغربية وقطاع غزة ، وقد بلغ عدد الاستبانات التي تم إعادتها 175 استبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. أن 33.7 % من العينة الممثلة لمصانع النسيج والملابس العاملة في الضفة الغربية وقطاع غزة تستخدم نظام التكلفة المستهدفة جزئياً أو كلياً. وأن 87.5 % من العينة

الممثلة لمصانع النسيج والملابس تقوم باستخدام أنظمة تقليدية في حساب التكلفة مثل نظام المراحل، ونظام الأوامر.

٢. وجد أن أكثر طرق التسعير معنوية من الناحية الإحصائية تتمثل في تحديد التكلفة الفعلية وإضافة هامش الربح من أجل تحديد سعر البيع، أما بالنسبة لطرق التسعير غير المهمة من الناحية الإحصائية فهي: تحديد السعر حسب أسعار السوق التي يقبل بها الزبائن، والتسعير حسب أسعار السلع المنافسة.

٣. أن أهم عوامل المنافسة التي تأخذها مصانع النسيج والملابس عند طرح المنتجات في السوق هي: طرح منتجات بأسعار أقل، ثم طرح منتجات بجودة أعلى أو مماثلة للسلع المنافسة، ثم المحافظة على ولاء الزبائن، وطرح المنتجات قبل المنافسين. كما وجد أن أهم العوامل التي يتم مراعاتها فيما يتعلق بمتطلبات الزبائن هي: جمع المعلومات عن رغبات الزبائن، والاعتماد على ملاحظات الزبائن عند تصميم المنتج، أما بالنسبة للحصول على التغذية الراجعة بعد طرح المنتج في السوق فلا يعتبر أمراً هاماً.

٤. أن أهم العوامل التي يتم مراعاتها عند التعامل مع الموردين هي: إيجاد اتفاق لخفض التكلفة، واختيار الموردين في مرحلة تطوير المنتج، ومشاركة الموردين في التصميم، أما العوامل غير المهمة من الناحية الإحصائية فهي: مشاركة المعلومات حول تكلفة الإنتاج، ومشاركة المعلومات حول التكلفة المستهدفة مع الموردين.

٥. وجد أن أهم الأقسام التي تشارك في تحديد التكلفة هي أقسام المبيعات والتسويق، وأقسام المحاسبة، كما وجد أن أدوار كل من أقسام المشتريات والتصميم ليست ذات أهمية في تحديد التكلفة. كما وجد أن التركيز على الخبرة العملية للعاملين يعتبر أهم العوامل التي يتم مراعاتها عند اختيار العاملين، بينما كانت كل من التركيز على الخبرة العملية للعاملين، والاعتماد على التكنولوجيا المتطورة غير هامة من الناحية الإحصائية.

٦. أهم أدوار الإدارة تتمثل في تدريب العمال، واستخدام نظام التطوير والتحسين المستمر، إلا أن كل من تقييم العاملين بناء على إنجازاتهم فقد كان أقل أهمية.

٧. بالنسبة للأدوات الضرورية لخفض التكلفة فقد تبين أن البحث عن منتجين بتكلفة أقل كان أعلى طرق خفض التكلفة معنوية، يليها استخدام نظام التطوير والتحسين المستمر، بينما كانت كل من تحليل القيمة وهندسة القيمة، واستخدام نظام التو واللحظة غير هامة من الناحية الإحصائية. كما تبين أن أهم البنود التي تم خفض تكلفتها هي: عدد الوحدات التالفة، والتكاليف التحميلية، وتكاليف التجهيز والتخزين، بينما لم يكن بند خفض تكاليف العمل ذا أهمية إحصائية.

٨. أن أبرز مبررات عدم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هي: عدم المعرفة بنظام التكلفة المستهدفة، وقلّة الموارد المالية.
٩. تبين أن متطلبات نظام التكلفة المستهدفة تتوفر في مصانع النسيج بدرجة أكبر من مصانع الملابس، وخصوصاً في مجالات التركيز على الموردين والتنسيق بين الأقسام ومراعاة متطلبات بيئة العمل.
١٠. عدد العاملين لا يؤثر على درجة توفر المتطلبات الفنية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.
١١. زيادة عدد المنتجات التي يتم تطويرها في السنة يؤدي إلى زيادة مراعاة متطلبات نظام التكلفة المستهدفة، وخصوصاً في مجال التركيز على الزبائن، والتركيز على الموردين وتوفير متطلبات العمل.
١٢. أن المصانع التي تملك رأس مال أكبر تركز على الزبائن، وبيئة العمل، والتنسيق بين الأقسام بشكل أكبر من المصانع ذات رأس المال المحدود.
١٣. استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى زيادة مستوى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و خصوصاً التركيز على الموردين، وتحديد التكلفة، والتركيز على الزبائن.
١٤. توجد علاقة بين كل من عدد المنتجات المطورة سنوياً، ورأس المال، وبين درجة خفض التكلفة في مصانع النسيج والملابس.

مما سبق يمكن تقديم التوصيات التالية:

١. يجب تحديد تكلفة الإنتاج الفعلية بشكل دقيق ومقارنتها مع التكلفة المستهدفة وذلك من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ، حيث يجب استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط من أجل تحديد العلاقة بين الأنشطة ومصادر التكاليف والمنتجات مما يؤدي إلى إلغاء أو خفض الأنشطة التي لا تضيف القيمة بالنسبة للزبائن.
٢. التركيز على شرائح تسويقية محددة و تحديد مستويات الأسعار والجودة المطلوبة فيها والعمل على إنتاج منتجات تلبي احتياجات تلك الشرائح من الجودة والسعر، و يمكن أن يقوم تجار التجزئة بتوفير المعلومات عن الشرائح التسويقية.
٣. ضرورة التنسيق مع سلسلة الموردين في تصميم المنتجات، وكذلك تبادل المعلومات مع الموردين حول احتياجات المستهلكين وتكاليف تلبيةها. وكذلك عقد شراكات مع شبكات عالمية لتأمين مستلزمات الإنتاج .

٤. يجب أن تتركز الجهود على تحسين إنتاجية العمل وخصوصا في مصانع الملابس من خلال التركيز على استخدام التكنولوجيا المتطورة، وأن يتم ذلك بالتوازي مع زيادة المعرفة العلمية للعاملين من خلال التدريب المستمر، وإشراكهم في اتخاذ القرارات.
٥. لا بد من تفعيل مشاركة كل الأقسام في جهود خفض التكلفة ، كما يجب زيادة مشاركة أقسام التصميم واستحداث أقسام للتصميم في المصانع التي لا توجد فيها أقسام للتصميم، وكذلك يجب زيادة دور أقسام المشتريات في تحديد تكلفة الإنتاج .
٦. يجب أن يتم العمل على تطبيق واستخدام أدوات التكلفة المستهدفة مثل تحليل القيمة وهندسة القيمة وذلك من خلال التنسيق مع سلسلة الموردين، كما يجب استخدام نظام التو واللحظة، ونظام التطوير والتحسين المستمر.
٧. لزيادة القدرة التنافسية يجب على مصانع النسيج والملابس في فلسطين أن تركز على إنتاج أصناف متعددة وبكميات قليلة من أجل تلبية الاحتياجات المختلفة للزبائن.
٨. يجب العمل على زيادة رأس المال من خلال زيادة الاستثمار، أو اللجوء إلى إقامة مشاريع مشتركة مع شركات عالمية بحيث تقدم هذه الشركات التكنولوجيا ورأس المال.
٩. إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بشكل سليم لا يمكن أن يتم خلال فترة زمنية قصيرة، لذلك يجب أن يتم تطبيق هذا النظام بشكل تدريجي، وتطوير أنظمة حوافز لكل العاملين في مختلف الأقسام، والموردين من أجل دعم جهود خفض التكلفة.

Target Costing Between Theory and Practice

(Field Study on Palestinian Textile and Clothing Factories)

Abstract

Due to the differences in costs of production between local and foreign producers, the clothing and textile factories shifted globally from high cost countries toward low cost countries. Furthermore most of textile and clothing supply chains were controlled by retailers those demand a variety of styles with small lots. However Palestinian clothing and textile factories face unfair competition with the imported products due to the high costs relative to imported products. Also, some Israeli factories were shifted toward neighboring countries. As a result 49.6 % of the Palestinian clothing and 21% of Palestinian textile Factories were closed. Also 83 % of the closed factories have less than ten employees.

This study aims to examine the application of principles of target costing system in Palestinian clothing and textile factories. Further the relations between target costing principles (price led costing, focus on customers, supply chain involvement, cross-functional involvement, and life cycle orientation) and each of capital size, the number of employees, the costing system, and the number of annual new products have been examined.

Secondary resources like books and published articles were used in order to show how target costing can fit into Palestinian clothing and textile factories. The primary resources such as interviews and questionnaire were also used. A sample of 185 questionnaires were distributed randomly to Palestinian clothing and textile factories that works in West Bank and Gaza Strip (WBGS) in represents of 343 Palestinian clothing and textile factories in (WBGS) that employed more than ten employees. 175 of these questionnaires were collected.

The results concluded that:

1. It was found that 33.7 % of Palestinian clothing and textile factories have applied target costing either partially or totally. Also, 87.5 % of Palestinian factories use traditional costing systems such as job costing and process costing systems.
2. The most statistically significant pricing method is to calculate the actual cost, then to add profit margin to unit cost to obtain unit price. Price-led (market price that accepted by customers, and competitors price) costing was used, but it is not statistically significant.
3. The most statistically significant factories in regard with competitors are: to focus on competing with prices, quality, maintain customer loyalty. The Palestinian producers collect information about customer wants and needs.
4. In regard to supply chain involvement the most statistically significant issues were: making long term contracts, and involving the supply chains in product design. However sharing information about production cost, and sharing information about target cost were not statistically significant.
5. The most statistically significant departments that share in cost reduction efforts are: selling, marketing and accounting, but design and purchasing departments were not statistically significant. The Palestinian clothing and textile factories depend significantly on intensive-labor based on experience, and depend less on educated and trained labor. On the other hand the dependence on developed technology was not statistically significant.
6. While management contributes significantly in adoption of target costing system, it dose not give the employees any incentive when they achieve the targeted cost level.
7. The most statistically significant cost reduction tool was: outsourcing. In contrast value analysis, quality function deployment and just in time costing were not statistically significant. The most statistically significant cost reduction was achieved in reducing wastage cost, storage, and setup costs. However labor cost reduction wasn't statistically significant.
8. The lack of knowledge and financial resources were the most statistically significant reasons for not implementing target costing in the Palestinian clothing and textile factories.

9. Textile factories apply target costing principles such as supply chain involvement, customer focus, and price-led costing more significantly than clothing factories.
10. The numbers of employees has no effect on implementation of target costing.
11. The more number of annual developed products, the higher of implementation of target costing principles such as: focus on customers, supply chain involvement.
12. The implementation of target costing principles depends on an increasing capital: to focus on customers and cross functional involvement.
13. Also the factories that implement activity-based costing either fully or partially aim to: focus on customers, cross functional involvement, and price led costing.
14. There is a relation between number of annual developed products, and capital size and the degree of cost reduction in Palestinian clothing and textile factories.

Recommendations:

Based on the above results, the following recommendations outlined below:

1. To adapt activity based costing in order to understand the behavior of activities in the Palestinian clothing and textile industry and to obtain accurate unit cost, the ABC can be used in order to eliminate non-value added activities.
2. To focus on producing competitive products, the information about niches can be obtained from retailers.
3. The coordination between supply chains and customers should be enhanced by sharing information about local market and international markets.
4. Investing in educated, trained labour, is increase to adapt developed technology, and to share the workers in decision making.
5. Enhancing coordination between departments in the Palestinian clothing and textile industry is increase involvement levels of design and purchasing departments in target costing.
6. To use cost reduction tools such as: value analysis and quality function deployment.

7. The Palestinian clothing and textile factories must produce high value added products, and to produce different models with small quantities in order to increase customer satisfaction.
8. Intensifying the investment is necessary to use modern costing and production systems such as ABC.
9. Target costing will never be implemented successfully in short time unless that management must encourage the adoption of target costing to achieve costs reduction. However management must develop incentive systems for both employees and suppliers.

الفصل الأول

مدخل إلى الدراسة

1.1 خلفية الدراسة

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة نظاماً استراتيجياً يستخدم من أجل إدارة التكاليف في ظل البيئة التنافسية الحالية ، حيث يمكن هذا النظام المنشآت التي تطبقه من إنتاج المنتجات الجديدة بمستويات الجودة و الوظائف التي يطلبها الزبائن ، و في نفس الوقت بيعها بالأسعار التي يحددها السوق (Castellano and Young , 2003) .

فنظام التكلفة المستهدفة يستخدم من أجل زيادة القدرة التنافسية للمنشأة التي تطبقه ، و يستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط من أجل تحديد و فهم محركات التكلفة و ذلك حتى يتم تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق ، كما يستخدم نظام إدارة الجودة الشاملة من أجل تلبية حاجات الزبائن بطريقة سليمة (Baker . 1995) .

و هذا النظام يشكل احد أهم الأنظمة الإستراتيجية الحديثة لإدارة التكاليف ، حيث يركز على مرحلة تصميم المنتج ، و السبب في ذلك أن حوالي 80% من تكاليف الإنتاج تكون كامنة في مرحلة التصميم و لا تتعدى التكاليف الفعلية في هذه المرحلة 10% من تكلفة المنتج ، بينما تبلغ نسبة التكاليف الكامنة في مرحلة الإنتاج 20% من تكلفة المنتج و التكاليف الفعلية تبلغ 90 % من تكاليف الإنتاج (Boer and Ettlíe ,1999 ; Bhimani and Okano ,1995) .

و يختلف نظام التكلفة المستهدفة عن أنظمة التكاليف الأخرى ، حيث انه لا يعتبر نظاماً لحساب تكاليف الإنتاج مثل التكاليف المعيارية ، أو التكلفة على أساس النشاط و إنما هو ترجمة لمصطلح ياباني " Genka Kika ku " ، الذي ترجم و استخدم في الأدب الانجليزي بمصطلح " Target costing " ، و قد اقر المجمع الياباني للتكلفة ترجمة هذه المصطلح إلى الانجليزية " Target cost management " و التي تعني باللغة العربية إدارة التكلفة المستهدفة ، و هذا النظام لا يؤثر على كيفية حساب التكاليف الفعلية للمنتج بل يقتصر على استخدام المعلومات المتوفرة عن التكاليف من اجل إنتاج المنتجات التي تلبى مستويات الجودة و الأسعار التي يرغب بها الزبائن (Feil , Yook and Kim , 2004) .

كما أن لنظام التكلفة المستهدفة طبيعة مختلفة عن الأنظمة التقليدية ، فله بعداً فنياً و هو احتساب التكلفة بطريقة عكسية ، و بعداً إدارياً و هو تنسيق الجهود لخفض التكلفة ، و يطبق في مرحلة تصميم المنتجات الجديدة ، و يعتمد على تقدير التكاليف حسب السعر و ليس على المعايير التاريخية أو الفنية و تستخدم المعادلة التالية في حساب التكلفة المستهدفة :

$$\text{التكلفة المستهدفة (TC)} = \text{السعر المستهدف (Sp)} - \text{الربح المستهدف (TP)}$$

حيث أن التكلفة تعتبر متغيراً تابعاً، ويعتبر السعر والربح متغيراً مستقلين (Datton, 1998)

يعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه " نظام تخطيط للأرباح بالاعتماد على السعر ، و التركيز على الزبائن و مرحلة تصميم المنتج و الوظائف المقطعية cross functional و يتم تقدير التكلفة مبكراً في مرحلة تطوير المنتج و يتم تحقيقها من خلال دورة حياة المنتج عن طريق الإشراف الفعال لسلسلة القيمة " (Ansari and Bell , 1997) .

و يعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه نظام يركز على استمرارية تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال التخطيط و التطوير و التصميم التفصيلي للمنتج ، و ذلك باستخدام بعض الأدوات مثل هندسة القيمة (Tani et al , 1994) .

و يعرف بأنه إستراتيجية لتحقيق الأرباح من خلال التركيز على الزبائن و السوق ، و تهدف إلى تحقيق رضى الزبائن و في الوقت نفسه تحقيق ميزة تنافسية ، كما أن تحقيق الأرباح يعتمد على الخطط الإستراتيجية و ليس على خفض التكاليف بطريقة اعتباطية ، بل يتم خفض التكلفة إلى مستويات محددة مسبقاً ببذل جهود كبيرة تتطلب درجة عالية من الإبداع (Wu , 2000) .

و في الضفة الغربية و قطاع غزة تعاني مصانع النسيج و الملابس من ارتفاع تكاليف الإنتاج، حيث تتكون تكاليف الإنتاج من أربع مكونات أساسية و هي تكاليف المواد الخام ، و تكاليف العمل و تكاليف الإهلاك ، و مصاريف أخرى مثل تكاليف الوقود و المحروقات و الزيوت ، و تكاليف الكهرباء ، و تكاليف المياه ، و مواد التغليف و التعبئة ، و قطع الغيار ، و القرطاسية و مصاريف التوزيع و البيع (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، 2004) .

و بالرغم من العلاقة الوثيقة بين قطاعي النسيج و الملابس إلا أن هناك اختلافات كبيرة في هيكلية تكاليف الإنتاج في كل منهما ، و هذا ما يظهر من خلال الجدول رقم (1-1) الذي يبين تكاليف الإنتاج بالدولار الأمريكي في مصانع النسيج و الملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة في سنة 2000 م ، و سنة 2003 م .

جدول رقم (1-1) تكاليف الإنتاج بالدولار الأمريكي في مصانع النسيج و الملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة في سنة 2000 م ، و سنة 2003 م.

التكاليف بالدولار الأمريكي عام 2003 م				البند
نسبة التكاليف إلى تكاليف الإنتاج %	الملابس	نسبة التكاليف إلى تكاليف الإنتاج %	النسيج	
31.8	20603300	66.4	21803300	الخامات و المواد الأولية
18.1	11727600	31.4	4414100	مصاريق مختلفة
4.6	2961000	4	1322200	الإهلاك
45.5	29454600	16.2	5315500	تعويضات العاملين
1000	64746500	100	32855100	مجموع تكاليف الإنتاج

المصدر : (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2004) .

و من خلال الجدول رقم (1-1) يتبين أن:

١. تكاليف الخامات و المواد الأولية شكلت نسبة 31.8 % من تكلفة الإنتاج في مصانع الملابس ، بينما شكلت 66.4 % من تكلفة الإنتاج في مصانع النسيج .
٢. بلغت نسبة التكاليف الأخرى 18.1% من تكلفة الإنتاج في مصانع الملابس ، بينما بلغت نسبة التكاليف الأخرى 13.4% من تكلفة الإنتاج في مصانع النسيج .
٣. نسبة الإهلاك بلغت 4.6 % من تكاليف الإنتاج في مصانع الملابس ، بينما بلغت نسبة الإهلاك 4 % من تكاليف الإنتاج في مصانع الملابس .
٤. أما تكاليف العمل فقد بلغت 45.5% من تكلفة الإنتاج في مصانع الملابس و بذلك تشكل الجزء الأكبر من تكلفة الإنتاج، بينما بلغت نسبة تكاليف العمل 16.2% من تكلفة الإنتاج في مصانع النسيج .

و تبلغ معدلات أجور العمال المهرة ثلاثة أضعاف معدلات أجور العمال غير المهرة ، أما بالنسبة للمواد الخام فيتم الحصول عليها عن طريق إسرائيل ، و يتم شراء كميات محدودة من القماش تتراوح بين 400 إلى 500 متر مربع ، مما يزيد تكاليف المواد الخام و ذلك لأنه يتم دفع مبالغ إضافية للتجار و الوكلاء الإسرائيليين ، وغالبا فان المنتجين الفلسطينيين لا يحصلون على تخفيضات في الأسعار بسبب صغر حجم الكميات التي يشترونها (مكحول ، 1997) .

و تشكل نسبة القيمة المضافة إلى الإنتاج في مصانع الملابس 61.1 % ، و 43.5 % في مصانع النسيج، و قد بلغ متوسط هذه النسبة في مختلف الصناعات 45.1 % و هذا يدل على أن نسبة القيمة المضافة إلى الإنتاج هي الأعلى في مصانع الملابس حيث كان ترتيبها الثاني بعد أنشطة استغلال المحاجر ، و قد بلغت نسبة تعويضات العاملين إلى القيمة المضافة 58.3 % في مصانع الملابس في فلسطين (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، 2004) .

كما تشير بيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني إلى أن هناك اختلافات بين صناعة النسيج و الملابس في فلسطين من حيث متوسط نصيب العاملين بأجر من تعويضات العاملين ، و متوسط نصيب العامل بأجر من الإنتاج، و متوسط نصيب العامل بأجر من القيمة المضافة و يمثل الجدول رقم (1-2) التالي بعض المؤشرات الخاصة بصناعاتي النسيج و الملابس في فلسطين .

جدول رقم (1-2) متوسط نصيب العامل بأجر من تعويضات العاملين ، و متوسط نصيب العامل بأجر من الإنتاج، و متوسط نصيب العامل بأجر من القيمة المضافة بالدولار الأمريكي.

القطاع الصناعي	متوسط نصيب العامل بأجر من تعويضات العاملين	متوسط نصيب العامل بأجر من الإنتاج	متوسط نصيب العامل بأجر من القيمة المضافة	*إنتاجية الدولار الذي يتم أنفاقه على العمل
نسيج	4205.3	37169.4	16182.4	8.84
ملابس	2615.4	7351.4	4488.6	2.81
الصناعات التحويلية	3615.6	28387.2	12793.8	7.85

المصدر : (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، 2004)

* متوسط نصيب العامل بأجر من الإنتاج / متوسط نصيب العامل بأجر من تعويضات العاملين

من خلال الجدول السابق فان إنتاجية العمل في صناعة الملابس تعتبر الأقل بين مختلف أنواع الصناعات التحويلية في الضفة الغربية و قطاع غزة ، بينما كانت إنتاجية العمل في صناعة النسيج أعلى من إنتاجية العمل في الصناعات التحويلية ، و هذا الأمر ينطبق على متوسط نصيب العامل باجر من القيمة المضافة فقد كانت صناعة النسيج هي الأعلى ثم يليها الصناعة التحويلية ككل ، و أخيرا تأتي صناعة الملابس ، حيث أن متوسط نصيب العامل من القيمة المضافة في صناعة الملابس قد بلغ تقريبا ثلث متوسط نصيب العامل من القيمة المضافة في الصناعات التحويلية ككل (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني 2004 ، سلسلة المسوح الاقتصادية -2003) .

1 . 2 مشكلة الدراسة

تشهد صناعة النسيج و الملابس العديد من التطورات العالمية و المحلية، فالتطورات العالمية تتمثل في تزايد قوة و احتكار كل من تجار التجزئة و أصحاب العلامات التجارية للمعلومات حول رغبات الزبائن ، مما أدى إلى انخفاض هامش الربح بالنسبة للمنتجين ، و تشهد هذه الصناعة تحولا باتجاه نقل المصانع إلى الدول ذات التكلفة المنخفضة و ذلك من اجل خفض تكاليف العمل و تكوين سلاسل قادرة إنتاج سلع بتكلفة منخفضة (Oh and Suh , 2003) .

و تشهد صناعة النسيج و الملابس تحولا باتجاه التركيز على الطلبات صغيرة الحجم و المتكررة التي تعتمد على حجم المبيعات الحقيقية لتجار التجزئة ، حيث يتم جمع المعلومات عن كمية المبيعات بالإضافة إلى أحجام و ألوان و مواصفات الأصناف التي تم بيعها و إرسالها أسبوعيا إلى المنتجين من أجل تلبية تلك الطلبات ، مما يتطلب إجراء تعديلات جذرية في عمليات الإنتاج و التوزيع (Abernathy , Dunlop , Hammond and weil , 2000) .

أما على المستوى المحلي فتشكل صناعة النسيج و الملابس ثاني أكبر قطاع صناعي إذ تبلغ نسبة مصانع النسيج و الملابس 18% من المنشآت العاملة في الضفة الغربية و غزة ، و تساهم بنسبة 15% من الناتج القومي الصناعي و بنسبة 17.3% من إجمالي القيمة المضافة للقطاع الصناعي ، إلا أن هذه الصناعة تعاني من الانخفاض المستمر في أعداد المصانع ، و تشكل المصانع التي يقل عدد العاملين فيها عن خمسة نسبة 92% من مصانع النسيج ، و 80% من مصانع الملابس (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، 2002).

و تشكل نسبة التعاقد من الباطن في فلسطين 90% من الإنتاج ، كما تعاني هذه الصناعة من عدم الترابط في الحلقات الأمامية و الخلفية إذ يتم استيراد المواد الخام و الإكسسوارات من خلال وسطاء و تواجه هذه الصناعة تزايد المنافسة الخارجية وذلك لانخفاض الرسوم الجمركية على الواردات ، و ارتفاع تكلفة السلع المنتجة محليا (مكحول ، 2000) .

تتميز مصانع النسيج و الملابس في فلسطين بالطابع العائلي ، حيث أن غالبية هذه المصانع مملوكة من قبل عائلات و تعمل فيها أفراد نفس العائلة التي تملكها ، كما أن مصادر التمويل تعتبر شخصية ، و بالنسبة لإنتاج هذه المصانع فإنه غالبا ما يتم بناء على طلبات محددة ، و يتم الحصول على المواد الخام من قبل تجار الجملة أو من قبل تجار التجزئة ، و يتم تسويق المنتجات من خلال تجار الجملة أو التجزئة ، أو من خلال متعهد ي التغطية (ناصر ، 1999) .

و تواجه صناعة النسيج و الملابس في فلسطين بعض المشاكل مثل الإغلاق المتكرر، و صعوبة شراء المواد الخام والإكسسوارات مما يزيد من التكلفة الإضافية التي تدفع للوسيط الإسرائيلي لضمان وصول المواد الخام وتوزيع المنتجات ، كما تواجه نقصا في العمالة الماهرة وخصوصا في مجال تصميم الأزياء ، والمهارات الإدارية (نصر 1997) .

و من خلال الجدول رقم (1-3) يتبين أن تكلفة إنتاج قميص مصنوع من القطن و البولستر في فلسطين تبلغ أكثر من ضعفي تكلفة نفس القميص في دول شرق آسيا .

جدول رقم (1-3) تكلفة إنتاج قميص من البولستر و القطن في مصانع الملابس في فلسطين و مصانع الملابس في شرق آسيا بالدولار الأمريكي .

البند	فلسطين	شرق آسيا
الخامات و المواد الأولية	3.5	1.75
مصاريق مختلفة	1.5	0.733
تكلفة العمل	2.5	0.767
المجموع	7.5	3.25

المصدر : شركة ار. تي . سي لصناعة الملابس - الخليل

إن كل هذه التطورات تشكل تحدياً حقيقياً لمصانع النسيج و الملابس في فلسطين حيث تواجه هذه المصانع احد خيارين و هما إما الاستجابة لهذه التطورات من خلال بناء تحالفات طويلة الأجل مع شبكات و شركات عالمية و هذا يتطلب من المصانع المحلية تطوير أنظمة إنتاج و تكاليف تكون قادرة على الاستجابة السريعة لحاجات و رغبات الأسواق المختلفة و المتغيرة ، و الخيار الثاني هو أن تواجه هذه المصانع خطر الاندثار إذا استمر الوضع كما هو عليه .

وفي هذا السياق فإن بيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني تشير إلى حقائق خطيرة للغاية إذ أنه بالرغم من زيادة أعداد هذه المصانع بعد سنة 1997 م إلا أن أعدادها قد تراجعت بشكل كبير سنة 2004 م ، و تعتبر المصانع ذات الحجم الصغير الأكثر تضرراً ، حيث أن غالبية المصانع التي أغلقت هي عبارة عن مصانع صغيرة ، أما بالنسبة للمصانع الأكبر حجماً فقد كانت نسبة المصانع التي أغلقت أقل من نسبة المصانع صغيرة الحجم ، كما أن مصانع النسيج قد كانت أقل تضرراً من مصانع الملابس و الجدول (1-4) يبين أعداد مصانع النسيج و الملابس و أعداد العاملين فيها في عامي 1997م و 2004 م .

جدول (1-4) أعداد مصانع النسيج و الملابس و أعداد العاملين فيها في عامي 1997م و 2004 م .

أعداد المصانع عام 2004 م (2)		أعداد المصانع عام 1997 م (1)		عدد العاملين
الملابس	المنسوجات	الملابس	المنسوجات	
763	221	1446	301	4-1
258	23	636	45	9-5
173	13	353	17	19-10
89	10	138	10	49-20
25	1	23	1	99-50
8	1	5	1	100 فأكثر
1316	269	2608	375	المجموع

المصدر: (1) الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني (2002) . المسح الصناعي -2000 .
(2) الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني (2005) . التعداد العام للمنشآت الاقتصادية 2004

من خلال الجدول السابق يتبين أن غالبية المصانع التي أغلقت هي مصانع يقل عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين ، و كذلك فإن نسبة مصانع الملابس التي أغلقت تعتبر أعلى من نسبة مصانع النسيج التي أغلقت خلال نفس الفترة و فيما يلي نسب المصانع المتبقية :

- بلغ مجموع المصانع التي أغلقت 1398 منها 1163 يقل عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين، أي أن نسبة المصانع التي أغلقت و يقل عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين قد بلغت 83% من عدد المصانع التي أغلقت.
- نسبة مصانع النسيج التي لم تغلق بلغت 79 %.
- نسبة مصانع الملابس التي لم تغلق بلغت 50.4 % .

و من أجل الحفاظ على بقاء هذه المصانع كمؤسسات وطنية عليها الإبقاء على ميزة تنافسية من خلال ثلاثة أمور هي الجودة و الوظائف و السعر ، و بناء تحالفات و شراكات مع شركات عالمية من أجل تسويق منتجات هذه المصانع ، و يعتبر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة أمراً ضرورياً من أجل نجاح هذه الاستراتيجيات حيث أن نظام التكلفة المستهدفة يساهم في خفض التكلفة مع الحفاظ على مستويات الجودة في مصانع النسيج و الملابس ، و كذلك يساعد في بناء علاقات طويلة الأجل مع الموردين من أجل تلبية حاجات الزبائن ، و يساعد في زيادة القوة التنافسية للمصانع و الشركات المتحالفة معها (Brusch, 1994) ، لذا برزت الحاجة إلى دراسة مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس الفلسطينية من أجل خفض تكلفة الإنتاج ، و تطوير مركزها التنافسي أمام السلع المستوردة ، و زيادة ربحيتها.

1 . 3 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة طرق حساب التكلفة ، طرق التسعير ، و كذلك معرفة طرق خفض التكلفة التي تتبعها مصانع النسيج و الملابس العاملة في الضفة الغربية و قطاع غزة ، أما الأهداف الفرعية للدراسة فهي تتمثل في تحديد و ترتيب درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة مثل طرق التسعير ، و تحديد التكلفة ، و مراعاة ظروف المنافسة ، و توفر متطلبات الزبائن ، و مشاركة الموردين ، و التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج ، و الطرق التي تتبعها مصانع النسيج والملابس في فلسطين من أجل خفض التكلفة .

كما تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر كل من نوع الصناعة ، و عدد العمال ، و نظام التكاليف المستخدم ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و حجم رأس المال المستثمر على مدى توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين ، و تهدف إلى تحديد و ترتيب كل من دوافع و معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، وكذلك تطبيق هذا النظام ، و كذلك معرفة أثر كل من نوع القطاع الصناعي ، و عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و نظام التكلفة المستخدم ، و نسبة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و حجم رأس المال المستثمر على مدى خفض التكلفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين.

1 . 4 أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها قد تساهم في تطوير نظام تكاليف فعال بالنسبة لكل من المنتجين و سلسلة الموردين و ذلك من خلال معرفة درجة توفر المتطلبات الفنية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة مثل طرق تحديد السعر ، و طرق تحديد التكاليف ، و التنسيق بين مختلف الأقسام ، و إشراك الموردين ، و مراعاة متطلبات الزبائن ، و مدى مراعاة تكاليف دورة حياة المنتج في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين . و في ضوء النتائج التي ستتوصل إليها الدراسة سيتم تقديم التوصيات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بشكل سليم مما يساهم في زيادة القدرات التنافسية لهذه المصانع في كل من السوق المحلي و السوق الخارجي .

كما يتوقع أن تساهم هذه الدراسة في تحسين العلاقات بين المنتجين و سلسلة الموردين ، حيث انه من خلال التنسيق مع تجار التجزئة يمكن تحديد الأصناف و الأسعار و الكميات الحقيقية للمبيعات التي يرغب بها الزبائن في الشرائح التسويقية المختلفة ، و من خلال إيجاد علاقات تعاونية طويلة الأجل بين المنتجين و الموردين ، و إشراك الموردين في كل من تصميم المنتجات التي يرغب بها الزبائن ، و تحديد تكلفة المنتجات ، و كذلك إشراكهم في جهود خفض التكلفة سيتمكن المنتجون من إنتاج المنتجات بالأسعار و المواصفات و الكميات التي يرغب بها الزبائن و بالإضافة إلى ذلك سيتمكن المنتجون من تطبيق بعض الأدوات المساندة لنظام التكلفة المستهدفة مثل تحليل القيمة مما سيساعدهم في إلغاء أو خفض تكاليف الأنشطة التي لا تؤدي إلى إضافة القيمة بالنسبة للزبائن ، و ستساعد هذه الدراسة كل من الموردين و تجار التجزئة في توصيل المنتجات في الوقت المحدد و حسب المواصفات التي تناسب القطاع التسويقي

المستهدف مما سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية لكل من المنتجين و سلسلة الموردين ، في كل من السوق المحلي ، و الأسواق الخارجية .

1 . 5 منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الأبحاث و المراجع المنشورة و التي تتناول جوانب مختلفة لنظام التكلفة المستهدفة نظريا و تطبيقيا ، و كذلك تم إجراء بعض المقابلات الشخصية و الاتصالات الهاتفية مع مجموعة من أصحاب المصانع و ذوي العلاقة ، و كذلك تم توزيع استبانة على عينة مكونة من 186 مصنعا في كل من الضفة الغربية و قطاع غزة .

في هذه الدراسة سيتم التركيز على بعض العوامل المستقلة و تشمل كل من حجم رأس المال المستثمر ، و نوع الصناعة ، و عدد العاملين ، و نظام التكاليف المستخدم ، و عدد المنتجات التي يتم تطويرها سنويا ، أما المتغيرات التابعة فتشمل درجة خفض التكاليف ، و مدى توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة و هي (تحديد التكلفة بالاعتماد على السعر ، و ظروف المنافسة ، و مشاركة الموردين ، و مشاركة الأقسام ، و مشاركة العاملين ، و طرق خفض التكلفة) .

كما سيتم تحليل البيانات التي ستوفرها الاستبانة من خلال استخدام كل من الوسط الحسابي و الانحراف المعياري حيث سيتم ترتيب مدى توفر العوامل الفنية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة و الطرق التي تتبعها المصانع من أجل خفض التكلفة ، و دوافع التطبيق و معيقاته حسب الدلالة الإحصائية و ذلك من خلال استخدام اختبار (One Sample T-Test) حيث يستخدم هذا الاختبار بهدف اختبار الفرق بين المتوسط لمجموعة و قيمة ثابتة إذ تعبر قيمة (T) عن مستوى الدلالة الإحصائية بين المتوسطين ، كما سيتم استخدام اختبار المقارنة بين متوسطي مجموعتين مستقلتين (Independent Samples-T-test) من أجل تحديد فيما إذا كانت الفروقات حول درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة تعود إلى نوع القطاع الصناعي و الذي يتكون من مستويين هما النسيج و الملابس ذات دلالة إحصائية .

و سيتم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) (One-Way analysis for variance) من أجل تحديد فيما إذا كانت هناك فروقات في درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة تعود إلى كل من متغيرات حجم رأس المال المستثمر ، و عدد العاملين ، عدد

المنتجات المطورة سنويا ، و نظام التكاليف المستخدم حيث أن كل متغير من هذه المتغيرات المستقلة يتكون من ثلاث أو أربع مستويات ، و من خلال حساب قيمة (F) سيتم تحديد فيما إذا كانت الفروقات في المتوسطات معنوية أم لا عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، و عندما تكون الفروقات معنوية سيتم استخدام اختبار توكي (Tukey) من اجل تحديد المتوسطات التي تسببت في تلك الفروقات ، و كذلك معرفة مقدار تلك الفروقات .

و بالإضافة إلى ذلك سيتم استخدام اختبار تحليل الارتباط (معامل سيرمان) من اجل معرفة أي من المتغيرات المستقلة التي تتمثل في كل من حجم رأس المال المستثمر، و عدد العاملين ، عدد المنتجات المطورة سنويا ، و أكثر أهمية من الناحية الإحصائية في التأثير على خفض تكاليف الإنتاج في كل من مصانع النسيج و الملابس.

الفصل الثاني

الإطار النظري و الدراسات السابقة

2. 1 مقدمة

في هذا الفصل سيتم عرض مختصر لطرق حساب التكاليف التي تتبعها مصانع النسيج و الملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة و كذلك سيتم التطرق لنظام التكلفة على أساس النشاط ، ثم سيتم عرض مبادئ نظام التكلفة المستهدفة ، و كذلك مراحل إدارة هذا النظام و بعض الأدوات المساعدة مثل تحليل القيمة.

2. 2 واقع حساب التكلفة المستخدمة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين

إن المصانع في فلسطين تعاني من ضعف أنظمة التكاليف المستخدمة ، إذ أن هذه المصانع تركز على كلا من نظام الأوامر و نظام المراحل حيث أن نسبة استخدام كل من نظام الأوامر و المراحل تعتبر متقاربة ، كما أن 73 % من هذه المصانع تستخدم كمية الإنتاج كأساس من أجل تحميل التكاليف المشتركة (التحميلية) على المنتجات ، و بعض المصانع تستخدم تكاليف العمل المباشر أو ساعات العمل المباشر كأساس من أجل تحميل التكاليف المشتركة على المنتجات (عبد الكريم و الكخن ، 1997) .

2. 2. 1 التكاليف العادية (الوسطية) Average costing :

تعتبر هذه الطريقة من أبسط طرق حساب التكلفة ، حيث يتم من خلال هذه الطريقة حساب المتوسطات للوحدات من كل نوع من أنواع التكاليف في مراكز التكلفة ، فمثلا يتم حساب المتوسطات لتكاليف العمل و المواد الخام و غيرها من التكاليف ، ثم يتم جمع المتوسطات للأنواع المختلفة من أجل معرفة تكلفة المنتج ، و بالرغم من بساطة هذه الطريقة إلا أنها قد تؤدي إلى وجود تحريفات كبيرة في التكاليف لأنها تعتمد على بيانات غير مما يؤدي إلى تسعير المنتج بطريقة خاطئة .

2.2.2 التكاليف المباشرة (Direct Costing):

تصنف تكاليف الإنتاج إلى تكاليف مباشرة مثل تكلفة المواد المباشرة و العمل المباشر ، و هذه التكاليف يتم توزيعها بشكل مباشر على المنتجات التي استفادت منها ، و تكاليف غير مباشرة مثل التسهيلات و الاستهلاك و يتم تجميعها و من ثم تحميلها على المنتجات باستخدام أسس مختلفة مثل عدد الوحدات المنتجة أو عدد ساعات العمل المباشر .

3.2.2 طريقة القسمة البسيطة :

لحساب تكلفة الوحدة وفقاً لهذه الطريقة يتم جمع كل التكاليف التي تحدث في المصنع ، ثم يقسم مجموع التكاليف الكلية على عدد المنتجات التي تم إنتاجها خلال فترة معينة ، و تستخدم هذه الطريقة عند إنتاج منتجات متجانسة ، وفي بعض الأحيان و من اجل تحديد تكلفة الوحدة بشكل أكثر دقة يتم تقسيم التكاليف الكلية إلى تكاليف إنتاج و تكاليف إدارية و تكاليف بيع و توزيع ، و بعد ذلك يتم قسمة تكاليف الإنتاج على عدد الوحدات المنتجة فعلاً ، و يتم قسمة التكاليف الإدارية و تكاليف البيع و التوزيع على عدد المنتجات المباعة ، ثم تجمع تكلفة الإنتاج و تكلفة البيع و التكاليف الإدارية للوصول إلى التكلفة الكلية للوحدة ، و أخيراً يضاف هامش الربح من اجل تحديد سعر البيع ، و هذه الطريقة تؤدي إلى تحريفات كبيرة في تكلفة المنتج (شركة الغانم لحياكة الأقمشة ، المالكي للملابس ، مصنع أبو شرخ لخياطة الملابس ، المصنع الوطني للنسيج ، مشغل الأصدقاء للخياطة ، كانون ثاني 2004 م)

4.2.2 التكلفة على أساس النشاط (Activity-Based Costing):

شهدت المصانع الفلسطينية بعض التغييرات في أساليب الإنتاج و الإدارة ، ففي المجال الإداري تم استحداث بعض الأقسام الجديدة مثل التصميم و الهندسة و المحاسبة وغيرها ، أما بالنسبة للإنتاج فان غالبية المصانع في فلسطين قد أضافت خطوط إنتاج جديدة ، و بعض هذه المصانع تتجه نحو مكننة الإنتاج ، و هذا يؤدي إلى تزايد نسبة التكاليف الثابتة إلى تكاليف الإنتاج ، و بالتالي فان هناك إمكانية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في فلسطين و ذلك من اجل توفير بيانات دقيقة لاتخاذ قرارات التسعير و اختيار الميزج الأمثل للمنتجات و الزبائن ، و كذلك اختيار قنوات التوزيع المناسبة ، و ذلك خلال تحديث الأساليب الإدارية مثل الاعتماد على اللامركزية و مشاركة المستويات الدنيا في اتخاذ القرارات ، و التطبيق التدريجي لنظام

التكلفة على أساس النشاط حيث يجب أن يتم التخطيط لذلك بشكل سليم ، و إعادة هيكلة الشركات لزيادة التنسيق بين المستويات الإدارية و تحسين الإجراءات المستندية ، و تدريب العاملين و استخدام أنظمة التكاليف المحوسبة (عبد الكريم و الكخن ، 1997) .

وما يميز صناعة النسيج و الملابس في فلسطين أن عدد الأنشطة التي تقوم بها مصانع النسيج و الملابس يعتبر عدد محدودا إذ أن 54% من هذه المصانع تقوم بالخياطة فقط ، و 22 % تقوم بالخياطة و التجهيز ، و 16 % تقوم بالخياطة و القص و التجهيز ، أما نسبة المصانع التي تقوم بالتصميم بالإضافة إلى القص و الخياطة و التجهيز فلا تتعدى 8 % من مجموع المصانع (نصر ، 1997) ، و بالتالي يمكن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بسهولة .

بالرغم من أن نظام التكلفة على أساس النشاط يستخدم في المنشآت الكبيرة إلا انه يستخدم في مصانع النسيج و الملابس الصغيرة و المتوسطة ، و فيما يلي خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مصانع النسيج و الملابس :

أولا : تحديد مصادر التكلفة و تشمل الأجور و المواد الخام و التسهيلات .

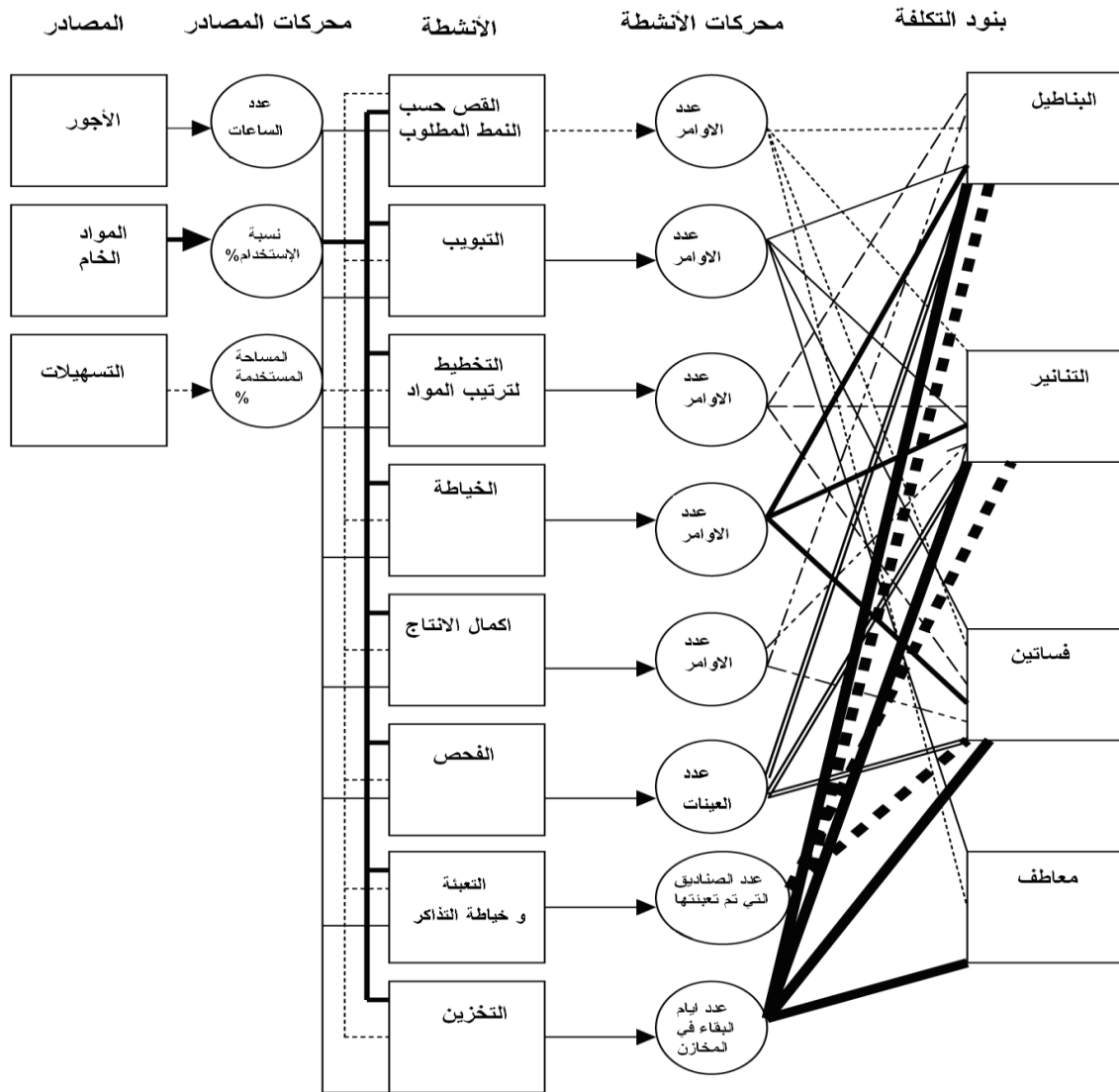
ثانيا : محركات المصادر (مجمع تكاليف الأنشطة) و هي الأسس التي سيتم بناء عليها توزيع مصادر التكلفة على الأنشطة ، فمثلا يتم توزيع تكاليف التسهيلات على الأنشطة على أساس نسبة المساحة المستخدمة لتأدية كل نشاط .

ثالثا: تحديد الأنشطة إذ يتم تجميع عدد معين من الأحداث المتشابهة ضمن محرك واحد للتكاليف فمثلاً تكلفة التجهيز و تكلفة تحريك المواد قد تجمعان ضمن محرك واحد ، أو قد يتم التقرير عنها باعتبار كل منها محرك منفرد .

رابعا : تحديد محركات الأنشطة و هي الأسس التي سيتم الاعتماد عليها من اجل توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي استفادت من هذه الأنشطة ، فمثلا تكاليف الفحص يمكن توزيعها على المنتجات بناء على عدد العينات التي تم فحصها.

خامسا : بنود التكلفة و هي المنتجات التي سيتم توزيع تكاليف عليها ، و يتم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب نسبة استفادة المنتجات من تلك الأنشطة ، للوصول إلى تكلفة إنتاج الوحدة المنتجة (Watanabe and Kaneda , 2004) .

و تستخدم بعض الأنشطة في تحديد التكلفة مثل أنشطة القص و إعداد النماذج و الخياطة و التخزين و التعبئة ، و غيرها من الأنشطة في مصانع الملابس التي تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط و الشكل رقم (2-1) يوضح ذلك .



شكل (2-1) نموذج لكيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مصانع الملابس
المصدر : (Hughes , 2005 p 17)

و يمكن أن يتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مصانع النسيج ، و من الأمثلة على محركات التكلفة التي يمكن استخدامها في مصانع النسيج عدد الخيوط الطولية ، و عدد الخيوط العرضية ، و كثافة خيوط النهاية ، و وزن النسيج ، و تركيبة النسيج ، و هيكلية النسيج و عدد الألوان (Camagro , Rabenasolo , Jolly-Desodt and Castelain , 2003) .

و تشمل مصادر التكلفة في سلسلة الموردين تكاليف الإنتاج مثل تكاليف المناولة و المعالجة، كما تشمل مصادر التكلفة كل من التموين الداخلي و الخارجي للمواد الخام و المواد الجاهزة ،

و كذلك تكاليف التسويق مثل خدمة الزبائن و تكاليف الطلبات و الإعلانات و التسويق و المبيعات.

و يتم تجميع تكاليف هذه المصادر ضمن مراكز التكلفة التي تتضمن جميع الأنشطة التي تؤدي إلى إنتاج المنتج مثل الفحص و التعبئة و الشحن ، يتم توزيع تكاليف مصادر التكلفة على مراكز التكلفة حيث توزع هذه التكاليف على الأنشطة باعتماد العديد من الأسس منها عدد الطلبات أقسام المشتريات و عدد مرات الاستقبال و عدد طلبات الزبائن و عدد مرات فحص العينات ، ومن ثم يتم توزيع تكاليف الأنشطة على بنود التكلفة التي تشمل كل من عدد الطلبات و الزبائن و كمية المبيعات ، و من خلال تحليل الأنشطة التي لا تضيف القيمة مثل وقت الانتظار و التجهيز و البضاعة تحت التشغيل و الفحص الزائد ، يمكن خفض الزمن اللازم لتأدية هذه الأنشطة ، و خفض التكلفة في سلسلة الموردين (Chanadra and Kumar , 2000).

يمكن أن يتم إلغاء أو تخفيض تكاليف التخزين من خلال توصيل المواد الكافية للإنتاج قبل موعد الإنتاج بوقت قصير ، إذ يقوم كل قسم إنتاج باستقبال المكونات اللازمة للإنتاج من الموردين ، و يستخدمها في إنتاج عدد الوحدات التي تكفي لتلبية احتياجات الزبائن ، يمكن تقليل وقت التجهيز و تقليل حجم المواد تحت التصنيع و التالف بحيث لا يظهر في الميزانية العمومية أي رصيد للبضاعة في المخازن (Bragg , 1996) .

و يلجأ العديد من أصحاب مصانع الملابس ذات الأحجام الصغيرة و المتوسطة في المملكة المتحدة إلى خفض التكاليف من خلال استيراد جزء من مستلزمات الإنتاج مثل المواد الخام و الإكسسوارات من دول شرق آسيا التي تنتج هذه المستلزمات بتكلفة منخفضة ، و في الوقت نفسه يقومون بشراء جزء من مستلزمات الإنتاج من الموردين المحليين بالرغم من ارتفاع ثمنها ، و ذلك من أجل الموازنة بين خفض التكاليف من جهة و تلبية طلبات الزبائن بشكل سريع و منتظم من الجهة الأخرى (Bruce , Daly and Towers , 2004) .

2 . 3 تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في صناعة النسيج و الملابس

إن ما يميز نظام التكلفة المستهدفة هو إمكانية تطبيقه في مختلف القطاعات الصناعية كما أن نسبة مصانع النسيج و الملابس التي تطبق هذا النظام التكلفة عالية في مختلف دول العالم فمثلا في السويد تبلغ نسبة مصانع الملابس التي تطبق هذا النظام 100% (Kwah , 2004) .

و يعود تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس للأسباب الآتية.

١. يعتبر نظام التكلفة المستهدفة ملائماً بدرجة كبيرة للصناعات التي تتطلب تغييرات متكررة ، و المنتجات ذات دورة الحياة القصيرة (Gange and Discaza ,1995) .
٢. في أغلب الأحيان يطبق نظام التكلفة المستهدفة على المنتجات الجديدة التي تعتبر منتجات معدلة عن المنتجات الحالية أو المنتجات السابقة (Cooper and Chew , 1996) .

و هذا الأمر ينطبق على صناعة النسيج و الملابس إذ أن المنتجات الجديدة تكون في العادة منتجات مشابهة للمنتجات الحالية مع وجود تعديلات في المواصفات و التصميم ، و تمتاز بقصر دورة حياة المنتجات (Sinha , 2002) .

2. 4 مبادئ نظام التكلفة المستهدفة

يتميز نظام التكلفة بستة مبادئ و فيما يلي عرض موجز لهذه المبادئ :

أولاً : التكاليف تتحدد بالاعتماد على السعر ، إذ يتحدد السعر من خلال السوق ، أما هامش الربح فيتحدد بناء على الاحتياجات المالية للمنشأة و بتعدد التكلفة من خلال طرح الربح من السعر ثانياً : التركيز على الزبائن ، يشكل تصميم منتجات تلبي احتياجات الزبائن عاملاً حاسماً في نجاح هذا النظام ، و لذلك يجب فهم احتياجات الزبائن بشكل دقيق ، كما يجب أن لا يتم تحقيق التكلفة بالتضحية بالخصائص التي يطلبها الزبائن (Souissi and Ito , 2004) .

ثالثاً: التركيز على التصميم ، يركز على مرحلة تصميم المنتج ، و ذلك لإزالة لتعديل خصائص المنتج ذات التكاليف التي لا تناسب قطاع السوق المستهدف

رابعاً : انخراط مختلف الأقسام ، إذ تشترك كل الأقسام مثل التصميم و الإنتاج و محاسبة التكاليف و التسويق و المبيعات و المشتريات في جهود خفض التكلفة

خامساً : استشراف دورة حياة المنتج ، و ذلك بالتركيز على خفض تكاليف دورة حياة المنتج مثل تكاليف التشغيل و الصيانة و الإلتلاف ، (Ansari and Bell ,1997) .

سادساً : انخراط سلسلة القيمة ، حيث يشترك الموردون و الوكلاء و مزودي الخدمات في جهود خفض التكلفة و ذلك بإيجاد علاقة تعاونية طويلة الأجل و كذلك تقاسم الأرباح بطريقة عادلة و تحديد مجالات خفض التكلفة من خلال تقديم مقترحات حول طرق تصميم و إنتاج المنتجات (Nicolini , Tomkins , Holti, Oldman And Smalley, 2000 ; Banham , 2000) .

و بالإضافة لهذه المبادئ يجب أن تتوفر مجموعة من العوامل من اجل نجاح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و من هذه العوامل دعم الإدارة ، و التدريب و القيادة ، و تحليل القيمة و القيمة ، تحليل محركات التكلفة ، و مقارنة الأداء و غيرها (Swenson , Buttross and Kim , 2005) .

2 . 5 نقاط الضعف في نظام التكلفة المستهدفة

- بالرغم من مزايا هذا النظام للمنشآت التي تطبقه إلا أن هناك نقاط ضعف في و منها :
- 1 . يسبب في بعض الأحيان ضغطاً على العاملين ، فزيادة ضغط الوقت يني وقت تطوير المنتج ، مع عدم تحقيق الخفض المطلوب في التكاليف (Kato and Yoshida , 1998) .
 - 2 . عدم تحقيق خفض للتكلفة في بعض الدول بسبب عوامل ثقافية ففي اليابان يتم إدارة المخاطر بشكل جماعي أما الغرب فيعتمد على الإدارة الفردية للمخاطر (Lorino , 2002)
 - 3 . عدم الدقة في التنبؤات طويلة الأجل في ظل ظروف عدم التأكد ، فلا يمكن تحديد السعر أو التكلفة أو حجم المبيعات المستقبلية بشكل دقيق . (Bayou and Reinstein , 1998) .
 - 4 . تعتبر معادلة احتساب التكلفة معادلة خطية ، و في بعض الأحيان قد لا تكون العلاقة بين السعر و التكلفة و الربح خطية حيث أن هناك بعض المتغيرات التي قد تؤثر على التكلفة مما قد يؤثر على قدرة المصانع على تحقيق أفضل النتائج (Ewert and Ernt , 1999) .

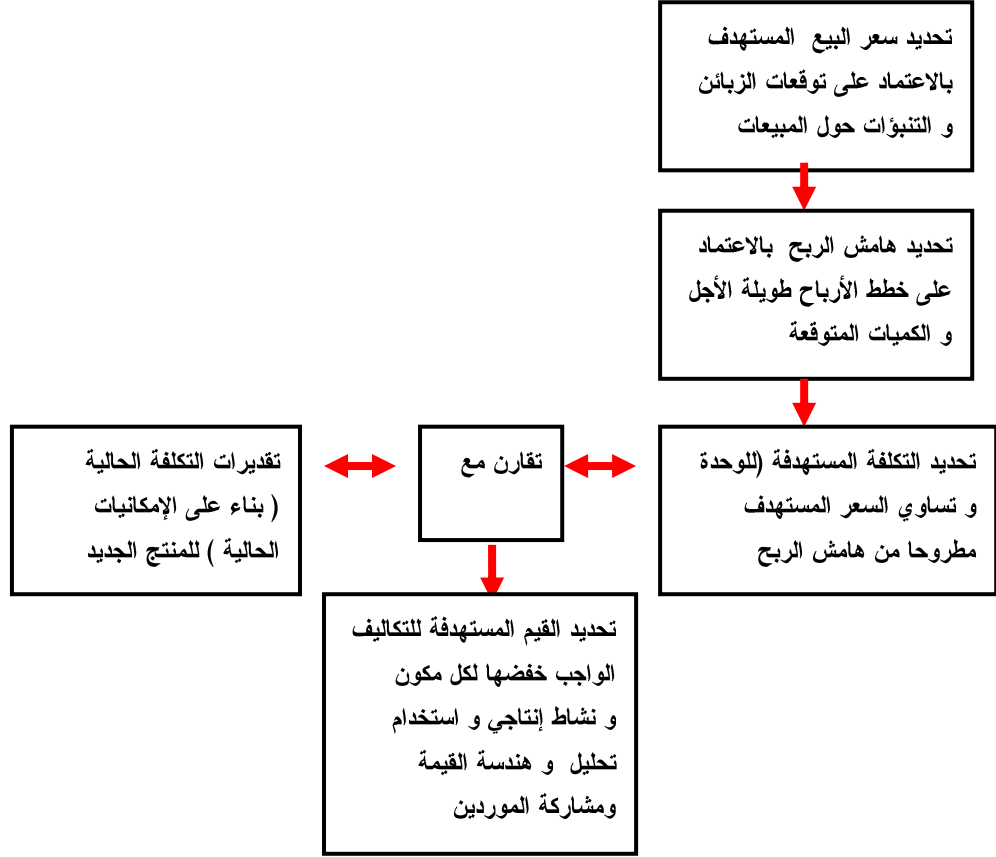
2 . 6 دور الإدارة في نظام التكلفة المستهدفة :

تشارك الإدارة في تبني هذا النظام كنظام استراتيجي ، و التدريب و توفير قواعد البيانات ، و المراجعة المستمرة للعلاقات مع الموردين و سياسات و الإنتاج و العمل على تلبية احتياجات السوق و المنشأة (Helms , Etkin, Baxter, and Gordon , 2005) .

و في اليابان يقوم المدراء بالاتفاق على خطط الأرباح متوسطة الأجل ، حيث تشترك جميع المستويات في تحديد الأرباح ، و كذلك تعمل على تحقيق مستويات الأرباح المستهدفة ، و يشارك المدراء بشكل فعال في وضع الموازنات ، و حضور الاجتماعات و مناقشة الخطط ، و كذلك يتم تحديد دور كل مدير في تحقيق تلك الخطط (Kato , Boer and Chow,1995).

2 . 7 مراحل إدارة نظام التكلفة المستهدفة

تتم إدارة التكلفة المستهدفة على مرحلتين هما مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة و مرحلة تحقيق التكلفة و الشكل رقم (2-2) يوضح مراحل إدارة التكلفة المستهدفة .



الشكل رقم (2-2) مراحل إدارة التكلفة المستهدفة

المصدر: (Financial and Management Accounting committee , 1999)

2 . 7 . 1 تحديد التكلفة المستهدفة :

2 . 7 . 1 . 1 أبحاث السوق و تحديد الشرائح و المستهدفة (Niche Marketing) :

تشكل أبحاث السوق إحدى أهم قواعد نظام التكلفة المستهدفة ، و تهدف إلى تحدي د طبيعة احتياجات السوق و مفهوم المنتج بدقة ، و الكميات المتوقع بيعها ، و التأكد من أنه سيغطي التكاليف و مستويات الأرباح المستهدفة خلال دورة حياته (Pierce , 2002) .

و يتم تقسيم السوق إلى قطاعات جغرافية أو حسب الزبائن ، و تحديد عدد الوحدات التي يتوقع بيعها و حجم الإيرادات المتوقعة لكل قطاع ، و الأهمية النسبية لكل وظيفة من وظائف المنتج المطلوبة لكل قطاع من أجل تعديلي أو إلغاء الوظائف التي لا تتناسب أهميتها النسبية بالنسبة للزبائن مع تكلفة هذه الوظائف (yoshikawa , Innes and Mitchell , 1995)

و يتم التركيز على شرائح تسويقية و هي عبارة عن مجموعة صغيرة من الزبائن الذين يتشابهون في الخصائص أو الحاجات و هذا يناسب المشاريع الصغيرة ، كما أن المشاريع الكبيرة تركز على الشرائح التسويقية من أجل البقاء (Dalgic and Leeuw , 1994).

و يمكن أن تستخدم الشرائح التسويقية في مصانع النسيج و الملابس كإستراتيجية عالمية للمنافسة من خلال طريقتين أولهما إستراتيجية السوق أولا (Pull Marketing) أي تحديد السوق و من ثم تطوير منتج يناسب هذا السوق، و يتم استخدامها من قبل المنشآت المساندة و منشآت الخياطة لقربها من السوق و قدرتها على مراقبة اتجاهات و أذواق المستهلكين ، لذلك يقوم هذا القطاع بتحديد القطاع التسويقي المستهدف من خلال أبحاث السوق قبل تطوير المنتج، و ثانيهما إستراتيجية المنتج أولا (Push Marketing) أي تطوير منتج و البحث عن السوق ، و ذلك في منشآت (صنع الخيوط ، غزل الخيوط ، و إنتاج القماش) التي تستثمر رأس المال في البحث و التطوير و التكنولوجيا (Parish , Cassill and Jones , 2004).

2. 1 . 7 . 2 تطوير مفهوم المنتج :

يختلف مفهوم المنتج باختلاف طبيعة السوق فمفهوم المنتج في سوق جديد يختلف عن المنتج الذي يتم تطويره لجذب زبائن جدد في السوق الحالي لذلك يتم تحديد السوق المستهدف في مرحلة التخطيط للمنتج من أجل تحديد مفهوم المنتج ، و تحديد الخصائص التي يرغب بها الزبائن في كل قطاع على حده (Padhyh , 1999) .

و يمكن تقسيم وظائف (خصائص) المنتج إلى ثلاثة أقسام :

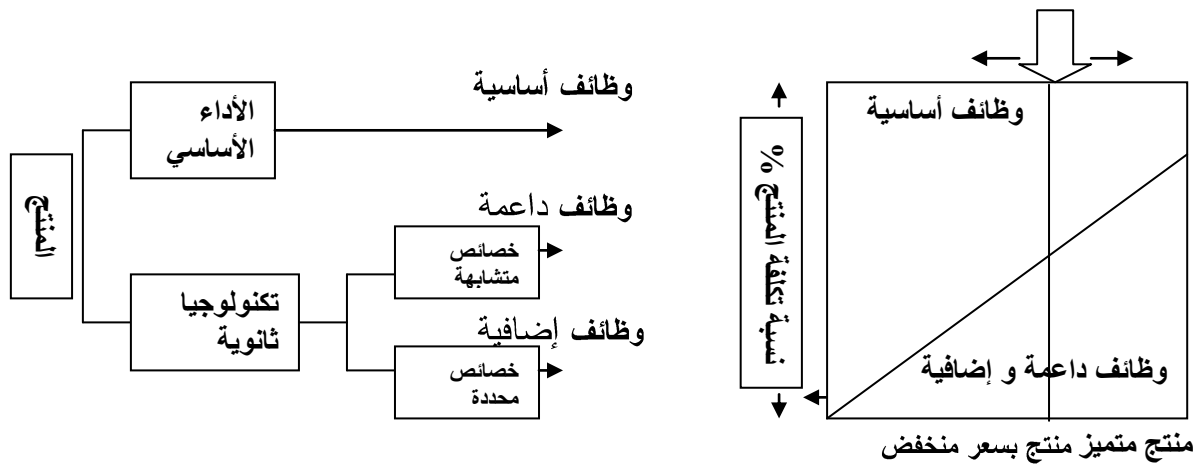
١. الوظائف المتوقعة (Expected functions) و هذه الوظائف يطلبها الزبائن في مختلف قطاعات السوق ، وهم على استعداد لدفع ثمنها ، و لا يمكن إلغاؤها أو تعديلها .

٢. الوظائف المكملة (Linear functions) و هي وظائف إضافية داعمة للوظائف الأساسية و ليس كل الزبائن على استعداد لدفع ثمنها ، و يمكن تعديلها أو إلغاؤها .
٣. الوظائف المميزة (Delighter functions) و هي خصائص يطلبها قطاع صغير من السوق مقابل دفع أسعار قياسية للحصول عليها (Redfern and Davey , 2003).

و بمعرفة مستويات الوظائف المتوقعة للمنتج ، و تقسيمها لوظائف أساسية و ثانوية يصمم المنتج مع التركيز على الوظائف الأساسية للمنتج ، لان الوظائف الثانوية لا تكون مطلوبة لقطاع كبير من الزبائن ، فإذا تم دمج الوظائف الأساسية و الثانوية ف إن الزبائن الذين لا يرغبون في الوظائف الثانوية يجبرون على دفع ثمنها ، أو التحول للمنتجات المنافسة ، لذلك تحدد المنشأة التكلفة المستهدفة بناء على الوظائف الأساسية و تعمل على تحقيقها للوظائف الأساسية لأنها تشكل الجزء الأعظم من مبيعات المنشأة (Clifton ,Bird , Albano and Townsend. 2004) .

و يتميز المنتج عن المنتجات الأخرى المنافسة من خلال إضافة وظائف ثانوية من أجل جذب الزبائن ، و يعتمد ذلك على مفهوم المنتج ، فعند تحديد التكلفة المستهدفة بالاعتماد على الوظائف الأساسية تكون النتيجة منتج بسعر منخفض ، أما إذا تم دمج وظائف داعمة مع الوظائف الأساسية فإنه يتم إنتاج منتج ذي جودة عالية و بسعر مرتفع و يعتمد ذلك على عدد الخصائص الثانوية في المنتج (Takubo ,1998) .

و يمثل الشكل رقم (2-3) العلاقة بين وظائف المنتج و تكلفته هذا الموقع يعتمد على هدف الخطة



الشكل رقم (2-3) العلاقة بين وظائف المنتج و تكلفته
المصدر (Takubo , 1998 .p 395)

و يمكن إن يتمايز المنتج عن غيره من المنتجات بالرغم من التطابق في كل من السعر و الجودة بتسريع الوقت اللازم لتطوير الخصائص الجديدة ، أو من خلال إشباع رغبات الزبائن عن طريق إنتاج أصناف مختلفة من المنتج بحيث تتشابه في الخصائص الأساسية و تختلف في الوظائف الثانوية ، فمثلا أنتجت شركة Olympus كاميرا بعدسة تزويم 200 ملم دون فلاش ، و كاميرا تزويم 150 ملم مع فلاش ، و باعتها بنفس السعر (cooper , 1996) .

و من خلال التركيز على شريحة تسويقية معينة ، و استخدام إستراتيجية التمايز فان المنتج سيتمكن من تلبية حاجات تلك الشريحة بكفاءة و فاعلية أكثر من المنافسين الذين يركزون على قطاعات واسعة من السوق ، و هذا سيؤدي إلى زيادة ولاء الزبائن ، و زيادة هامش الربح ، مما قد يقلل من حاجة المنتج لخفض التكلفة ، حيث أنه قد يتم تلبية حاجات السوق من خلال طرح منتجات عالية الجودة و بأسعار مرتفعة (Porter , 1998) .

2. 7 . 1 . 3 تحديد السعر المستهدف :

توازن قرارات التسعير المثلى بين تحقيق الأرباح و الطلب على الوحدات المنتجة ، و يمكن تحديد السعر بالاعتماد على السوق بشرط تغطية التكاليف على المدى الطويل ، أو بالاعتماد على التكاليف بشرط توفر تفاعل المنافسين و الزبائن (Hilton , 2002) .

و يتم تحديد السعر الفعلي في نظام التكلفة المستهدفة في مرحلة التخطيط للمنتج بالاعتماد على قوى السوق و ذلك بعد تحديد المواصفات المطلوبة في المنتج الجديد ، و يتحدد السعر بطريقة واقعية و دقيقة في المنشآت التي تطبق هذا النظام (Cooper , 1994) .

و يمكن تسعير المنتجات حسب الوظائف حيث يتم طرح أو إضافة قيمة الوظائف الجديدة للمنتج فعندما يطرح المنتج بخصائص جديدة يتحدد السعر بالاعتماد على هذه الخصائص ، و خصوصاً إذا كانت هذه المواصفات غير متوفرة في منتجات المنافسين (Cooper . 1994 b) .

وقد يتحدد السعر بالاعتماد على أسعار السلع المنافسة ، إذ يشكل سعر البيع للمنتجات الحالية أو مستويات أسعار السلع المنافسة نقطة مثالية لتحديد التكلفة المستهدفة ، مع عدم تحديد سعر أعلى من أسعار المنافسين أو أسعار المنتجات الحالية إلا إذا قدم المنتج الجديد قيمة أعلى من المنتجات الحالية (Drury , 1996) .

2. 7 . 1 . 4 تحديد الربح المستهدف :

في نظام التكلفة المستهدفة يجب أن يتماشى الربح مع الخطط الإستراتيجية للأرباح ، أي أن الربح يجب أن يعكس إستراتيجية الإدارة لمدة من ثلاث إلى خمس سنوات قادمة ، و يجب أن يتم تحديد الربح المستهدف الذي سيحققه كل منتج على حده خلال دورة حياته ، من خلال تحديد كمية المبيعات المستقبلية المتوقعة لكل منتج على حده (Omar , 1997) .

يمكن تحديد الربح المستهدف باستخدام العائد على المبيعات ، أو العائد على الأصول في المنشأة أو الصناعة أو بالاعتماد على سلوك و مستويات الأرباح الحالية يمكن التنبؤ بمستوى و اتجاه الأرباح في المستقبل . (Cooper a ,1994; Leahy ,1999)

2. 7 . 1 . 5 تحديد التكلفة المستهدفة :

يُطرح الربح من السعر و القيمة الناتجة تسمى التكلفة المستهدفة (المسموح بها) و هي التكلفة التي تمكن المنشأة من تلبية القيود التي يفرضها تسعير المنتج بالاعتماد على السوق من جهة و تحقيق العائد المستهدف للمساهمين (player ,1997)

و يمكن أن يتم تحديد التكلفة المستهدفة بطريقتين الجمع و طريقة الطرح ، ففي طريقة الجمع تشترك أقسام المشتريات و التصميم في تحدي التكلفة للأجزاء التي يتم شراؤها من الموردين الخارجيين، و تكاليف التصميم للأجزاء المحلية ، و ذلك من خلال جمع تكلفة المنتجات الحالية مع التكلفة المستهدفة للخصائص الجديدة (Fisher , 1995) .

أما في طريقة الطرح (التخطيط للربح) فتحتسب التكلفة المستهدفة من خلال طرح هامش الربح من السعر المستهدف و تعتمد هذه الطريقة على المعلومات التي يتم جمعها عن السوق في تحديد التكلفة و تركز بشكل أكبر على أقسام التسويق و المحاسبة و المالية ، و هي الأكثر تطبيقاً خصوصاً عندما يكون عدد الوحدات و الموديلات المنتجة قليلاً (Tanka ,and Noda .1994) .

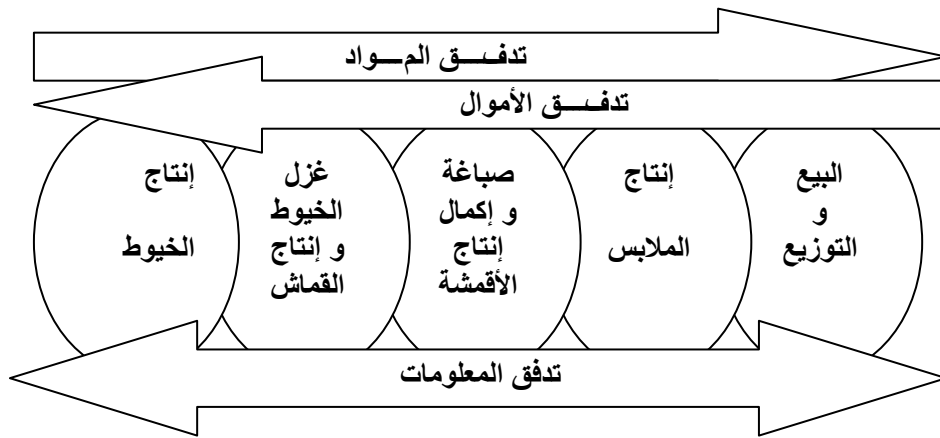
2.7.2 مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة :

في هذه المرحلة يتم مقارنة التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة مع تكلفة الإنتاج بالاعتماد على الإمكانيات المتوفرة لدى المنشأة ، و عندما تكون التكلفة المستهدفة اقل ، يجب العمل على خفض التكلفة انسجاما مع القاعدة الأساسية (يجب أن لا تزيد تكلفة الإنتاج عن التكلفة المستهدفة) ، أي انه يجب أن لا يتم إنتاج المنتج الذي تزيد التكلفة الفعلية اللازمة لإنتاجه عن التكلفة المستهدفة لهذا المنتج ، إذ يجب أن تكون التكلفة المستهدفة لأي منتج اقل أو تساوي التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج (Cooper and Slugmalder , 1999) .

1.2.7.2 إشراك سلسلة الموردين في جهود خفض التكلفة :

إن مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة تتطلب من المصانع أن تحدد التكاليف التي تكون على استعداد لدفعها للموردين من أجل الحصول على المكونات اللازمة للإنتاج ، كما تتطلب من الموردين البحث عن سبل لإنتاج المكونات بأقل تكاليف (Ellram , 2002)

تتكون سلسلة الموردين من ثلاثة عناصر رئيسية هي الموردين و المنتجين و الزبائن ، بالإضافة إلى الموزعين و تجار التجزئة و مقدمي الخدمات حيث تتدفق السلع من جانب الموردين (العرض) باتجاه المستهلك النهائي (الطلب) ، بينما تتدفق الأموال و المعلومات في الاتجاه المعاكس (Lockamy. , and Smith pp 210-218) ، و الشكل رقم (2-4) يوضح تدفق الأموال و المعلومات و المواد في سلسلة الموردين



الشكل رقم (2-4) سلسلة الموردين المثالية لمصانع الملابس (Seuring , 2001)

و في نظام التكلفة المستهدفة تتعاون عناصر سلسلة القيمة من أجل إنتاج و توصيل المنتج الذي يلبي حاجات المستهلك النهائي ، و يجب تبادل المعلومات بين المنتج و تجار التجزئة حول مستويات المبيعات و حجم الطلبات لتمكين المنتج من إنتاج و شحن المنتجات التي تلبي الطلب الحقيقي (Smith and Lockamy , 2000)

إن العلاقات بين سلسلة الموردين في مصانع النسيج التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة تصمم من خلال المشاركة في الأرباح بين الموردين و المنتجين ، و الالتزام بشراء كميات محددة إذا تم احترام السعر المستهدف ، و دون نظام حوافز فان الموردين لن ينتجوا الكميات المطلوبة و قد يتحولوا لمنتجين على استعداد لدفع أسعار أعلى (Goldbach , 2000) .

2.7.2 . استخدام تحليل القيمة (Value analysis) :

يعرف تحليل القيمة بأنه " جهد منظم و موجه لتحليل وظائف السلع و الخدمات بهدف تحقيق الوظائف الضرورية بأقل تكلفة كلية بالتزامن مع تحقيق الوظائف الضرورية " و تحليل القيمة يهدف إلى ربط الأهمية النسبية التي يوليها الزبائن لكل وظيفة من وظائف المنتج و تكلفة القطع التي تساهم في إنتاج هذه الوظيفة ، من أجل تعظيم قيمة الوظائف التي يؤديها المنتج بالمقارنة مع تكلفة ذلك المنتج (Nagoya , 1999).

و تحسب القيمة من خلال قسمة الأهمية النسبية للوظيفة على نسبة تكاليف هذه الوظيفة من التكاليف الكلية كما يلي :

$$\text{القيمة} = \frac{\text{الأهمية النسبية للوظيفة}}{\text{نسبة تكاليف هذه الوظيفة}}$$

و يعتبر تحليل القيمة أهم أدوات التكلفة المستهدفة و خصوصاً عندما تكون تكاليف المواد المباشرة و تكاليف العمل المباشر هي أساس نجاح المنتج الجديد و ذلك بخفض تكاليف الأنشطة و كلما قلت قيمة الوظيفة بالنسبة للزبائن يمكن تعديلها أو إلغاؤها (Nagasawa , 1997).

إن تحليل القيمة يهدف إلى خفض التكاليف مع الحفاظ على تلبية حاجات الزبائن من خلال التقييم المنتظم و تحسين تصميم التكاليف عن طريق إجراء تعديلات على مواصفات المواد ، أو من خلال إجراء تعديلات على طرق الإنتاج (McNair , Polutnik and Silvi , 2001)

و عند إجراء تحليل القيمة في المنشأة يجب أن يتم تحديد التكاليف التي تؤدي إلى زيادة القيمة مثل تكاليف التصميم ، و التجميع ، الأدوات، و الآلات ، و كذلك يجب تحديد التكاليف التي لا

تضيف القيمة مثل تكاليف إعادة التصنيع ، و التالف ، و الاستهلاك ، و بالإضافة إلى ذلك تحديد تكاليف الفحص و حركة المواد الخام و تكاليف الطلب (Nagoya , 1998) .

2 . 7 . 2 تطوير جودة الوظائف (Quality Function Deployment) :

يعرف نظام تطوير جودة الوظائف بأنه " جهد منظم يركز على تنسيق في المنظمة من أجل أولاً تصميم ، و من ثم إنتاج و تسويق المنتجات التي يرغب الزبائن في شرائها ، و يشترونها بشكل متكرر " (Hauser and Clausing 1988) .

و يركز نظام تطوير جودة الوظائف على الزبائن لتجنب فشل المنتجات في السوق من خلال دراسة السوق و تحديد مؤشرات الأسعار و الوظائف و الجودة ، و يساعد هذا النظام عند دمجه مع التكلفة المستهدفة في تحديد المكونات ذات التكلفة العالية و التي تكون قيمتها بالنسبة للزبائن قليلة (Hales and Staley , 1995 p 18) .

و يتم ذلك من خلال ربط حاجات الزبائن بتكلفة المكونات اللازمة لإنتاج هذه الوظائف عن طريق إعداد مصفوفة تسمى بيت الجودة (House of Quality) ، كما تؤدي إلى خفض حالات إعادة العمل و التالف مما يؤدي إلى خفض التكلفة ، و يساهم هذا النظام في خفض حالات فشل المنتج أو الخدمة في السوق (Ganhinathan , Ravswran and Suthakar ,2004) .

و عندما تكون درجة ارتباط الوظيفة بالمكون عالية جدا تعطى القيمة (9) ، و عندما تكون درجة ارتباط الوظيفة بالمكون متوسطة تعطى القيمة (3) ، و عندما تكون درجة ارتباط الوظيفة بالمكون قليلة تعطى الرقم (1) (Booth , 1995) .

و يمكن تطبيق هذا النظام في مصانع الملابس و النسيج حيث تم جمعت شركة (San Ano) بيانات حول الخصائص التي يرغب بها الزبائن في منشفة ، و قد كانت هذه الخصائص مرتبة تنازليا سهولة التجفيف 28% و قوة التحمل 22% و طول فترة الاستخدام 22% و كبر الحجم 17% و المظهر 11% ، و من خلال تحديد ستة بدائل من المواد التي يمكن استخدامها في الإنتاج ، تم اختيار أفضل البدائل التي تلبي رغبات الزبائن في عملية الإنتاج (Hergeth ,2002) .

2. 10 الأنظمة الداعمة لنظام التكلفة المستهدفة

يمكن أن تلجأ المنشأة التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة إلى العديد و منها :

2. 8 . 1 الأنظمة الداعمة لنظام التكلفة المستهدفة في مرحلة تحديد التكلفة المستهدفة :

- و هذه الأنظمة تساعد في تحديد السعر المستهدف و التكلفة المستهدفة ومنها ما يلي :
1. أنظمة داعمة لتسعير المنتجات و تسهيل عملية ربط الوظائف بالأسعار ، و القيام بالتنبؤات المالية ، و المحاكاة (ماذا لو ، تحليل الحساسية ، أفضل و أسوأ سيناريو)
 2. أنظمة داعمة لحساب التكلفة المستهدفة ، و تقوم بتحديد الربح المستهدف و التكلفة المستهدفة لكل منتج على حده ، و كذلك تساعد في تحديد مزيج إنتاجي ملائم
 3. أنظمة داعمة أخرى مثل الرسم الهندسي ، و التصميم و الهندسة باستخدام الحاسوب ، و تستخدم في رسم و بناء أشكال متعددة للمنتج (Kato ,1993)

2. 8. 2 الأنظمة الداعمة لنظام التكلفة المستهدفة في مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة :

يعتبر نظام التطوير و التحسين المستمر نظاماً مكملاً لنظام التكلفة المستهدفة ، حيث يدعم أنشطة تخفيض التكلفة في مرحلة الإنتاج و ذلك بخفض التكاليف تدريجياً و بمستويات منخفضة ، من خلال تحسين أداء العمال، والعمل على خفض مسببات التالف و الفائض و الإنحرافات في مرحلة الإنتاج (Williamson , 1997 ; Modarress , Ansari and Lockwood .2005) .

و يستخدم نظام التو و اللحظة من أجل خفض كميات البضاعة في المخازن من خلال التركيز على طلب كميات محدودة من المواد الخام و بشكل متكرر ، و يمكن خفض التكلفة باستخدام هذا النظام من خلال التفاوض مع الموردين على خفض التكلفة ، و كذلك خفض كمية المواد تحت التشغيل و عدم تعطيل الإنتاج ، و التخطيط السليم لعمليات الإنتاج (Wild , 1997) .

2. 9 الإجراءات المتبعة عندما لا يتم تحقيق التكلفة المستهدفة

عند عدم قدرة المنشأة على تحقيق التكلفة المستهدفة قد تلجأ للعديد من الخيارات ومنها :

1. إنتاج المنتج و الاعتماد على أنشطة التطوير المستمر من أجل خفض التكلفة

٢. الإبقاء على التكلفة المستهدفة و إلغاء بعض الوظائف التي لا تؤثر على سعر البيع
٣. تأجيل إنتاج المنتج و ذلك عندما لا يؤثر تأجيل طرح المنتج على أرباح الشركة
٤. زيادة قيمة التكلفة المستهدفة و ذلك فقط من أجل تحقيق أهداف إستراتيجية
٥. عدم طرح المنتج و يجب أن يكون أخر الخيارات أمام المنشأة (Ansari and Bell1997)

2 . 10 نماذج تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

هناك نموذجان لتطبيق التكلفة المستهدفة هما نموذج التطبيق التدريجي Incremental model أي أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يكون على عدة مراحل ، مما يمكن الإدارة من تقييم أداء هذا النظام و مدى الفائدة من الاستثمار فيه و العمل على تلافي المشاكل من خلال زيادة الوعي بضرورة و كيفية تطبيقه ، و نموذج التطبيق الشامل Mega model أي تطبيق النظام دفعة واحدة و تبنيه كإستراتيجية طويلة الأجل ، و ذلك بتعديل شامل لنظام إدارة التكاليف ، إلا أنه يحتاج إلى وقت أطول للحكم على إمكانية نجاح تطبيقه ، و يفضل تطبيق هذا النموذج في المنشآت التي لا تتبع إجراءات بيروقراطية (Leahy. 1998)

2. 11 استعراض الدراسات السابقة

2. 11 . 1 مقدمة :

بالرغم من استخدام نظام التكلفة المستهدفة في اليابان منذ أكثر من 40 سنة إلا أنه لم يتم دراستها أو الاهتمام بها في بقية دول العالم إلا في العقد أواخر العقد الأخير من القرن العشرين حيث أن غالبية الأبحاث المنشورة باللغة الانجليزية هي دراسات قام بها باحثون يابانيون ، و القليل منها قام بها باحثون في أمريكا و السويد و بعض الدول الأخرى ، أما بالنسبة للأبحاث العربية فهي ربما تكون غير متوفرة أو قليلة جدا لذلك فان جميع الدراسات التي سيتم استعراضها هي دراسات منشورة باللغة الانجليزية ، و هذه الدراسات في مجملها تبحث في مدى توفر المبادئ الأساسية اللازمة لتطبيق هذا النظام و فيما يلي استعراض لأهم هذه الدراسات .

دراسة (Alder , 2004)

تناولت هذه الدراسة إنتاجية كل من العمل و رأس المال و الإنتاجية الكلية في مصانع النسيج و الملابس و الصناعات الأخرى في ألمانيا ، حيث أظهرت الدراسة تدني الإنتاجية الكلية في صناعة الملابس بالمقارنة مع الصناعات التحويلية الأخرى ، و أظهرت الدراسة أن إنتاجية كل من رأس المال و العمل كانتا اقل من الصناعات التحويلية ، كما كانت مستويات إنتاجية العمل و رأس المال في صناعة النسيج قريبة من مستويات إنتاجية العمل و رأس المال في الصناعات التحويلية الأخرى ، و السبب في تدني إنتاجية رأس المال في صناعة الملابس يعود إلى تحول جزء من الصناعة إلى الخارج و كذلك استخدام الآلات ذات التكنولوجيا المتوسطة في الإنتاج مما يشير إلى أن التكنولوجيا المتطورة تساهم في زيادة الإنتاجية في مصانع النسيج و الملابس .

دراسة (Swanson and Ansari 2003)

هدفت هذه الدراسة لتحديد أفضل ممارسات مصانع الولايات المتحدة في مجال التكلفة المستهدفة تم توزيع إستبانات على مختلف أنواع المصانع الأمريكية و قد بينت الدراسة أن هناك ستة مبادئ هي :

١. الاعتماد على أسعار السوق في تحديد تكلفة المنتج الجديد .

٢. التركيز على الزبائن يجب أن تؤخذ احتياجات الزبائن من الجودة و الوظائف عند الإنتاج بشرط أن تكون قيمة هذه الأمور بالنسبة للزبائن أعلى من تكلفتها .
٣. تركيز المهندسين على تصميم المنتج بتكلفة اقل ، و إجراء أي تعديل قبل الإنتاج .
٤. المشاركة المقطعية في اتخاذ القرارات و التنسيق بين جميع الأقسام .
٥. مشاركة سلسلة القيمة من موردين و موزعين و مقدمي الخدمات و الزبائن
٦. الدراية بتكلفة دورة حياة المنتج لكل من المنتج و المستهلك . و قد أوصى الباحثان بضرورة أن يتم التركيز على احتياجات الزبائن و أن يتم التنسيق الكامل بين الأقسام و كذلك إشراك سلسلة القيمة (الموردين) في تحقيق التكلفة المستهدفة

دراسة (Dekker and Smidit , 2003)

تناولت هذه الدراسة مدى و دوافع تطبيق التكلفة المستهدفة (البدء بتحديد سعر السوق للمنتج و بعد ذلك تحديد تكلفة الإنتاج) في المصانع الألمانية، من خلال دراسة أثر كل من نوع الصناعة ، شدة المنافسة ، ظروف عدم التأكد ، التنسيق بين الأقسام ، و قد وجد الباحثان بعد توزيع استبانته على 175 مصنعاً ألمانيا مدرجة في السوق المالي أن 59 % منها تستخدم التكلفة المستهدفة ، و أن 100 % من مصانع النسيج تستخدم طرق مشابهة للتكلفة المستهدفة ، أما أسباب عدم التطبيق فكانت عدم إمكانية التطبيق و عدم المعرفة بهذه الطريقة ، و كان من أسباب التطبيق شدة المنافسة و ظروف عدم التأكد ، و كانت نتائج التطبيق مرتبة حسب أهميتها ، خفض التكلفة ، طرح المنتجات في الوقت المناسب ، تلبية حاجات الزبائن ، و مراقبة الجودة ، زيادة التنسيق بين الأقسام مثل الهندسة و التسويق و المشتريات . و أوصى الباحثان بإجراء أبحاث مفصلة للوقوف على حقيقة تطبيق التكلفة المستهدفة ، و أن يتم دراسة هذه الطريقة في مختلف دول العالم من أجل المقارنة بين طرق التطبيق و مدى استخدامها مع أنظمة التكاليف الحديثة مثل التكلفة على أساس النشاط .

دراسة (Borgrenas , 2003)

تناولت مدى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في السويد و من خلال توزيع استبانته على 250 مصنعاً في السويد تشمل مختلف القطاعات الصناعية ، و قد تبين أن نسبة تطبيق التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج تعتبر منخفضة ، كما أن 17 % من المصانع السويدية التي تعمل في مختلف القطاعات الصناعية تستخدم هذا النظام و تمتاز بأنها ذات أحجام كبيرة ، و تتعرض

لمنافسة قوية و تسعى للتمايز عن بقية الشركات ، و تبين أن دوافع التطبيق هي زيادة القدرة التنافسية و الرغبة في فهم حاجات الزبائن بشكل أفضل و خفض التكلفة ، و كان من أبرز أسباب عدم التطبيق هو عدم الإلمام بها ، و قد أوصى بضرورة القيام بدراسات حول التكلفة المستهدفة من أجل تحديد كيفية تطبيقها و مدى إمكانية الاستفادة منها في خفض التكلفة ، و ضرورة التوعية بأهمية التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف

دراسة (Zaman , 2003)

تناولت تطبيق التكلفة المستهدفة في المصانع الاسترالية و بعد توزيع 150 إستبانة على مختلف أنواع المصانع الاسترالية و تحليل البيانات تبين للباحث ما يلي :

1. أظهرت الدراسة أن 12.5% من المصانع الاسترالية تطبق التكلفة المستهدفة ، و أن 30% ستطبقها خلال السنتين القادمتين ، حيث تم الاستعداد للتطبيق عن طريق تبني نظام التكلفة على أساس النشاط
2. أن زيادة وعي المحاسبين و المدراء الماليين بنظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تطبيق
3. أن زيادة وعي المحاسبين و المدراء الماليين بنظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى اعتبار التكلفة المستهدفة أداة لخفض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج ، و زيادة التنسيق بين الأقسام ، و قد أوصى الباحث بضرورة أن تهتم كل من الجامعات و المؤسسات المحاسبية بنظام التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية للتكاليف ، و أن يتم توعية المدراء الماليين و المحاسبين بأهمية التكلفة المستهدفة ، و أن يتم دمج نظام التكلفة المستهدفة مع التكلفة على أساس النشاط .

دراسة (Hibbets , Albright and Funk , 2003)

تناولت هذه الدراسة أثر قوة المنافسة على تبني نظام التكلفة المستهدفة ، و تم توزيع إستبانة على 12 شركة في ألمانيا تطبق نظام التكلفة المستهدفة و هذه الشركات تشمل شركات تنتج سلع معمرة و أخرى تنتج سلع غير معمرة ، و قد توصل الباحثون إلى أن إستراتيجية التمايز تشكل أهم الاستراتيجيات التنافسية التي تؤدي إلى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة أي أن الشركات التي و ذلك من أجل تحقيق خفض في التكاليف مع تحقيق التمايز في جودة و مواصفات المنتجات ، كما تبين أن كل من المنافسين الحاليين و قوة البائعين تشكلان أكثر العوامل تأثيراً على تطبيق

التكلفة المستهدفة و قد أوصى الباحثون بلق يتم تبني نظام التكلفة المستهدفة كلما زادت قوة المنافسين الحاليين ، و قوة البائعين الرئيسيين .

دراسة (Ellram 2002)

هدفت هذه الدراسة لمعرفة الدور الذي تلعبه إدارة المشتريات في التكلفة المستهدفة من خلال دراسة أثر كل من مستوى الانخراط ، و مسؤولية إدارة المشتريات عن التكلفة المستهدفة و بعد دراسة إحدى عشرة شركة من مختلف القطاعات منها ما ينتج منتجات موسمية و منها ما ينتج منتجات معمرة و جميعها تتعرض لمنافسة قوية و تطبق التكلفة المستهدفة وجدت الباحثة أن :

1. مستويات انخراط الموردين في التكلفة المستهدفة تتراوح بين انخراط محدود و الانخراط التام حيث أن الانخراط التام يؤدي إلى زيادة المعرفة و زيادة التنسيق و الالتزام لتحقيق التكلفة المستهدفة .
2. تحديد المسؤولية يعتبر أساس النجاح طويل الأجل حيث أن مسؤولية تحديد سعر البيع تنحصر في أقسام البيع و التسويق أما إدارة المشتريات فنقوم بالتنسيق مع أقسام المحاسبة في حساب التكلفة المستهدفة للمكونات أو المواد و ذلك عن طريق أبحاث السوق و تحليل الارتباط و الانحراف عن تكلفة المنتجات السابقة ، و قد أوصت الباحثة بضرورة إشراك الموردين مع أقسام المشتريات في تحديد التكلفة المستهدفة ، و كذلك ضرورة التنسيق الكامل بين الأقسام .

دراسة (Cokins , 2002)

تناولت كيفية دمج التكلفة المستهدفة مع التكلفة على أساس النشاط و من خلال دراسة حالة في مصنع للإلكترونيات تبين أن التكلفة على أساس النشاط تزود كل من الموردين و المصممين بالمعلومات اللازمة من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة ، حيث تقدم التكلفة على أساس النشاط المعلومات عن التكلفة لكل قسم بالتكاليف التي سيتحملها ذلك القسم ، و ذلك من خلال استخدام محركات كمية للتكلفة من أجل تحديد تكلفة المكونات التي تستخدم في القيام بوظائف المنتج ، و يتم استخدام محركات الوظائف من أجل تحديد التكاليف اللازمة لتحويل المكونات إلى وظائف معينة ، و تعتبر مرحلة التصميم أفضل المراحل لخفض التكلفة ، و قد أوصى الباحث بضرورة

دمج كل من التكلفة على أساس النشاط و نظام التكلفة المستهدفة من أجل التحديد الدقيق لتكاليف المكونات التي تقوم بتأدية الوظائف المطلوبة ، و أن يتم الدمج في مرحلة تصميم المنتج .

دراسة (Everaert and Bruggeman , 2002)

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التكلفة المستهدفة في مرحلة تطوير المنتج الجديد على جودة المنتج و التكلفة و الوقت اللازم لطرح المنتج في السوق .
و تم إجراء تجربة معملية على 120 طالب جامعي حيث تم العمل على تصميم سجادة بجودة عالية و بتكلفة 68 جنيه ، و تم تزويدهم بمعلومات عن تكلفة الألوان المميزة حيث أنه كلما تنوعت الألوان ستزداد التكلفة ، و طلب منهم التركيز على الجودة ، و بينت هذه الدراسة أن تم تحقيق التكلفة المستهدفة فقط عندما تم إعطاء المصممين وقت أطول بينما لم يتمكن المصممون الذين منحوا وقتاً قصيراً لتصميم السجادة من تحقيق التكلفة المستهدفة ، كما أن تزويد المصممين بالمعلومات عن التكلفة لم يؤثر على جودة المنتج ، و تبين من خلال التجربة انه إذا تم إعطاء المصممين وقت قصير لتصميم المنتج فإن ذلك سيؤدي إلى إطالة وقت التصميم أي انه كلما كان الوقت الممنوح للمصممين أقصر كلما اثر ذلك سلباً على وقت تطوير المنتج .

دراسة (Chen and Chung , 2002)

تناولت هذه الدراسة كيفية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصنع NPC لإنتاج البولستر ، و قد تقرر تطبيق هذا النظام من أجل زيادة القدرة التنافسية لهذا المصنع ، و كذلك الحفاظ على الحصة في السوق المحلي ، و زيادة الحصة في السوق الخارجي ، و بما أن هناك حاجة لخفض التكاليف بنسبة 20% فقد تقرر إشراك كل الأقسام في تحليل مصادر التكلفة من خلال استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط ، و قد ظهرت النتائج الآتية :

1. بسبب ارتفاع نسبة المواد التالفة تقرر العمل على تحسين ظروف التفاعلات الكيميائية من أجل الحصول على الوزن المناسب من البولستر .
2. تقرر العمل مع الموردين من أجل تحسين نقاء المواد المستخدمة في الإنتاج و ذلك من خلال تقليل الوقت اللازم لمعالجة المواد و خفض درجة الحرارة و كذلك التخلص من المياه و الشوائب بشكل سريع من أجل تجنب حدوث تفاعلات جانبية ضارة ، و خلال شهرين تم تحسين الجودة بشكل ملحوظ كما تم خفض المواد التالفة بنسبة 80% .

٣. بعد مراجعة تكاليف التغليف تبين أن المصنع يستخدم حقائب بلاستيك سميكة ، و تدوم لفترة طويلة ، و تم استخدام حقائب اقل سمكا و تم خفض تكاليف التعبئة بنسبة 30%
٤. بالرغم من أن الأسعار التي يتم دفعها للموردين أعلى من أسعار السوق إلا انه تم الإبقاء عليها مع الاتفاق على مراجعتها في المستقبل .
٥. تقرر العمل على إنتاج الطلبات المتشابهة في نفس الوقت بشرط عدم الإخلال بالمواعيد و ذلك لخفض تكلفة التالف بسبب الانتقال إلى إنتاج طلبات أخرى .
٦. بالرغم من كل الإجراءات السابقة فقد كانت نسبة التكاليف التي تم خفضها 18% أي اقل بنسبة 2% من النسبة المطلوبة لذلك تم تحفيز كل العاملين من اجل العمل على خفض التكلفة ، كما تم تعديل أسعار الموردين و العمل على إجراء الصيانة الوقائية للآلات ، و بعد سنة تمكن المصنع من خفض التكلفة إلى المستوى المطلوب . و قد أوصى الباحثان بضرورة استخدام التكلفة على أساس النشاط لتحليل علاقة (السبب و النتيجة) و كذلك العمل مع الموردين على خفض التكلفة .

دراسة (Hergeth , 2002)

تناولت هذه الدراسة كيفية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصنع (San ano) لإنتاج النسيج مع التركيز على كيفية ترتيب حاجات الزبائن حسب أهميتها ، حيث تم جمع بيانات حول الخصائص التي يرغب بها الزبائن في منشأة و قد كانت هذه الخصائص مرتبة تنازليا سهولة التجفيف 28% و قوة التحمل 22% و طول فترة الاستخدام 22% و كبر الحجم 17% و المظهر 11% ، ثم تم الربط بين حاجات الزبائن و مراحل الإنتاج باستخدام مصفوفة العلاقة بين خصائص المنتج و مراحل الإنتاج ، حيث توضح هذه المصفوفة كيفية تأثير كل مرحلة من مراحل الإنتاج على خصائص المنتج فمثلا يمكن من خلال زيادة الضغط و درجة الحرارة التحكم في متانة النسيج ، و لزيادة وزن النسيج يجب زيادة الضغط ، كما يمكن أن يتم تحسين المظهر من خلال معالجة السطح .

دراسة (Seuring , 2001)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين تكاليف سلسلة الموردين في مصانع النسيج التي تستخدم نظام التكلفة المستهدفة و بتحليل التكاليف في سلسلة الموردين ظهرت النتائج الآتية :

أولاً: التكاليف المباشرة : يقوم فريق العمل المكون من منتجي الخيوط والحائكين و الصباغين بصناعة أقمشة عالية الجودة في ظل مستويات التكاليف الحالية و ذلك بالتحكم في درجة الحرارة اللازمة لإنتاج و صباغة الأقمشة .

ثانياً : تكاليف الأنشطة : وجد الباحث أن حجم الوحدات المنتجة يؤثر بشكل كبير على تكلفة الأنشطة و يؤثر على عمليات التجهيز و من خلال التوفيق بين حجم الوحدات المنتجة و مواعيد الإنتاج يمكن تحقيق خفض في تكاليف كل من صانعي الأقمشة و الحائكين و الصباغين ، و لأن عدد الموردين محدود يمكن للمنتج توريد كميات أكبر من الأقمشة ، و بدراسة الألوان المطلوبة خلال الموسم تبين أن الطلب على الألوان الرئيسية يبقى ثابتاً خلال مختلف المواسم ، و من خلال إيجاد اتفاق بين المورد و المنتج يمكن توريد المواد المطلوبة قبل يومين فقط من استخدامها في الإنتاج و هذا يمكن المنتج من استغلال كل طاقته الإنتاجية

ثالثاً: تقليل عدد الألوان يؤدي إلى زيادة تكاليف العمليات بين المورد و المنتج إلا أنه يساهم في خفض تكاليف إنتاج الأقمشة و صباغتها بشكل كبير ، و قد أوصى الباحث بضرورة التركيز على زيادة القدرة التنافسية لكل عناصر سلسلة الموردين مع التركيز على خفض تكاليف الإنتاج لكل عنصر في سلسلة الموردين ، و القيام بدراسات إضافية لتحقيق أقصى تخفيض في تكاليف سلسلة الموردين وكيفية استخدام التكلفة على أساس النشاط لخفض التكاليف .

دراسة (Everaert , Boer and bruggeman , 2000)

هدفت الدراسة لمعرفة أثر كل من ضغط الوقت و درجة الإبداع في طريقة مزج الألوان (تقاس درجة الإبداع من خلال لجنة تحكيم تتكون من تسعة أعضاء واستخدام مقياس من 1-5) على تكلفة و وقت تطوير المنتج و جودته و قد تم إجراء تجربة معملية على 120 طالباً جامعياً لمحاكاة تطوير منتج جديد (سجادة) و أظهرت نتائج التحليل أنه تم تحقيق خفض في التكاليف في حالة وجود ضغط منخفض في الوقت ، أي أنه عندما يتم إعطاء المصممين وقت كافي فإنهم سيتمكنون من تحقيق التكلفة المستهدفة و ذلك عندما تكون درجة الإبداع عادية بينما لم يتم خفض عند ضغط الوقت المرتفع و درجة الإبداع العالية ، و قد أوصى الباحثون بضرورة إعطاء وقت كافي للمصممين لتحقيق الخفض المطلوب للتكاليف ، فعند زيادة درجة الإبداع لا بد من إعطاء المصممين وقت أكثر .

دراسة (Butscher and Laker , 2000)

تناولت هذه الدراسة حالة لشركة تطبق نظام التكلفة المستهدفة ، و هي شركة JUMP لإنتاج الأحذية الرياضية ، إذ قررت هذه الشركة إنتاج حذاء رياضي بتكلفة 40 دولار حيث تقرر بيعه بسعر 120 دولار ، و قد تم إجراء دراسة للشريحة التسويقية المستهدفة حيث تبين أن الزبائن يرغبون بوجود خصائص اقل من الخصائص الموجودة في المنتج الجديد ، كما تبين أن أعلى سعر يمكن للزبائن أن يقبلوا به هو 99 دولار فقط إذ تبين أن الزبائن لن يدفعوا أي مبلغ أعلى من 99 دولار ، و عند حساب التكلفة المستهدفة بلغت 33 دولار ، أي أن التكلفة المستهدفة اقل من تكلفة الإنتاج بسبع دولارات ، و قد تم خفض التكلفة من خلال تحسين طرق المواصلات بين المصانع التي تقع في آسيا و مراكز التوزيع في مختلف دول العالم ، كما قررت الشركة تأخير طرح المنتج في السوق تسعة أشهر ، و قد تم طرحه بالتزامن مع انطلاق الألعاب الاولمبية عام 1996 م ، مما أدى إلى زيادة المبيعات بشكل كبير .

دراسة (Woodlock , 2000)

تناولت هذه الدراسة أثر تخفيض كل من التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة على التكلفة المستهدفة من خلال دراسة حالة في إحدى الشركات و من خلال استطلاع آراء الزبائن تبين أن الزبائن يطلبون تعديلات معينة سنؤدي إلى زيادة التكاليف المتغيرة بربع دولار لكل وحدة ، و ان عدد الوحدات المنتجة سيصبح 21000 وحدة ، و أن إضافة الخاصية الجديدة سيؤدي إلى و قد تقرر خفض تكلفة الوحدة بقيمة 0.25 دولار و تم دراسة عدة بدائل لخفض التكلفة هي

1. يمكن تحقيق التكلفة المستهدفة (6.5) عند إنتاج 21250 وحدة ، و تبين أنه يمكن خفض التكلفة الوحدة لتصبح 4.75 عند إنتاج 40000 وحدة
2. من خلال زيادة التكلفة الثابتة إلى 94500 دولاراً مع خفض التكاليف المتغيرة إلى دولارين للوحدة سيتم تحقيق التكلفة المستهدفة عند مستوى إنتاج 21000 وحدة .
3. من خلال خفض التكاليف الثابتة بمبلغ 5000 دولاراً ، و خفض التكاليف المتغيرة بـ 0.25 دولاراً للوحدة سيتم تحقيق التكلفة المستهدفة عند مستوى إنتاج 2000 وحدة .

من خلال تحليل النتائج السابقة تبين أن أسوأ سيناريو يكون عند إنتاج 18000 وحدة الربح المستهدف يتحقق عند إنتاج 21000 وحدة ، و أفضل سيناريو عند إنتاج 24000 وحدة و قد أوصى الباحث بضرورة اختيار أفضل البدائل و كذلك تحديد كيفية خفض التكلفة الثابتة أو

المباشرة أو كليهما ، و يجب أن يتركز الاهتمام بمستوى الأرباح التي تتحقق عند كل مستوى من مستويات الإنتاج .

دراسة (Shank and Fisher , 1999)

هدفت الدراسة إلى معرفة كيفية تحقيق التكلفة المستهدفة في شركة (Montclair Paper Mill) ، و قد بين الباحثان أن هذه الشركة تختص في إنتاج الأوراق التي تستخدم في طباعة الكتالوجات و المطبوعات ذات الجودة العالية ، و كانت هذه الشركة تحقق خسائر كبيرة ، و تبين للإدارة أن تكلفة الإنتاج مرتفعة جدا ، و تم تجريب نظام التكلفة المستهدفة ، حيث تم التركيز على سلسلة القيمة (الموردين والزبائن) و تم تحقيق خفض التكلفة عن طريق خفض تكاليف الألياف بنسبة 60% و تكاليف الأصباغ و المواد الخام بمقدار 769 دولار للطن و ذلك من خلال تحسينات في الآلات المستخدمة في إنتاج الورق ، و كذلك تم خفض التكاليف التحويلية من 303 دولار إلى 150 دولار و ذلك من خلال إتباع أنظمة التطوير المستمر ، و أوصى الباحثان بضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة من أجل خفض تكاليف الإنتاج ، و ذلك عن طريق تنسيق الجهود مع الموردين و استخدام تحليل القيمة لتلبية احتياجات الزبائن.

دراسة (Financial and Management Accounting Committee , 1999)

تناولت الدراسة كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في شركة تويوتا ، و بعد دراسة قامت هيئة المحاسبين الدوليين تبين أن خفض التكلفة يتم من خلال الأمور الآتية :

- تطبيق هندسة القيمة و تحليل القيمة ، و التركيز على الوظائف الأساسية
- استخدام البدائل من مواد محلية أو مستوردة بشرط تساوي الجودة
- خفض عدد القطع و عدد المكونات و هذا يسهل عملية التجميع و يقلل من التالف
- الحد من المواصفات التي لا تناسب قطاع معين من الزبائن
- يتم تخطيط و تحقيق التكلفة المستهدفة عن طريق إشراك كل الأقسام ، فقسم التسويق و المبيعات يحددان السعر المستهدف أما أقسام التصميم و المشتريات فيقومان بتحليل القيمة من خلال التنسيق الكامل مع الموردين من أجل تحديد تكلفة المكونات التي تستخدم في تأدية الوظائف الجديدة و قد أوصى الباحثون بضرورة إشراك مختلف الأقسام في التكلفة المستهدفة و خصوصا أقسام المشتريات لان التخفيض الرئيسي للتكاليف يتم من خلال أقسام المشتريات و الهندسة ، حيث أن هذه الأقسام تقوم بتحديد

الأنشطة و التعديلات من أجل خفض التكلفة . و أن تقوم أقسام المحاسبة و التمويل بتخطيط تكاليف الإنتاج و تزويد الأقسام بالمعلومات التي تحتاجها عن التكلفة

دراسة (Ellram , 1999)

تناولت دور إدارة المشتريات في التكلفة المستهدفة ، و كيفية تحقيق التكلفة المستهدفة عن طريق إشراك الموردين و بعد دراسة كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في 38 شركة من مختلف القطاعات الصناعية تبين للباحثة ما يلي :

أولا : تحقيق التكلفة المستهدفة يتم بالتنسيق الكامل بين الأقسام

ثانيا : تهدف إدارة المشتريات إلى إشراك الموردين في المراحل المبكرة من تصميم المنتج

ثالثا : كلما زاد دور الموردين كلما زادت القدرة على تحقيق التكلفة المستهدفة ، حيث أن أفضل النتائج يمكن تحقيقها من خلال الانخراط الكامل للموردين ضمن فريق التكلفة المستهدفة

رابعا : إن التركيز على وظائف متعددة للمنتج يؤدي إلى زيادة احتمالية تحقيق التكلفة المستهدفة

خامسا : يساهم الموردون بشكل فعال في تحقيق التكلفة المستهدفة في كل مرحلة من مراحل التكلفة المستهدفة من خلال التفاوض معهم حول التكلفة و يساهم الموردون في جمع معلومات حول السوق و تحليل التكاليف ، و قد أوصت الباحثة بضرورة إشراك الموردين في المراحل المبكرة من تصميم المنتج و كذلك في هندسة القيمة و تحليل القيمة ، و في حالة عدم وجود موارد كافية يجب أن يتم إشراك الموردين تدريجيا .

دراسة (Koga , 1999)

تناولت هذه الدراسة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع الكاميرات اليابانية ، حيث تمتاز الكاميرات بقصر دورة حياتها ، و قد بينت نتائج هذه الدراسة أنه يتم تحقيق التكلفة المستهدفة بعد ست أشهر من طرح المنتجات في السوق ، كما بينت أن مستويات التنسيق مع الموردين تقل كلما قصرت دورة حياة المنتج ، و كذلك انخفضت مستويات التنسيق مع الموردين من خارج الدولة ، و بينت أنه كلما زاد التنسيق مع الموردين في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج ، و كلما زاد عدد الاقتراحات التي يقدمها الموردون لخفض التكلفة كلما أمكن تحقيق الخفض المطلوب في التكاليف ، كما بينت الدراسة انه كلما عمل المهندسون وقت أطول كلما أمكن تحقيق خفض في تكلفة الإنتاج .

دراسة (Kato and Yoshida , 1998)

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة التكلفة المستهدفة في تحسين أداء المنشآت، و معرفة العلاقة بين إمكانيات إدارة التكاليف و الإمكانيات الإدارية الأخرى . حيث قام الباحثان بإجراء دراسة مقارنة للأبحاث المنشورة و قد توصلا إلى أن نجاح أي منشأة في خفض التكاليف يعتمد على عدة عوامل من أهمها :

أولا : الرقابة التفاعلية أي اشتراك مختلف مستويات الإدارة في تحديد و تحقيق التكلفة المستهدفة فالرقابة التفاعلية الرأسية Vertical Interactive control بين الإدارة العليا و المستويات الإدارية الوسطى تهدف إلى توصيل المعلومات التي تفيد الإدارة العليا في تحديد الإستراتيجية التي سيتم تطبيقها ، كما تهدف إلى الاستفادة من أفكار الإدارة الوسطى في التخطيط ، حيث أنه كلما شاركت الإدارة الوسطى في اتخاذ القرارات كلما تحسن أدائها في تحقيق التكلفة المستهدفة ثانيا : نوع المعرفة سواء كانت المعرفة ضمنية Tacit أو صريحة Explicit حيث تتفاعل هذه الأنواع من المعرفة ، و هنا يجب عدم الاعتماد فقط على المعرفة التي تم اكتسابها من التجربة الشخصية ، بل يجب الاستفادة من معارف الآخرين

ثالثا : الإمكانيات الإدارية و تقسم إلى قسمين إمكانيات ساكنة (جامدة) static تعتمد على المصادر المتوفرة مثل بيئة العمل ، مدى الاستفادة من التكنولوجيا ، و مدى ولاء الزبائن و تمتاز بعدم الثبات ، و إمكانيات إدارية نشطة dynamic و تعني أنه كلما زادت قدرة المنشأة على التعلم والتأقلم و التغيير و التجدد كلما زادت قدرتها على الاستفادة من نظام التكلفة المستهدفة ، و أوصى الباحثان بضرورة وجود الرقابة التفاعلية و الاستفادة من معارف الآخرين

دراسة (CAM_I and AICPA . Target Costing Best Practices Report ,1998)

و هي دراسة استمرت لمدة سنة كاملة و هدفت لاستكشاف و تفسير و معرفة إجراءات التكلفة المستهدفة ، و تم توزيع إستبيان على 1977مصنع من مختلف القطاعات ، و بعد تحليل النتائج تبين أن المصانع التي تطبق التكلفة المستهدفة تمتاز بأنها ذات قوى عاملة مهارات عالية، و تواجه منافسة قوية و زبائن ذوي معرفة عالية باحتياجاتهم ، و يشارك الموظفين في اتخاذ القرارات بشكل أكبر ، و ذات علاقات أفضل مع البيئة المحيطة ، و تعتمد على عدة أدوات في تحقيق التكلفة مثل إدارة الجودة الشاملة و هندسة القيمة و تحليل تكاليف المنافسين و غيرها .

كما أظهرت الدراسة أن الإدارة تساهم في تطبيق هذا النظام ، وأنه يتم التخطيط للأرباح بشكل مناسب ويتم تجزئة التكلفة المستهدفة للمنتج بشكل منظم و ذلك بتحميلها للوظائف ، أو الأجزاء أو توزيعها على فرق العمل و يتم مشاركة المعلومات مع الموردين و كان من معيقات التطبيق عدم إشراك الموردين بشكل كافي ، و التطبيق الجزئي للتكلفة المستهدفة و قد أوصى المشاركون في الدراسة بتطبيق التكلفة المستهدفة بشكل كامل ، و عدم تطبيق بعض الجوانب فقط و أن يتم إشراك الموردين في اتخاذ القرارات حول التكلفة المستهدفة

دراسة (Jackson , 1998)

و هي دراسة تناولت كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في مصنع أحذية و مصنع لإنتاج الكراسي البلاستيكية في سويسرا ، و قد بلغ السعر المستهدف للحذاء 250 جنيه ، حيث سيتم إنتاج أنواع متعددة و بكميات محدودة من كل نوع ، إذ أن الطلب موسمي و يتغير بسرعة كما أن الزبائن يملكون نظرة عصرية و هم على استعداد لدفع أسعار مرتفعة ، و قد بلغ الربح المستهدف 100 جنيه ، أما التكلفة المستهدفة فقد بلغت 150 جنيه منها 30 جنيه سيتم دفعها للموردين ، و لتحقيق التكلفة المستهدفة تم التنسيق مع موردين يتمتعون بمرونة في الإنتاج و يستجيبون بسرعة للتغيرات ، و كذلك تم تنسيق عملية تطوير المنتج مع الموردين ، و قد تم تركيز الإنتاج في مكان واحد ، أما بالنسبة لمصنع للكراسي البلاستيكية فقد بلغ السعر المستهدف لها أربع جنيهات ، و هامش الربح 0.25 جنيه ، أي أن التكلفة المستهدفة تبلغ 3.75 جنيه ، حيث أن كل كرسي يكلف المصنع جنيه واحد ، بينما يتحمل الموردين 2.75 جنية ، كما انه سيتم إنتاج كميات كبيرة جدا علما بان هامش الربح يعتبر منخفضا ، و تتغير الألوان التي يطلبها السوق المستهدفة ، و لتحقيق التكلفة تم استخدام نظام التو و اللحظة و الاعتماد على موردين قادرين على الاستجابة السريعة للتغذية الراجعة و قادرين على ابتكار ألوان جذابة ، و قد تم الإنتاج في مناطق مختلفة من اجل التواصل مع السوق ، و تقليل التكاليف الناتجة عن عدم بيع المنتج .

دراسة (Monden , Acter and Kubo , 1997)

تناولت هذه الدراسة أثر طرق التقييم و المشاركة في اتخاذ القرارات على أداء المصممين في خفض التكلفة أثناء عملية تطوير المنتج ، و تم إجراء تجربة معملية على 120 مشاركا ، و بعد إجراء التجربة تبين أنه عندما تم تناول طرق التقييم و المشاركة في اتخاذ القرار كل على

حده تحسن أداء المصممين الذين يشاركون في اتخاذ القرارات في التكلفة المستهدفة الذين تم تقييمهم بناء على البنود التي يمكن التحكم بها .أما عندما تم الدمج بين كل من طرق التقييم والمشاركة في اتخاذ القرارات تم تحسن الأداء في خفض التكلفة إلا أن التقييم على أساس البنود التي يمكن التحكم بها كان له التأثير الأكبر على خفض التكلفة ، و قد أوصى الباحثون ب أن يتم تقييم الأداء بناء على البنود التي يمكن التحكم بها و أن يتم إشراك المصممين في اتخاذ القرارات بخصوص التكلفة المستهدفة ، كما أوصى الباحث بضرورة أن يتم إجراء تجارب ميدانية من أجل التأكد من النتائج التي توصلت لها هذه التجربة العملية .

دراسة (Cooper and Slagmulder, 1997)

تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة في التكاليف المستهدفة ، و قد قام الباحثان بإجراء دراسة تفصيلية لست شركات تطبق التكلفة المستهدفة من ضمنها شركات تنتج منتجات ذات دورة حياة قصيرة ، و ذلك من خلال الملاحظة المباشرة لكيفية تطبيق التكاليف المستهدفة و استنتج الباحثان أن أهم العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة هي:

1. زيادة التنسيق بين الأقسام يؤدي إلى زيادة فاعلية التكاليف المستهدفة ، كما أن المنافسة تؤدي إلى تجنب الأخطاء و تخفيض الربح ، وتقلل من ولاء الزبائن
2. كلما كان الزبائن قادرين على اكتشاف الاختلافات في أسعار و جودة و وظائف المنتج و كلما تغيرت احتياجاتهم بسرعة و عندما يكون الزبائن واعين باحتياجاتهم المستقبلية يتم تحديد التكلفة المستهدفة بشكل أفضل .
3. بما أن حاجات الزبائن متعددة يتم تطوير منتجات تختلف عموديا و رأسيا ، فالاختلاف الرأسي تكون المنتجات مختلفة في السعر و الجودة و الوظائف ، أما الاختلاف الأفقي فتكون هناك بعض الاختلافات في الجودة مع بقاء السعر ثابتاً .
4. عندما تكون العلاقة مع الموردين منسقة تكون التكاليف المستهدفة في مستوى الإنتاج أفضل، لأنهم يساعدون في تجنب المشاكل التي يسببها التصميم الجديد للمنتج، و زيادة القدرة على إدارة التكاليف إذ أن الموردين الرئيسيين يجبرون على تخفيض أسعار المكونات المستخدمة في الإنتاج بالإضافة لزيادة درجة الإبداع و قد أوصى الباحثان بتطبيق التكلفة المستهدفة في البيئات التنافسية ، و بتصميم المنتجات بطريقة تمكنها من تلبية رغبات الزبائن ، و التنسيق بين الأقسام ، و إشراك الموردين في تصميم المنتجات

دراسة (Schmelze and Geier and Buttross , 1996)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المرحلة المناسبة لزيادة فاعلية نظام التكلفة المستهدفة ، و بعد دراسة حالة في شركة ITT Automotive المتخصصة في إنتاج مكابح السيارات توصل الباحثان إلى عدم قدرة الشركة على التسعير حسب التكلفة لان السعر يحدد بموجب السوق ، و أن هناك تنسيق بين الأقسام لدراسة الجدوى الاقتصادية للمنتج ، و تحليل المنتجات المنافسة ، و أنه يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج أولاً و يتم توزيع التكلفة على وظائف فرعية و أخيراً تحمل للمكونات كل على حد ه ، و كذلك يتم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مبكراً في مرحلة تصميم المنتج و إيجاد شراكة بين الموردين و تحديد الموردين الذين تزيد تكلفتهم عن التكلفة المستهدفة، و إسداء النصائح للموردين و تقبل نصائحهم ، و قد أوصى الباحث بزيادة دعم الإدارة من خلال توفير المصادر اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، و تحويل فرق العمل لاتخاذ القرارات الإضافية و استخدام هندسة القيمة و الضغط على سلسلة القيمة لخفض التكلفة .

دراسة (Tani , 1995)

تناولت هذه الدراسة مدى تأثير كل من تنوع حاجات الزبائن و شدة المنافسة و درجة الإبداع التكنولوجي على قوة نفوذ المدراء المنخرطين في التكلفة المستهدفة في كل مرحلة من مراحل التكلفة المستهدفة ، و بعد توزيع استبيانات على 703 مصانع يابانية تبين للباحث أن تنوع حاجات الزبائن يزيد تأثير مدير المبيعات في مرحلة التخطيط للإنتاج بينما يضعف تأثير مدير الإنتاج ، و أن شدة المنافسة تؤدي إلى زيادة دور إدارة أقسام التخطيط و إضعاف تأثير كل من إدارة المبيعات و إدارة الإنتاج على التكلفة المستهدفة ، أما التكنولوجيا الجديدة و الإبداع التكنولوجي فيزيديان دور مدير الإنتاج في مرحلة التخطيط للإنتاج ، و كذلك زيادة تأثير مدير المشتريات و إضعاف دور مدير الإنتاج في مرحلة التصميم التفصيلي و قد أوصى الباحث بضرورة الانخراط الفعال في مرحلة التصميم من أجل خفض التكلفة ، و مناقشة حاجات الزبائن و شدة المنافسة و الإبداع التكنولوجي في مرحلة التخطيط للإنتاج

دراسة (lee , 1994)

تناولت هذه الدراسة حالة حقيقية في شركة Silicon Valley لإنتاج قطع الحاسوب حيث قررت إنتاج 1000 وحدة من لوحة تتكون من أربعة طبقات و سعر الوحدة في السوق يبلغ 48

دولاراً بينما تم تحديد هامش الربح المستهدف بنسبة 25% من المبيعات أي أن التكلفة المستهدفة تبلغ 36 دولاراً ، و تم تحديد التكلفة بناء على الإمكانيات المتوفرة للشركة بقيمة 40 دولاراً أي أنه يجب خفض التكلفة بقيمة 4 دولاراً للوحدة ، و بعد أن تم دراسة الحالة من قبل مختلف الأقسام تم خفض التكلفة عن طريق تخفيض نسبة التالف بمعدل 30% مما ساهم في خفض التكلفة بقيمة دولارين ، و تخفيض تكلفة المواد بدولار من خلال تحسين حركة المواد في المستودعات و إقناع الموردين بخفض التكلفة ، و قد تبين لفريق العمل أن الصفائح غير مهمة بالنسبة للزبائن و من خلال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط تمكن فريق العمل من تحديد تكلفة السبائك الجانبية بقيمة 1.8 دولاراً و استبدالها بصفائح تبلغ قيمتها 0.75 دولاراً و بالتالي تم تحقيق التكلفة المستهدفة، و قد أوصى الباحث بضرورة دراسة كل الإمكانيات المتاحة من أجل خفض التكلفة .

دراسة (Tani , Okano , Shimzue , Tawabuchi , Fukuda and Coorary , 1994)

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أنواع المصانع التي تطبق التكلفة المستهدفة ، و أهداف التطبيق ، و العوامل المؤثرة في التطبيق، و قد تم توزيع إستبانة على 703 مصانع و قد بينت أنه يتم تطبيق هذا النظام في مختلف أنواع المصانع مثل مصانع المعدات و الالكترونيات و مصانع النسيج و الملابس حيث أن نسبة مصانع النسيج التي تطبقه هي 67% ، كما تلعب أقسام التصميم دوراً هاماً في نظام التكلفة المستهدفة و يليها أقسام المحاسبة و التخطيط ، و يساهم الموردون بشكل فعال في هذا النظام ، و تعتمد المصانع على هندسة القيمة في تحقيق التكلفة المستهدفة ، و من أهداف تطبيق هذا النظام خفض التكلفة و التأكد من الجودة و طرح المنتج في السوق في الوقت المناسب .

2. 12 ملخص الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالتكلفة المستهدفة يمكن إجمال نتائج الدراسات السابقة فيما يلي :

١. بينت نتائج الدراسات السابقة مثل دراسة (Cooper, 1996) أنه يتم في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مختلف القطاعات الصناعية و الخدماتية .
٢. أظهرت كل من دراسة (Butscher and Laker, 2002) ، و دراسة (Woodlock , 2000) أن نظام التكلفة المستهدفة يركز على مرحلة تصميم المنتج ، من أجل خفض التكلفة مع الحفاظ على مستويات معينة من الجودة و الوظائف .
٣. أظهرت دراسة (Jackson , 1998) أن السعر يتحدد في نظام التكلفة المستهدفة بموجب السوق حسب سعر التجزئة و تتحدد التكلفة بالاعتماد على السعر ، و من ثم تحمل التكلفة لوظائف المنتج ، أو لمكوناته حسب أهميتها بالنسبة للزبائن .
٤. أظهرت نتائج بعض الدراسات مثل دراسة (Ansari and Swenson , 2003) ، و دراسة (Tani , 1995) ، و دراسة (Brogrenas , 2003) انه يتم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لتحقيق عدة أهداف مثل خفض التكلفة ، و زيادة الوعي بحاجات الزبائن ، و مواجهة المنافسة .
٥. بينت دراسة (Zaman , 2003) أن الإدارة تساهم بشكل كبير في قبول و تبني نظام التكلفة المستهدفة .
٦. بينت نتائج كل من دراسة (Monden , Acter and Kubo , 1997) ، و دراسة (Kato and Yoshida , 1998) أن نجاح نظام التكلفة المستهدفة يعتمد على مدى مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات ، و كذلك يعتمد على مدى توفر أنظمة حوافز لكل من العاملين و الموردين .
٧. بينت نتائج كل من دراسة (Hibbets , Albright and Funk , 2003) ، و دراسة (Cooper and Slagmulder , 1997) أنه يتم أخذ احتياجات الزبائن بعين الاعتبار عند تصميم المنتج ، و كلما زادت الأهمية النسبية لأي وظيفة من وظائف المنتج يتم زيادة التكلفة المخصصة لهذه الوظيفة
٨. أكدت دراسة (Financial and Management Accounting Committee , 1999) أنه يتم التنسيق الكامل بين مختلف الأقسام مثل (أقسام المبيعات و المشتريات و الإنتاج و المحاسبة) من أجل تحديد و تحقيق التكلفة المستهدفة

٩. بينت كل من دراسة (Ellram , 1999) ، و دراسة (Ellram , 2002) أنه يتم إشراك الموردين في تصميم المنتج و يتم إشراكهم في اتخاذ القرارات حول تحديد التكلفة المستهدفة، كما أنه يتم إشراك الموردين في المراحل المبكرة من تصميم المنتج ، و تتركز جهود المُنتج و الموردين على زيادة القدرة التنافسية لسلسلة الموردين كوحدة واحدة ، و ليس لكل عنصر بشكل مستقل عن العناصر الأخرى ، و تقوم العلاقة بين المنتج وسلسلة الموردين على أساس المشاركة العادلة في توزيع الأرباح و تحمل الأعباء ، ففي بعض الحالات يقوم الموردون بخفض تكاليف المواد من أجل تحقيق التكلفة ، و في حالات أخرى يتم الاتفاق مع تجار التجزئة على رفع السعر بنسبة قليلة من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة .

١٠. أظهرت نتائج العديد من الدراسات السابقة مثل دراسة (Shank and Fisher , 1999) و دراسة (Chen and Chung , 2002) يتم العمل على تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام عدة أدوات مثل تحليل و هندسة القيمة، و استخدام أنظمة التطوير و التحسين المستمر .

١١. يتم إشراك العاملين في اتخاذ القرارات من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة .

١٢. أظهرت نتائج كل من دراسة (lee , 1994) ، و دراسة (Cokens , 2002) أن الدمج بين نظام التكلفة على أساس النشاط و نظام التكلفة المستهدفة يساهم في خفض التكلفة عن طريق التقليل من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر الزبائن

و بعد استعراض الدراسات السابقة بشكل مختصر يمكن إجمال ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

١. بينما كانت الدراسات السابقة تركز على المصانع كبيرة الحجم و عدد العاملين فيها كبيراً نسبياً ، فان هذه الدراسة تركز على مصانع صغيرة الحجم
٢. إن هذه الدراسة تركز على معرفة اثر عدد المنتجات المطورة سنويا ، و قيمة رأس المال ، و عدد العاملين ، و نوع القطاع الصناعي على مدى توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة بينما لم تتطرق الدراسات السابقة لهذه العوامل و خصوصا في المصانع .

2. 13 الفرضيات

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نوع الصناعة .
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد العمال.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم .
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد المنتجات المطورة سنويا .
5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال .
6. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ بين درجة خفض التكلفة و كل عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و حجم رأس المال في مصانع الملابس في فلسطين .
7. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ بين درجة خفض التكلفة و كل عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و حجم رأس المال في مصانع الملابس في فلسطين.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3. 1. مقدمة

إن هذا الفصل يهدف إلى عرض منهجية الدراسة من خلال عرض المنهج العلمي المتبع ، و تحديد مجتمع الدراسة و أسس اختيار العينة ، و كذلك مناقشة البيانات التي تضمنتها الاستبانة و كيفية تقييمها و التأكد من صدق الاستبانة و ثباتها ، و مناقشة خصائص العينة و التي تشمل كل من نوع القطاع الصناعي ، و عدد العاملين ، و أنظمة التكاليف المستخدمة ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و قيمة رأس المال .

3. 2. المنهج العلمي

تم استخدام المنهج الوصفي من أجل تحليل و مناقشة كل من مشكلة الدراسة و فرضياتها بشكل دقيق ، من خلال توفير البيانات المناسبة و تحليلها ، و كذلك يهدف هذا الأسلوب إلى دراسة و وصف المشكلة كما هي على أرض الواقع ، و تتكون الدراسة من جزأين أحدهما نظري و الآخر ميداني (عملي)

3. 2. 1. الإطار النظري:

في هذا الجزء تمت مناقشة نظام التكلفة المستهدفة و أدواته المختلفة ، و ذلك من خلال الاعتماد على المصادر الثانوية مثل الأبحاث المنشورة في المجالات المختصة و الأبحاث المقدمة للمؤتمرات العلمية ، و المنشورات التي تصدر عن الجهات المختصة ، و الأبحاث المنشورة في الإنترنت .

3. 2. 2. الإطار الميداني :

و هذا الجزء يعتمد على المقابلات الشخصية و الهاتفية مع أصحاب مصانع الملابس و النسيج و من خلال توزيع إستبانة على مصانع النسيج و الملابس .

3 . 3 محددات الدراسة

هناك بعض المحددات و المعوقات التي واجهت هذه الدراسة من أهمها ما يلي :

- ١ . استثناء المصانع التي يقل عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين و ذلك لعدة أسباب منها:
 - غالبية هذه المصانع غير مسجل لدى الجهات الرسمية .
 - يعمل الكثير منها داخل بيوت سكنية حيث يصعب الوصول لها .
 - إن غالبية هذه المصانع لا تتبع أنظمة تكاليف معينة ، و لمعرفة أرباحها تقوم فقط بحساب الفرق بين الأجور التي تدفعها للعاملين و المبالغ التي تحصلها من متعهدي التغطية .
- ٢ . واجه الباحث العديد من الصعوبات في الوصول إلى عينة الدراسة في قطاع غزة إذ تم إرسال الاستبيانات من خلال الفاكس حيث أن بعض المصانع لا تملك أجهزة فاكس .
- ٣ . عدم وجود مراجع و أبحاث في المكتبات العربية ، و خصوصاً باللغة العربية ، و هذا أدى إلى بذل الكثير من الوقت من أجل الحصول على المراجع و الأبحاث ذات العلاقة .

3 . 4 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مصانع النسيج و الملابس التي يزيد عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين حيث بلغ عدد هذه المصانع عام 2004 م 343 مصنعاً في كل من الضفة الغربية و قطاع غزة (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني ، 2005) .

3 . 5 عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية تمثل مجتمع الدراسة ، و قد تم توزيع هذه العينة بطريقة عشوائية على محافظات الضفة الغربية و قطاع غزة حسب عدد المصانع الموجودة في كل محافظة ، و قد بلغ عدد أفراد هذه العينة 186 فرداً .

و الجدول رقم (3-1) يوضح عدد مصانع النسيج و الملابس التي يزيد عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين ، و كذلك توزيع أفراد العينة على محافظات الضفة الغربية و قطاع غزة ، و عدد و نسبة الاستبيانات التي تم استعادتها في كل محافظة .

جدول رقم (3-1) توزيع مجتمع و أفراد عينة الدراسة على محافظات الضفة الغربية و قطاع غزة

المحافظة	عدد المصانع التي يزيد عدد العاملين فيها عن 10 عاملين	عدد الاستبيانات التي تم توزيعها	عدد الاستبيانات التي تم استعادتها	نسبة الاستعادة
جنين	21	14	13	93 %
أريحا	1	0	-	-
طوباس	1	0	-	-
طولكرم	39	27	27	100 %
نابلس	10	10	10	100 %
قلقيلية	50	30	29	97 %
سلفيت	8	3	3	100 %
رام الله	7	4	4	100 %
القدس	7	3	3	100 %
بيت لحم	18	10	10	100 %
الخليل	45	35	35	100 %
محافظات غزة	136	50	44	88 %
المجموع	343	186	175	
	نسبة الاستعادة الكلية			94 %

و قد تم توزيع الاستبيانات بناء على عدد المصانع التي يزيد عدد العاملين فيها عن عشرة عاملين حسب عدد هذه المصانع في كل محافظة من محافظات الضفة الغربية و قطاع غزة ، و قد تم قسمة عدد أفراد العينة البالغين 186 فرداً على مجتمع الدراسة الذي يبلغ 343 فرداً فكانت النسبة بين عدد أفراد العينة إلى المجتمع (54 : 100) ، و مثلاً لتحديد عدد أفراد العينة في محافظة بيت لحم يتم ضرب عدد المصانع في هذه المحافظة و البالغة 18 في 0.54 فيكون أفراد العينة 10 أفراد ، إلا انه بسبب صعوبة الوصول إلى جميع أفراد العينة و خصوصاً في قطاع غزة فقد تزيد نسبة المصانع في بعض المحافظات قليلاً عن هذه النسبة .

3 . 5 محتويات الاستبانة

بما أن هدف الدراسة الرئيسي هو معرفة طرق حساب التكلفة في مصانع النسيج و الملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة فقد تم إعداد هذه الاستبانة بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة مثل دراسة (Dekker and Smidit , 2003) ، و دراسة (Borgrenas , 2003) ، (Ellram , 2002) ، و (CAM_I , AICPA. Target Costing Best Practices Report , 1998) ، و (Swanson and Ansari , 2003) ، حيث عرضها على العديد من الأكاديميين و أصحاب المصانع للتأكد من مدى ملائم لأغراض الدراسة ، و التأكد من مصداقية و موثوقية الاستبانة و توزيعها على عينة الدراسة ، و قد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين ، القسم الأول يتضمن معلومات شخصية خاصة بعينة الدراسة مثل عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنوياً ، و أنظمة التكاليف المستخدمة ، و رأس المال ، و نسبة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و نوع الصناعة (نسيج ، ملابس) ، أما القسم الثاني من الاستبانة فيتضمن المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة و طرق التسعير و طرق حساب التكلفة ، و دور الإدارة في توفير المتطلبات الفنية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و مدى توفر ظروف المنافسة ، و حاجات الزبائن ، و متطلبات الموردين ، و بيئة العمل ، و التنسيق بين الأقسام ، و مدى التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج ، و كذلك تتضمن الاستبانة دوافع تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و معوقات التطبيق ، و مدى قدرة المصانع على تخفيض التكاليف .

3 . 6 الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات

بعد الحصول على الاستبيانات تم تدقيق هذه الاستبيانات و تفرغ البيانات في برنامج الرزم الإحصائية SPSS ، من أجل معالجتها إحصائياً ، حيث أعطيت خمس درجات على مقياس ليكرت و ذلك بإعطاء أرقام للفقرات الايجابية حيث تم إعطاء أبدأ القيمة 1 ، و نادراً القيمة 2 ، و أحياناً 3، و غالباً 4 ، و دائماً 5 وهذا يعني أنه كلما كان المقياس للفقرات الإيجابية أعلى كلما زادت درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة ، و قد تم عكس هذه الأرقام للفقرات السلبية و بعد إدخال البيانات في الحاسوب تم معالجتها إحصائياً باستخدام المتوسطات و الانحرافات المعيارية ، و معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation) و هذا التحليل يهدف إلى معرفة درجة العلاقة و الارتباط بين المتغيرات و معادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) من أجل التأكد من ثبات الاستبانة و اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) للتحقق من صحة الفرضيات ، حيث يستخدم هذا التحليل من اجل معرفة فيما إذا

كانت متوسطات عدة عينات في مقارنة واحدة متساوية أم لا واختبار تاكي (Tukey) و ذلك من اجل معرفة المتوسطات التي تسبب الفروق الإحصائية ، و مقدار الفرق بين هذه المتوسطات ، كما سيتم استخدام تحليل ارتباط سبيرمان (الهيتي ، 2004) .

3 . 7 ثبات أداة الدراسة Reliability

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة بطريقة الاتساق الداخلي بحساب معادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) حيث بلغت قيمة الثبات (0.85) بالنسبة لمصانع النسيج و الملابس و بذلك تتمتع الأداة بدرجة عالية من الثبات و الجدول رقم (2-3) يوضح قيم الثبات لكل فقرة من فقرات الاستبانة .

جدول رقم (2-3) قيم الثبات لكل فقرة من فقرات الاستبانة التي تتعلق بالمصانع

الرقم	مجال الفقرة	عدد العبارات	قيمة Alpha للفقرة
1	التعامل مع المنافسين	4	0.70
2	العلاقات مع الزبائن	3	0.76
3	التعامل مع الموردين	5	0.97
4	التعامل مع بيئة العمل	5	0.85
5	دور الإدارة	5	0.76
6	دور الأقسام	4	0.73
7	التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج	3	0.7
8	تخفيض التكاليف للمنتج	5	0.79
9	التكلفة	3	0.71
10	التسعير	3	0.70
12	الأدوات	7	0.73
13	المعوقات	3	0.82
14	الفوائد	4	0.93

و من خلال الجدول السابق فان قيم ألفا تتراوح بين 0.70 و 0.97 و هي قيم مقبولة في مجال البحث العلمي .

8.3 صدق أداة الدراسة Validity

تم التحقق من صدق أداة الدراسة بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة من أجل التأكد من أنها تحقق أهداف الدراسة ، و من خلال الملاحظات حولها، تم إخراج الاستبانة بشكلها الحالي، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تم استخراج الصدق أيضاً بحساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation) لفقرات الدراسة مع الدرجة الكلية للمقياس، وذلك كما هو واضح في الجدول رقم (3-3).

جدول رقم (3-3) نتائج معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation) لمصفوفة ارتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للأداة

الفقرات	قيمة ر	الدلالة الإحصائية	الفقرات	قيمة ر	الدلالة الإحصائية
1	0.93	0.00	30	0.440	0.00
2	0.414	0.00	31	0.579	0.00
3	0.261	0.00	32	0.613	0.00
4	0.424	0.00	33	0.851	0.00
5	0.461	0.00	34	0.668	0.00
6	0.460	0.00	35	0.692	0.00
7	0.4	0.00	36	0.510	0.00
8	0.396	0.00	37	0.791	0.00
9	0.461	0.00	38	0.325	0.00
10	0.431	0.00	39	0.392	0.00
11	0.458	0.00	40	0.392	0.00
12	0.282	0.00	41	0.496	0.00
13	0.843	0.00	42	0.318	0.00
14	0.662	0.00	43	0.337	0.00
15	0.624	0.00	44	0.610	0.00
16	0.647	0.00	45	0.614	0.00
17	0.396	0.00	46	0.624	0.00
18	0.64	0.00	47	0.603	0.00
19	0.567	0.00	48	0.573	0.00
20	0.818	0.00	49	0.689	0.00
21	0.671	0.00	50	0.624	0.00

0.00	0.603	51	0.00	0.707	22
0.00	0.431	52	0.00	0.693	23
0.00	0.671	53	0.00	0.714	24
0.00	0.620	54	0.00	0.934	25
0.00	0.251	55	0.00	0.620	26
0.00	0.481	56	0.00	0.52	27
0.00	0.651	57	0.00	0.550	28
0.00	0.329	58	0.00	0.571	29

يتبين من الجدول السابق أن جميع قيم مصفوفة ارتباط فقرات الأداة مع الدرجة الكلية لها كانت دالة إحصائياً، مما يشير إلى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس وأنه ا تشترك معاً في قياس مدى توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين، على ضوء الإطار النظري الذي بني المقياس على أساسه

9.3 خصائص عينة الدراسة

تم تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة و التي تشمل كل من نوع القطاع الصناعي ، و عدد العاملين ، و نظام التكاليف المستخدم ، و عدد المنتجات التي يتم تطويرها سنويا ، و نسبة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و رأس المال ، و هذه البيانات موضحة في الجدول (3-4)

جدول (3-4) خصائص عينة الدراسة

المتغيرات	العدد	النسبة المئوية	القيم الناقصة
نوع القطاع	156	89.1	-
	19	10.9	-
عدد العاملين	82	46.9	-
	32	18.3	-
	35	20.0	-
	26	14.9	-
نظام التكاليف	106	60.6	-
	47	26.9	-
	22	12.6	-

1	43.4	76	7 أو أقل	عدد المنتجات
	29.1	51	15-8	
	17.7	31	21-16	
	9.7	17	أكثر من 21	
-	44.6	78	أبداً	نسبة تطبيق نظام التكلفة
	21.7	38	قليلة	
	21.7	38	متوسطة	
	12.0	21	كبيرة	
7	54.3	95	أقل من 15000	رأس المال بالدينار
	28.0	49	30000-15000	
	13.7	24	أكثر من 30000	

و الجدول السابق يبين ما يلي :

١. بلغ عدد مصانع النسيج 19 مصنعا و عدد مصانع الملابس 156 مصنعا و هذا العدد يتناسب مع أعداد كل من مصانع النسيج و الملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة .
٢. بلغ عدد المصانع التي يعمل فيها من 10 إلى 20 شخصا 82 ، و المصانع التي يعمل فيها من 21 إلى 30 شخصا بلغ عددها 32 مصنعا ، و كذلك المصانع التي يعمل فيها من 31 إلى 40 شخصا بلغ عددها 35 مصنعا ، أما المصانع التي يعمل فيها 40 شخصاً فأكثر فقد بلغ عددها 26 مصنعا ، و هذه الأعداد تتناسب إلى حد كبير مع مجتمع الدراسة
٣. بلغ عدد المصانع التي تطبق نظام الأوامر 106 مصنعا ، ثم يليه المصانع التي تطبق نظام المراحل 47 مصنعا ، و أخيراً فإن المصانع التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط كلياً أو جزئياً قد بلغ عددها 22 مصنعا ، و هذا يعني أن غالبية هذه المصانع تعتمد في إنتاجها على طلبات محددة .
٤. بلغ عدد المصانع التي لا تطبق نظام التكلفة المستهدفة أو تطبق هذا النظام بنسبة قليلة 116 مصنعا أي أن المصانع التي لا تطبق هذا النظام قد بلغت نسبتها 66.3 % ، بينما بلغ عدد المصانع التي تطبق هذا النظام بنسبة متوسطة أو عالية فقد بلغ 59 مصنعا بنسبة 33.7 % من أفراد العينة منها فقط 12% تطبق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة .
٥. بلغ عدد المصانع التي تنتج 15 منتجا أو أقل في السنة 127 مصنعا ، بينما بلغ عدد المصانع التي تنتج أكثر من 15 منتجا في السنة 48 مصنعا ، منها 17 تنتج أكثر من 21 منتجا في السنة .
٦. بلغت نسبة مصانع النسيج و الملابس التي يقل رأس المال فيها عن 15000 دينار أردني 54.3 % ، يليها نسبة المصانع التي يبلغ رأس مالها من 15000 إلى 30000 دينار

أردني فقد 28 % ، و أخيرا بلغت نسبة المصانع التي يزيد رأس مالها عن 30000 دينار أردني 17.3 % .

الفصل الرابع

مدى توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين

1.4 مقدمة

يعرض هذا الفصل درجة توفر المتطلبات الفنية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة مصانع النسيج و الملابس في فلسطين بطريقة شاملة و تفصيلية، و ذلك بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة، و قد تم إعطاء عبارة دائماً درجة (5) ، و غالباً درجة (4) ، و أحيانا درجة (3)، و نادراً درجة (2) ، و أبداً درجة (1) ، و تم جمع كل الدرجات لكل عبارة من عبارات الاستبانة قسماً على الرقم 5 من أجل معرفة الوسط الحسابي ، و كذلك تم حساب الانحراف المعياري للإجابات ، و تم حساب قيمة T من أجل معرفة فيما إذا كانت الفروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط كل عبارة من عبارات الاستبانة و الوسط الفرضي 3.

و قد تم ترتيب درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج حسب أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية و هذه المتطلبات تشمل كل من متطلبات المنافسة ، و متطلبات الموردين ، و متطلبات الزبائن ، و دور الإدارة ، و طرق التسعير و طرق تحديد التكلفة ، و الأدوات المستخدمة في خفض التكلفة ، و كذلك دوافع التطبيق ، و مبررات عدم التطبيق .

1.2.4 ظروف المنافسة :

يظهر الجدول رقم (4-1) أن أفراد العينة يراعون متطلبات ظروف المنافسة بشكل متوسط ، و فيما يلي العوامل التي يراعيها أفراد العينة مرتبة تنازلياً حسب دلالتها الإحصائية طرح منتجات بسعر اقل من أسعار منتجات المنافسين على أعلى المتوسطات و بمتوسط 3.94 و انحراف معياري (1)،المحافظة على ولاء الزبائن بمتوسط 3.75 ، و طرح منتجات بجودة أعلى أو مماثلة لجودة منتجات المنافسين بمتوسط 3.83 .و أخيراً طرح المنتجات في السوق قبل المنافسين بمتوسط 3.67 ، و قد كانت جميع العبارات السابقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ مما يؤكد أن هذه العبارات تعتبر من أهم العوامل التي تأخذها مصانع النسيج و الملابس بالاعتبار عند تعاملها مع بيئة المنافسة .

جدول رقم (4-1)المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر ظروف المنافسة في مصانع النسيج و الملابس مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
طرح منتجات مماثلة أو اقل من أسعار المنافسين	3.94	1	12.352
طرح منتجات بجودة أعلى أو مماثلة لجودة منتجات المنافسين	3.83	1.130	8.553
المحافظة على ولاء الزبائن	3.75	1.125	9.767
طرح المنتجات في السوق قبل المنافسين	3.68	1.06	8.865

4. 2. 2. مدى توفر متطلبات الزبائن :

من خلال الجدول رقم (4-2) يؤكد أفراد العينة توفر متطلبات الزبائن أن مصانع النسيج و الملابس تراعي متطلبات الزبائن بدرجة متوسطة ، مما يتطلب بذل المزيد من الجهود من أجل توفير متطلبات الزبائن من خلال دراسة السوق المستهدف وذلك بهدف تلبية رغبات الزبائن بشكل حقيقي ، و فيما يلي ترتيب متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة حول توفر متطلبات الزبائن تنازلياً حسب درجة أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- جمع معلومات عن حاجات و رغبات الزبائن بمتوسط 3.9 .
- الاعتماد على ملاحظات الزبائن عند تصميم المنتج بمتوسط 3.79 .

- و أخيراً الحصول على التغذية الراجعة عن المنتج بعد طرحه في السوق بمتوسط 3.68 .

و قد كانت جميع العبارات السابقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ مما يؤكد أن هذه العبارات تعتبر من أهم العوامل التي تأخذها مصانع النسيج و الملابس بالاعتبار عند تعاملها مع متطلبات بيئة الزبائن .

جدول رقم (4-2) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر متطلبات الزبائن في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
جمع معلومات عن حاجات و رغبات الزبائن	3.90	1.17	10.223
الاعتماد على ملاحظات الزبائن عند تصميم المنتج	3.79	1.24	8.426
الحصول على التغذية الراجعة عن المنتج بعد طرحه في السوق	3.68	1.06	4.068

4. 2. 3 متطلبات الموردين

بالاعتماد على الجدول (4-3) فان إجابات أفراد العينة تؤكد على توفر متطلبات الموردين ، و يتم مراعاة متطلبات الموردين في مصانع النسيج و الملابس بدرجة متوسطة ، و قد بلغت متوسطات إجابات إفادات أفراد العينة حول توفر متطلبات الموردين حسب أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- اختيار الموردين في مرحلة تطوير المنتج بمتوسط 3.94 و انحراف معياري 1.29 .
- إيجاد اتفاق طويل الأجل مع الموردين بمتوسط 3.88 .
- مشاركة الموردين في تصميم المنتج بمتوسط 3.74 .
- مشاركة الموردين في تحديد التكلفة بمتوسط 3.19 .
- تبادل المعلومات حول تكلفة الإنتاج مع الموردين بمتوسط 3.17 .

و قد كانت كل من عبارات اختيار الموردين في مرحلة تطوير المنتج ، و مشاركة الموردين في تصميم المنتج ، وإيجاد اتفاق طويل الأجل مع الموردين ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ مما يؤكد أن هذه العبارات تعتبر من أهم العوامل التي تأخذها مصانع النسيج و الملابس بالاعتبار عند تعاملها مع متطلبات بيئة الموردين ، أما عبارتي مشاركة الموردين في تحديد التكلفة و تبادل المعلومات حول تكلفة الإنتاج مع الموردين فقد كانت الدالة الإحصائية لهما أكبر من 0.05 .

جدول رقم (3-4) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة مدى توفر متطلبات الموردين في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
إيجاد اتفاق طويل الأجل مع الموردين لخفض التكلفة	3.94	1.29	9.638
اختيار الموردين في مرحلة تطوير المنتج	3.88	1.20	9.626
إشراك الموردين في تصميم المنتج	3.74	1.26	7.821
إشراك الموردين في تحديد التكلفة المستهدفة	3.19	1.39	2.116
تبادل المعلومات حول تكلفة الإنتاج	3.17	1.31	2.107

4.2.4 بيئة العمل

من خلال الجدول رقم (4-4) فإن أفراد العينة يؤكدون أنه يتم مراعاة متطلبات بيئة العمل اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة متوسطة، و فيما يلي ترتيب متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة حول توفر متطلبات الزبائن تنازلياً حسب درجة أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- توفر الخبرة العملية للعمال بمتوسط 3.81 .
- الاعتماد على العمالة الماهرة بمتوسط 3.33 .
- الأخذ بآراء العاملين عند الإنتاج بمتوسط 3.21 .

- توفر الخبرة العملية للعمال بمتوسط 3.16 .
- الاعتماد على التكنولوجيا المتطورة بمتوسط 3.05 .

و قد كانت كل من عبارات توفر الخبرة العملية ، و الاعتماد على العمالة الماهرة و الأخذ بآراء العاملين عند الإنتاج ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ أي أن مصانع النسيج و الملابس تعتمد على العمالة ذات الخبرة العملية و تأخذ آراء العاملين بالاعتبار عند الإنتاج ، بينما لم تكن عبارتي توفر الخبرة العلمية و الاعتماد على التكنولوجيا المتطورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، مما يؤكد عدم اعتماد مصانع النسيج و الملابس في فلسطين بشكل كبير على التكنولوجيا المتطورة من جهة و المعرفة العلمية من الجهة الأخرى .

جدول رقم (4-4) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول توفر متطلبات العمل في مصانع النسيج و الملابس مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
توفر الخبرة العملية للعمال عند اختيارهم	3.81	1.12	9.567
الاعتماد على العمالة الماهرة	3.33	1.29	3.380
اخذ آراء العاملين بعين الاعتبار عند الإنتاج	3.21	1.40	2.050
توفر المعرفة العلمية للعمال عند اختيارهم	3.16	1.168	1.812
الاعتماد على التكنولوجيا المتطورة	3.05	1.20	0.565

4. 2. 5 مشاركة الأقسام :

من خلال الجدول رقم (4-5) يتضح أن غالبية المصانع تقوم بالتنسيق بين الأقسام المختلفة و تعتبر درجة التنسيق بين الأقسام درجة متوسطة ، و قد بلغت المتوسطات الحسابية للعبارات الفرعية مرتبة تنازلياً حسب درجة أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- أقسام المبيعات / التسويق بمتوسط 3.56 .
- أقسام المحاسبة و التمويل بمتوسط 3.49 .
- أقسام التصميم بمتوسط 3.19 .
- أقسام المشتريات بمتوسط 3.18 .

وقد كانت مشاركة أقسام المبيعات و المحاسبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ مما يؤكد وجود تنسيق بين مختلف الأقسام بشكل عام ، أما مشاركة أقسام التصميم و المشتريات فلم تكن ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ مما سبق فإن أقسام المشتريات و أقسام التصميم تعتبر اقل الأقسام من حيث المشاركة في نظام التكلفة المستهدفة علما بان أقسام المشتريات و التصميم من أكثر الأقسام التي تشارك في نظام التكلفة المستهدفة في مختلف دول العالم .

و بالتالي يجب أن يتم تفعيل أقسام المشتريات لان قيمة مستلزمات الإنتاج التي يتم شراؤها من الخارج تشكل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج ، كما يجب أن يتم إنشاء أقسام للتصميم لان صناعة الملابس تعتمد بدرجة كبيرة على التصميمات المبتكرة التي تشكل ميدانا للمنافسة يتوجب على المصانع الفلسطينية أن تدخله ، و كذلك بالنسبة لأقسام المبيعات و التسويق فالمطلوب زيادة دور كل هذه الأقسام بشكل كبير للنهوض بصناعة النسيج و الملابس .

جدول رقم (4-5) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة مدى مساهمة الأقسام في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
المبيعات / التسويق	3.56	1.09	6.828
المحاسبة / التمويل	3.49	1.10	5.866
التصميم	3.19	1.32	2.310
المشتريات	3.18	1.14	2.248

4. 2. 6 دور الإدارة :

من خلال الجدول رقم (4-6) يتبين أن أفراد العينة يعتبرون أن الإدارة تساهم في توفير متطلبات نظام التكلفة المستهدفة ، و فيما يلي العبارات ذات العلاقة بدور الإدارة مرتبة تنازلياً حسب دلالتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- تدريب العاملين بمتوسط 3.46 .
- توفير الأموال اللازمة لتطبيق التكلفة المستهدفة بمتوسط 3.44 .
- ثم استخدام نظام التطوير و التحسين المستمر بمتوسط 3.33 .
- يليه تقييم الموظفين بناء على إنجازاتهم في خفض التكلفة بمتوسط 3.10 .
- استخدام نظام التو و اللحظة بمتوسط 3.10 .

و قد كانت عبارات تدريب العاملين و توفير الأموال اللازم ة و استخدام نظام التطوير و التحسين المستمر ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، أما تقييم الموظفين و استخدام نظام التو و اللحظة فلم تكونا ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، و هذا يعود إلى التكلفة العالية لنقل مستلزمات الإنتاج ، و الاغلاقات المتكررة إلا أنه يمكن أن يتم الاتفاق بين عدد من المصانع التي تقع في أماكن متقاربة على توريد مستلزمات الإنتاج و بشكل دوري مما يساهم في خفض التكلفة .

جدول رقم (4-6) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى دور الإدارة في توفير متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
العمل على تدريب العاملين على التكلفة المستهدفة	3.46	1.27	4.855
توفير الأموال اللازمة لتطبيق التكلفة المستهدفة	3.44	1.22	4.831
استخدام نظام التطوير و التحسين المستمر	3.33	1.07	4.14
إجراء تقييم للموظفين بناء على إنجازاتهم في التكاليف المستهدفة	3.10	1.25	1.143
استخدام نظام التو و اللحظة	3.10	1.27	1.069

4. 2. 7 طرق تحديد السعر :

من خلال الجدول رقم (4-7) فإن أفراد العينة يؤكدون على استخدام عدة طرق لتسعير منتجاتهم و فيما يلي طرق التسعير المستخدمة حسب أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- التسعير بالاعتماد على التكلفة و بمتوسط 3.47 .
 - التسعير حسب الأسعار التي يقبل بها الزبائن و بمتوسط 2.39 .
 - التسعير حسب أسعار المنتجات المنافسة و بمتوسط 1.79 .
- و قد كانت جميع العبارات ذات العلاقة بالتسعير دالة من الناحية الإحصائية ، حيث أن طريقة التسعير بالاعتماد على التكلفة تعتبر أكثر طرق التسعير استخداماً في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين .

جدول رقم (4-7) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول طرق حساب السعر في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
التكلفة	3.47	1.20	5.217
الأسعار التي يقبل بها الزبائن	2.39	1.39	5.751-
أسعار السلع المنافسة	1.79	1.30	- 12.258

4. 2. 8 طرق تحديد التكلفة :

من خلال الجدول رقم (4-8) فإن أفراد العينة يؤكدون على استخدام عدة طرق لحساب تكلفة الإنتاج منتجاتهم و فيما يلي طرق تحديد التكلفة المستخدمة حسب أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- التكلفة الحقيقية بمتوسط 3.36 .
- التكلفة بالاعتماد على السعر بمتوسط 3.07 .
- التكلفة الحقيقية و التكلفة بالاعتماد على السعر بمتوسط 2.38 .

و قد كانت كل من عبارة تحديد التكلفة بالاعتماد على التكاليف الحقيقية للإنتاج و عبارة تحديد التكلفة بالاعتماد على تكاليف المنتجات المنافسة أعلى عبارتين معنوية من الناحية إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، أما عبارة تحدد التكلفة بالاعتماد على السعر فقد كانت الأقل معنوية من الناحية إحصائياً عند مستوى $\alpha = 0.05$ ، و هذا يعني أن مبدأ تحديد التكلفة بالاعتماد على السعر يتحقق في بعض المصانع .

جدول رقم (4-8) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة طرق حساب التكلفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
التكلفة الحقيقية	3.36	1.35	3.10
التكلفة بالاعتماد على السعر	3.07	1.55	0.75
التكلفة بالاعتماد على تكاليف المنتجات المنافسة	2.38	1.28	5.96-

4. 2 . 9 التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج :

بالاعتماد على الجدول رقم (4-9) فإن أفراد عينة الدراسة يؤكدون أنهم يهتمون بتكلفة دورة حياة المنتج و بدرجة متوسطة و فيما يلي المتوسطات حول مدى مراعاة تكاليف دورة حياة المنتج 3.94 مرتبة تنازلياً حسب أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- مراعاة تكلفة التصميم بمتوسط 3.94 .
- مراعاة تكلفة البيع و التوزيع بمتوسط 3.94 .
- مراعاة تكاليف الإعادة و الإتلاف بمتوسط 3.74 .

و قد كانت جميع العبارات السابقة ذات دلالة إحصائية ، أي أن مصانع النسيج و الملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة تأخذ بالاعتبار تكاليف دورة حياة المنتج إلا أن البيانات المنشورة

من قبل جهاز الإحصاء المركزي الفلسطيني تبين أن تكاليف البيع و التوزيع تشكل نسبة قليلة جداً ، و قد لا تكون ذات أهمية بالمقارنة مع التكاليف الأخرى ، و قد تعود أسباب ذلك إلى اعتماد معظم المصانع على التعاقد بالباطن مع شركات إسرائيلية .

(4-9) المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مراعاة تكاليف دورة حياة المنتج في مصانع النسيج والملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
يتم مراعاة تكلفة البيع و التوزيع	3.94	1	12.352
يتم مراعاة تكلفة التصميم	3.94	1.29	9.638
يتم مراعاة التكلفة بالنسبة للمشتري	3.74	1.26	7.821

4. 2. 10 الأدوات المستخدمة لخفض التكلفة :

من خلال الجدول رقم (4-10) فإن أفراد عينة الدراسة يؤكدون على استخدام بعض الأدوات من أجل خفض التكلفة و هذه الأدوات مرتبة تنازلياً حسب مستوى أهميتها المعنوية من الناحية الإحصائية :

- البحث عن منتجين بتكلفة اقل بمتوسط 3.35 .
- التحسين المستمر بمتوسط 2.82 .
- ثم يليه الرسم و التصميم بالحاسوب بمتوسط 2.58 .
- تحليل القيمة بمتوسط 2.25 .
- التو و اللحظة لتقليل وقت انتظار التوصيل بمتوسط 1.99 .
- التو و اللحظة لتقليل وقت انتظار الإنتاج بمتوسط 1.31 .
- تحسين الجودة بمتوسط 1.31 .

و من خلال مقارنة الأدوات التي تستخدمها مصانع النسيج والملابس في فلسطين فإن أعلى أدوات خفض التكلفة معنوية من الناحية الإحصائية هي البحث عن منتجين بتكلفة اقل ثم استخدام نظام التطوير و التحسين المستمر ، و قليلاً ما يتم استخدام بعض الأدوات الهامة مثل تحليل القيمة و نظام التو و اللحظة و تحسين الجودة و ذلك بالرغم من أهمية هذه الأدوات في خفض التكاليف مما يستدعي الاستثمار في هذه الأدوات من أجل تحقيق خفض في التكاليف مع عدم الإضرار بالجودة .

جدول رقم (4-10) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة طرق خفض التكلفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
البحث عن منتجين بتكلفة اقل	3.35	0.083	12.19
التحسين المستمر	2.82	1	4.20
الرسم و التصميم بالحاسوب	2.58	1.35	2.29-
تحليل القيمة	2.25	1.04	4.06-
التو و اللحظة لتقليل وقت التوصيل	1.99	1.11	11.87-
التو و اللحظة لتقليل وقت الإنتاج	1.31	0.65	13.26-
تطوير الجودة	1.31	1.02	33.80-

4. 2. 11 مستويات خفض التكاليف :

من خلال الجدول رقم (4-11) فإن إجابات أفراد عينة الدراسة يؤكدون أن مستويات خفض التكاليف تعتبر متدنية و هي مرتبة تنازلياً حسب أهميتها من الناحية الإحصائية :

- خفض عدد الوحدات التالفة بمتوسط 2.9 .
- خفض تكاليف الإنتاج التحويلية و بمتوسط 2.79 .
- خفض تكاليف التخزين و التجهيز بمتوسط 2.76 .
- خفض تكاليف الإنتاج السلعية بمتوسط 2.47 .
- خفض تكاليف العمل بمتوسط 1.86 .

و هذا يعني أن تكاليف الإنتاج في مصانع النسيج و الملابس مرتفعة ، و خصوصاً أن قدرة هذه المصانع على خفض تكاليف العمل محدودة جداً علماً بان تكاليف العمل تشكل القسم الأكبر من تكاليف الإنتاج في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين ، مما يؤكد على ضرورة استخدام نظام التكلفة المستهدفة و التركيز على مشاركة الموردين في جهود خفض التكلفة و كذلك استخدام أدوات خفض التكلفة التي يمكن من خلالها تخفيض التكلفة من غير الإضرار بجودة المنتجات الفلسطينية .

جدول رقم (4-11) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة مستويات خفض التكلفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
1.06-	1	2.90	خفض عدد الوحدات التالفة
2.01-	1.21	2.79	خفض تكاليف الإنتاج التحويلية
3.60-	0.83	2.76	خفض تكاليف التخزين و التجهيز
5.49-	1.22	2.27	خفض تكاليف الإنتاج السلعية
12.22-	1.20	1.86	خفض تكاليف العمل

4. 2. 12 دوافع التطبيق :

من خلال الجدول رقم (4-12) فان أفراد عينة الدراسة يؤكدون على أنهم يستخدمون نظام التكلفة المستهدفة لتحقيق الأهداف الآتية مرتبة حسب تنازلياً حسب أهميتها من الناحية الإحصائية:

- زيادة فهم حاجات الزبائن في الترتيب الأول بمتوسط 3.348 .
- زيادة القدرة التنافسية للمصانع بمتوسط 3.348 .
- خفض التكلفة بمتوسط 3.34 .
- تقليل وقت طرح المنتج في السوق و زيادة التنسيق بين الأقسام و زيادة فهم تكاليف المنتج و فتأتي في الترتيب الرابع بمتوسط 3.1 .

و هذا يعني أن جهود مصانع النسيج و الملابس تتركز زيادة القدرة على فهم حاجات الزبائن ، و زيادة القدرة التنافسية ، وخفض التكلفة مما يدل على أن هذه المصانع لا تركز على هدف معين ، بل تتنوع أهداف تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و بالرغم من خفض التكلفة يحل في المرتبة الثالثة ، إلا أنه يحل في الترتيب الأول لبعض المصانع .

جدول رقم (4-12) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول فوائد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
يؤدي إلى زيادة فهم حاجات الزبائن	3.34	1.27	3.611
يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمصنع	3.34	1.25	3.676
يؤدي إلى خفض التكلفة	3.34	1.27	3.611
تقليل وقت طرح المنتج في السوق	3.12	1.35	1.209
يؤدي زيادة الوعي بتكاليف المنتج	3.1	1.39	0.976
يؤدي إلى زيادة التنسيق بين الأقسام	3.1	1.39	0.976

4. 2. 13 معيقات التطبيق :

من خلال الجدول رقم (4-13) يظهر أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون على وجود عدة أسباب لعدم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و هذه الأسباب مرتبة تنازلياً حسب أهميتها من الناحية الإحصائية عدم المعرفة بهذا النظام و بمتوسط 3.34 ثم رفض الإدارة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بمتوسط 3.33 و عدم وجود تمويل كافي بمتوسط 3.1 في المرتبة الأخيرة.

جدول رقم (4-13) المتوسطات ، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول معيقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوسط الحسابي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T المحسوبة
عدم المعرفة	3.34	1.27	3.611

3.676	1.25	3.34	رفض الإدارة
0.976	1.39	3.1	عدم وجود تمويل كافي

الفصل الخامس

اختبار الفرضيات

5 . 1 الأساليب الإحصائية للتحليل الإحصائي و اختبار الفرضيات

تم اختبار تأثير خمس متغيرات مستقلة على درجة توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين، و المتغيرات المستقلة هي:

أولاً : نوع القطاع الصناعي : و قد تم تقسيم نوع القطاع إلى قسمين هما قطاع النسيج ، و قطاع الملابس و لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (Independent Samples-T-test) من اجل مقارنة متوسطات توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة ، و إذا كانت المتوسطات متساوية فإن ذلك يعني عدم وجود اختلافات حول توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة ، أما إذا كانت الفروقات في المتوسطات كبيرة فإن ذلك يعني وجود اختلافات حول درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة تعود إلى نوع القطاع الصناعي .

ثانياً: عدد العاملين و قد تم تقسيم هذا المتغير إلى أربعة مستويات وهي:

- المستوى الأول: من 10 إلى 20.
- المستوى الثاني: من 20 إلى 30.
- المستوى الثالث: من 31 إلى 40.
- المستوى الرابع: أكثر من 40.

ثالثاً : نظام التكاليف المستخدم : و قد تم تقسيم هذا المتغير إلى ثلاثة مستويات هي :

- المستوى الأول : نظام الأوامر .
- المستوى الثاني : نظام المراحل .

- المستوى الثالث : نظام التكلفة على أساس النشاط (تطبيق كلي أو جزئي) .

رابعا: عدد المنتجات المطورة سنويا: و قد تم تقسيم هذا المتغير إلى أربعة مستويات هي:

- المستوى الأول: اقل من 8 منتجات.
- المستوى الثاني: من 8 إلى 15.
- المستوى الثالث: من 16 إلى 21.
- المستوى الرابع: أكثر من 21 منتج.

خامسا: قيمة رأس المال المستثمر: و قد تم تقسيم هذا المتغير إلى ثلاثة مستويات هي:

- المستوى الأول: اقل من 15000 دينار أردني.
- المستوى الثاني: من 15000 إلى 30000 دينار أردني.
- المستوى الثالث: أكثر من 30000 دينار أردني.

و قد تم استخدام اختبار التباين الأحادي (ANOVA (One-Way analysis for variance) من أجل مقارنة المتوسطات حول درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس تعزى لمتغيرات عدد العاملين ، و عدد المنتجات التي يتم تطويرها سنويا ، و نظام التكاليف المستخدم ، و رأس المال على درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة ، و قد تم فحص فرضيات الدراسة عند مستوى دالة إحصائية ($P \leq 0.05$)، فإذا كانت المتوسطات متساوية فإن هذا يدل على عدم وجود اختلافات حول درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة و في هذه الحالة تكون قيمة الدالة الإحصائية اقل من 0.05 ، أما إذا كانت المتوسطات غير متساوية فإن ذلك يعني وجود اختلافات حول درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة و في هذه الحالة تكون قيمة الدالة الإحصائية أكبر من 0.05 ، كما تم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة درجة العلاقة بين المتغيرات السابقة و درجة خفض التكلفة في مصانع النسيج و الملابس.

5. 2 اختبار فرضيات الدراسة

5 . 2 . 1 الفرضية العدمية الأولى :

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نوع الصناعة .

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار ت (T Test) ، و نتائج هذا الاختبار موضحة في الجدول رقم (5-1) .

جدول رقم(5-1) نتائج اختبار ت (Independent- Samples T Test) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لنوع الصناعة

الأبعاد	المتوسط حسب نوع الصناعة		قيمة ت المحسوبة	الدلالة الإحصائية
	الملابس	النسيج		
التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر	2.67	3.32	-2.875	0.005
التركيز على الزبائن	3.74	3.93	-1.339	0.182
التركيز على الموردين	3.63	4.00	-2.406	0.017
توفر متطلبات العمل	3.26	3.72	-2.109	0.036
التسيق بين الأقسام	3.37	3.86	-2.347	0.020
التركيز على تكاليف حياة المنتج	3.65	3.89	-1.224	0.223
دور الإدارة	3.25	3.56	-2.029	0.044
الدرجة الكلية لتوفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة	3.37	3.76	-2.556	0.011

تبين من خلال الجدول السابق رقم (5-1) عدم وجود فروقات دالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ في مجال اختبار اثر متغير قطاع الصناعة على درجة توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس و ذلك على حول كل من مجالات التركيز على الزبائن ، و التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج ، إذ أن الدالة الإحصائية قد كانت لجميع هذه العوامل اكبر من 0.05 ، مما يؤكد عدم وجود اختلافات بين مصانع النسيج و الملابس حول درجة توفر متطلبات التركيز على الزبائن ، و التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج .

كما تبين من خلال الجدول رقم (5-1) وجود فروقات ذات دلالة إحصائية حيث كانت الدالة الإحصائية اقل من 0.05 بين مصانع النسيج و الملابس حول توفر العوامل الأخرى اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة و هي :

- تحديد السعر بالاعتماد على التكلفة .
- متطلبات العمل .
- مشاركة الأقسام .
- التركيز على الموردين .
- دور الإدارة .

أي انه تم رفض الفرضية المبدئية و التي نصت على عدم وجود فروقات بين مصانع النسيج و الملابس حول درجة توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة، و تم قبول الفرضية البديلة أي وجود علاقة بين نوع القطاع الصناعي و درجة توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و لمعرفة أسباب هذه الفروقات تم استخراج المتوسطات لدرجة مراعاة المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة و هي موضحة في الجدول رقم (5-1) ، حيث تبين أن هذه الفروقات الإحصائية تميل لصالح مصانع النسيج ، أي أن مصانع النسيج تراعي المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة بدرجة أكبر من مصانع الملابس و خصوصا التركيز على الموردين حيث أن تكلفة المواد الخام تشكل أكثر من نصف تكلفة إنتاج الوحدة في مصانع النسيج.

و هذه النتائج تتفق مع دراسة (Alder , 2004) و التي أظهرت أن مصانع النسيج تستخدم التكنولوجيا المتطورة بدرجة اكبر من مصانع الملابس ، و هذا الأمر يتطلب وجود عمالة

ماهرة ذات خبرات و معرفة علمية بمستويات أعلى من تلك التي تتوفر في مصانع الملابس ، كما يتطلب ذلك زيادة التنسيق بين الأقسام .

كما تتفق نتائج هذه الفرضية مع نتائج دراسة (Koga , 1999) و التي بينت مستويات التنسيق بين المصانع و الموردين تكون اقل عندما تكون المنتجات ذات أعمار قصيرة ، كما أن درجة التنسيق مع الموردين تقل إذا كان الموردين من خارج الدولة و هذا الأمر ينطبق على مصانع الملابس ، كما تتفق نتائج هذه الفرضية مع دراسة (Ellram , 2002) و التي أكدت أن مستويات التنسيق مع الموردين تكون أعلى عندما تزداد نسبة المشتريات من المواد الخام .

5 . 2 . 2 الفرضية العدمية الثانية :

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد العاملين .

للتحقق من صحة الفرضية الثانية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد العمال، وذلك كما هو واضح في الجدول رقم (2-5) .

و يظهر الجدول رقم (2-5) عدم وجود فروقات دالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ في مجال اختبار اثر متغير عدد العمال على مستوى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، إذ أكد كل من قطاع النسيج و الملابس على اختلاف عدد العاملين فيهما عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية حول كل من :

- تحديد التكلفة بالاعتماد على السعر .
- توفر متطلبات التنسيق بين الأقسام .
- توفر متطلبات الموردين .
- التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج حيث أن قيمة الدالة الإحصائية لجميع هذه البنود كانت اقل من 0.05 .

جدول رقم (5-2) نتائج اختبار التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لعدد العاملين .

الدلالة الإحصائية	قيمة ف المحسوبة	المتوسط حسب عدد العاملين				الأبعاد
		أكثر من 40	40-31	30 -21	20 - 10	
0.108	2.052	2.80	2.51	3.08	2.69	التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر
0.025	3.203	3.84	3.56	4.07	3.70	التركيز على الزبائن
0.576	0.663	3.43	3.68	3.76	3.70	التركيز على الموردين
0.05	2.708	3.36	3.05	3.68	3.27	توفر متطلبات العمل
0.106	2.069	3.50	3.22	3.72	3.37	التنسيق بين الأقسام
0.084	2.250	3.79	3.17	3.53	3.25	التركيز على تكاليف حياة المنتج
0.368	1.060	3.28	3.59	3.96	3.57	دور الإدارة في نظام التكلفة المستهدفة
0.085	2.248	3.43	3.25	3.68	3.36	الدرجة الكلية

						لتوفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة
--	--	--	--	--	--	--

كما يوضح الجدول رقم (5-2) أن زيادة عدد العاملين تؤدي غالبا إلى زيادة درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة ، إلا أن هذه المتوسطات كانت متقاربة إلى حد كبير و بذلك فإن هذه الفروق غير دالة إحصائيا كما بين اختبار تحليل التباين الأحادي ، و بالرغم من ذلك فإن هناك فروقات في كل من بند التعامل مع الزبائن و بند متطلبات بيئة العمل ، و من أجل معرفة أسباب وجود هذه الفروقات تم استخدام اختبار توكي و نتائج الاختبار موضحة في الجدول رقم (5-3)

جدول (5-3) نتائج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد العاملين

الأبعاد	المقارنات	20-10	30-21	40-31	41 فأكثر
التركيز على الزبائن	20-10		0.3721-	0.1406	0.1423-
	30-21			0.5126*	0.229
	40-31				0.282-
	41 فأكثر				
متطلبات بيئة العمل	20-10		0.4105-	0.2193	0.0908-
	30-21			* 0.6298	0.3197
	40-31				0.310-
	41 فأكثر				

*تعني أن القيمة دالة إحصائياً عند مستوى 0.05

و من خلال الجدول السابق فإن الفروق بين المصانع التي يبلغ عدد العاملين فيها عشرين أو أقل و المصانع التي يبلغ عدد العاملين فيها 21 إلى 30 عامل ، و كذلك بين المصانع التي يعمل فيها من 31 إلى 40 شخصا ، و المصانع التي يعمل فيها أكثر من 41 شخصا ، و كانت الفروق تميل لصالح المصانع التي يعمل فيها من 31-40 عاملاً، إلا أن الفروق كانت لصالح المصانع التي يعمل من 30 إلى 40 شخصا .

ونائج هذه الفرضية تتفق مع بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Borgrenas , 2003) والتي بينت نتائجها أن الشركات التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة تعتبر شركات كبيرة نسبياً من حيث عدد العاملين فيها ، و ربما يعود السبب في عدم وجود فروق إلى أن أكثر هذه المصانع صغيرة ومملوكة من قبل عائلات حيث أن العاملين فيها يكونون من نفس العائلة ، مما يؤدي إلى تقارب كبير بين هذه المصانع و خصوصاً في مجالات التنسيق بين الأقسام والأنماط الإدارية (ناصر ، 1999) .

3. 2 . 5 الفرضية العدمية الثالثة :

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم .

للتحقق من صحة الفرضية الثالثة استخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكلفة المستخدم ، و ذلك كما هو واضح في الجدول رقم (4-5)

و يتضح من الجدول رقم (4-5) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم ، و هذه الفروق كانت في كل من دور الأقسام ، و التعامل مع بيئة العمل ، و التركيز على الموردين ، و دور الإدارة في توفير متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، مما يؤكد نفي هذه الفرضية ، و قبول

الفرضية البديلة أي أن نظام التكلفة المستخدم يؤثر على درجة توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين ، و قد كان بند التركيز على الموردين أعلى البنود معنوية من الناحية الإحصائية ، يليه دور الإدارة ، و تحديد التكلفة بالاعتماد على السعر و أخيرا بند التركيز على الزبائن .
و من خلال الجدول رقم (4-5) فإن نظام التكاليف المستخدم لا يؤثر على كل من بنود توفر متطلبات بيئة العمل ، و التنسيق بين الأقسام ، و التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج ، و ذلك بالرغم من أهمية و خصوصا أن أنظمة التكاليف تعتبر من العوامل الداخلية .

جدول رقم (4-5) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم

الأبعاد	المتوسط حسب نظام التكاليف المستخدم			القيمة ف المحسوبة	الدلالة الإحصائية
	الأوامر	المراحل	التكلفة على أساس النشاط		
التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر	2.67	2.67	3.26	3.549	0.031
التركيز على الزبائن	3.72	3.67	4.12	3.264	0.041
التركيز على الموردين	3.71	3.32	4.21	7.194	0.001
توفر متطلبات بيئة العمل	3.23	3.40	3.52	1.150	0.319
متطلبات التنسيق بين الأقسام	3.37	3.42	3.72	1.505	0.225
التركيز على تكاليف حياة المنتج	3.64	3.70	3.81	0.428	0.653
دور الإدارة في نظام التكلفة المستهدفة	3.27	3.07	3.86	6.606	0.002
الدرجة الكلية	3.37	3.32	3.78	3.580	0.030

					لتوفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة
--	--	--	--	--	---

ولإيجاد مصدر الفروق تم استخراج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم ، كما هو واضح في الجدول (5-5).

جدول (5-5) نتائج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم

الأبعاد	المقارنات	الأوامر	المراحل	على التكلفة النشاط أساس
التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر	الأوامر		0.0008-	0.5922-*
	المراحل			0.591-
	التكلفة على أساس النشاط			
التركيز على الزبائن	الأوامر		0.0500	0.4021-*
	المراحل			0.452 *
	التكلفة على أساس النشاط			
التركيز على الموردين	الأوامر		0.1032	-0.2321 *
	المراحل			-0.3352 *
	التكلفة على أساس النشاط			
دور الإدارة في نظام التكلفة المستهدفة	الأوامر		0.1994	0.5919-*
	المراحل			0.791-*
	التكلفة على أساس النشاط			
الدرجة الكلية	الأوامر		0.0524	0.4149-*

0.467-*			المراحل
			التكلفة على أساس النشاط

تشير المقارنات الثنائية البعدية في الجدول السابق أن الفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم كانت بين المصانع التي تطبق نظام الأوامر والمصانع التي تطبق نظام المراحل والتي تطبق نظام التكلفة المستهدفة ، وكانت أيضاً بين المصانع التي تطبق نظام المراحل والتي تطبق نظام التكلفة المستهدفة ولصالح المصانع التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة في كل مقارنتين، حيث كانت درجة توفر المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة أعلى في المصانع التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة ، ويأتي نظام الأوامر في المرتبة الثانية ، و أخيراً نظام المراحل ، و من خلال الجدول السابق و عند مقارنة المتوسطات الحسابية للمتغيرات ذات الدلالة الإحصائية فإن هذه المتوسطات تزداد عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ، أي أن هذا النظام يؤثر بشكل إيجابي على كل من بيئة العمل و يزيد من دور الأقسام في نظام التكلفة المستهدفة .

و نتائج هذه الفرضية تتفق مع العديد من الدراسات السابقة مثل دراسة (Zaman , 2003) فقد أكدت نتائج هذه الدراسة أن تطبيق المصانع لنظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى زيادة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و كذلك دراسة (Cookins , 2002) التي أكدت نتائجها أن نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى فهم سلوك التكاليف بشكل أفضل من النظم التقليدية مما يساهم في تحديد التكلفة بشكل أفضل و خصوصاً عندما تتحدد الأسعار من خلال السوق ، كما تتفق نتائج هذه الفرضية مع دراسة (Chen and Chung , 2002) و التي أكدت أن مصانع النسيج التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في فهم محركات التكلفة و سلوكها ، بالتالي يمكن أن يتم تحديد الأنشطة التي لا تضيف القيمة مما يساهم في خفض هذه الأنشطة إلى أدنى مستويات ممكنة .

5 . 2 . 4 الفرضية العدمية الرابعة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد المنتجات المطورة سنوياً .

للتحقق من صحة الفرضية الرابعة استخدم اخ تبار تحليل التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد المنتجات المطورة سنويا ، وذلك كما هو واضح في الجدول رقم (5-6) .

يتضح من الجدول رقم (5-6) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $0.05=\alpha$ في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد المنتجات المطورة سنويا و هذه الفروق موجودة في كل من بروتد خفض التكلفة ، و توفر متطلبات الزبائن ، و توفر متطلبات الموردين ، و دور الإدارة في توفير المتطلبات الفنية اللازمة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين ، مما يؤكد رفض الفرضية المبدئية و قبول الفرضية البديلة أي أن عدد المنتجات التي يتم تطويرها في السنة يؤثر على درجة توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس الفلسطينية .

أما بالنسبة لكل من التنسيق بين الأقسام ، و التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج فلم تكن هناك فروقات دالة إحصائية ، و هذا يعني أن هناك تشابها في درجة توفر هذه المتطلبات بالنسبة لمتغير عدد المنتجات المطورة سنويا بالنسبة لهذه العوامل ، أي أن عدد المنتجات المطورة سنويا لا يؤثر على كل من التنسيق بين الأقسام و التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج .

و قد كانت أعلى الفروق معنوية من الناحية الإحصائية تعود بالترتيب لصالح :

- تحديد التكلفة بالاعتماد على السعر .
- توفر متطلبات العمل .
- دور الإدارة و توفر متطلبات الزبائن .
- التركيز على الموردين .

جدول رقم (5-6) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق في درجة توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس تعزى لعدد المنتجات المطورة سنويا

الدلالة الإحصائية	قيمة ف المحسوبة	المتوسط حسب عدد المنتجات المطورة سنويا				الأبعاد
		أكثر من 21	21-15	15-8	7 أو أقل	
0.000	7.072	3.13	3.74	2.69	2.42	التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر
0.008	3.584	4.07	3.85	3.69	3.62	التركيز على الزبائن
0.014	3.240	3.85	3.78	3.63	3.46	التركيز على الموردين
0.000	6.372	3.88	3.67	3.39	2.98	توفر متطلبات العمل
0.065	2.256	3.58	4.16	3.43	3.11	التنسيق بين الأقسام
0.475	0.884	3.72	4.05	3.74	3.56	التركيز على تكاليف حياة المنتج
0.002	4.336	3.54	3.406	3.19	3.25	دور الإدارة في نظام التكلفة المستهدفة
0.001	4.935	3.68	3.8	3.4	3.2	الدرجة الكلية لتوفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة

و من أجل معرفة مصدر الفروق الإحصائية تم استخدام اختبار توكي كما هو واضح في الجدول (5-7) .

جدول (5-7) نتائج اختبار توكي للمقارنات الثنائية للفروق لدرجة توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لعدد المنتجات المطورة في السنة .

الأبعاد	المقارنات	7 أو اقل	15-8	21-15	أكثر من 21
التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر	7 أو اقل	0.2761-	0.9854-*	0.7140-*	
	15-8		0.7093-	0.4379-	
	21-15			0.271	
	أكثر من 21				
لتركيز على الزبائن	7 أو اقل	0.079-	0.431-*	0.154-	
	15-8		0.3606-	0.3810-	
	21-15			0.020-	
	أكثر من 21				
التركيز على المورد	7 أو اقل	0.165-	0.695 -*	0.393-	
	15-8		0.529-	0.227-	
	21-15			0.302	
	أكثر من 21				
توفر متطلبات العمل	7 أو اقل	0.409-	0.690-*	0.895-*	
	15-8		0.281-	0.486-	
	21-15			0.204-	
	أكثر من 21				
دور الإدارة	7 أو اقل	0.08-	0.632-*	0.425-	
	15-8		0.552-*	0.345.-	
	21-15			0.207-	
	أكثر من 21				
المجموع	7 أو اقل	0.194-	0.607-*	0.481-	
	15-8		0.413-*	0.287-	
	21-15			0.126	

تشير المقارنات الثنائية البعدية في الجدول السابق رقم (5-7) أن الفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد المنتجات المطورة سنويا كانت بين المصانع والتي تنتج 7 منتجات أو أقل ، و المصانع التي تنتج من 8-15 منتجات ، و المصانع التي تنتج من 15-21 منتجا ، و المصانع التي تنتج أكثر من 21 منتجا ، و كانت الفروق لصالح المصانع التي يبلغ عدد المنتجات التي يتم تطويرها في السنة من أكثر من 15 منتجا جديدا في السنة ، و يعود ذلك إلى التخصص في الإنتاج ، فكلما زاد عدد المنتجات التي يتم تطويرها في السنة تزداد حاجة المصانع إلى التنسيق مع الموردين ، وكلما تم تلبية حاجات الزبائن المتنوعة بشكل أفضل .

إن نتائج هذه الدراسة تتفق مع العديد من الدراسات السابقة مثل التي تناولت اثر العوامل المؤثرة في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مثل دراسة (Cooper and Slagmulder , 1997) التي أكدت نتائجها أن تنوع المنتجات يؤدي إلى زيادة تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، و يساعد في تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام مثل مراعاة حاجات الزبائن و يؤدي إلى زيادة رضى الزبائن و زيادة التعاون مع الموردين ، و كذلك دراسة (Hibbets , Albright and Funk , 2003) و التي أكدت نتائجها أن المصانع التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة تسعى إلى التمايز في الإنتاج أكثر من المصانع التي لا تطبق نظام التكلفة المستهدفة ، و ذلك من اجل زيادة رضى الزبائن ، و تلبية الحاجات المختلفة للزبائن .

5. 2 . 5 الفرضية العدمية الخامسة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال .

للتحقق من صحة الفرضية الخامسة تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال ، وذلك كما هو واضح في الجدول رقم (5-8)

يتضح من الجدول رقم (5-8) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال ، و يتضح انه توجد فروق دالة إحصائية في معظم البنود و هذه الفروق كانت في كل من التعامل مع بيئة العمل ، و سلوك الإدارة ، و التركيز على الزبائن ، و التنسيق بين الأقسام .

جدول رقم (5-8) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال

الدالة الإحصائية	قيمة ف المحسوبة	المتوسط حسب قيمة رأس المال المستثمر			الأبعاد
		أكثر من 30000	15000 إلى 30000	اقل من 15000	
0.06	2.761	2.92	2.94	2.57	التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر
0.008	5.196	4.01	3.97	3.06	التركيز على الزبائن
0.06	2.839	3.92	3.85	3.51	التركيز على المورد
0.03	3.344	3.32	3.55	3.14	توفر متطلبات العمل
0.01	4.042	3.59	3.70	3.27	التنسيق بين الأقسام
0.39	0.941	3.81	3.80	3.57	التركيز على تكاليف حياة المنتج
0.006	5.213	3.38	3.52	3.56	دور الإدارة في نظام التكلفة المستهدفة
0.012	4.579	3.56	3.62	3.24	الدرجة الكلية لتوفر متطلبات

					نظام التكلفة المستهدفة
--	--	--	--	--	---------------------------

و قد كانت أعلى الفروقات معنوية تعود إلى دور الإدارة في توفير متطلبات نظام التكلفة المستهدفة ، ثم التركيز على الزبائن و التنسيق بين الأقسام ، و توفر متطلبات بيئة العمل ، و لإيجاد مصدر هذه الفروق تم استخراج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال ، كما هو واضح في الجدول (5-9)

جدول (5-9) نتائج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة مبادئ نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال

الأبعاد	المقارنات	اقل من 15000	15000 إلى 30000	أكثر من 30000
التركيز على الزبائن	اقل من 15000	*-0.4158	*-0.4510	
	15000 إلى 30000			-0.035
	أكثر من 30000			
توفر متطلبات العمل	اقل من 15000	*-0.4160	-0.1818	
	15000 إلى 30000		0.2342	
	أكثر من 30000			
التنسيق بين الأقسام	اقل من 15000	*-0.4355	-0.1117	
	15000 إلى 30000		0.3238	
	أكثر من 30000			
دور الإدارة	اقل من 15000	*-0.4592	*-0.5243	
	15000 إلى 30000			-0.0651
	أكثر من 30000			
الدرجة الكلية	اقل من 15000	*-0.3821	-0.3248	
	15000 إلى 30000		0.0573	
	أكثر من 30000			

تشير المقارنات الثنائية البعدية في الجدول السابق أن الفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس

المال كانت بين المصانع ذات رأس المال الأقل من 15000 دينار، و المصانع التي رأس مالها من 15000 دينار إلى 30000 دينار ، و المصانع التي يزيد رأس مالها عن 30000 دينار و بالرغم من أن درجة توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تزداد بزيادة رأس المال ، إلا أن الفروق في درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة تميل لصالح المصانع التي يبلغ رأس المال فيها من 15000-30000 دينار .

و من خلال الجدول السابق فأن الفروق بين المتوسطات تكون لصالح الشركات ذات رأس المال الكبير ، أي أن زيادة رأس المال تنعكس إيجاباً على درجة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين .

إن نتائج الفرضية السابقة تنسجم مع بعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Ellram , 2002) و التي أكدت نتائجها أن أحد أسباب عدم التطبيق الكامل لنظام التكلفة المستهدفة يعود إلى قلة الموارد المالية و قلة المعرفة ، و كذلك دراسة (Dekker amd Smidit , 2003) و دراسة (Borgrenas, 2003) و اللتان أكدت نتائجهما أن المصانع التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة تعتبر مصانع كبيرة الحجم .

إلا انه بسبب انخفاض رأس مال مصانع النسيج و الملابس بشكل عام فان هنالك صعوبة في التعامل مع الموردين حيث أن التنسيق مع الموردين لم يتأثر بمستويات رأس المال ، و بالتالي تتفق نتائج هذه الفرضية مع دراسة (ناصر ، 1999) و التي أكدت أنه بسبب قلة رأس المال فان المصانع لا يمكنها شراء كميات كبيرة من المواد اللازمة للإنتاج ، و كذلك فان علاقات هذه المصانع مع الموردين تكون ضعيفة .

5 . 2 . 6 الفرضية العدمية السادسة :

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha=0.05$ بين درجة خفض التكلفة و كل من عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و رأس المال في مصانع الملابس في فلسطين .

من أجل التحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation) للعلاقة بين درجة خفض التكلفة و كل من عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و رأس المال في مصانع الملابس في فلسطين .

جدول رقم (5-10) نتائج معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation) للعلاقة بين درجة خفض التكلفة و كل من عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و رأس المال في مصانع الملابس في فلسطين .

البند	عدد العمال	عدد المنتجات	رأس المال
مستوى الارتباط	-0.056	** 0.243	** 0.245
الدلالة الإحصائية	0.487	0.002	0.003
عدد المشاهدات	156	156	149

* معامل الارتباط ذو أهمية دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$

** معامل الارتباط ذو أهمية دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.01$

من خلال الجدول السابق تبين ما يلي :

1. بلغت درجة الارتباط بين عدد العاملين و درجة خفض التكلفة - 0.056 وبلغت درجة المعنوية 0.487 وهي قيمة أعلى من 0.05 ، أي أن هذا المتغير لا يؤثر على درجة خفض التكلفة في مصانع الملابس مما يؤكد قبول الفرضية بالنسبة لمتغير عدد العاملين.
2. بلغت درجة الارتباط بين عدد المنتجات المطورة سنويا و درجة خفض التكلفة 0.243 ، كما بلغت درجة المعنوية 0.002 أي أن درجة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.01$ مما يؤكد رفض الفرضية بالنسبة لمتغير رأس المال .
3. درجة الارتباط بين و درجة خفض التكلفة 0.245 ، كما بلغت درجة المعنوية 0.003 ، وهذه الدرجة اقل من 0.01 أي أن العلاقة بين عدد المنتجات المطورة سنويا ودرجة خفض التكلفة ذات دلالة إحصائية عند $\alpha = 0.01$ ، وهذا يؤكد رفض الفرضية بالنسبة لمتغير عدد المنتجات المطورة سنويا في مصانع الملابس .

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى $\alpha = 0.05$ بين درجة خفض التكلفة و كل من عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و رأس المال في مصانع النسيج .
من أجل التحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation) للعلاقة بين درجة خفض التكلفة و كل من عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و رأس المال في مصانع النسيج في فلسطين .

جدول رقم (5-11) نتائج معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation) للعلاقة بين درجة خفض التكلفة و كل من عدد العاملين ، و عدد المنتجات المطورة سنويا ، و رأس المال في مصانع النسيج في فلسطين .

البند	عدد العمال	عدد المنتجات	رأس المال
مستوى الارتباط	0.366	* 0.458	* 0.539
الدلالة الإحصائية	0.123	0.049	0.017
عدد المشاهدات	19	19	19

* معامل الارتباط ذو أهمية دلالة إحصائية عند مستوى $0.05 =$

من خلال الجدول السابق تبين ما يلي :

- بلغت درجة الارتباط بين عدد العاملين و درجة خفض التكلفة 0.366 وبلغت درجة المعنوية 0.123 وهي قيمة أعلى من 0.05 ، أي أن هذا المتغير لا يؤثر على درجة خفض التكلفة في مصانع الملابس مما يؤكد قبول الفرضية بالنسبة لمتغير عدد العاملين.
- بلغت درجة الارتباط بين عدد المنتجات المطورة سنويا و درجة خفض التكلفة 0.458 ، كما بلغت درجة المعنوية 0.049 أي أن درجة الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ مما يؤكد رفض الفرضية بالنسبة لمتغير عدد المنتجات.
- درجة الارتباط بين رأس المال ودرجة خفض التكلفة 0.539 ، كما بلغت درجة المعنوية 0.017 و هذه الدرجة اقل من 0.05 أي أن العلاقة بين عدد المنتجات المطورة سنويا

ودرجة خفض التكلفة ذات دلالة إحصائية عند $\alpha = 0.05$ ، و هذا يؤكد رفض الفرضية بالنسبة لمتغير عدد المنتجات المطورة سنويا في مصانع الملابس .

مما سبق فان مصانع النسيج كانت أكثر قدرة من مصانع الملابس على خفض التكلفة ، فمتطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مثل التركيز على الموردين ، و متطلبات بيئة العمل ، و متطلبات التنسيق بين الأقسام تتوفر بشكل اكبر في مصانع النسيج و هذه النتيجة تتفق مع الدراسات السابقة مثل دراسة (Ellram , 2002) و دراسة (Ellram , 1999) و اللتان أكدت نتائجهما أنه كلما زادت مستويات مشاركة الموردين في اتخاذ القرارات حول تكلفة الإنتاج فان ذلك يؤدي إلى زيادة قدرة المنتجين على خفض التكلفة ، كما أن بيانات الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني تبين أن تكلفة المواد الخام و المستلزمات السلعية تشكل نسبة 66.4 % من تكاليف الإنتاج في مصانع النسيج .

وقد كان رأس المال أهم المتغيرات من حيث المعنوية الإحصائية ، حيث أنه كلما زاد حجم رأس المال تزداد قدرة كل من مصانع النسيج و الملابس على خفض التكلفة ، وقد أظهرت نتائج الفرضية الخامسة أن زيادة رأس تؤدي إلى توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة بشكل اكبر خصوصا متطلبات كل من بيئة الموردين ، و متطلبات العمل ، و مراعاة متطلبات الزبائن، و تتفق هذه النتيجة مع دراسة (Alder , 2004) و التي أكدت نتائجها أن إنتاجية رأس المال في مصانع النسيج و الملابس تتأثر بحجم رأس المال المستثمر .

أما عدد المنتجات على خفض التكلفة فكان في الترتيب الثاني من حيث اثر هذا المتغير على خفض التكلفة في كل من مصانع النسيج و مصانع الملابس، إذ أن المصانع تحقق خفض في التكاليف بنسبة اكبر عند زيادة عدد المنتجات الجديدة التي يتم تطويرها سنويا ، وقد يعود السبب في ذلك إلى أن شراء كميات كبيرة قد يؤدي إلى حصول هذه المصانع على المواد بسعر اقل من المصانع التي تشتري كميات قليلة .

إن نتائج هذه الفرضية تتفق مع (Cooper and Slagmulder, 1997) ، و كذلك الدراسة التي قام بها (CAM_I and AICPA . Target Costing Best Practices Report, 1998) و غيرها و التي أكدت نتائجها أن عدد المنتجات التي يتم إنتاجها يساهم في زيادة فاعلية نظام التكلفة المستهدفة و بالتالي يزيد من قدرة المصانع على خفض التكلفة ، كما أن زيادة عدد المنتجات في خطوط الإنتاج يساهم في زيادة رضى الزبائن.

الفصل السادس

النتائج و التوصيات

1. 6 مقدمة

من خلال تحليل الاستبانة و المقابلات مع أصحاب مصانع النسيج و الملابس في فلسطين تبين وجود العديد من مبادئ نظام التكلفة المستهدفة ، إلا أنه بشكل عام هناك انخفاض في مستوى تطبيق هذا النظام و فيما يلي عرض مختصر لنتائج الدراسة و التوصيات المقترحة .

2 . 6 النتائج

من خلال تحليل البيانات يمكن استنتاج ما يلي :

1 . 2 . 6 طرق حساب التكلفة:

تقوم معظم مصانع النسيج و الملابس باستخدام طرق تقليدية في حساب تكاليف الإنتاج حيث أن غالبية المصانع تستخدم طريقة تحديد التكلفة المتحققة فعلا و بناء على الإمكانيات المتاحة و يتم ذلك من خلال استخدام طرق تقليدية في تحميل التكاليف على المنتجات مما يؤدي إلى تحريفات في تكاليف المنتجات ، و أحيانا يتم تحديد التكلفة من خلال الأسعار ، كما أن طريقة تحديد التكلفة بناء على أسعار السلع المنافسة ليست ذات أهمية إحصائية .

2 . 2 . 6 طرق تحديد الأسعار :

في أغلب الأحيان يتم تسعير المنتجات عن طريق إضافة هامش الربح إلى التكلفة ، مما قد يؤدي إلى تسعير المنتجات بطريقة خاطئة خصوصا أن غالبية هذه المصانع تستخدم طريقة التسعير

حسب تكلفة الإنتاج ، أما طرق التسعير الأخرى مثل طريقة التسعير حسب السوق ، والتسعير حسب أسعار السلع المنافسة فهي أقل أهمية من الناحية الإحصائية .

6. 2 . 3 مراعاة متطلبات المنافسين :

إن مصانع النسيج و الملابس التي تطبق نظام التكلفة المستهدفة تأخذ بعين الاعتبار ظروف المنافسة الشديدة ، إلا أنها تركز المنافسة على السعر بالدرجة الأولى على حساب الجودة ، حيث أن الجودة تحتل الترتيب الثاني بعد السعر من حيث الأهمية الإحصائية ، و هذا الأمر يعني أن بعض المصانع قد تقلل الجودة من أجل خفض تكاليف الإنتاج مما يؤدي إلى إضعاف القدرة التنافسية للمنتجات الفلسطينية في الأسواق العالمية ، و خصوصا تلك الأسواق التي تركز على الجودة و الإبداع في التصميم ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض حصة المصانع الفلسطينية في الأسواق العالمية ، كما أن يعتبر كل من المحافظة على ولاء الزبائن ، و طرح منتجات في السوق قبل المنافسين من أهم الأمور التي يتم مراعاتها عند التعامل مع بيئة المنافسين .

6. 2 . 4 مراعاة متطلبات الزبائن :

عند التعامل مع متطلبات الزبائن فإن أهم العوامل التي يتم مراعاتها هي: جمع معلومات عن حاجات و رغبات الزبائن ، وأخذ آراء الزبائن بالاعتبار عند الإنتاج ، إلا انه لا توجد علاقة مباشرة بين غالبية المصانع و المستهلك النهائي و خصوصا عند طرح المنتج في السوق حيث لا يتم التعامل مع التغذية الراجعة بشكل كبير .

6. 2 . 5 مراعاة متطلبات الموردين :

بالرغم من أنه يتم اختيار الموردين في مرحلة تطوير المنتجات الجديدة ، ومشاركة الموردين في تصميم المنتجات، إلا أن هناك نقصا في مشاركة المعلومات حول تكلفة الإنتاج ، وكذلك التكلفة المستهدفة التي من خلالها يمكن تحقيق هامش ربح مناسب، و لا تقوم العلاقة على أساس الشراكة طويلة الأجل بين الموردين من جهة و المنتجين من الجهة الأخرى ، و هذا الأمر يؤدي إلى ضياع فرص حقيقية لخفض التكلفة ، و ربما يكون عدم وجود شراكات حقيقية بين المنتجين من جهة و الموردين من الجهة الأخرى أحد أسباب التراجع الكبير في أعداد مصانع الملابس

والنسيج في الضفة الغربية و قطاع غزة ، و خصوصا لعدم وجود صناعات مكمله مثل الغزل والصباعة والتصميم و القص.

6 . 2 . 6 البيئة الداخلية:

بالرغم من أن العديد من المصانع تستخدم العمالة الماهرة، إلا أنه يتم التركيز على الخبرة العملية للعاملين ، أما العوامل التي لا تعتبر ذات أهمية إحصائية فهي: مراعاة المعرفة العلمية عند اختيار العاملين ، والاعتماد على التكنولوجيا المتطورة، إذ أن استخدام التكنولوجيا المتطورة يعتبر امراً مقصوراً على عدد محدود جداً من المصانع . و تلعب الإدارة دوراً هاماً في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و لو بصورة متوسطة من خلال تدريب العمال و مشاركتهم في اتخاذ القرارات ، إلا أنها لا تقيّمهم على أساس انجازاتهم في خفض التكلفة .

أما بخصوص التنسيق بين الأقسام فقد بينت نتائج هذه الدراسة أن هناك ضعف في التنسيق بين الأقسام حيث أن أقسام المحاسبة ، وأقسام المبيعات تشارك بشكل أكبر في تحديد التكلفة ، بينما لا يتم التركيز على كل من أقسام التصميم، و أقسام المشتريات بالرغم من الدور المحوري لهذه الأقسام في خفض التكلفة .

6 . 2 . 7 طرق خفض التكلفة :

بينت نتائج هذه الدراسة غياب العديد من الأدوات الهامة لنظام التكلفة المستهدفة مثل : تحليل القيمة، وهندسة القيمة ، والرسم باستخدام الحاسوب، والتصميم بالحاسوب، وكذلك هناك ضعف في استخدام نظام التو واللحظة حيث أن استخدام هذه الأدوات لم يكن ذو أهمية من الناحية الإحصائية ، إلا إن بعض المصانع تستخدم أنظمة مساندة مثل التطوير و التحسين المستمر، و قد بينت الدراسة أن نقل مسؤولية الإنتاج إلى مصانع أخرى يعتبر من أهم الطرق المتبعة لخفض التكلفة في مصانع النسيج و الملابس .

6 . 2 . 8 دوافع ومعيقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

هناك عدة دوافع لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة و هذه الدوافع مرتبة حسب أهميتها الإحصائية هي: زيادة فهم حاجات الزبائن، وزيادة القدرة التنافسية للمصانع، وخفض التكلفة، وتقليل طرح المنتج في السوق. أما بالنسبة لمعيقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين مرتبة حسب أهميتها الإحصائية فهي: عدم المعرفة بنظام التكلفة المستهدفة، و عدم توفر مصادر كافية للتمويل ، و رفض الإدارة.

6. 2 . 9 درجة خفض التكلفة:

بالنسبة لمستويات خفض التكلفة في مصانع النسيج و الملابس فقد كانت منخفضة ، وقد كانت مرتبة حسب أهميتها الإحصائية: خفض عدد الوحدات التالفة، وتكاليف الإنتاج التحميلية ، والتجهيز والتخزين ، و تكاليف الإنتاج السلعية، وتكاليف العمل. و هذا يعني أن مصانع النسيج و الملابس تعاني من ارتفاع في تكاليف العمل وخصوصا في مصانع الملابس ، وذلك لأنها تعتمد على العمالة المكثفة، وقلّة الاستثمار في التكنولوجيا المتطورة، كما تعاني من ارتفاع تكاليف مستلزمات الإنتاج بسبب اعتمادها على وسطاء " اسرائيليين " لتوريد المواد مما يضاعف تكاليف مستلزمات الإنتاج .

6. 2 . 10 العوامل المؤثرة على درجة توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة:

بينت نتائج اختبار الفرضيات ما يلي :

1. تتوفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج بدرجة اكبر من مصانع الملابس ، و خصوصا في مجالات التركيز على الموردين ، و التنسيق بين الأقسام، ومراعاة متطلبات بيئة العمل .
2. عدم وجود اختلافات في توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة بالنسبة لمتغير عدد العاملين ، إلا أن زيادة عدد العاملين يؤدي إلى زيادة القدرة على توفير متطلبات الموردين و الزبائن.
3. وجد أن المصانع التي تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط تتوفر فيها متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة أكثر من المصانع التي تبق نظام الأوامر، أو نظام المراحل.

٤. زيادة عدد المنتجات التي يتم تطويرها في السنة يؤدي إلى زيادة مراعاة متطلبات نظام التكلفة المستهدفة ، وخصوصا في مجال التركيز على الزبائن ، والتركيز على الموردين وتوفر متطلبات العمل .

٥. المصانع التي تملك رأس مال أعلى و خصوصا التي تملك من 15000 دينار إلى 30000 دينار أردني كانت تركز على الزبائن، وبيئة العمل، و التنسيق بين الأقسام بشكل أكبر من المصانع ذات رأس المال المحدود.

٦. وجد أن هناك ارتباطاً موجبا بين خفض التكاليف و كل من حجم رأس المال، وعدد المنتجات الجديدة التي يتم تطويرها سنويا، و قد كانت معاملات الارتباط في مصانع النسيج أعلى من معاملات الارتباط في مصانع الملابس. بينما لم يكن هناك ارتباط ذا دلالة إحصائية بين عدد العاملين و خفض التكلفة.

3 . 6 التوصيات

من اجل تحديد التكلفة المستهدفة يجب أن يتم التركيز على أسواق محددة ، ثم تحديد مستويات الأسعار المقبولة في تلك الأسواق ، و من ثم تحديد هامش الربح المناسب ، و أخيرا تحديد التكلفة المستهدفة ، و هذا يتطلب من مصانع النسيج و الملابس أن تطبق نظام التكلفة المستهدفة بطريقة سليمة تعتمد على الأسس العلمية يتطلب وقتا طويلا ، إذ يحتاج ذلك إلى وجود أنظمة تكاليف تمكن المصانع من تحديد تكلفة الإنتاج لكل منتج بشكل دقيق ، كما يتطلب نجاح المصانع الفلسطينية في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلى إجراء تعديلات جوهرية في البيئة الداخلية للمصانع و خصوصا متطلبات العمل و التنسيق بين الأقسام و كذلك في البيئة الخارجية مثل سلسلة الموردين و الزبائن :

6 . 3 . 1 تحديد تكلفة الإنتاج بشكل دقيق:

بما أن نظام التكلفة المستهدفة يقوم على أساس أن التكلفة تتحدد بالاعتماد على السعر ، يجب أن يتم تحديد التكلفة الفعلية للإنتاج بشكل دقيق ، و ذلك من أجل مقارنة التكلفة الفعلية للإنتاج مع التكلفة المستهدفة و ذلك لتحديد نسبة التكاليف الواجب خفضها إذا كانت التكلفة المستهدفة اقل من التكلفة الفعلية ، و يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط أفضل الأنظمة التي تمكن المصانع من تحديد التكلفة بشكل دقيق ، لذلك يجب أن يتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على بشكل تدريجي و على مرحلتين هما :

- 1 . استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط من أجل تحليل و فهم سلوك التكاليف غير المباشرة و التأكد من توزيع التكاليف على الأنشطة مثل الحياكة ، و القص و غيرها بشكل سليم ، و كذلك تحليل و تحديد العلاقة بين مصادر التكلفة و مراكز التكلفة

وتكاليف الأنشطة و محركات التكلفة بشكل دقيق ، و بعد ذلك تبدأ مرحلة التطبيق الفعلي لنظام التكلفة على أساس النشاط و الاستغناء عن أنظمة التكاليف القديمة .

٢. بعد التأكد من انه يتم تحديد تكلفة كل منتج بشكل دقيق يتم التركيز على خفض التكلفة من خلال تقليل تكاليف الأنشطة التي لا تضيف القيمة مثل التخزين و الفحص ، كما يتم خفض التكلفة من خلال تحسين أداء الأنشطة التي تضيف القيمة مثل الحياكة و القص ، و التغليف و غيرها ، و ذلك عن طريق تحليل هذه الأنشطة و العمل على خفض الوقت الذي لا يؤدي إلى إضافة القيمة في هذه الأنشطة ، كما يمكن أن يتم استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد التكاليف في سلسلة الموردين و بالتالي العمل على استبعاد هذه الأنشطة التي لا تضيف القيمة في سلسلة الموردين أو التقليل منها .

6. 3 . 2 تحديد الأسعار بموجب السوق :

يعتبر تحديد الأسعار بموجب السوق من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام التكلفة المستهدفة لذلك لا بد من تحديد الأسعار بموجب السوق و يتم ذلك من خلال :

١. مشاركة الوكلاء و تجار التجزئة و الموزعين في تحديد الأسعار التي يقبل بها الزبائن ضمن كل شريحة من شرائح السوق .
٢. من خلال العلاقة المباشرة مع الزبائن يمكن أن يتم تحديد الأسعار التي يرغب بها الزبائن .
٣. من خلال متعهدي التغطية حيث أن الأسعار تكون محددة من قبل المتعهدين .

6. 3 . 3 مراعاة متطلبات المنافسين :

عند التعامل مع بيئة المنافسين يجب التركيز على الجودة و التصاميم المميزة بالإضافة إلى الأسعار ، حيث أن لكل شريحة تسويقية مفهوم خاص للجودة و بناء على ذلك فإن قيام مصانع النسيج و الملابس بتحديد مفهوم الجودة بشكل واضح يمكن المصانع من تلبية الاحتياجات التي يطلبها الزبائن بشكل أفضل من المنافسين ، مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية و يؤدي إلى زيادة ولاء الزبائن ، و كذلك يجب أن يتم تطوير علامات تجارية خاصة بالمنتجات الفلسطينية قادرة على الوصول إلى الأسواق العالمية .

6. 3 . 4 مراعاة متطلبات الزبائن :

من اجل تحديد التكلفة المستهدفة يجب أن يتم التركيز على أسواق محددة ، ثم تحديد مستويات الأسعار المقبولة في تلك الأسواق ، و من ثم تحديد هامش الربح المناسب ، و أخيرا تحديد التكلفة المستهدفة ، و هذا يتطلب من مصانع النسيج و الملابس ما يلي :

١. أن يتم التركيز على المنافسة من خلال الجودة ، و عدم التركيز على المنافسة السعرية فقط
٢. البحث عن الشرائح التسويقية التي ترغب في منتجات مميزة و ذات جودة عالية ، و التركيز على إنتاج منتجات متميزة و ذات قيمة مضافة عالية ، و هذا الأمر يحتاج إلى جهود كبيرة تتمثل في التحالف مع شركات عالمية قادرة على الوصول إلى تلك الشرائح و تحديد احتياجات الشرائح و مستويات الأسعار المقبولة بشكل دقيق ، من اجل تحديد المزيج الإنتاجي المناسب .

6.3.5 التنسيق مع الموردين :

تشكل تكاليف مستلزمات الإنتاج السلعية نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج في مصانع النسيج و الملابس ، لذلك فان مشاركة الموردين تعتبر ضرورية من اجل خفض التكاليف و في هذا السياق فان على مصانع النسيج و الملابس مراعاة الأمور التالية :

١. بما أن مصانع النسيج و الملابس تواجه زبائن ذوي احتياجات مختلفة و متغيرة فلا بد من تكوين سلاسل للموردين تكون متماسكة و قادرة على تلبية هذه الاحتياجات بشكل سريع ، و هذا الأمر يتطلب أن تتمتع سلاسل القيمة بمرونة عالية من حيث تلبية حاجات الزبائن ، و كذلك من حيث إعادة التكوين إذ يجب أن يتم الاستغناء عن أي عنصر لا يستطيع الوفاء بالالتزامات المترتبة عليه .
٢. عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في سلسلة الموردين يجب أن يتم تحديد العناصر التي تؤدي إلى إضافة القيمة بالنسبة للزبائن ، و بالتالي يتم توزيع التكلفة المستهدفة على كل عنصر من عناصر سلسلة الموردين على أساس القيمة التي يضيفها هذا العنصر إلى المنتج بالنسبة للزبائن .
٣. يجب أن تتمتع سلاسل الموردين بقدرة عالية على تبديل المهام بين عناصر السلسلة حيث أن كل عنصر يجب أن يقوم بالأنشطة المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة ، حيث يتم تحديد العناصر التي تقوم بإنتاج الأنشطة المطلوبة منها ضمن التكلفة المسموح بها ، و استبعاد

العناصر التي تعجز عن خفض التكلفة ، و كذلك استبعاد العناصر التي لا تؤدي إلى إضافة القيمة بالنسبة للزبائن .

٤. يجب زيادة التنسيق مع سلسلة الموردين في تصميم المنتجات التي تلبى حاجة الأسواق المستهدفة و ذلك من خلال الإشراف المبكر للموردين في تصميم المنتجات ، و كذلك تبادل المعلومات حول حاجات المستهلكين و تكاليف الإنتاج ، فمن خلال المعلومات التي قد يقدمها الموردون حول تكاليف و خصائص مستلزمات الإنتاج يمكن أن يتم تحديد المكونات التي تلبى حاجات الزبائن بأقل تكلفة .

٥. يمكن أن يتم عقد تحالفات مع شركات عالمية تقوم على أساس الربح المتبادل و المصالح المشتركة من أجل توريد مستلزمات الإنتاج بتكاليف منخفضة و المساعدة في تسويق المنتجات ، و بما أن عدد الموردين يكون قليلا يمكن أن تشكل مصانع النسيج والملابس عاملا قويا للضغط على الموردين من اجل خفض التكلفة و خصوصا إذا تم شراء كميات كبيرة و توزيعها على عدد كبير من المصانع .

6.3.6 البيئة الداخلية :

إن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يتطلب أن يتم تنسيق الجهود في المصانع من اجل إنتاج المنتجات التي تلبى حاجات الزبائن ، و بتكاليف تمكن هذه المصانع من تحقيق هامش الربح المستهدفة و هذا يتطلب القيام بالأمور الآتية :

١. من أجل زيادة قدرة المصانع الفلسطينية على مواكبة التطورات العالمية يجب أن تتركز الجهود على تحسين إنتاجية العمل و خصوصا في مصانع الملابس من خلال التركيز على استخدام التكنولوجيا المتطورة ، و أن يتم ذلك بالتوازي مع زيادة المعرفة العلمية للعاملين من خلال التدريب المستمر ، و ذلك لتخفيض تكاليف الإنتاج و تحسين جودة الإنتاج فالتكنولوجيا تحتاج إلى مهارات علمية بالإضافة للخبرة العملية من أجل تحقيق الاستفادة المثلى من عناصر الإنتاج ، فمصانع الملابس التركية تستثمر في التكنولوجيا بنسبة 46% من إجمالي الاستثمارات ، يليها التسويق 22% ، فالباحث و التطوير 17% ، فالتدريب 15% (Ercan , 2002) .
٢. أن تعمل الإدارة على تدريب العاملين ، و تقديم الحوافز لهم من أجل خفض التكلفة ، و كذلك يجب أن يتم إشراك العاملين في اتخاذ القرارات ، و خصوصا أن تكلفة العمل تشكل الجزء الأكبر من تكاليف الإنتاج في مصانع الملابس .

٣. أن يتم زيادة مشاركة كل الأقسام في جهود خفض التكلفة ، كما يجب زيادة مشاركة أقسام التصميم و ذلك باستحداث أقسام للتصميم في المصانع تكون مهمتها الأساسية ابتكار تصاميم جديدة و متنوعة لتلبية حاجات السوق ، و كذلك يجب زيادة دور أقسام المشتريات ، حيث يمكن أن تقوم أقسام المشتريات بالتفاوض مع الموردين من اجل تلبية حاجة المستهلكين بأقل التكاليف ، و كذلك أقسام المبيعات يجب أن تقوم بدور اكبر من خلال عمل معارض متخصصة .

6. 3 . 7 تطبيق الأدوات و الأنظمة الداعمة :

يجب أن يتم العمل على تطبيق و استخدام أدوات التكلفة المستهدفة مثل تحليل القيمة و هندسة القيمة و بالرغم من تعقيد بعض هذه الأدوات إلا انه يمكن أن يتم توزيع الأدوار بين سلسلة الموردين فأبحاث السوق يقوم بها الوكلاء و تجار التجزئة حيث يقومون بتحديد الشرائح التسويقية و احتياجات كل شريحة ، و يتم إنتاج المنتجات التي تلي حاجة السوق من خلال التنسيق مع الموردين حيث يقدم الموردون بدائل متعددة للمنتجات التي تلي حاجات الزبائن بأقل تكلفة ، كما يمكن الاستفادة من نظام التو و اللحظة و ذلك بإنشاء مناطق صناعية خاصة بالنسيج و الملابس.

كما يمكن أن يتم تطبيق تحليل و هندسة القيمة من اجل تحديد الأنشطة التي تقوم بها المصانع و لا تؤدي إلى إضافة القيمة بالنسبة للزبائن ، و بالتالي العمل على خفض أو إزالة تكاليف هذه الأنشطة ، و يمكن خفض التكلفة من خلال استخدام تحليل القيمة في استبعاد الخصائص الإضافية التي لا تكون مطلوبة لدى الشريحة التسويقية المستهدفة ، و كذلك استبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة للزبائن .

6. 3 . 8 زيادة رأس المال :

يشكل رأس المال احد أهم العوامل التي تمكن أي مصنع من استخدام أنظمة الإنتاج و أنظمة التكاليف الحديثة ، لذلك يجب العمل على زيادة رأس المال من خلال زيادة الاستثمار ، و لصعوبة الحصول على تمويل طويل الأجل من المصارف يمكن أن يتم إنشاء جمعيات تعاونية لتوفير رأس المال ، أو اللجوء إلى إقامة مشاريع مشتركة مع شركات عالمية بحيث تقدم هذه الشركات التكنولوجيا و رأس المال ، و تقدم المصانع الفلسطينية العمل ، كما يجب على

مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية دعم هذه المصانع عن طريق إنشاء صندوق خاص لتمويل المشاريع الصغيرة، و في قطاع النسيج و الملابس يجب أن يتم الاستثمار في التكنولوجيا المتطورة و العمالة الماهرة التي تعتمد على المعارف العلمية .

6. 3 . 9 التركيز على إنتاج أصناف متميزة :

يجب على مصانع النسيج و الملابس في فلسطين أن تركز على إنتاج أصناف متعددة و بكميات قليلة من أجل تلبية الاحتياجات المختلفة للزبائن ، و هذا يتطلب إجراء تعديلات جوهرية على أنظمة التكاليف و أنظمة الإنتاج المتبعة حاليا من أجل زيادة مرونة الإنتاج لان هذه الإستراتيجية تعتمد على إنتاج أصناف متعددة و بكميات قليلة و توصيلها إلى الشرائح التسويقية المستهدفة في الوقت المناسب ، إذ أنه من الصعب على مصانع النسيج و الملابس في فلسطين أن تنافس في الإنتاج النمطي بسبب ارتفاع تكاليف العمل .

6. 3 . 10 نشر الوعي و المعرفة بنظام التكلفة المستهدفة :

إن عدم معرفة نظام التكلفة المستهدفة يعتبر أهم المبررات لعدم تطبيق هذا النظام لذلك يجب أن تهتم الجامعات و مراكز الأبحاث بتقديم المعلومات اللازمة لتطبيق نظام التكلفة من أجل نشر الوعي و المعرفة بهذا النظام ، و ذلك من خلال التركيز على تطبيقاته العملية و كيفية تطبيق الأدوات المساندة مثل تحليل و هندسة القيمة .

المراجع

أولا : المؤلفات العربية

- الهيئي ، صلاح الدين . (2004) : الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية : تطبيقات باستخدام **SPSS** ، الطبعة الأولى . دار وائل للطباعة و النشر ، عمان .

ثانيا : المؤلفات الأجنبية

- Ansari, S. L. and Bell , J. E. (1997):**Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management**. IL: Irwin , Chicago .
- Bragg , S . (1996) : **Just-In-Time Accounting How To Decrease Costs and Increase efficiency** .McGraw-Hill , New York .
- Clifton , M . B ., Bird , M . H . B ., Albano , R . E ., Townsend , W . P . (2004) : **Target Costing : Market-Driven Product Design** . Marcel Dekker Inc , New York .
- Drury , C . (1996) : **Management and Cost Accounting** . Chapman and Hall, London UK
- Hilton , R. W . (2002) : **Managerial Accounting Creating Value in Dynamic Business Environment** . McGraw-Hill , New York .
- Porter , M . E . (1998) : **Competitive Strategy Techniques for Analyzing Industries and Competitors** . The Free Press , New York .
- Wild , T . (199 7) : **Best Practices in Inventory Management** . John Wily & Sons Inc , New York .

ثالثا : الأبحاث و المنشورات العربية

- جهاز الإحصاء المركزي الفلسطيني . (1998) : **التعداد العام للمنشآت - 1997** ، نتائج أساسية، رام الله - فلسطين .
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني . (2002) : **المسح الصناعي - 2000** ، نتائج أساسية ، رام الله - فلسطين .

- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني .(أيلول / سبتمبر 2004) : سلسلة المسوح الاقتصادية . -2003 ، نتائج أساسية ، رام الله - فلسطين
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني . (2005) : التعداد العام للمنشآت الاقتصادية ، 2004 -نتائج أساسية ، رام الله - فلسطين .
- عبد الكريم ، نصر و الكخن ، رشيد . (1997) : إمكانات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية : دراسة ميدانية ونظرية، العلوم الإدارية ، المجلد 24 ، العدد 2 ، ص ص 494-510 .
- محول ، باسم . (2000) : إعادة هيكلة صناعة الملابس في فلسطين للتكيف مع المتغيرات المحلية و الإقليمية و الدولية . منتدى أبحاث السياسات الاجتماعية و الاقتصادية في فلسطين و معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني - ماس .- القدس و رام الله .
- ناصر ، يوسف . (1999) : مشاريع الأعمال الصغيرة الفلسطينية في الضفة الغربية : طبيعتها و شروط نجاحها . منتدى أبحاث السياسات الاجتماعية و الاقتصادية في فلسطين و معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني - ماس .- القدس و رام الله .
- نصر ، محمد محمود . (1997) : تأثير العملية السلمية على صناعة النسيج و الملابس في فلسطين . معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني - ماس .- القدس و رام الله .

رابعاً: الأبحاث و المنشورات الأجنبية

- Abernathy , F . H, John T. Dunlop , J. T ., Hammond ,J .H and Weil , D .(2000) : **Retailing and supply chains in the information age**, Technology in Society , Issue 22. pp5-31.
- Alder , U .(2004) : **Structural Change The Dominant Feature in the Economic development of the German textile and clothing industries** , Journal of Fashion and Marketing Management , Volume .8 No , pp 300-319 .
- Baker , W. M. (1995) : **The Missing Element in Cost Management : Competitive Target Costing** , Costing , March / April , IM . 29-32 .
- Banham, R.(2000) : **Off Target?(implementation of target costing)**, The Magazine for Senior Financial Executive CFO (May): 127-130.
- Bayou , E .Reinstein , A . (1998) : **Three Routes of Target Costing** .Managerial Finance . Vol.24 NO.1,PP 28-45.

- Bird , H . , Albano , R and Townsend , W .(2002) : **Target Costing : Delighting your customer while you making a profit** , Focus magazine for performance management professional . Issue 1 , pp 1-7 .
- Bhimani, A.and Okano , H. (1995 , June) : **TARGETING EXCELLENCE: TARGET COST MANAGEMENT AT TOYOTA IN THE UK** Management Accounting, Vol. 73 Issue 6, p p 42-45 .
- Boer , G. & Ettlle, J. (1999) : **Target costing can boost your bottom line.** Strategic Finance, Montvale, Vol 81, July, p. 49-52.
- Booth , R. (1995, 1995) : **Simple as ABC Implementing Target costing** Management Accounting January p 42.
- Borgrenas .H .(2003) : **The use of target costing in Swedish manufacturing firms** .D_ THESIS in Management Accounting , School of Economics And Commercial Law , GOTHBORG UNIVERSITY
- Brausch, J. M. (1994) : **Beyond ABC: Target costing for profit enhancement.** Management Accounting ,(November): pp 45-49 .
- Bruce , M . , Daly , L . and Towers , N . (2004) : **Lean or Agile A solution for supply chain management in the textiles and clothing industry?** , International Journal of Operations & Production Management , Vol. 24 No. 2, 2004 pp. 151-170.
- Butscher, S. A .and Laker. M .(2000) : **Market-driven product development** , Marketing Management m , Volume .9, Issue . 2 pp. 48-53 .
- CAM_I and AICPA. (1998) : **Target Costing Best Practices Report** , Consortium for Advanced Manufacturing International . Bedford , Texas .
- Camargo, M. , Rabenasolo , B . , Jolly-Desodt .A-M . and Castelain, J-M. (2003): **APPLICATION OF THE PARAMETRIC COST ESTIMATION IN THE TEXTILE SUPPLY CHAIN** , Journal of Textile and Apparel , Technology and Management , Volume 3. Issue 1. pp 1-14 .
- Chandra , C . and Kumar , S . (2000) : **An application of a system analysis methodology to manage logistics in textile supply chain** , Supply Chain Management : An International Journal , Volume 5 . Number 5 . pp . 234 – 244 .
- Castellano , J. F. and Young ,S.(2003) : **Speed Splasher: an interactive, team-based target costing exercise** , Journal Of Accounting Education . Issue 21, pp 149–155.
- Chen, R. C. and Chung , C. H. (2002) : **Cause-effect analysis for target costing.** Management Accounting Quarterly, (Winter): pp 1-9 .
- Cokens,G. (2002) : **Integrating target costing and ABC** , Journal of cost Management (July /August) :13-22
- Cooper , R. (1994b) : **Nissan Motor Company Ltd : Target Costing System,** Harvard business School Case Number 9-195-040, pp1-19 .
- Cooper, R. (1994e) : **Topcon Corporation: Production Control System,** Harvard Business School Case Number 9-195-082, pp1-11.
- Cooper, R . (1996) : **Lean enterprises and the confrontational strategy** , Academy of management executive, Vol.10 No.3 pp 28-39 .
- Cooper, R . and Slugmalder, R. (1997) : **Factories Influencing the target Costing From Japanese Practice** .working paper , the Claremont Graduate School and U university of Ghent pp 1-32.
- Cooper , R., and Slugmalder, R . (1999) : **Develop profitable new products with target costing** , Sloan Management Review, Summer, pp. 23 – 33.
- Cooper, R. and W. B. Chew. (1996) : **Control tomorrow's costs through today's designs.** Harvard Business Review ,Issue (January-February) , pp 88-97.

- Dalgic, T. and Leeuw, M. (1994) : **Niche Marketing Revisited : Concept, Applications and Some European Cases** , European Journal of Marketing ,Vol. 28 No. 4, pp. 39-55.
- Dekker, H. and Smidt, P. (2003) : **Survey of The adoption of target costing in Dutch listed firms** , International Journal of Production Economics , Volume 84, pp293-305 .
- Dutton, J. J. (1998) : **Target Costing: A Strategic Business Methodology** , pdma: Visions Magazine: July 98 , pp 1-5
- Ellram, L. M. (1999) : **The Role of Supply Management in Target Costing** .CAPS Research , Tempe , AZ. Pp 1-16.
- Ellram, L. M. (2002) : **Supply management's involvement in the target costing process** , European Journal of Purchasing & Supply Management, Issue 8 pp235–244
- Ercan, E. (2002) : **CHANGING WORLD TRADE CONDITIONS FORCE THE TURKISH TEXTILE AND APPAREL INDUSTRY TO CREATE NEW STRATEGIES** . Journal of Textile and Apparel , Technology and Management, Volume 2, Issue 1V, Fall (2002).
- Everaert, P. , Böer, G. and Bruggeman, W. (2000) : **The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Development Time of New Products: Conflicting Evidence from Lab Experiment** , WORKING PAPER D/2000/7012/17 . Ghent University . (Belgium) .
- Everaert, P. and Bruggeman, W. (2002) : **Cost Targets and Time pressure during New Product Development** , International Journal of Operations & production Management , Volume 22 Number . 12 , pp 1339-1359 .
- Ewert, R. and Ernst, C. (1999) : **Target costing, Accounting, Coordination and Strategic Cost Management**, The European Accounting Review , Volume 8 Number . 1 , pp 23- 49 .
- Feil, P., Yook, Keun-Hyo., and Kim, Il-Woon. (2004) : **Japanese Target Costing : A Historical Perspective** . International Journal of Strategic Cost Management , Spring , pp 10-19 .
- Financial and Management Accounting Committee. (1999) : **Target Costing of Effective Cost Management : Product Cost Planning at Toyota Australia** , Issued by IFAC June study 10.
- Fisher, J. (1995, Summer) : **implementing target costing** , Journal of Cost Management, Vol. 9 Issue 2, p50-59.
- Ganhinathan, R. , Ravswan, N. and Suthakar, M. (2004) : **QFD-and VE-enabled target costing : a Fuzzy approach** , International Journal of Quality & Reliability Management . VOL.21 NO.9, pp.1003-1011.
- Gange, M. I., and Discenza, R. (1995) : **Target Costing**, JOURNAL OF BUSINESS & INDUSTRIAL MARKETING , VOL.10NO.1 pp .16-22.
- Goldbach, M. (2000) : **Organizational Impacts on Supply Chain Costing** , Oikos PhD Summer Academy in St Gallen , 11th -15th September 2000 , Oldenburg , Germany .
- Hales, R. and Staley, D. (1995) : **Mix Target costing , qfd for new successful products** , Marketing News, Vol. 29 Issue 1, pp18-20.
- Hauser, J. R. and Clausing, D. (1988) : **The House of Quality**. Harvard Business Review, 66 (3), 63–73.

- Helms, M. M. , Ettkin, L . P., Baxter, Joe .T., and Gordon, M. W. (2005) : **Managerial implications of target costing** . Competitiveness Review, Vol. 15 Issue 1, p p49-56.
- Hergeth , H .(2002) : **Target costing in the Textile complex** , Journal of Textile and Apparel , Technology and Management, Volume 2, Issue 1V, Fall 2002
- Hibbets , A. R. , Albright ,Tom ., and Funk , W. (2003 Spring) : **The competitive environment and strategy of target costing implementers: Evidence from the field** , JOURNAL OF MANAGERIAL ISSUES , Vol. XV Number 1 : pp 65-81.
- Hughes , A . (2005) : **ABC/ABM – activity-based costing and activity-based management: A profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK** , Journal of Fashion Marketing and Management . Volume. 9, Issue: 1, pp. 8 – 19 .
- Jackson , R . (1998) : **Set your sights on profit** , Supply Management . Volume. 3, Issue . 7 pp. 36 -37 .
- Kago , K . (1999) : **Determinations of effective product cost management during product development : Opining the black box of target costing** . Doctoral thesis , Harvard University . UMI company , An Arbor , USA .
- Kato, Y. (1993) : **“Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies.”** Management Accounting Research , (March): 33-47.
- Kato , Y. , Boer , G. and Chow, C. W. (1995, Spring) : **Target costing :an interactive management process** , Journal of Cost Management, Vol. 9 Issue 1, p39-51.
- Kato , Y .and Yoshida , E. (1998) : **Target Cost Management and Organizational Theories** , Presented at Management Accounting Workshop at Kobe University February (1998) . Osaka . Japan
- Kwah , D .G . (2004) : **Target Costing in Swedish Firms-Fiction , Fade or Fact ? “ An Empirical study of some Swedish firms ”** , Gotenborg University , Master Thesis , ISSN 1403-851X
- Leahy ,T. (1998) : **The Target Costing Bull’s Eye, Part Two of a Series** , Controller Magazine, February 1998, pp .73-77.
- Leahy ,T. (1999): **Right on the Money** , Business Finance, October, pp.65-71.
- Lee , J. Y . (1994): **Use target costing to improve your bottom-line**, THE CPA JOURNAL , JANUARY , PP 68-70 .
- Lockamy , A .III . , and Smith , W. I . (2000): **“Target costing for supply chain management: criteria and selection,”** Industrial Management & Data Systems. Volume 100 No 5 , pp 210-218 .
- Lorino , P. (2002) : **Target costing and “ Organizational “ Learning in New Product Development** , ESSEC Business School , Cergy –Pontoise , France.
- McNair, C. J. , Polutnik , L . and Silvi , R . (2001): **Cost management and value creation : the missing link** , The European Accounting Review,Volume.10 Nounber.1, Pp 33–50.
- Modarress B, Ansari, A., and Lockwood , L .D.(2005): **Kaizen costing for lean manufacturing: a case study** , International Journal of Production Research, Vol. 43, No. 9, 1 May, 1751–1760.
- Monden ,Y. , Akter , M. and Kubo ,N. (1997): **Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment** , MANAGERIAL AND DECISION ECONOMICS, VOL. 18, PP 113–129 .

- Nagasawa , S . (1997): **Application of fuzzy theory to value engineering , Computer industrial engineering** , Volume . 33 Nos 3-4 . pp 565- 568 .
- Nagoya , Y.(1998) : **PRACTICAL TARGET COST MANAGEMENT WITH 3-STAGE VE PROGRAM** , SAVE INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS . PP 304-309.
- Nagoya , Y . (1999) : **THE SYSTEMATIC COST MANAGEMENT AIMING FOR CUSTOMER SATISFACTION** , SAVE INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS .PP. 202-208.
- Nicolini , D. , Tomkins , C., Holti , R. , Oldman , A. And Smalley, M. (2000) : **Can Target Costing and Whole Life Costing be Applied in the Construction Industry?: Evidence from Two Case Studies** , British Journal of Management, Vol. 11,PP 303–324 .
- Oh . H , and Suh. M . W. (2003) : **What happening to the US textile industry ? Reflections on NAFTA and US corporate Strategies** , Journal of Fashion Marketing and Management , Vol.7 No.2, pp-119-137.
- Omar , O. E. (1997) : **Target pricing: a marketing management tool for pricing new cars Pricing** , Strategy & Practice , Volume 5 Number 2 , pp. 61–69.
- Padhye , S . L . (1999) : **VALUE MANAGAMENT : A KEY STRATEGY FOR FULFILLING TARGET COST FOR NEW PRODUCT DEVELOPMENT** , SAVE INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS , PP 235- 239 .
- Parrish ,E. D., Cassill, N. L. and Jones , M. R. (2004): **Modeling of Niche Market Behavior of US Textile and Apparel Firms** , Journal of Textile and Apparel , Technology and Management, Volume 4, Issue 2, Fall 2004 pp 1-18 .
- Pierce , B .(2002) : **Target Cost Management Comprehensive Benchmarking for a Competitive Market** , Accountancy Ireland , Volume . 34 No 2 . pp 30-32 .
- Player ,S. (1997) : **Hitting the Profitability Bull’s Eye** , Controller Magazine, July 1997, pp.79-81.
- Redfern , R . and Davey , C. L .(2003) : **Supply chain market orientation in new product development in the UK A pilot case study** . Journal of Fashion Marketingand Management , Vol.7 No.1, pp 65-77 .
- Schmelze, G., R. Geier and T. E. Buttross. (1996) : **“Target Costing at ITT Automotive.”** Management Accounting , Volume 78 . Number 6. pp 26-31 .
- Seuring , S . (2001) : **Greening Products by Supply Chain Target Costing The Example of Polyester Linings** , proceeding of the twelfth Annual Conference of the Production and Operation Management Society , POM-2001, March 30-April 2 , 2001 , Orlando FI .
- Shank ,K. J. and Fisher , J. (1999) : **“Case Study: Target Costing as a Strategic Tool,”** Sloan Management Review , Vol. 41, No. 1, pp. 73–82.
- Sinha , P. (2002) : **CREATIVITY IN FASHION** , Journal of Textile and Apparel , Technology and Management, Volume 2, Issue 1V, Fall (2002). Pp 1-12
- Smith , W. I ., and Lockamy , A .III. (2000) : **Target costing for Supply chain Management: an economic framework** , Journal of Corporate Accounting & Finance , pp .67-77.
- Souissi , M .and Ito, K. (2004) : **Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard** , The Journal of Corporate Accounting & Finance September/October, pp 57 – 62.
- Swenson , D ., Ansari, S., Bell, J. and Kim .I. (2003, Winter) : **Best practices in target costing.** Management Accounting Quarterly , Vol 4. No 2 pp. 12-17.

- Swenson , D. W ., Buttross . T . E . and Kim . II-W . (2005) : **Using the CAM_I diagnostic to Evaluate readiness for target costing** , Cost Management . Volume .19 No 3 . pp 41- 48 .
- Takubo ,T. (1998) : **VALUE MANAGEMENT OF TARGET COSTING FOR NEW PRODUCTS** , SAVE INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS PP 389- 397.
- Tanaka ,M. and Noda , K. (1994) :**VE'S role in target cost management at product design in Japanese Companies** , SAVE INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS , pp -1-8.
- Tani ,T . (1995) : **Interactive control in target cost management** , Management Accounting Research ; Issue . 6 , pp 399-414.
- Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J. & Cooray, S. (1994) : **Target cost management in Japanese companies: current state of the art** .Management accounting research, Issue .4, 67-81.
- Watanabe, S. and Kaneda ,S. (2004) : **Workflow Analysis Method Using Activity-Based Costing Management with Information Allocation**. Electronics and Communications in Japan, Part 3, Vol. 87, No. 8,
- Williamson , A . (1997): **Target and Kaizen costing**, Manufacturing Engineer, February, pp 22-24.
- Woodlock ,P. (2000) : **Dose It Matter How Targeted Costs Achieved** , The Journal of Corporate Accounting & Finance , March / April , pp 43-52 .
- Wu , B . C. (2000) : **Risk Management Enhances the Effectiveness of Target Costing** , SAVE INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS, PP 283-28.
- Yoshikawa ,T. , Innes , J and Mitchell , F . (1995) :**A Japanese case study of functional cost analysis** , Management Accounting Research , Volume 6 , pp 415-432.
- Zaman , M . (2003) : **Target costing implementation in Australian companies : An Exploratory Study of current corporate practice and strategic intent**, Central Queensland University . pp 1-9.

خامسا : المقابلات الشخصية و الهاتفية

- شركة ار. تي . سي لصناعة الملابس (كانون ثاني 2004) : بيانات محاسبية غير منشورة . الخليل . اتصال شخصي .
- شركة الغانم لحياكة الأقمشة (كانون ثاني 2004) : بيانات محاسبية غير منشورة طولكرم - شارع نابلس . اتصال هاتفي.
- شركة الملابس الحديثة (كانون ثاني 2004) : بيانات محاسبية غير منشورة لحلول -الخليل . اتصال شخصي.
- المالكي للملابس (كانون ثاني 2004) : بيانات محاسبية غير منشورة شارع المعرض رام الله . اتصال شخصي .

- مصنع أبو شرخ لخياطة الملابس (كانون ثاني 2004) : بيانات محاسبية غير منشورة الخليل - واد التفاح . اتصال شخصي .
- المصنع الوطني للنسيج (كانون ثاني 2004) : بيانات محاسبية غير منشورة طولكرم - شارع عمر بن عبد العزيز . اتصال هاتفي .
- مشغل الأصدقاء للخياطة (كانون ثاني 2004) : بيانات محاسبية غير منشورة قلقيلية . اتصال هاتفي .

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانة حول تطبيق التكاليف المستهدفة

تحية وبعد :

أضع بين أيديكم هذه الاستبانة و التي تهدف للتعرف على مدى تطبيق التكاليف المستهدفة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين ، حيث تتعدد التكاليف بالاعتماد على السعر و ليس بالاعتماد على التكاليف الحقيقية للإنتاج حيث تعرف التكاليف المستهدفة بأنها " تصميم المنتج و العمليات المستخدمة في إنتاجه بشكل نهائي و بتكاليف تمكن المنشأة من تحقيق الأرباح عند بيع المنتج بسعر يتم تقديره بناء على السوق " حيث أنه يتم تحديد السعر أولاً وبعده ذلك القيام بتحليل منتظم للتكاليف من أجل خفضها عن طريق التنسيق بين البيئة الداخلية و البيئة الخارجية للمنشأة ، و تبدأ عملية خفض التكاليف في المراحل الأولى من التصميم و الإنتاج و تستمر في كل مراحل الإنتاج

راجيا من حضرتكم التكرم بتعبئة هذه الاستبانة بشكل دقيق ، و اعدا إياكم بأنه سيتم التعامل مع البيانات بمنتهى السرية ، و أنه لن يتم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي ، علما بأن هذه الدراسة أعدت استكمالاً لرسالة الماجستير في المحاسبة في معهد العلوم الإدارية و الاقتصادية بقسم الدراسات العليا في جامعة القدس

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث : أسامة رومي

إشراف الدكتور : إبراهيم عتيق

القسم الأول : (معلومات عامة)

١. نوع القطاع: نسيج () ملابس قماش () ملابس جلدية ()
٢. عدد العمال : 10-20 () 21-30 () 31-40 () أكثر من 40 ()
٣. نظام التكاليف المستخدم الأوامر () المراحل () التكلفة على أساس النشاط ()
٤. عدد المنتجات المطورة سنوياً
اقل من 8 () 8-15 () 15-21 () أكثر من 21 ()
٥. هل يتم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصنعكم؟
اقل 25% () من 25% إلى 50% () أكثر من 50% و اقل من 75% () من 75% إلى 100% ()
٦. رأس المال (بالدينار)
اقل من 15000 () 15000 - 30000 () أكثر من 30000 ()

القسم الثاني (الجزء الأول)

لا يتم مطلقاً	اقل من 20%
نادراً	من 20% إلى 40%
أحياناً	من 40% إلى 60%
غالباً	من 60% إلى 80%
دائماً	من 80% إلى 100%

أ - عند التعامل مع المنافسين هل تأخذون الأمور الآتية بالاعتبار ؟

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	كف

١. طرح منتجات بسعر اقل من أسعار منتجات المنافسين

٢. طرح منتجات بجودة أعلى أو مماثلة لجودة منتجات المنافسين

٣. المحافظة على ولاء الزبائن

					٤. طرح المنتجات في السوق قبل المنافسين
--	--	--	--	--	--

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	ف	ب - في مجال العلاقات مع الزبائن ما مدى حدوث الأمور الآتية لديكم ؟
					٥. جمع معلومات عن حاجات و رغبات الزبائن
					٦. الاعتماد على ملاحظات الزبائن عند تصميم المنتج
					٧. الحصول على التغذية الراجعة عن المنتج بعد طرحه في السوق

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	ف	ج - عند التعامل مع الموردين هل تتم الأمور الآتية ؟
					٨. اختيار الموردين في مرحلة تطوير المنتج
					٩. إيجاد اتفاق طويل الأجل مع الموردين لخفض التكلفة
					١٠. إشراك الموردين في تصميم المنتج
					١١. إشراك الموردين في تحديد التكلفة المستهدفة
					١٢. تبادل المعلومات حول تكلفة الإنتاج

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	ف	د - عند التعامل مع بيئة العمل ما تقيّمكم للأمر الآتية
					١٣. الاعتماد على العمالة الماهرة
					١٤. أخذ آراء العاملين بعين الاعتبار عند الإنتاج
					١٥. الاعتماد على التكنولوجيا المتطورة
					١٦. مراعاة المعرفة العلمية للعمال عند اختيارهم
					١٧. مراعاة الخبرة العملية للعمال عند اختيارهم

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	ف	ه - هل تساهم الإدارة في الأمور الآتية ؟
					١٨. العمل على تدريب العاملين على التكلفة المستهدفة
					١٩. توفير الأموال اللازمة لتطبيق التكلفة المستهدفة
					٢٠. إجراء تقييم للموظفين بناء على انجازاتهم في التكاليف المستهدفة
					٢١. استخدام نظام التو و اللحظة

					٢٢. استخدام نظام التطوير و التحسين المستمر
--	--	--	--	--	--

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	نفي	و - هل تساهم الأقسام الآتية في نظام التكاليف المستهدفة:
					٢٣. المحاسبة / التمويل
					٢٤. المشتريات
					٢٥. المبيعات / التسويق
					٢٦. التصميم

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	نفي	ز - هل يتم تحديد السعر بالاعتماد على:
					٢٧. التكلفة
					٢٨. الأسعار التي يقبل بها الزبائن (السوق)
					٢٩. أسعار السلع المنافسة (أقل من المنافسين)

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	نفي	ز - هل يتم تحديد التكلفة بالاعتماد على:
					٣٠. السعر
					٣١. التكلفة الحقيقية للإنتاج
					٣٢. تكاليف إنتاج السلع المنافسة

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	نفي	ح - هل يتم مراعاة تكاليف دورة حياة المنتج الآتية
					٣٣. تكلفة التصميم
					٣٤. البيع و التوزيع
					٣٥. التكلفة بالنسبة للمشتري (الإعادة و الإتلاف)

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	نفي	ط - في مجال أدوات خفض التكاليف للمنتج الجديد هل تحدث الأمور الآتية ؟
					٣٦. تحسين جودة الخصائص
					٣٧. تحليل القيمة
					٣٨. الرسم و التصميم باستخدام الحاسوب
					٣٩. استخدام نظام التو و اللحظة لتقليل وقت انتظار التوصيل
					٤٠. استخدام نظام التو و اللحظة لتقليل وقت انتظار الإنتاج

					٤١. التحسين و التطوير المستمر
--	--	--	--	--	-------------------------------

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	كـ	ي - في مجال خفض التكاليف للمنتج الجديد هل تحدث الأمور الآتية ؟
					٤٢. خفض تكاليف التخزين و التجهيز
					٤٣. خفض تكاليف مستلزمات الإنتاج السلعية
					٤٤. خفض عدد الوحدات التالفة
					٤٥. خفض تكاليف الإنتاج التحويلية
					٤٦. خفض تكاليف العمل
دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	كـ	ك- في حالة عدم القدرة على تخفيض التكلفة هل تتخذون القرارات الآتية ؟
					٤٧. عدم طرح المنتج في السوق
					٤٨. زيادة التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد
					٤٩. إنتاج المنتج بجودة اقل
					٥٠. تأخير وقت طرح المنتج في السوق
دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	ل	ل - المعوقات التي تعترض تطبيق التكاليف هي :
					٥١. عدم المعرفة بهذا النظام
					٥٢. رفض الإدارة لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة
					٥٣. عدم وجود تمويل كافي

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	م	م - يتم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لأنه يحقق المزايا التالية
					٥٤. يؤدي إلى زيادة فهم حاجات الزبائن
					٥٥. يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمصنع
					٥٦. يؤدي إلى زيادة التنسيق بين الأقسام
					٥٧. يؤدي إلى خفض التكلفة
					٥٨. يؤدي زيادة الوعي بتكاليف المنتج

و اقبلوا فائق الاحترام

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تكاليف الإنتاج بالدولار الأمريكي في مصانع النسيج و الملابس في الضفة الغربية و قطاع غزة في سنة 2000 م، وسنة 2003 م.....	3
2-1	متوسط نصيب العامل باجر من تعويضات العاملين، و متوسط نصيب العامل باجر من الإنتاج، و متوسط نصيب العامل باجر من القيمة المضافة.....	4
3-1	تكلفة إنتاج قميص من البوليستر و القطن في مصانع الملابس في فلسطين ومصانع الملابس في شرق آسيا بالدولار الأمريكي.....	6
4-1	أعداد مصانع النسيج و الملابس و أعداد العاملين فيها في عامي 1997 م و 2004 م	7
1-3	توزيع مجتمع وأفراد عينة الدراسة على محافظات الضفة الغربية وقطاع غزة.	49
2-3	قيم الثبات لكل فقرة من فقرات الاستبانة التي تتعلق بالمصانع.....	51
3-3	نتائج معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation) لمصفوفة ارتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للأداة	52
4-3	خصائص عينة الدراسة.....	53
1-4	المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر ظروف المنافسة في مصانع النسيج والملابس.....	56
2-4	المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توفر متطلبات الزبائن في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....	57
3-4	المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة مدى توفر	58

- متطلبات الموردين في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 4-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول توفر
59 متطلبات العمل في مصانع النسيج والملابس.....
- 5-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة مدى مساهمة
60 الأقسام في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 6-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول دور
61 الإدارة في توفير متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج
والملابس.....
- 7-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول طرق
62 حساب السعر في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 8-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول طرق
63 حساب السعر في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 9-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مراعاة
64 تكاليف دورة حياة المنتج في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 10-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة طرق خفض
65 التكلفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 11-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة مستويات
66 خفض التكلفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 12-4 المتوسطات، و الانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول فوائد
67 تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 13-4 المتوسطات، والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول معوقات
67 تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين.....
- 1-5 نتائج اختبارات (T Test) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق
70 نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لنوع
الصناعة.....

- 2-5 نتائج اختبار التباين الأحادي للفروق في درجة مراعاة توفر المتطلبات الفنية لنظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس تعزى لعدد العاملين..... 73
- 3-5 نتائج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير عدد العاملين..... 74
- 4-5 نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم..... 76
- 5-5 نتائج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير نظام التكاليف المستخدم..... 77
- 6-5 نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق في درجة توفر متطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس تعزى لعدد المنتجات المطورة سنويا..... 80
- 7-5 نتائج اختبار توكي للمقارنات الثنائية للفروق لدرجة توفر متطلبات نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لعدد المنتجات المطورة في السنة..... 81
- 8-5 نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way analysis of variance) للفروق في درجة مراعاة المتطلبات الفنية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال..... 83
- 9-5 نتائج اختبار توكي للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في درجة مراعاة مبادئ نظام التكلفة المستهدفة في مصانع النسيج والملابس في فلسطين تعزى لمتغير رأس المال..... 84
- 10-5 نتائج معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation) للعلاقة بين درجة خفض التكلفة و كل من عدد العاملين ، وعدد المنتجات المطورة سنويا، ورأس المال في مصانع الملابس في فلسطين..... 86
- 10-5 نتائج معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation) للعلاقة بين درجة 87

خفض التكلفة وكل من عدد العاملين ، وعدد المنتجات المطورة سنويا ، ورأس
المال في مصانع النسيج في فلسطين.....

فهرس الأشكال

- شكل (2-1) نموذج لكيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مصانع الملابس.....15
شكل (2-2) مراحل إدارة التكلفة المستهدفة..... 19
شكل (2-3) العلاقة بين وظائف المنتج و تكلفته.....21
شكل (2-4) سلسلة الموردين المثالية لمصانع الملابس 24

فهرس الملاحق

- الاستبانة.....107

فهرس المحتويات

أ.....	إقرار
ب.....	الشكر والتقدير
ج.....	ملخص الدراسة باللغة العربية
ز.....	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية

1 الفصل الأول

1.....	1 . 1 خلفية الدراسة
5.....	1 . 2 مشكلة الدراسة
8.....	1 . 3 أهداف الدراسة
9.....	1 . 4 أهمية الدراسة
10.....	1 . 5 منهجية الدراسة

12..... الفصل الثاني

12.....	2 . 1 مقدمة
12.....	2 . 2 واقع حساب التكلفة المستخدمة في مصانع النسيج و الملابس في فلسطين
12.....	2 . 2 . 1 التكاليف العادية (الوسطية) Average costing
	2 . 2 . 2 التكاليف المباشرة Direct ...
13.....	Costing
	3 . 2 . 2 طريقة القسمة البسيطة
13.....	Activity-Based
	4 . 2 . 2 التكلفة على أساس النشاط
13.....	Costing

- 2 . 3 تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في صناعة النسيج و الملابس.....16
- 2 . 4 مبادئ نظام التكلفة المستهدفة.....17
- 2 . 5 نقاط الضعف في نظام التكلفة المستهدفة.....18
- 2 . 6 دور الإدارة في نظام التكلفة المستهدفة :.....18
- 2 . 7 مراحل إدارة نظام التكلفة المستهدفة.....19
- 2 . 8 الأنظمة الداعمة لنظام التكلفة المستهدفة.....27
- 2 . 9 الإجراءات المتبعة عندما لا يتم تحقيق التكلفة المستهدفة.....27
- 2 . 10 نماذج تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.....29
- 2 . 11 استعراض الدراسات السابقة.....29
- 2 . 12 ملخص الدراسات السابقة.....44
- 2 . 13 الفرضيات.....46

47..... الفصل الثالث

- 3 . 1 مقدمة.....47
- 3 . 2 المنهج العلمي.....47
- 3 . 3 محددات الدراسة.....48
- 3 . 4 مجتمع الدراسة.....48
- 3 . 5 عينة الدراسة.....48
- 3 . 5 محتويات الاستبانة.....50
- 3 . 6 الأساليب الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات.....50
- 3 . 7 ثبات أداة الدراسة Reliability.....51
- 3 . 8 صدق أداة الدراسة Validity.....52
- 3 . 9 خصائص عينة الدراسة.....53

55..... الفصل الرابع

- 4 . 1 مقدمة.....55
- 4 . 2 . 1 ظروف المنافسة.....55
- 4 . 2 . 2 مدى توفر متطلبات الزبائن.....56
- 4 . 2 . 3 متطلبات الموردين.....57

58.....	4 .2. 4 بيئة العمل
59.....	4 .2. 5 مشاركة الأقسام
60.....	4 .2. 6 دور الإدارة .
61.....	4 .2. 7 طرق تحديد السعر
63.....	4 .2. 8 طرق تحديد التكلفة ..
62.....	4 .2. 9 التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج
64.....	4 .2. 10 الأدوات المستخدمة لخفض التكلفة
65.....	4 .2. 11 مستويات خفض التكاليف
66.....	4 .2. 12 دوافع التطبيق :
67.....	4 .2. 13 معوقات التطبيق :

68..... الفصل الخامس

5 . 1 الاساليب

68..... الاحصائي.....

5.2 اختبار

69..... الفرضيات.....

89..... الفصل السادس

89..... 1. 6 مقدمة.....

89..... 2 . 6 النتائج.....

94..... 3 . 6 التوصيات.....

100..... المراجع.....

100 أولا : المؤلفات العربية.....

100 ثانيا : المؤلفات الأجنبية.....

100 ثالثا : الأبحاث و المنشورات العربية.....

101 رابعا: الأبحاث و المنشورات الأجنبية :.....

106 خامسا : المقابلات الهاتفية و الشخصية.....

111	فهرس الجداول
115	فهرس الأشكال
115	فهرس الملاحق
116	فهرس المحتويات

تم بحمد الله و توفيقه