



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

## مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

{ دراسة ميدانية }

إعداد الطالب

محمد حسن الحداد

إشراف الأستاذ الدكتور

سالم عبد الله حلس

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

والتمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية - غزة

شوال 1432 هـ أغسطس 2011 م

## المخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهو يعتبر من مداخل التكاليف الحديثة ولما له من فوائد ومزايا والذي يعتبر الهدف الرئيسي في تفوق اليابان وترجعها على عرش اقتصاد العالم . حيث يلعب هذا المدخل دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

بالإضافة إلى التعرف على مدى تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ومدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كمفهوم حديث في إدارة التكاليف، وأيضاً في التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانته وقد تم توزيعها على المدراء العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة حيث تم توزيع 55 استبانته تم اعتماد 45 استبانته منها لغاية التحليل وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي لاختبار الفرضيات وتحليل النتائج لعينة الدراسة، وقد تبين من نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل عينة البحث على و عي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها بالإضافة إلى استخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة.

كما أن بيئة الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل بالإضافة إلى أن تلك الشركات تستخدم نظام محاسبي سليم يساعد في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة لوجود بعض المعوقات التي تعيق تطبيق هذا المدخل.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات كان أهمها:

يجب تطبيق معادلة التكاليف المستهدفة بصورة علمية سليمة وإنشاء فريق عمل متعدد الخصائص يقوم بتحقيق التكاليف المستهدفة والعمل على تنظيم بيئة الصناعة للشركات العاملة في قطاع غزة لتصبح أكثر ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والعمل أيضاً على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

## Abstract

The study aims to identify the target costing system which is considered one of the modern costing systems that has numerous benefits and advantages and is considered the major reason behind the Japanese economic superiority.

This system plays a major role in reducing the costs and as a result it increases the profit as well as the capability and continuity to compete under the economic and technological changes and under the modern industrial environment.

In addition, the study aims to identify the extent of implementing this system in the industrial companies working in Gaza Strip and the extent of the suitability of the Palestinian industrial environment to implement the target costing system as a modern concept of cost management.

To achieve the goals of the study, the researcher has designed a questionnaire and distributed it to the managers working in the industrial companies in Gaza Strip. 55 questionnaires were distributed but only 45 questionnaires were approved for the purpose of analysis. The Statistical Analysis Program (SPSS) was used to test the hypothesis and to analyze the results of the sample of the study. The results of the study have shown that the industrial companies working in Gaza Strip are aware of the concept of the target costing system, but they don't use it in a scientific modern way in reducing the costs and they don't apply lots of the principles related to the target cost.

Besides, the industrial environment in Gaza Strip is suitable to implement this system. In addition, the industrial companies working in Gaza Strip use an accounting system that helps in implementing the target costing system. Moreover, there are many obstacles that restrain applying this system.

The researcher has offered some recommendations as follow:

The target cost equation must be applied in a good and scientific way, Form a working team with cross factions to carry out the target costs, Organize the industrial environment for the working companies in Gaza Strip to make it more suitable to apply the target costing system, And Put an end to the obstacles that prevent the implementation of this system.

"إهداء"

إلى من علمني كيف أكون .. إلى من ساعدني لأقف على قدمي .. وببركته ودعائه

فتح لي كل باب .. إلى والدي العزيز

إلى التي كللها الله بتاج الوقار .. إلى التي منحني الحب والحنان .. إلى من ربتي

وساعدتني دوما على الارتقاء .. إلى أُمي الحنون رحمها الله

إلى رفيقة دربي وشريكة حياتي .. إلى عنوان الصبر والتحمل .. إلى الروح التي

تسكن بين أضلعي .. إلى من يخفق قلبي بسماع صوتها .. إلى زوجتي الغالية

إلى أجمل هدية من الخالق المنان .. إلى الذين بصوتهم ترسم معاني الحياة .. إلى

أبنائي وبناتي الأعزاء

إلى من تربيته على ثراه .. وتنفست من هواه .. وتنعمت بخيراته .. وكبرت وترعرعت

في رباه .. إلى وطني الغالي فلسطين

إلى الأكرم منا جميعا .. إلى من قدموا حياتهم رخيصة في سبيل الله .. إلى الشهداء

الأبرار ... إلى شهداء الحرية

إلى من علمونا كيف تكون ملحمة الصمود .. إلى أسرانا وجرحانا البواسل

إلى كل من ساعدني لأنجز هذا العمل ...

**شكر وتقدير**

اللهم اغفر لي زلاتي وأقل عثراتي وأصلح لي ما طغى به القلم وزاغ عنه

البصر وعجز عنه اللسان وقصر عنه الفهم وغفل عنه الخاطر

لا يسعني بعد أن أتممت هذه الدراسة المتواضعة إلا أن أتوجه بالشكر العظيم لله سبحانه وتعالى الذي وفقني و أعانني على إنجازها ، والتي أتمنى أن تكون فيها الفائدة لكل من قرأها أو استعان بها .

كما أود أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى سعادة الأستاذ الدكتور الفاضل سالم عبد الله حلس الذي تكرم بالإشراف على رسالتي وقدم لي كل الرعاية والتوجيه.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم بمناقشة وتحكيم هذا العمل المتواضع وعلى رأسهم الدكتور الفاضل على عبدالله شاهين ، والدكتور الفاضل ماهر موسى ضرغام.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من أساتذتي في كلية التجارة وأخص بالذكر الدكتور علاء الدين الرفاتي والدكتور عصام البحيصي والدكتور حمدي زعرب والدكتور يوسف عاشور والدكتور صبري مشتهدى كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل وإخراجه إلى حيز الوجود.

## فهرس الموضوعات

| قائمة المحتويات  |  |        |
|--|--|--------|
| الرقم  | الموضوع  | الصفحة |
| <b>الفصل الأول</b><br><b>الإطار العام للدراسة</b>              |  |        |
| 1.1  | مقدمة الدراسة  | 2      |
| 1.2  | مشكلة الدراسة  | 3      |
| 1.3  | أهمية الدراسة  | 3      |
| 1.4  | أهداف الدراسة  | 4      |
| 1.5  | فرضيات الدراسة   | 4      |
| 1.6  | نموذج الدراسة  | 4      |
| 1.7  | منهجية الدراسة   | 5      |
| 1.8  | الدراسات السابقة                                       | 5      |
| 1.9  | مميزات الدراسة الحالية                                 | 9      |
| <b>الفصل الثاني</b><br><b>الإطار النظري للتكاليف المستهدفة</b> |  |        |
| 2.1  | مقدمة  | 11     |
| 2.2  | مفهوم التكاليف المستهدفة                               | 11     |
| 2.3  | تاريخ ظهور التكاليف المستهدفة                          | 12     |
| 2.4  | مقارنة مدخل التكلفة التقليدي من مدخل التكلفة المستهدفة | 14     |
| 2.5  | مبادئ التكلفة المستهدفة                                | 16     |
| 2.6  | خصائص التكلفة المستهدفة                                | 17     |
| 2.7  | الصعوبات التي تواجهها التكلفة المستهدفة                | 17     |
| 2.8  | طرق تحديد التكلفة المستهدفة                            | 18     |
| 2.9  | مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة                          | 19     |
| 2.9.1  | التكلفة المستهدفة على مستوى السوق                      | 19     |
| 2.9.1.1  | تحديد سعر البيع المستهدف                               | 19     |
| 2.9.1.2  | تحديد الربح المستهدف                                   | 20     |
| 2.9.1.3  | حساب التكلفة المستهدفة                                 | 21     |
| 2.9.2  | تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج               | 21     |
| 2.9.2.1  | تحديد هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة     | 23     |
| 2.9.3  | التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات عناصر المنتج        | 26     |
| 2.10   | العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها    | 26     |
| 2.10.1   | العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق   | 26     |

|  |  |          |
|--|--|----------|
| 27   | كثافة وشدة المنافسة  | 2.10.1.1 |
| 27   | طبيعة العملاء  | 2.10.1.2 |
| 29   | العوامل المؤثرة في للتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج        | 2.10.2   |
| 29   | إستراتيجية المنتج  | 2.10.2.1 |
| 31   | خصائص المنتج   | 2.10.2.2 |
| 32   | العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج  | 2.10.3   |
| 33   | تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة         | 2.11     |
| 33   | هندسة القيمة   | 2.11.1   |
| 34   | مفهوم هندسة القيمة   | 2.11.1.1 |
| 35   | تقنيات هندسة القيمة  | 2.11.1.2 |
| 37   | هندسة القيمة من الناحية العملية                              | 2.11.1.3 |
| 38   | مصنوفة الجودة  | 2.11.2   |
| 39   | التصميم من أجل التصنع والتجمع                                | 2.11.3   |
| 39   | جداول التكلفة  | 2.11.4   |
| <b>الفصل الثالث</b><br><b>الطريقة والإجراءات</b> |  |          |
| 42   | مقدمة  | 3.1      |
| 42   | منهجية الدراسة   | 3.2      |
| 42   | طرق جمع البيانات   | 3.3      |
| 43   | مجتمع وعينة الدراسة  | 3.4      |
| 43   | أداة الدراسة   | 3.5      |
| 44   | صدق وثبات الاستبانة  | 3.6      |
| 44   | صدق فقرات الاستبانة  | 3.6.1    |
| 49   | صدق الاتساق البنائي لأقسام الدراسة                           | 3.6.2    |
| 49   | ثبات فقرات الاستبانة   | 3.7      |
| 51   | المعالجات الإحصائية  | 3.8      |
| <b>الفصل الرابع</b><br><b>الدراسة الميدانية</b>  |  |          |
| 54   | مقدمة  | 4.1      |
| 54   | اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف- سمرنوف)              | 4.2      |
| 55   | الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية     | 4.3      |
| 55   | القسم الأول: معلومات متعلقة بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبانة |          |
| 55   | المسمى الوظيفي   | 1        |

|                          |  |               |
|--------------------------|--|---------------|
| 55                       | المؤهل العلمي  | 2             |
| 56                       | التخصص العلمي  | 3             |
| 56                       | عدد سنوات الخبرة   | 4             |
| 57                       | الإدارة التي ينتمي إليها   | 5             |
| 57                       | القسم الثاني: معلومات متعلقة بالشركة   |               |
| 57                       | رأس مال الشركة   | 1             |
| 58                       | استقلالية الإنتاج  | 2             |
| 58                       | الشكل القانوني للشركة  | 3             |
| 58                       | عدد المنتجات التي تنتجها الشركة  | 4             |
| 59                       | عمر الشركة في مجال الصناعة   | 5             |
| 59                       | درجة استقلال الإدارة عن الملكية  | 6             |
| 60                       | طبيعة المنافسة التي تواجهها الشركة   | 7             |
| 60                       | تحليل فقرات الدراسة  | 4.4           |
| 60                       | الفرضية الأولى : لا يوجد إدراك تام ووعي كافي بمدخل التكاليف المستهدفة كمدخل يمكن تطبيقه في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05 | 4.4.1         |
| 64                       | الفرضية الثانية : لا تتوفر بيئة الأعمال المناسبة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى دلالة إحصائية 0.05  | 4.4.2         |
| 66                       | الفرضية الثالثة : توجد معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05.           | 4.4.3         |
| 69                       | الفرضية الرابعة : لا يتوفر النظام المحاسبي الملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05            | 4.4.4         |
| 72                       | تحليل محاور الدراسة مجتمعة   | 4.4.5         |
| <b>الفصل الخامس</b>      |  |               |
| <b>النتائج والتوصيات</b> |  |               |
| 75                       | النتائج  | 5.1           |
| 77                       | التوصيات   | 5.2           |
| 78                       | الدراسات المقترحة  | 5.3           |
| <b>قائمة المراجع</b>     |  |               |
| 80                       | المراجع العربية  |               |
| 83                       | المراجع الأجنبية   |               |
| <b>الملاحق</b>           |  |               |
| 87                       | الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة التي تم إجراء الدراسات عليها.   | الملحق الأول  |
| 90                       | أسماء أعضاء قائمة لجنة تحكيم قائمة الاستقصاء.  | الملحق الثاني |





قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول   | الرقم |
|--------|--|-------|
| 16     | الفرق بين المدخل التقليدي للتكاليف ومدخل التكاليف المستهدفة  | 1     |
| 44     | مقياس الإجابات   | 2     |
| 45     | الصدق الداخلي لفقرات القسم الثالث : مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة                 | 3     |
| 46     | الصدق الداخلي لفقرات القسم الرابع : مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة     | 4     |
| 47     | الصدق الداخلي لفقرات القسم الخامس : المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة | 5     |
| 48     | الصدق الداخلي لفقرات القسم السادس : مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة       | 6     |
| 49     | معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة  | 7     |
| 50     | معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)  | 8     |
| 51     | معامل الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)   | 9     |
| 51     | أطوال الفترات  | 10    |
| 54     | اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)   | 11    |
| 55     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي  | 12    |
| 55     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي   | 13    |
| 56     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي   | 14    |
| 56     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة العملية  | 15    |
| 57     | توزيع عينة الدراسة حسب متغير الإدارة التي ينتمي إليها  | 16    |
| 57     | رأس مال الشركة   | 17    |
| 58     | استقلالية الإنتاج  | 18    |
| 58     | الشكل القانوني للشركة  | 19    |

|    |   |    |
|----|---|----|
| 58 | عدد المنتجات التي تنتجها الشركة   | 20 |
| 59 | عمر الشركة في مجال الصناعة  | 21 |
| 59 | درجة استقلال الإدارة عن الملكية   | 22 |
| 60 | طبيعة المنافسة التي توجهها الشركة   | 23 |
| 61 | تحليل فقرات القسم الثالث (مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة)                 | 24 |
| 64 | تحليل الفقرات القسم الرابع (مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة)   | 25 |
| 67 | تحليل فقرات القسم الخامس : المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة | 26 |
| 69 | تحليل الفقرات القسم السادس (مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة)     | 27 |
| 72 | تحليل محاور الدراسة(مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية)                                       | 28 |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل   | الرقم |
|--------|---|-------|
| 14     | مقارنة بين المدخل التقليدي للتكاليف والتكاليف المستهدفة     | 1     |
| 22     | طريقة التكلفة المستهدفة                                     | 2     |
| 24     | تحديد هدف خفض التكاليف المستهدفة                            | 3     |
| 25     | التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج                          | 4     |
| 27     | العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق        | 5     |
| 28     | مثلث منطقة البقاء للمنتج                                    | 6     |
| 29     | العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج       | 7     |
| 32     | العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج | 8     |

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

- ❖ مقدمة
- ❖ مشكلة الدراسة
- ❖ أهمية الدراسة
- ❖ أهداف الدراسة
- ❖ فرضيات الدراسة
- ❖ نموذج الدراسة
- ❖ منهجية الدراسة
- ❖ الدراسات السابقة
- ❖ مميزات الدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1.1: المقدمة:

في ظل البيئة الصناعية الحديثة والمتقدمة وفي ظل التطورات التكنولوجية وفي ظل التنافس الشديد بين الشركات الصناعية على المستوى المحلي والعالمي كان لا بد من أن تقوم الشركات الصناعية ومنظمات الأعمال بتقديم ميزة تنافسية في مجال أعمالها ومنتجاتها وخدماتها حتى تصل إلى المستوى المطلوب من القدرة على التنافس وتحقيق ميزة تنافسية وفي ظل عدم القدرة على تغيير أسعار المنتجات من حيث رفع أسعارها كان لا بد لها من التركيز على التكلفة والعمل على تخفيضها وبالتالي كان لا بد من الاهتمام بمداخل التكاليف المستخدمة ومن بينها التكلفة المستهدفة.

ويمكن تعريف التكلفة المستهدفة " بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتنظيم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم وذلك لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرة الوظيفية له ودرجة الثقة من جانب العملاء (فودة، 2007).

ويمكن تعريف التكلفة المستهدفة كما عرفتها جمعية المحاسبين اليابانيين على أنها " عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة عن طريق تحديد جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء(الرفاعي، 2007).

وقد كانت فكرة التكاليف المستهدفة عبارة عن فكرة تم ابتكارها من خلال شركة جينيرال إلكترونيك الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية وذلك من خلال ما يعرف بمفهوم هندسة القيمة والتي تمثل منهج وأسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة (<http://www.infotechaccountants.com/forums>).

كما يمكن تعريف هندسة القيمة بأنها عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد إمكانية تخفيض تكلفة المنتج مع الحفاظ على الحالة الوظيفية للمنتج وجودة أداء هذا المنتج (عبد الدايم، 2005).

ويشتمل هذا الفصل على كل من مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها وفرضيات الدراسة و نموذج الدراسة ومنهجية الدراسة والدراسات السابقة التي لها علاقة بهذه الدراسة بالإضافة إلى ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة القريبة لمجال هذه الدراسة.

## 1.2: مشكلة الدراسة:

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أسلوب شامل لإدارة التكاليف والأرباح كما أنه مدخل مناظر للمدخل التقليدي للتكاليف يهدف إلى مساعدة الإدارة السليمة فيما يتعلق بتحديد وتخفيض تكلفة المنتج وكذلك يساعد في عملية تسعير المنتجات وبالتالي فإن مشكلة البحث تدور حول السؤال الرئيس التالي: "ما مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة" ويتفرع منها التساؤلات التالية:

- ما مدى الوعي والإدراك حول مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى توفر بيئة الأعمال الملائمة والمناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- ما مدى وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟
- مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة؟

## 1.3: أهمية الدراسة:

أصبح هذا المدخل مستخدم الآن في كثير من الدول المتقدمة وذلك بهدف التحكم في التكاليف وتصميم المنتج حيث إن هذا المدخل يلعب دوراً حيوياً وكبيراً في تخفيض التكاليف والمساعدة في تطوير المنتجات حيث يستعين هذا المدخل ببعض النظم الخاصة التي تقوم على تحجيم التكاليف ومن أبرزها هندسة القيمة وجداول التكلفة.

وحتى نتمكن من مجارة التقدم الصناعي في الدول المتقدمة يجب علينا الاستفادة من خبرات ودراسات ومعرفة ما توصل إليه من سبقونا في هذا المجال وبالتالي فإن أهمية الدراسة تظهر حول مقدار الفائدة التي يمكن أن تجنيها الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة من خلال تطبيق هذا المدخل وجني ثماره المتمثلة بتخفيض تكلفة المنتج والمقدرة على تسعير المنتجات وزيادة الربحية بالإضافة إلى تحقيق عنصر المنافسة. ومن ثم انعكاس ذلك على الاقتصاد القومي من خلال زيادة الصادرات نتيجة انخفاض تكاليف المنتجات ومن ثم انعكاس ذلك على الدخل القومي بصورة عامة ودخل الفرد بصورة خاصة.



#### 1.4: أهداف الدراسة:

- جاءت هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
  - التعرف على مدخل التكاليف المستهدفة كأحد أهم المداخل في إدارة التكاليف الحديثة.
  - التعرف على مدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
  - التعرف على المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.
  - التعرف على مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- ويمكن تحقيق هذه الأهداف من خلال التعرف على مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة ومبادئها وخصائصها والعوامل المؤثرة في تحديدها والأدوات المساعدة على تحقيقها بالإضافة إلى إجراء دراسة ميدانية للتعرف على مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

#### 1.5: فرضيات الدراسة: بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى :** لا يوجد إدراك تام ووعي كافي بمدخل التكاليف المستهدفة كمدخل يمكن تطبيقه في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.
- الفرضية الثانية :** لا تتوفر بيئة الأعمال المناسبة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.
- الفرضية الثالثة :** هناك معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.
- الفرضية الرابعة :** لا يتوفر النظام المحاسبي الملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

#### 1.6: نموذج الدراسة:

حتى يتم تحقيق أهداف هذه الدراسة فإن نموذج الدراسة يتكون من:  
**متغيرات الدراسة:**

- (المتغير التابع) يتمثل في مدخل التكاليف المستهدفة.
- (المتغير المستقل) يتمثل في مجموعة المتغيرات التالية:
- معرفة ووعي وإدراك العاملين.

- الصعوبات والمعوقات.
- بيئة الأعمال الصناعية.
- النظام المحاسبي.

### **1.7: منهجية الدراسة:**

تقوم هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة بهدف الوصول إلى المعرفة المتعلقة بمشكلة الدراسة بالإضافة إلى إمكانية قياس المعلومات من الناحية الكمية والكيفية باستخدام المنهج الإحصائي للتحليل بالإضافة إلى توزيع قائمة الاستبانة وتعتمد الدراسة على جمع المعلومات الأولية من خلال إعداد قائمة استبانة متعلقة بموضوع الدراسة.

بالإضافة إلى المعلومات الثانوية من خلال الكتب والدوريات والمجلات والدراسات السابقة والرسائل العلمية.

### **1.8: الدراسات السابقة:**

**1- دراسة تهامي (2002) بعنوان "التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة".**

هدفت الدراسة إلى بيان دور التكلفة المستهدفة كمدخل مستحدث في رفع كفاءة عملية اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة في المنشآت الصناعية المصرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة وسرعة التقدم التكنولوجي.

**وكانت من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:**

أن المنهج المحاسبي للتسعير يقوم على تحليل هيكل التكاليف في المنشأة وذلك لهدف التوصل إلى الحد الأدنى لسعر البيع الذي يغطي التكاليف الكلية ويحقق الفائض المرغوب فيه وأنه يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من تخطيط المنتج بالمواصفات وبالسعر المرغوب يهما من المستهلك بأقل تكلفة ممكنة وهي تعتبر من أهم عوامل النجاح في بيئة الأعمال.

**وكانت أهم التوصيات:**

الحاجة إلى المزيد من البحوث المتعلقة بمدخل نظم الإدارة الإستراتيجية التي تلائم البيئة الصناعية الحديثة ومنها مدخل التكلفة المستهدفة مع التركيز على البحوث التجريبية والعملية والاهتمام بمدخل التكلفة المستهدفة في مجال التعليم الجامعي والمعاهد والقيام بالدورات التعليمية والتدريب المستمر وذلك بهدف زيادة معرفة المحاسبين بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة ومزاياها.

2- دراسة راجحان (2002) بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية في اليابان خاصة وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا النظام في مشروعاتها الصناعية بالإضافة إلى التعرف على إمكانية تطبيق هذا النظام لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية.

**وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :**

لا يتم تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في المشاريع الصناعية السعودية و يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها مدخل التكاليف المستهدفة ، ولا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول لهذا النظام ، و هناك إمكانية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة ولكن يحتاج ذلك لبعض الوقت حتى يتم فهم المدخل بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على طريق تطبيق المدخل بصورة كاملة.

**وكانت أهم التوصيات :**

ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث والدراسات التي تتناول موضوع التكاليف المستهدفة بالشرح والتوضيح وضرورة القيام بدراسة نظرية شاملة مستقلة للمداخل المعادلة لمدخل التكاليف المستهدفة التي تم التعرض لها في هذه الدراسة وضرورة تناول مداخل التكاليف الأخرى التي لم تتعرض لها الباحثة في دراستها من خلال أبحاث قادمة يتم التعرف من خلالها على المداخل المعادلة لمدخل التكاليف المستهدفة.

3- دراسة هاشم(2003) بعنوان " تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة " .

هدفت الدراسة إلى البحث في توفير إطار شامل لإبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة وذلك لما لهذا الأسلوب من مزايا متعددة خاصة في مجالات تخطيط ورقابة التكلفة وتخفيضها.

**وكانت من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:**

أن تغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة أظهرت عجز نظام التكاليف بأدواته وأساليبه التقليدية في مواكبة تلك البيئة المتطورة وأن هناك العديد من جوانب التحديث والتطوير في

أسلوب التكلفة المستهدفة والتي تتمثل في مصدر أهميتها كأداة إستراتيجية شاملة يمكن استخدامها بشكل عام في دعم إستراتيجية زيادة التكاليف بشكل خاص.

**4- دراسة Borgernas and Fridh (2003)** بعنوان " استخدام وتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السويدية ".

هدفت الدراسة إلى التعرف حول مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السويدية وما المستوى الذي تطبق فيه بالمقارنة مع الشركات الأخرى.

وكان أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن 16.5% من الشركات التي أجريت عليها الدراسة تستخدم التكلفة المستهدفة من أصل 81 شركة صناعية سويدية.

إن أحد أهم أسباب عدم تطبيق التكلفة المستهدفة يرجع إلى خوف الشركات من تبني أساليب جديدة تختلف عن الأساليب التقليدية.

**وكانت من أهم التوصيات:**

القيام بالمزيد من الأبحاث المستقبلية والتي تكون واضحة ومبينة لمدى استخدام التكاليف المستهدفة والقيام بأبحاث تقوم باستخدام عينة أكبر من التي قام بها الباحثان.

**5- دراسة زويلف وخلف (2007)** بعنوان "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة": (دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية).

هدفت الدراسة إلى دراسة فلسفة وآلية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة مع بيان الإجراءات اللازم إجراؤها للتكلفة المستهدفة للمنتجات المراد تسعيرها في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية وكذلك بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في الاقتصاد المعاصر.

**وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:**

تتأثر قرارات التسعير بالعديد من العوامل أهمها الزبائن والمنافسون والتكاليف وعوامل سياسية وقانونية وبيئية. وهناك استراتيجيات للتسعير هي إستراتيجية الاختراق وإستراتيجية تصفح السوق ويتوقف اختيار الإستراتيجية على هدف المنشأة وتحقيق فرص النجاح المتوفرة للإستراتيجية المختارة، ولا يمكن الاعتماد على المنهج التقليدي للتسعير من المنافسة في حدود السعر السائد في السوق التنافسي مما يتطلب تحسين النوعية وخفض التكلفة إذ أن المنتج يعتمد نجاحه على الجودة والسعر، و يمثل نظام التكلفة المستهدفة طريقاً للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية حيث يعتبر أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية التي تعمل على خفض تكليف المنتج.

## وكانت من أهم التوصيات:

ينبغي تطوير أنظمة التكاليف المساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، وضرورة اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في التسعير لمساعدة الشركات على البقاء وتحقيق حجم المبيعات المطلوب وأهمية توسع الشركات محل عينة البحث لتطبيق مدخل التكاليف المعيارية وعدم الاقتصار على استخدام المواصفات القياسية للمواد فقط، فالقياس الأكثر دقة للتكاليف ينعكس على ترشيد قرارات التسعير وضرورة تطبيق الشركات مدخل التكاليف المستهدفة لتسعير منتجاتها في ظل الظروف السائدة في الأسواق.

**6- دراسة المطارنة (2008) بعنوان "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" (دراسة ميدانية).**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة للشركات الصناعية الأردنية ومدى توافر العناصر اللازمة لنجاح واستخدام هذا الأسلوب للشركات الصناعية الأردنية وكذلك التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة الصناعية المستهدفة للشركات الصناعية الأردنية.

## وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

عدم استخدام التكاليف المستهدفة في تشغيل و تركيب وتوصيل المنتج المباع وعدم استخدام التكاليف المستهدفة في مجال التخطيط والتصميم وعدم استخدامها في مجال البحوث والتطوير بالإضافة إلى عدم استخدامها في مجالات التصنيع المختلفة. و تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية مجموعة من العناصر اللازمة لاستخدام نظام التكاليف المستهدفة ومن أهم هذه العناصر:

تحديد هامش ربح مستهدف تسعى الشركات إلى تحقيقه وتوفر المواد الخام في السرعة الممكنة وإمكانية تصريف المنتج خلال فترة محددة و توفر سوق يمتاز بالمنافسة الجديدة وقيام الشركات بتحديد المدة التي يستغرقها المنتج لإعادة تطويره وكما أن هناك معوقات تحول دون قيام الشركات الصناعية باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها.

## ومن أهم التوصيات:

ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومقدرة تنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة والعمل على تفعيل العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل بصورة أكبر والعمل على إزالة المعوقات التي تواجه تطبيق هذا المدخل وإجراء المزيد من الدراسات والبحوث التطبيقية حول مدى فاعلية التكاليف المستهدفة في خفض تكاليف الإنتاج.

## 1.9: مميزات الدراسة الحالية:

تعتبر من أوائل الدراسات التي تسعى لاستكشاف مدى إمكانية تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة، ولما لهذا المدخل من أهمية كبيرة في خفض التكاليف خاصة في مرحلة التطوير والتصميم وتسعير المنتج بالإضافة إلى مساعدة الشركات وإمدادها بالقدرة على البقاء والاستمرار في ظل المنافسة الشديدة التي أفرزتها بيئة الأعمال الحديثة.

لقد قدمت هذه الدراسة عرض موجز عن مدخل التكلفة المستهدفة فيما يتعلق بمفهومه ومبادئه وخصائصه والعوامل المساعدة في تطبيقه كما أنها قدمت عرض شمولي يبين العوامل المؤثرة في تحليل التكلفة المستهدفة من خلال اللجوء إلى المصادر الأصلية التي كتبت في هذا المدخل وبالتالي فإن ما يميز هذه الدراسة أنها حاولت من خلال الدراسة الميدانية استكشاف مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة باعتباره مدخلاً علمياً حديثاً في إدارة التكاليف ساهم في تحقيق منافع وفوائد عديدة للشركات التي تبنت هذا المدخل خاصة فيما يتعلق في تخفيض تكلفة المنتجات وزيادة الربحية مع المحافظة على جودة المنتج بالإضافة إلى زيادة حصتها السوقية وانعكاسها على تطور تلك الشركات وتحسين أدائها والمحافظة على استمراريتها.

كما استطاعت هذه الدراسة استكشاف المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل ومن ثم العمل على وضع الحلول المناسبة والآلية القادرة على التغلب وتجنب تلك المعوقات.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للتكاليف المستهدفة

- ❖ مقدمة
- ❖ مفهوم التكاليف المستهدفة
- ❖ تاريخ ظهور التكاليف المستهدفة
- ❖ مقارنة مدخل التكلفة التقليدي مع التكلفة المستهدفة
- ❖ مبادئ التكلفة المستهدفة
- ❖ خصائص التكلفة المستهدفة
- ❖ الصعوبات التي تواجه التكلفة المستهدفة
- ❖ طرق تحديد التكلفة المستهدفة
- ❖ مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
- ❖ العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة
- ❖ تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للتكاليف المستهدفة مقدمة:

لقد شهدت السنوات الأخيرة من القرن المنصرم حدوث تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشآت الصناعية. وقد شملت تلك التغيرات من ضمن ما شملت نظم الإنتاج التي شهدت تغيرات كبيرة ، حيث ظهرت نظم إنتاج حديثة متمثلة في نظم الإنتاج الآلية ، ونظم الإنتاج المرن؛ ونظم الإنتاج الفوري. بالإضافة إلى التغيرات التي كانت بمثابة ثورة في نظم المعلومات والتقدم الكبير في نظم الحاسبات الآلية ونظم الاتصالات.

كما حدث تطور مماثل في الفكر المحاسبي ، وظهرت بعض المفاهيم المحاسبية المستحدثة كالمحاسبة عن تكلفة النشاط ، والمحاسبة عن دورة حياة المنتج ، والمحاسبة عن التكلفة بالتدفق العكسي ، والتكلفة المستهدفة وغيرها من المفاهيم المحاسبية التي تشهد تطورا كبيرا في الوقت المعاصر وقد أدى إتباع أساليب التصنيع الحديثة وظهور المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف إلى الاهتمام بإدارة التكلفة الشاملة والتي تعتبر بمثابة فلسفة إدارية لإدارة كافة موارد المنشأة من أجل ضمان نجاحها واستمراريتها وتعظيم أرباحها في المدى القصير والبعيد . بالإضافة إلى ما سبق فإن تلك البيئة شهدت منافسات ضارية لم يعد فيها إلا البقاء إلى للأفضل وأصبح على المنشآت التي لم تستوعب تلك التغيرات أو تسايرها أن تتسحب من الساحة الصناعية وأن تترك الميدان للمنشآت الأخرى التي تعاملت مع تلك التغيرات وطورت نظمها الداخلية(فهيمى، 2009).

في هذا الفصل تم التعرض إلى كل من مفهوم التكاليف المستهدفة متمثلة ببعض التعريفات التي قام بها الباحثين مروراً بتاريخ ظهور مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى مقارنتها بمدخل التكاليف التقليدية وإظهار أوجه الاختلاف بين المدخلين بالإضافة إلى بيان مبادئ وخصائص التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها عند الممارسة العملية وكذلك بيان طرق تحديد التكلفة المستهدفة ومراحل تطبيقها والعوامل المؤثرة في تحديدها بالإضافة إلى إظهار أدوات تحجيم التكلفة المتمثلة بهندسة القيمة ومصفوفة الجودة والتصميم من أجل التصنيع والتجميع وجدول التكلفة .

### 2.2: مفهوم التكاليف المستهدفة (Target Cost):

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة جديدة في المحاسبة الإدارية تم استخدامها في اليابان وتعكس التميز الياباني في أنشطة البحث والتطوير وأُعدت نجاحها على تبني الشركات اليابانية لأساليب متطورة في مجال التنظيم والإدارة وهذا لا يعني أن مدخل التكاليف المستهدفة لا يمكن انتقاله عبر البلدان الأخرى حيث إن استخدام ونجاح التكلفة المستهدفة في اليابان كان نتيجة لطرق التنظيم



والإدارة المتعلقة في اليابان والمعرفة والفهم الدقيق لمبادئ التشغيل بالرغم من ذلك فيمكن انتقالها وتطبيقها بنجاح في البلدان الأخرى ذات الثقافات المختلفة (Shiozawa,1990) .

عرفها (Hamada and mondren,1991) بأنها النظام الذي يدعم عملية تخفيض التكلفة في مرحلة التطوير وتصميم منتج جديد تماماً أو إجراء تغيير شامل أو بسيط على منتج قديم .

قد عرفها (Cooper and Slagmulder,1997) بأنها تقنية لإدارة الأرباح بصورة أساسية هدفها أن تضمن بأن المنتجات المستقبلية تولد أرباح تمكن المنشأة من تحقيق وانجاز خطط الأرباح طويلة الأجل هذا الهدف يمكن انجازه فقط ما إذا كانت المنتجات مصممة لتلبية الطلب الكافي للعملاء بحيث تكون مصممة بتكلفة منخفضة بصورة كافية.

عرفها (صالح، 2003) هي نظام لإدارة التكاليف تصميم منتج جديد وتحديثه بهدف تحديد تكاليف إنتاج المنتج المقترح بما يحقق مستوى الربح المستهدف.

عرفها (العفيري، 2010) أنها تمثل الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج.

كما عرفها (حياني، 2005) بأنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وهي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج.

من خلال التعريفات السابقة تبين للباحث أنه لا يوجد تعريف شامل للتكاليف المستهدفة وبالتالي يمكن تعريفها على أنها " أداة أدارية مستحدثة في نظام التكاليف تقوم على إدارة التكلفة والأرباح في نفس الوقت من خلال العمل على تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة مبكرة من دورة حياته الإنتاجية "التصميم" بهدف تقديم منتج يحقق الربحية للمنتج وبسعر يبيع يحقق البقاء والاستمرارية للمنشأة في ظل المنافسة الحديثة.

### 2.3: تاريخ ظهور التكاليف المستهدفة:

نشأت فكرة التكاليف المستهدفة في اليابان في بداية الستينات وبقيت سرية لسنوات عديدة حتى بداية الثمانينيات وبعد ذلك انتشر مفهوم التكاليف المستهدفة كعامل رئيسي في المنافسة بين الشركات اليابانية وبعد ذلك انتقل المفهوم إلى الشركات الغربية حيث إن العديد من هذه الشركات حاولت تبني مدخل التكلفة المستهدفة لخفض التكاليف وزيادة المنافسة (Feil, et. al.2004).

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية نشأت في شركة جينيرال إلكترونيك يطلق عليها هندسة القيمة حيث تم تحويل هذه الفكرة إلى نظام لخفض التكاليف وتخطيط الربحية ، وقد

استخدم اليابانيون مدخل التكاليف المستهدفة ما يقارب من ثلاثين عاماً باعتباره سلاح استراتيجي لإدارة التكلفة وعلى الرغم من ذلك فإن المدراء خارج اليابان وبالذات في الولايات المتحدة الأمريكية لم يكن لديهم المعرفة الكافية حتى يتبنوا ويستكشفوا أهمية التكلفة المستهدفة وكذلك الاستهانة بقوة التكاليف المستهدفة كأداة تنافسية حيث عندما يقرأ المدراء كلمة Costing أو أي موضوع متعلق بالتكلفة يعتبرون ذلك من مهام المحاسبين وبالتالي لم يستوعب هؤلاء المدراء بأن التكلفة المستهدفة هي منهاج للربح وإدارة التكلفة (Ansari,S,et.al,2006).

على الرغم من ظهور التكلفة المستهدفة في اليابان في الستينات إلا إنها لم توثق إلا حديثاً في الكتابات اليابانية وكذلك الكتابات الغربية ويرجع للأسباب التالية (www.malkashef.com):

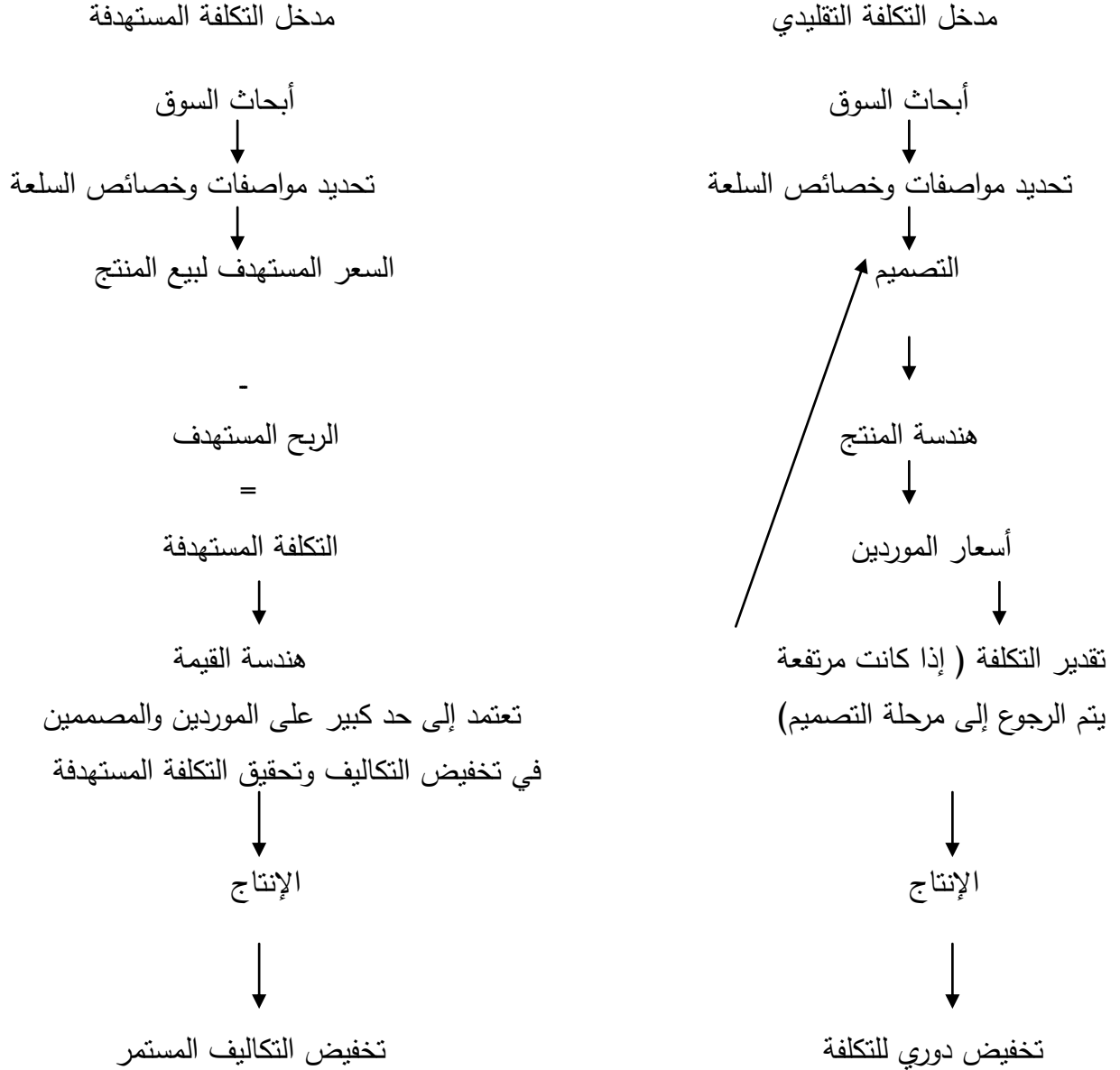
- 1- سعي الشركات اليابانية لتطوير وتحسين نظم التكلفة المستهدفة وبصفة خاصة ما بين سنة 1980، 1990 بهدف تطوير منتجاتها الجديدة وغالباً ما اتسمت بالسرية الشديدة.
- 2- خضوع التكلفة المستهدفة للاختبار العملي في العديد من الشركات اليابانية التي نجحت في تطبيقه بهدف البحث عن فرص خفض التكلفة ليس فقط في مرحلة تخطيط المنتج بل أيضاً عند البدء في الإنتاج وخلال دورة حياة المنتج.
- 3- سعي العديد من الشركات الغربية والأمريكية لمحاولة دراسة تحليل التجربة اليابانية بهدف تكيفها مع البيئة الغربية لاعتقادهم بأنها أحد الأساليب التي مكنت الشركات اليابانية من تحقيق مزايا تنافسية على الشركات العالمية.

## 2.4: مقارنة مدخل التكلفة التقليدي مع مدخل التكلفة المستهدفة :

يوجد اختلاف بين منهج التكلفة التقليدي في خفض التكاليف ومنهج التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف يوضحه الشكل التالي:

### شكل رقم (1)

#### مقارنة بين المدخل التقليدي للتكاليف والتكاليف المستهدفة



المصدر : (Feil,et. al.2004)

من خلال الشكل رقم ( 1 ) يري الباحث أن مدخل التكلفة المستهدفة يهدف إلى السيطرة على التكاليف في مرحلة مبكرة من مراحل تطوير وتصميم المنتج بعكس الحال في منهج التكلفة التقليدي والذي يضع جزء كبير من التكاليف ثابتة والتي يصعب تغييرها والتحكم فيها .

كما توضح المقارنة أن المدخل التقليدي في خفض التكاليف يبدأ من أبحاث السوق لتحديد متطلبات العملاء ومن ثم تحديد مواصفات وخصائص المنتج لذلك فإن الشركة في هذه الحالة تبذل جهد كبير في تحديد خواص ومواصفات المنتج بالاعتماد على أسعار الموردين فتكلفة المنتج في هذه المرحلة ليست ذات أهمية وبعد تحديد تصميم المنتج يتم تقييم تكلفته وفقا للمدخل التقليدي للتكلفة فإذا كانت التكلفة تتسم بالارتفاع يجب إن يتم إعادة تصميم المنتج وفي هذه الحالة يكون هناك تكاليف باهظة قد تم أنفاقها ومن ثم يتم حساب تكلفة المنتج ويتم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع الذي سوف يباع فيه المنتج في السوق ، أي أن التكلفة تقود إلى سعر البيع فتكون المعادلة حسب المنهج التقليدي كما يلي:

$$\text{سعر البيع المتوقع} = \text{تكلفة المنتج المتوقعة} + \text{هامش الربح المرغوب فيه.}$$

أما طريقة مدخل التكلفة المستهدفة فالخطوة الأولى والثانية المتمثلة بأبحاث السوق وتحديد مواصفات المنتج متشابهة في المدخلين أما الخطوات التالية من حيث تحديد سعر البيع والربح المستهدف فهي تعتمد على مدى إدراك ووعي الشركة بقيمة المنتج بالنسبة للمستهلك حيث يحدد هامش الربح المستهدف من خلال خطة الأرباح طويلة الأجل للربح المستهدف الذي يتم قياسه بناءً على المعدل العائد على المبيعات.

$$\text{معدل العائد على المبيعات} = \text{صافي الدخل} / \text{المبيعات.}$$

وهكذا فإن العائد على المبيعات هو المقياس الأكثر انتشاراً لأنه يعتمد بدرجة كبيرة على ربحية كل منتج (حياني، 2005).

وبالتالي فلن منهج التكلفة المستهدفة يقوم على أساس تصميم المنتج لمرة واحدة حيث لا يمكن الرجوع إلى هذه المرحلة عند ارتفاع التكاليف لإعادة التصميم كما هو الحال في المنهج التقليدي كما أن مرحلة التصميم هي المرحلة التي يتم فيها تحديد التكاليف المستهدفة التي يجب الوصول إليها وتحقيقها من خلال هندسة القيمة ومن هنا يتبين أن محور التكلفة المستهدفة يدور حول السؤال التالي ما هي التكلفة التي يجب أن يكون عليها المنتج؟ فمن الناحية النظرية هذا السؤال يمكن الإجابة عليه بالمعادلة المشهورة وهي :

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

أي أن سعر البيع هو الذي يقود إلى التكلفة وهو عكس ما يقوم عليه المدخل التقليدي للتكلفة ويمكن أيجاز الفرق بين المدخلين السابقين بالجدول التالي:

## جدول رقم (1)

### الفرق بين المدخل التقليدي للتكاليف ومدخل التكاليف المستهدفة

| الرقم | المدخل التقليدي   | مدخل التكاليف المستهدفة  |
|-------|---|--|
| 1-    | اعتبارات السوق ليست جزء أساسي من عمليات تخطيط التكلفة.  | اعتبارات السوق تتحكم في عمليات تخطيط التكلفة .   |
| 2-    | تستخدم التكاليف في تحديد سعر البيع .  | يستخدم سعر البيع في تحديد التكاليف   |
| 3-    | لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة   | هناك اعتماد كبير على سلسلة القيمة في تخطيط التكلفة.  |
| 4-    | هو أسلوب للرقابة على التكاليف في المقام الأول.  | هي وسيلة لتخطيط التكاليف في المقام الأول.  |
| 5-    | عمليات التصحيح في التكاليف تكون بعد الإنتاج عن طريق تحليل الانحرافات                          | عملية التصحيح في التكاليف تكون أثناء مرحلة تصميم المنتج حيث يتم التحكم في التكلفة قبل حدوثها |
| 6-    | يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والضباغ والتالف أثناء عملية الإنتاج الفعلي | تستخدم أدوات تحجيم التكلفة مثل هندسة القيمة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج .                |

المصدر: (عبد الحفيظ، 2009)

### 2.5: مبادئ التكلفة المستهدفة:

إن نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتوقف على مدى القدرة على تطبيق مبادئها الستة المتمثلة فيما يلي (Ansari, et. al,2006):

- 1- سعر البيع : يقود عملية تحديد التكلفة المستهدفة حيث إن أسعار السوق تستخدم لتحديد التكلفة وكذلك التكلفة المستهدفة.
- 2- التركيز على العملاء: وهي متطلبات العملاء من ناحية الجودة والتكلفة والوقت المناسب للعملاء للحصول على المنتج.
- 3- التركيز على تصميم المنتج : حيث تكون الرقابة على التكاليف مشددة على المنتج وعلى مراحل تصميم المنتج لذلك فإن التغييرات الهندسية على المنتج يجب أن تحدث قبل البدء بالعملية الإنتاجية وذلك بهدف تخفيض تكلفة المنتج وكذلك سرعة نزوله إلى الأسواق.
- 4- فريق عمل متعاون ومتعدد المهام: حتى يتم إنتاج المنتج وفقاً للتكلفة المستهدفة فإنه يتطلب ذلك فريق عمل من مختلف الوظائف والتخصصات من داخل المنشأة متمثلة بقسم التصميم

والهندسة والإنتاج والتسويق والمحاسبة وتكون مسئولة عن المنتج بصورة كاملة من بداية تحديد التكلفة المستهدفة وحتى الانتهاء من إنتاجه.

- 5- أن يتضمن فريق سلسلة القيمة : وهم كل أعضاء سلسلة القيمة . الموردين . الموزعين . مزودين الخدمة . الزبائن يجب أن يكونوا مشتملة ضمن إجراءات التكلفة المستهدفة.
- 6- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج: وهي تخفيض تكلفة حياة المنتج المتمثلة في سعر الشراء تكاليف التشغيل، تكاليف الصيانة، تكاليف التوزيع، تكاليف التخلص من المنتج.

## 2.6: خصائص التكلفة المستهدفة:

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف يشتمل على مجموعة من الخصائص التالية(Kwah,2004):

- 1- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- 2- التكلفة المستهدفة ليس طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف.
- 3- إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- 4- التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
- 5- التكلفة المستهدفة مناسبة تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.

ولقد تبين للباحث من خلال الخصائص السابقة أن مدخل التكلفة المستهدفة يتمثل بأنها نظام مفتوح ومركب من عدد كبير من العلاقات بين الإدارات الوظيفية للشركة والموردين حيث أنها تركز على العملاء وكسب رضاهم في المقام الأول بالإضافة إلا أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى إبراز وحل كثير من المشاكل المتعلقة بالمشتريات والتي لها تأثير على تكلفة المنتج.

## 2.7: الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

- إن مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث في إدارة التكاليف وبالتالي فإن هذا المدخل يواجه مجموعة من الصعوبات تتمثل بالتالي(www.kau.edu.sa/mkashef\reltarget.doc):
- 1- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.

٢ - عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

٣ - صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية.

٤ - عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المنشأة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.

5- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

6- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة وما يرتبط به من أساليب خفض مستمر في التكلفة من خلال خفض زمن الانجاز والقضاء على الفاقد والتالف والتحسين المستمر في الجودة والذي يتطلب تحقيقه الوصول لدرجات عالية من الرضا الوظيفي.

## 2.8: طرق تحديد التكلفة المستهدفة:

هناك طرق مختلفة لتحديد التكلفة المستهدفة من أبرزها طريقة الخصم وطريقة الإضافة وطريقة الدمج (Everaert,2006):

### ١ - طريقة الخصم (Subtractive or Top Down Methods):

حيث تحدد التكلفة المستهدفة كمستوى للتكلفة المسموح بها وهي عبارة عن الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف وفقاً للمعادلة التالية:  
التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف وهذه تعتبر طريقة شائعة الاستخدام وهنا تعتبر التكلفة المستهدفة مفروضة على فريق تصميم وتطوير المنتج الجديد.

### ٢ - طريقة الإضافة (Adding Up or Bottom Down Methods):

حيث تبدأ من خلال دائرة تطوير المنتج الجديد ويتم تقدير التكلفة على أساس التكلفة الجارية لكل جزء من المنتج وعند تخفيض التكلفة يتم الأخذ بالاعتبار التخفيض لكل جزء من أجزاء المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة المتعلقة بكل جزء من أجزاء المنتج وبالتالي يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج ككل من خلال إضافة التكلفة المستهدفة لكل جزء من أجزاء المنتج الجديد على إنفراد.

من خلال هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة من قبل المهندسين حيث تكون مبنية على أساس مهارتهم وخبرتهم وتوفر المرافق المتعلقة بالإنتاج.

**3- طريقة الدمج Combination Method:** هي دمج بين طريقة الإضافة وطريقة الخصم يمكن أن تقود إلى أفضل النتائج حيث إن الإدارة العليا تحدد الربح المستهدف وفي نفس الوقت يتم التعاون بين المهندسين والعاملين من أجل العمل على تحقيق التكلفة المستهدفة (Sakurai,1989).

## 2.9: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:

يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مستويات أساسية هي (Hergeth,2002):  
التكلفة المستهدفة على مستوى السوق ،على مستوى المنتج ،على مستوى عناصر المنتج  
ويمكن توضيحها كما يلي:

### 2.9.1: التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة إلى مصممي وموردي المنتج (Cooper and Slagmulder,1997).

في هذه المرحلة تعتبر أبحاث السوق عنصر أساس حيث تركز أبحاث السوق على رغبات واهتمامات العملاء وماذا يريد العملاء ، ما هي مميزات وخصائص المنتج التي يريدونها وكذلك التي لا يريدونها ، أو ما يحتاجونه أو ما لا يحتاجونه ، كذلك تصورات العملاء بجودة المنتج والسعر.

ويتم استخدام بحوث السوق لتحديد سعر المنتج التي يكون المستهلك على استعداد لدفعه مقابل المنتج نظرا لـ (وظيفته - جودته - والمنتجات المنافسة التي تعرض من قبل المنافسين) (Lockamy and Smith,2000).

#### 2.9.1.1: تحديد سعر البيع المستهدف:

إن الفكرة الرئيسية التي يقوم عليها نظام التكلفة المستهدفة:  
هو تخفيض تكلفة امتلاك المستهلك للمنتج وليس فقط السعر الذي يدفعه المستهلك وقت الشراء حيث تكلفة امتلاك المستهلك للمنتج تشمل على تكلفة فاتورة الشراء بالإضافة إلى النقل والإصلاح والصيانة والخدمات وكذلك تكلفة التخلص من المنتج كل ذلك يؤخذ بالاعتبار عند عملية الشراء ،وسيتيم عرض العوامل التي تؤثر في عملية تحديد سعر البيع المستهدف.



أولاً: العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند وضع سعر البيع المستهدف (kwah,2004):

- احتياجات وأذواق ورغبات المستهلكين والتي تشير إلى المادية والوظيفية المرتبطة بالمنتج والتي تؤثر على السعر.

- السعر المقنع وهو السعر الذي يكون مستعد المستهلك لدفعه مقابل الوظائف والخصائص المرغوبة في المنتج.

- المركز التنافسي للمتنافسين من حيث أسعار و أصناف المنتجات والدرجة الوظيفية لمنتجاتهم.

- حصة السوق المرغوب الحصول عليها والتي تهدف إليها المنشأة.

**ثانياً: تحديد السعر المستهدف في حالة منتج مطروح في السوق:**

بالنسبة للمنتج الموجود في السوق يكون سعره محدد بصورة جاهزة لكنه يتطلب أن يكون تقيمه مرتبط بأنشطة المنافسين بالإضافة إلى التنبؤ في حالة انخفاض سعر المنتج في السوق وذلك للأخذ في الاعتبار الاحتياجات المناسبة بصورة مبكرة لتفادي المفاجئة في انخفاض السعر وذلك من خلال تحليل السوق ا لمدرج فيها المنتج لان الاختلافات الإقليمية والوظيفية للأسواق تؤدي إلى تطبيق إستراتيجيات تسعيرية مختلفة وبالتالي فمن المهم أن يأخذ بالاعتبار إستراتيجية المنشأة طويلة الأجل المتعلقة بالسوق ،حيث أنه في كثير من الحالات تظهر الحاجة لإيجاد العلاقة بين حصة السوق المرغوب بها من قبل المنشأة والسعر بهدف إيجاد السعر الأمثل الذي يكون به المنتج.

**ثالثاً: تحديد السعر المستهدف للمنتج الجديد:**

وضع سعر للمنتج الجديد يمتاز بالصعوبة الشديدة على أساس أنه نقطة البداية لوضع سعر منتج أساسا غير موجود ، ففي هذه الحالة تعتبر بحوث السوق أكثر صعوبة وكذلك حاسمة بالنسبة لهذا النوع من المنتجات.

**2.9.1.2: تحديد الربح المستهدف:**

حيث يتم وضع الربح المستهدف بناء على إستراتيجية الربح الطويل الأجل الخاص بالمنشأة بالإضافة إلى إستراتيجية حصة المنتج في السوق في المدى القصير (Hergeth,2002).

كما أن الربح المستهدف هو الربح المطلوب لإرضاء المساهمين بالإضافة إلي تمويل بحوث وتطوير المنتجات المستقبلية (Lockamy and Smith,2000).

ويتم اعتماد تحديد السعر المستهدف على العائد على المبيعات الذي تريد تحقيقه المنشأة دون

الاعتماد على العائد على الاستثمار وذلك للأسباب التالية (Kwah,2004):

**أسباب تقنية:** وهو أن المنتجون بحاجة إلى إنتاج منتجات متعددة بكميات قليلة للحفاظ على بقاء المنتج في مثلث البقاء (السعر-الجودة-الدرجة الوظيفية للمنتج) في السوق التي تتميز بسرعة

التغير والتطور وبالتالي لا يمكن الاعتماد على العائد من الاستثمار لحساب ربحية كل منتج لمنتجاتهم على حده

**أسباب إستراتيجية:** وهو أن العائد على المبيعات أفضل من حيث أن الشركات دائما تعتمد على الاستراتيجيات طويلة الأجل وبالتالي فإن المنتجون يركزون على ربحية محفظة المنتجات والدور الذي يؤديه كل منتج فيها

وهناك اعتباران هاما يجب مراعاتهما عند تحديد هامش الربح المستهدف هما:  
- واقعية هامش الربح المحدد.

- كفايته لمقابلة تكاليف دورة حياة المنتج.

**وهناك طريقتان لتحديد هامش الربح:**

**الأولى:** البدء بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم تعديله تبعا للتغير في ظروف السوق.  
**الثانية:** فتعتمد على البدء بهامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات الجديدة التي تحقق خطط الأرباح طويلة الأجل للمنشأة ، ثم زيادة وتخفيض هامش الربح للمنتجات بصفة فردية وفقا لواقع مناطق تسويقها وتطبق شركة سوني اليابانية هذه الطريقة حيث تحسب التكلفة المستهدفة بالمنتج الجديد بصفة أولية في ضوء هوامش الربح المستهدفة لمجموعة المنتجات ثم تقارن هذه التكلفة مع التكلفة المقدرة للمنتج الجديد، فإذا كانت التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد أقل من التكلفة المقدرة للمنتج الجديد يتم تخفيض هامش الربح المستهدف للمنتج ولكن بشرط إمكانية زيادة هامش الربح المستهدف لمنتج آخر لمقابلة هذه الخسارة (تهامي, 2002).

### **2.9.1.3: حساب التكلفة المستهدفة:**

بعد أن تم حساب كل من سعر البيع والربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه من المنتج يمكن حساب التكلفة المستهدفة وهي التكلفة المسموح بها هنا لأنه لم يؤخذ في الاعتبار مقدرات الشركة ومقدرات الموردين وذلك بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع المحافظة على جودة المنتج ووظائفه التي يرغب بها العملاء.

### **2.9.2: تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج:**

إن الهدف من التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج هو إنجاز تلك التكلفة من خلال الضغط على مهندسي ومصممي المنتج في المؤسسة لابتكار الطرق لخفض تكلفة تصنيع المنتج ومن الجدير بالذكر أن التكلفة المستهدفة هنا تختلف عن التكلفة المسموح بها (أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج) والتي تم تحديدها في مرحلة التكلفة المستهدفة على مستوى السوق، والتي لا تأخذ بالاعتبار مقدرات الشركة والموردين، أما في هذه المرحلة يتم الأخذ بالاعتبار مقدرات الشركة

والموردين من خلال إجراءات التكلفة المستهدفة وبالتالي تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المستهدفة فلا بد من تخفيض الفجوة بين التكاليفتين (Cooper and Slagmulder,2002).

في هذا المستوى يتم تقييم المنتج بحيث تكون التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد متوافقة مع التصميم ويتم حساب التكاليف المقدرة للمنتج الجديد من خلال المعلومات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية ويتم ذلك من خلال البيانات المتوفرة في نظام التكاليف المعيارية وبالتالي فإذا كان المنتج جديد كلياً فإن تقدير التكلفة يكون تقريبياً وذلك من خلال المقارنة بالمنتجات الموجودة ، وبعد تقدير التكاليف وتحديد الفرق بينها وبين التكلفة المستهدفة والذي يمثل هذا الفرق القيمة التي يجب أن تخفض بها تكلفة المنتج وفي هذه المرحلة تؤخذ في الاعتبار كل التكاليف التصنيع - التسويق - التوزيع - خدمة العملاء حيث إن كل التكاليف تتأثر بتصميم المنتج (Hergeth,2002).

والشكل التالي يبين طريقة التكلفة المستهدفة:

### شكل رقم (2)

#### طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر: (عطوي،2008)

ومن الأدوات التي تستخدم لامتصاص الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة منه ما يعرف بهندسة القيمة وهناك تقنيات مساعدة لها وهي التصميم من أجل التصنيع والتجميع (DFMA) Design For Manufacturing And Assembly بالإضافة إلى مصفوفة الجودة (QFD) Quality Function Deployment وجداول التكلفة (Cost Tables).

## 2.9.2.1: تحديد هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

(Cooper and Slagmulder,2002):

من المعروف أنه في ظل الأسواق ذات القدرة التنافسية العالية فإن العملاء يتوقعون أن كل جيل من المنتجات له قيمة أكبر من سابقه من المنتجات ويمكن زيادة هذه القيمة من خلال تحسين جودة المنتج أو زيادة الدرجة الوظيفية الخاصة به أو من خلال خفض أسعار تلك المنتجات والقيام بأي إجراء من التحسينات يتطلب من الشركة تخفيض تكاليف المنتج حتى تتمكن الشركة من المحافظة على مستوى الربح المطلوب ودرجة التخفيض المطلوبة في التكاليف للوصول إلى التكلفة المسموح بها تسمى هدف خفض التكاليف ويمكن التوصل إليها من خلال المعادلة التالية: هدف خفض التكلفة = التكلفة الجارية ( المقدره ) - التكلفة المسموح بها. والتكلفة الجارية هنا هي تكلفة المنتج الجديد إذا ما تم تصنيعه الآن باستخدام العناصر الموجودة والمتوفرة لهذا المنتج ولا يأخذ بالاعتبار أي نشاط في تخفيض التكاليف عند حساب التكلفة الجارية للمنتج وحتى تكون التكلفة الجارية ذات مغزى ومعنى يجب أن تكون المكونات المستخدمة في تقديرها مشابهة جداً لتلك المكونات التي سوف تستخدم في نهاية المطاف في المنتج الجديد.

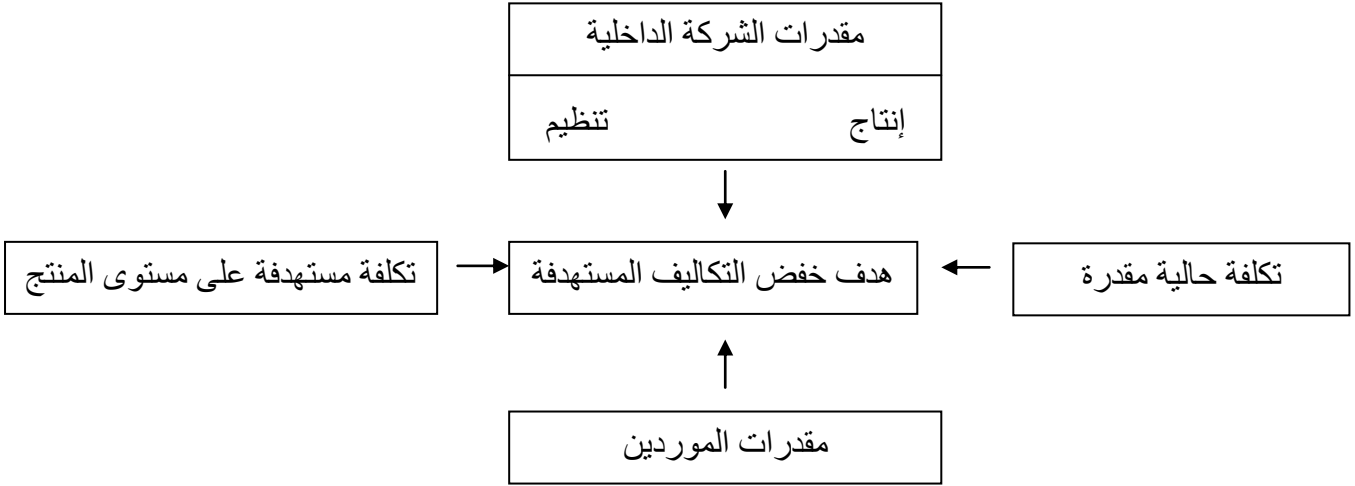
أما بالنسبة للتكلفة المسموح بها فهي مشتقة من الظروف الخارجية بدون الأخذ في الاعتبار تصميم ومقدرات الإنتاج الداخلي للشركة لذلك يوجد مخاطرة من عدم تحقيق التكلفة المسموح بها ففي هذه الحالة للحفاظ على الانضباط في التكاليف المستهدفة يجب على الشركة تحديد الأجزاء الغير قابلة للتحقيق والأجزاء القابلة للتحقيق من هدف خفض التكلفة كما يلي:

**أولاً: هدف خفض التكاليف القابل للتحقيق (الممكن انجازه):**

إن القيام بعملية تحليل قدرة مصممي المنتج وكذلك الموردين لإزالة وتخفيض التكاليف يخوض إلى تحقيق وانجاز هدف خفض التكاليف وتسمى العملية التي يتم بها إزالة وتخفيض التكاليف بهندسة القيمة وهي تعتمد اعتماداً كبيراً على وجود علاقة تفاعلية مع الموردين والغرض من هذه العلاقة أنها تسمح للموردين بتزويد الشركة بتقديرات مبكرة وأولية عن أسعار بيع منتجاتهم بقدر الإمكان وبالتالي من خلال بدائل التصميم الممكنة للمنتج فإن ذلك سوف يمكن الشركة من تحقيق المستوى المطلوب من الأداء الوظيفي للمنتج وجودته بتكلفة منخفضة. ويبين شكل رقم 3 العلاقة السابقة:

### شكل (3)

#### تحديد هدف خفض التكاليف المستهدفة



المصدر: (Cooper and Slagmulder, 2002)

#### ثانياً: هدف خفض التكاليف الغير قابل للتحقيق (الذي لا يمكن انجازه):

ويسمى تحدي خفض التكلفة الاستراتيجي وهو عبارة عن تحديد العجز في الربح الذي سوف يحدث عندما يكون المصممون للمنتج غير قادرين على تحقيق التكلفة المسموح بها وهذا يدل على أن هناك عجز في مقدرات الشركة في مواجهة الظروف التنافسية وعادةً في الشركات التي تؤسس نظام تكاليف مستهدفة جيد فإن تحدي خفض التكلفة الاستراتيجي يكون صغيراً أو غير موجود أصلاً نتيجة تعرض فريق التصميم لضغوط قوية من أجل الحد من هذا التحدي حتى يصبح غير موجود.

لذلك فإن الشركات التي تمتلك مقدرات كبيرة يكون انجاز وتحقيق تخفيض التكاليف قد يتجاوز هدف خفض التكاليف مثل تلك الشركات لا تواجه تحدي خفض التكاليف الاستراتيجي وبالتالي يمكن لهذه الشركات الاستفادة من قدراتها المتفوقة عن طريق تخفيض سعر بيع المنتج وبالتالي زيادة حصتها في السوق من خلال زيادة الأداء الوظيفي للمنتج مع الحفاظ على سعر البيع أو عن طريق الحفاظ على كل من سعر البيع والأداء الوظيفي للمنتج عند مستوياتها المستهدفة لتحقيق أرباح أعلى وللمحافظة على انضباط التكاليف المستهدفة فإن حجم تحدي خفض التكاليف الاستراتيجي يجب أن يدار بعناية، كما أن هذا التحدي يعكس الحقيقة في مدى قدرة الشركة مقابل مقدرات منافسيها وللتأكد من أن هذا التحدي يفي بهذا الشرط يجب تحديد هدف خفض التكاليف الذي يمكن انجازه فقط إذا كانت الشركة بأكملها تبذل جهداً كبيراً للوصول إليه

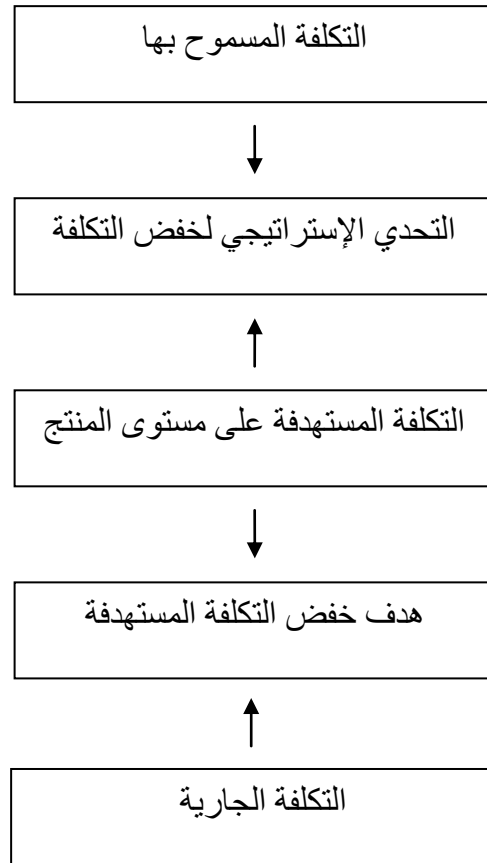
حيث أن الاستمرار في إعداد هدف خفض التكاليف بصورة مرتفعة جدا يمكن أن ينهك القوى العاملة وبالتالي فإن الانضباط بالتكاليف المستهدفة لن يتم السيطرة عليها ومن ناحية عكسية إذا تم إعداد هدف خفض التكاليف منخفض بصورة مستمرة فإن الشركة سوف تفقد الصورة التنافسية وذلك لأن منتجاتها الجديدة سوف تكون لها تكاليف مستهدفة مرتفعة جدا. ومن خلال الشكل التالي يمكن أن نستنتج المعادلات التالية:

التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج = التكلفة الجارية - هدف خفض التكاليف الممكن.

التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المستهدفة - التكلفة المسموح بها.

#### شكل (4)

التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



المصدر: (Cooper and Slagmulder, 2002)

وبالتالي يجب التمييز بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها حيث يتم اعتبار التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المرغوب فيه وهذا جيد للتبسيط إلى الناس حتى ينتهي لهم فهم ماهية التكلفة المستهدفة بقيادة سعر البيع المستهدف .  
ومن ناحية أخرى ممكن أن يكون ذلك صحيحاً في حالة فقط أن يكون التحدي الاستراتيجي لخفض التكاليف يساوي صفر فإن التكلفة المستهدفة في هذه الحالة تساوي التكلفة المسموح بها.

### 2.9.3: التكلفة المستهدفة على مستوى مكونات عناصر المنتج:

تعتبر هذه المرحلة الثالثة من مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وتكون على مستوى عناصر المنتج ويتم تطبيق هذه المرحلة في حالات عديدة بالتوازي مع المرحلة الثانية المتمثلة بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج حيث يتم تطبيق نفس الخطوات السابقة من خلال تجزئة العناصر المكونة للمنتج إلى عناصر رئيسة وعناصر فرعية ووظائف رئيسية ووظائف فرعية (Hergeth,2002).

حيث يتم حساب التكلفة المستهدفة لكل عنصر من عناصر مكونات المنتج وتحديد الفرق بين التكلفة المستهدفة لكل عنصر والتكلفة المقدرة من نفس العنصر ويتم تحديد هدف خفض التكاليف وامتصاصه من خلال تطبيق هندسة القيمة (عطوي، 2008).  
والهدف من هذه المرحلة هو إحداث ضغط على موردي الشركة لتخفيض تكاليف عناصر مكونات المنتج وبالتالي تمكين الشركة من وضع السعر التي ترغب في دفعه مقابل عناصر مكونات المنتج الذي ينتجه الموردون بحيث يجب أن تكون هذه الأسعار واقعية وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة لهم (Cooper and Slagmulder,2002).

### 2.10: العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها:

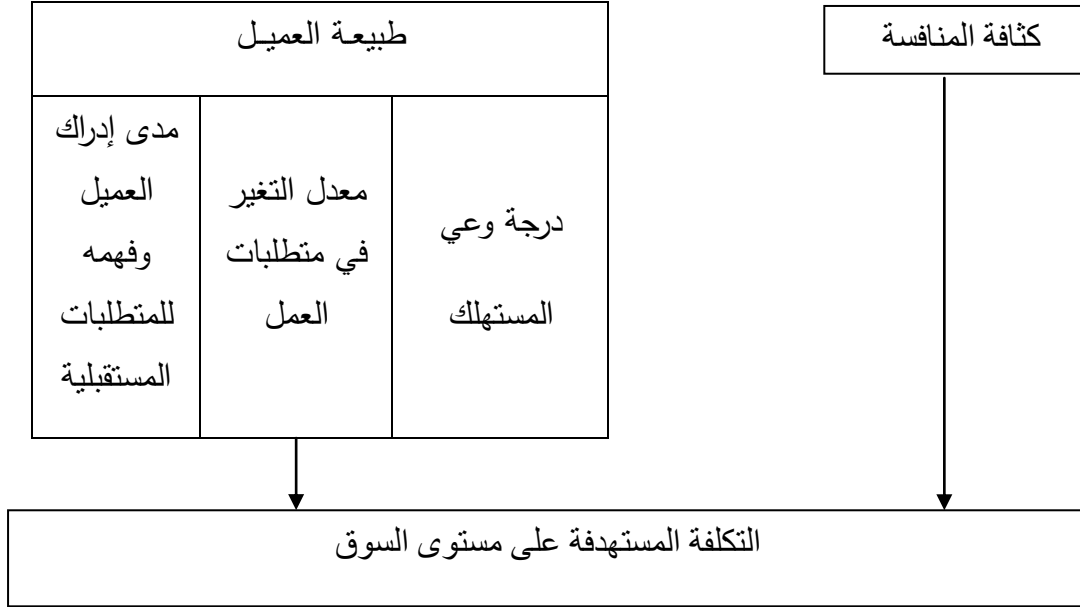
يوجد خمسة عوامل رئيسية تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة إثنان من تلك العوامل متعلقان بظروف السوق وإثنان متعلقان بالتكلفة المستهدفة على مستوى المنتج أما العامل الأخير فهو متعلق بالتكلفة المستهدفة على مستوى عناصر مكونات المنتج (cooper and Slagmulder,1997).

#### 2.10.1: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق:

ويتمثلان في عاملان يحددان مقدار الصعوبة التي يمكن أن تواجهها الشركة حتى تضمن نجاح المنتج عند طرحه في الأسواق وهما كثافة المنافسة وطبيعة العميل ومن خلالهما يمكن تحديد طبيعة ومقدار المعلومات المجمعّة حول المستهلكين والمنافسين من خلال تحليل السوق كما يتبين في شكل رقم 5.

## شكل (5)

العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى السوق



المصدر: (Cooper and Slagmulder, 1997)

وفيما يلي تحليل لتلك العوامل:

### 2.10.1.1: كثافة وشدة المنافسة:

إن كثافة وشدة المنافسة هي أحد أهم العوامل في تحديد قدرة المنافسين الآخرين على مستوى الصناعة . ففي حالة ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المشروعات المتنافسة إلى شراء منتجات منافسيها وتفكيكها . وهو ما يعرف بهندسة التفتيح (Tear Down) . والقيام بتحليلها والاستفادة منها في ابتكار واختراع وتصميم المنتج مما يحمل الشركة تكاليف إضافية كبيرة لذلك تعتبر التكاليف المستهدفة ضرورية ومفيدة في حالة المنافسة الشديدة أما في حالة المنافسة العادية فإن فوائد التكاليف المستهدفة تكون أقل (راجخان، 2002).

### 2.10.1.2: طبيعة العملاء:

تتأثر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بخصائص العملاء وهي التي تساعد في نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة وتحقيق الفائدة المرجوة منها وتتمثل هذه الخصائص في الآتي :-

أ. مدى وعي وإدراك العملاء:

إن خبرة العميل ودرايته وحنكته تبين أن العميل الجيد يستطيع اكتشاف الفرق والتمييز بين السعر والجودة و الدرجة الوظيفية للمنتجات المتنافسة ومن ثم يمكن اكتشاف الفروقات و الاختلافات كما يمكنه الانتقال بحرية بين المنتجات والمصانع المختلفة لشراء المنتج الذي يشبع

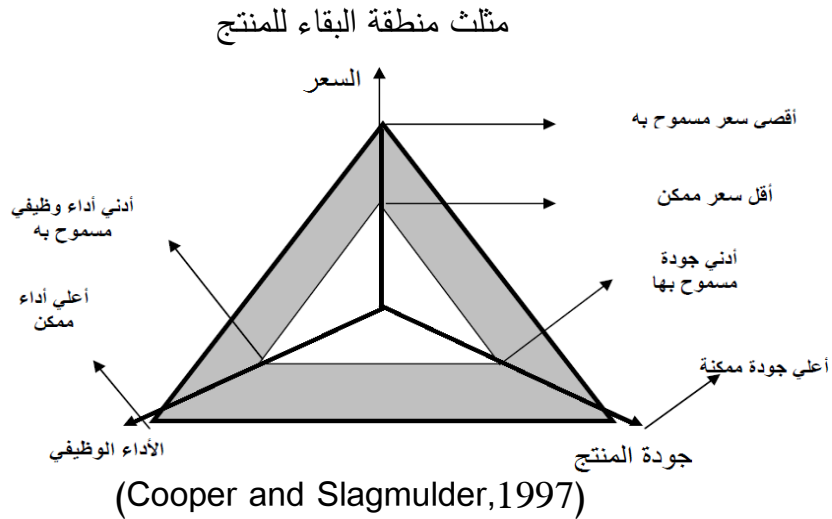


ويرضى حاجاته بشكل أفضل وكلما كان العميل أكثر وعياً كلما كانت منطقة البقاء والاستمرار للمنتجات أكثر ضيقاً وكلما كانت منطقة البقاء ضيقة كلما كان المنتج من السهولة له أن يفشل ويخرج من منطقة البقاء (السوق) وبالتالي تزداد الحاجة هنا لتطبيق التكاليف المستهدفة حتى لا يتم خروج المنتج من منطقة البقاء والاستمرار.

#### ب. معدل التغيير في متطلبات العملاء:

إن معدل التغيير في متطلبات العملاء المستقبلية يعتبر عامل يؤثر على تطبيق واستخدام التكلفة المستهدفة بسبب أنه يؤثر على التركيبة الهيكلية لمثلث منطقة بقاء واستمرار المنتج حيث يجعلها متغيرة بصورة دائمة مع مرور الوقت وعندما يكون مثلث منطقة البقاء سريع التغيير يصبح من الصعوبة للشركة أن تتنبأ بموقع هذه المنطقة عند طرح المنتج في السوق وبالتالي كلما زادت سرعة التغيير في مثلث ومنطقة البقاء للمنتج كلما زادت الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة (Kwah,2004).

#### شكل رقم (6)



فمثلاً في صناعة السيارات نجد أن التغيير السريع لمتطلبات العملاء يجعل الشركات تبذل جهد كبير في التنبؤ بمتطلبات العملاء مستقبلياً أما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فإن ذلك يتطلب مجهودات أقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية مثال ذلك صناعة الجرافات وأدوات الحفر فهي تحتاج إلى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وبالتالي تكون الفائدة المرجوة من تطبيق التكاليف المستهدفة أقل.

#### ج. مدى تفهم العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:

إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل المشروعات والشركات العاملة في نظام التكاليف المستهدفة في تحديد طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية

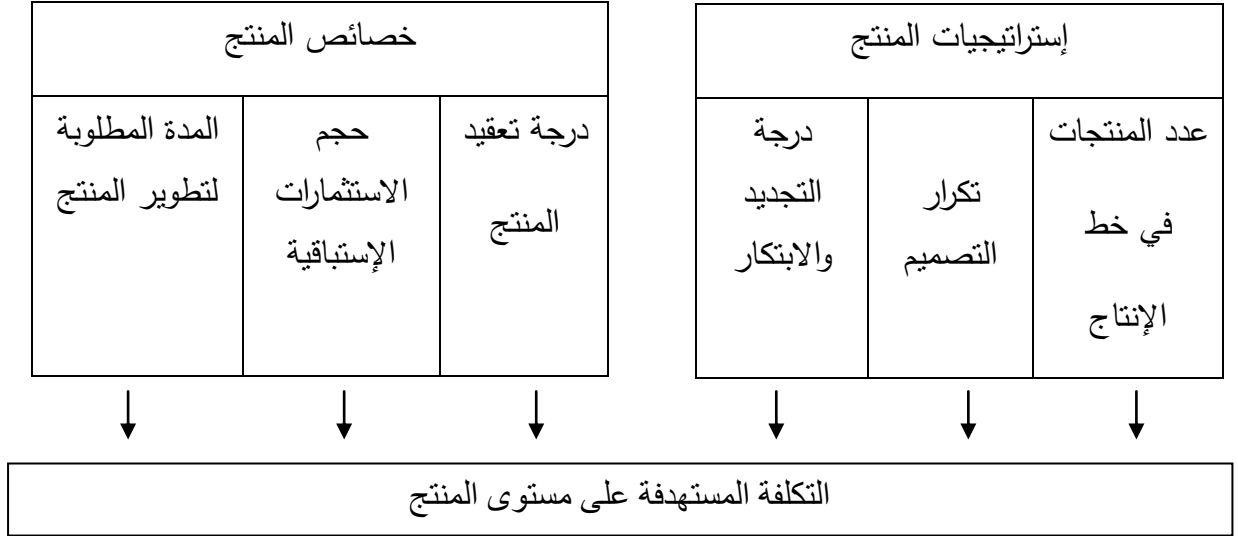
فكلما ارتفعت درجة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية كلما كانت الحاجة أكبر لنظام التكاليف المستهدفة والعكس صحيح(راجحان، 2002).

## 2.10.2: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج:

هناك عاملان يؤثران في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج وهما استراتيجيات المنتج وخصائص المنتج كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (7)

### العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج



المصدر : (Cooper and Slagmulder,1997)

وفيما يلي تحليل لتلك العوامل:

### 2.10.2.1: إستراتيجية المنتج:

تعتبر إستراتيجية المنتج التي تتبعها الشركة المحدد الأساسي لمقدار الجهد المبذول لأنها تحدد عدد المنتجات على خط الإنتاج سواء تلك التي تؤدي للتمايز الأفقي أو التمايز العمودية ويقصد بالتمايز الأفقي هي تلك المنتجات التي تباع بنفس السعر ولكن تختلف في الجودة والدرجة الوظيفية أما المنتجات التي تتمايز عمودياً فتتمثل في تلك التي تختلف من حيث الدرجة الوظيفية التي يقدمها المنتج بالإضافة إلى اختلاف أسعار البيع ، حيث كلما كانت أسعار البيع مرتفعة كلما كانت الدرجة الوظيفية مرتفعة وربما الجودة أيضاً وبالإضافة لعدد المنتجات على خط الإنتاج هناك ما يعرف بعدد مرات إعادة التصميم(تكرارية التصميم) بالإضافة إلى درجة التجديد في المنتج(عطوي، 2008).

وفيما يلي توضيح ما تتضمنه إستراتيجية المنتج:

## أ. عدد المنتجات على خط الإنتاج:

يعتبر عدد المنتجات الموجودة على خط الإنتاج عاملاً مهماً ورئيساً في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات وبالتالي إمكانية زيادة أرباحها وبالتالي يتطلب ذلك زيادة الجهود المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة وتحقيق الفائدة المرجوة منها (العمرو، 2007).

## ب. تكرارية تجدد التصميم: (أي تكرار طرح منتجات جديدة في السوق)

إن من ضمن الإستراتيجيات المتعلقة بالمنتج يكون الهدف زيادة الدرجة الوظيفية للمنتج في أسرع وقت ممكن حيث أن هذا الهدف يمكن تحقيقه عن طريق إدخال سريع لمنتجات جديدة تشتمل على أحدث التقنيات ومن ثم توفير درجات وظيفية متزايدة للمنتج ويتم تخفيض عدد مرات تطوير المنتج وذلك من خلال التمكن من تقديم منتج جديد في السوق حيث من خلال المنافسة الشديدة والتي تواجهها الشركة تصبح الشركة من خلالها خبيرة في مجال التطوير ومن حيث طرح المنتج للسوق بمعدلات أسرع (Kwah, 2004).

حيث إن معظم الشركات تفضل إدخال منتجات جديدة على القيام بتطوير منتج سابق إذا كان غير مربح بصورة كافية أو إذا وجد فيه بعض المواصفات غير مرغوب فيها والسبب في ذلك ارتفاع تكاليف عمليات التطوير عن عملية إدخال منتجات جديدة بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كافي لتصحيح الأخطاء في ظل المنافسة الشديدة فإن حدث وتم إنتاج منتج غير مربح فإنه سيظل كذلك حتى يتم سحبه من الأسواق.

## ج . درجة التجديد والابتكار في جيل من المنتج:

ويقصد بها ما إذا كانت المنتجات المطروحة في السوق جديدة تماماً أو أنها مشابهة لمنتجات موجودة سابقاً، إن درجة تجديد المنتج تعتمد على عنصرين هما (حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج وحجم المعلومات المتاحة لدى الشركة عن تكلفة المنتجات السابقة) حيث إنه كلما ارتفعت درجة التجديد والابتكار في تطوير المنتج ارتفعت تكلفته وكذلك ارتفعت الحاجة إلى الحصول على معلومات جديدة لأن المعلومات القديمة لدى المشروع تصبح بدون جدوى، وبالتالي تكون الفائدة المرجوة من تطبيق التكاليف المستهدفة قليلة، وهكذا يكون من الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المتغيرة جذرياً لعدة أسباب: (صعوبة وضع أسعار مستهدفة - عدم وجود تكلفة تاريخية - عدم المعرفة التامة برغبات العملاء) ومثال ذلك عندما أدخلت شركة تويوتا سيارة لأكزيس لم تجني فوائد كبيرة من تطبيق التكاليف المستهدفة لأنها كانت تشتمل على درجة عالية من التجديد (العمرو، 2007).

والعكس إذا كانت درجة التجديد والابتكار في المنتج منخفضة فإن الفوائد المرجوة من التكاليف المستهدفة تكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتجات السابقة والمشباهة والتي يمكن الاعتماد عليها (عطوي، 2008).

### 2.10.2.2: خصائص المنتج:

تشتمل خصائص المنتج والتي تعتبر لها تأثير قوياً على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة والفوائد المرجوة منها على ثلاث خصائص:

أ. **درجة تعقيد المنتج** : ويقصد بدرجة تعقيد المنتج هي عدد العناصر الداخلة في تصنيع هذا المنتج ومدى إمكانية توافرها أو تصنيعها وعدد الخطوات اللازمة لإنتاجها والصعوبات التي يمكن أن تواجهها من خلال التصنيع والإنتاج كما أنها تعكس التكنولوجيا اللازمة لإنتاجه فكلما ارتفع درجة تعقيد المنتج كلما زادت الحاجة للتكاليف المستهدفة وازدادت الفائدة المرجوة منها . والعكس صحيح (Cooper and Slagmulder, 1997).

ب. **حجم الاستثمارات الإستباقية** : ويقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير والاستعداد للإنتاج وطرح المنتج في السوق ، حيث أنه كلما زاد حجم تلك الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب بها الشركة في طرحها إلى السوق لتجنب المخاطر ، لذلك فإن الشركات التي تنتج منتجات ذات استثمارات استباقية عالية تكون لها أصناف محدودة من المنتجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق.

وفي ظل هذه الظروف تكون الحاجة إلى التكلفة المستهدفة أكبر وبالعكس الحال في الشركات التي تكون لها استثمارات استباقية بسيطة ومحدودة فهي تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف وبالتالي تنفق أموالاً محدودة في تطوير منتجاتها ، ومن ثم يكون لها درجة المغامرة أكبر بإنزال وطرح العديد من المنتجات املاً في أن ينجح بعضها وهي لا تتضرر كثيراً في حالة عدم نجاح بعض هذه المنتجات وبالتالي تكون الفائدة المرجوة بدرجة أقل من الحاجة السابقة مثال المشروبات الغازية (راجخان، 2002).

### ج. المدة اللازمة لتطوير المنتج:

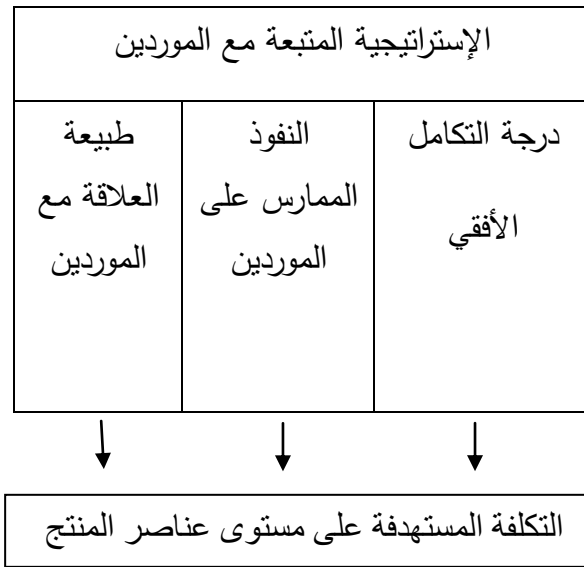
أي الفترة الممتدة من تصميم المنتج وحتى السماح بإنتاجه بصورة فعلية وهذه المدة تختلف من منتج لآخر وبالتالي تختلف الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة فكلما زادت فترة تصميم المنتج ولكن في حدود معينة كلما أمكن أن نستفيد من تطبيق التكلفة المستهدفة بصورة أكبر بسبب المخاطر الناتجة من طول فترة التصميم والتي يحتمل أن تتغير ظروف السوق خلال تلك الفترة التي فرضت وجود ذلك التصميم وبالتالي زيادة احتمال فشله وبالتالي تزداد الحاجة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة (Cooper and Slagmulder, 1997).

### 2.10.3: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج:

وهو الإستراتيجية المتبعة مع الموردين حيث يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة لعناصر المنتج في الأسعار التي ترغب الشركة دفعها مقابل عناصر المنتج والتي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية حيث تتأثر التكاليف المستهدفة لعناصر المنتج بالإستراتيجية التي تتبعها الشركة مع مورديها والتي تتمثل في الخصائص التي يبينها الشكل التالي:

شكل رقم (8)

العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج



المصدر : (Cooper and Slagmulder,1997)

وفيما يلي تحليلاً لتلك الخصائص:

#### أ. درجة التكامل الأفقي:

ويقصد بالتكامل الأفقي هو انفصال المشروع الرئيسي عن المشروعات الموردة له والتي تمده بالعناصر اللازمة لإنتاج المنتج أما التكامل الرأسي فهو اندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات الموردة له ، بحيث يكون المشروع المورد جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي . وتقتصر تلك الخاصية الأفقية والرأسية بالمشروعات القائمة بالصناعات التجميعية حيث تزداد الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة في الصناعات التجميعية التي تمتاز بخاصية التكامل الأفقي وذلك لأن نسبة كبيرة من العناصر الداخلة في إنتاج المنتج يتم الحصول عليها من مصادر خارجية وبالتالي تكون عملية التوريد في التكاليف أكبر من خلال الضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم ، والعكس في حالة التكامل الرأسي (راجحان، 2002).

ب. مدى سلطة ونفوذ المشروعات على الموردين:

إذا كانت الشركة لديها قوة نفوذ عالية تمكنها من فرض سعر الشراء الخاص بالعناصر الداخلة في إنتاج المنتج من قبل مورديها. يكون تطبيق التكاليف المستهدفة على مستوى عناصر الإنتاج يوتي ثماره وتكون الفائدة المرجوة من تطبيقها كبيرة والعكس في حالة ضعف النفوذ على الموردين (عطوي، 2008).

ج. طبيعة العلاقة مع الموردين:

تختلف الفائدة المرجوة من تطبيق التكاليف المستهدفة بمدى اختلاف توعية وظيفة العلاقة التي تربط المشروعات بمورديها فكلما كانت العلاقة تمتاز بالتعاون الوثيق بينها كلما كانت الفائدة المرجوة من تطبيق التكاليف المستهدفة كبير والعكس صحيح (العمرو، 2007).

### 2.11: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة:

بعد أن يتم معرفة رقم التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها وكذلك الفجوة التكاليفية بين تكلفة تصميم المنتج المبدئية أي التكلفة الجارية أو (المقدرة) وبين التكلفة المسموح بها وكذلك التوصل إلى مقدار هدف خفض التكاليف = التكلفة الجارية - التكلفة المسموح بها .  
والتعرف على التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة السابقة الذكر. يمكن استخدام الآن ما يعرف بأدوات تحجيم التكلفة وذلك بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة وتتمثل الأدوات في:

#### 2.11.1: هندسة القيمة (Value Engineering):

نشأت هندسة القيمة من خلال تأسيس ما يعرف بتحليل القيمة من خلال شركة جينيرال ليكتريك أثناء الحرب العالمية الثانية ونتيجة للنقص في الموارد الإنتاجية مما حفز الشركة على البحث عن بدائل ساهمت في تقليل التكلفة وتطوير المنتج حيث قام سنة 1947 لورانس ميلز بوضع أسس ومفاهيم تحليل القيمة والتي طورت فيما بعد على أيدي الصناعات اليابانية وأصبحت تعرف بهندسة القيمة.

من خلال التطور التدريجي الذي صاحب تحليل القيمة تبين أن هنالك تدرجاً في المصطلحات، ففي البداية كان الحديث حول تحليل القيمة ثم أصبح الحديث عن هندسة القيمة وتحليل القيمة ثم أصبح الحديث الآن عن هندسة القيمة فقط (قمر، 2005).

فلا بد من الإشارة إلى التمييز بين هندسة القيمة وتحليل القيمة حيث إن كثيراً من الباحثين لا يدرك الفرق بين الأسلوبين بالرغم من أن قلب كل من الأسلوبين واحد وهو ما يعرف بالتحليل الوظيفي للمنتج إلا أنه يوجد اختلاف لا بد من ذكره حتى لا نفع في اللبس الذي يقع به بعض الباحثين كما يلي (Cooper and Slagmulder, 2002):

- إن تطبيق هندسة القيمة يبدأ مع مرحلة المفهوم للمنتج ويستمر حتى خلال مرحلة تصميم المنتج حتى يصبح المنتج جاهز لدخول مرحلة التصنيع ،بعد ذلك تستمر التطبيقات ولكن تحت مسمى آخر ما يعرف بتحليل القيمة.

- أن الفرق بين هندسة القيمة وتحليل القيمة ليس في المنهج أو الإجراءات المستخدمة ولكن في النقطة التي يطبق فيها كل منهج خلال دورة حياة المنتج.

- هندسة القيمة تستخدم في مرحلة التصميم في تطوير المنتج وتستخدم جنباً إلى جنب مع التكاليف المستهدفة.

- إن تحليل القيمة تستخدم في مرحلة التصنيع وشراء الأجزاء ومكونات المنتج وتستخدم جنباً إلى جنب مع التحسين المستمر للتكلفة (Kaizen Cost) ولهذه الأسباب ممكن أن تكون التكلفة المستهدفة متزامنة في النشاط مع هندسة القيمة ، وتحليل القيمة متزامنة في النشاط مع التحسين المستمر Kaizen Cost في خفض التكاليف (Cooper and Slagmulder,1997).

كما أشار بعض الباحثين إلى أن ( Value Analysis تحليل القيمة ) VA تطبق على المنتجات الموجودة أصلاً و ( Value Engineering هندسة القيمة ) VE تطبق على المنتجات الجديدة . ومن أسباب استخدام الشركات VA بصورة أكبر من VE (Gerhardt,2006):

1. VA سهلة في التطبيق وفي أغلب الأحيان تكون النتائج مرضية.
2. عمليات تطوير المنتج الجديد تكون معقدة وبالتالي يكون هناك صعوبة في إضافة خطوات جديدة للعمليات الإنتاجية والتي تطبق فيها VE.
3. أغلب المدراء والمهندسين ورجال التسويق ليس لديهم معلومات ودراية كافية عن هندسة القيمة ومدى قدرتها على تعظيم قيمة العملاء ، وكذلك زيادة الدخل للشركة.
4. لا يوجد إصدارات ومنشورات متوفرة بصورة كافية لوصف منهج VE بالنسبة للمنتجات الجديدة.

بعد أن استعرضنا الفرق بين هندسة القيمة وتحليل القيمة يمكن أن نستعرض الآن كل من هندسة القيمة وتقنياتها بالإضافة إلى الناحية العملية المتعلقة بهندسة القيمة كما يلي:

### 2.11.1.1 مفهوم هندسة القيمة:

ويقصد بها هي التقويم المنظم لكافة جوانب سلسلة القيمة بهدف خفض التكاليف مع تحقيق استيفاء احتياجات العملاء (تهامي، 2002).

هي عمل جماعي منظم ذو منهجية علمية يقوم به فريق متخصص يهدف إلى تحليل وظائف العنصر ومكوناته وتكاليفه ثم طرح البدائل التي تكفل تحقيق تلك الوظائف بأقل تكلفة ممكنة إجمالية(قمر، 2005).

ومن الملاحظ في التعريفات السابقة أن هندسة القيمة تختلف عن أي طريقة في خفض التكاليف حيث أنها تتوجه نحو الوظائف ولا تتوجه نحو العناصر، أي لا يستبعد أي جزء من المنتج. وتمثل جوهر هندسة القيمة في العمل على خفض التكلفة المقدرة والجارية حتى يصبح معادلة للتكلفة المسموح بها والتي تعتبر عند إذن بمثابة التكلفة المستهدفة للمنتج وبالتالي فإن هندسة القيمة تعتبر من أدوات تحجيم التكلفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتج (تهامي، 2002).

هندسة القيمة عبارة عن مخطط يدرس عبر منظمة دولية لهندسة القيمة مقرها أمريكا تمنح شهادات مهنية بثلاث درجات أعلاها أخصائي هندسة قيمة معتمد يمتحن كل أربع سنوات وهناك درجتين أدنى منها والحصول على الدرجة الثانية يجب أخذ دورة أربعين ساعة على الأقل بورشة عمل هندسة القيمة تنظمها النقابات والمنظمات الدولية لهندسة القيمة.

([http://www.value-eng.org/knowledge\\_bank/attachments/200611.pdf](http://www.value-eng.org/knowledge_bank/attachments/200611.pdf)).

ومن الخطأ أن ينظر إلى هندسة القيمة على أنها مجرد برنامج لخفض التكلفة ، فهي في المقام الأول موجه نحو وظائف المنتج وبشكل ثانوي نحو تخفيض التكلفة ، فالقوة الدافعة و المحفزة وراء استخدام هندسة القيمة هي ضمان أن المنتج يتم انجازه على أساس الدرجة الوظيفية التي يتطلبها العملاء وبتكلفة مقبولة وبالتالي فإن هندسة القيمة عبارة عن برنامج لمهندسي المنتج وليس للمحاسب في الشركة.

### 2.11.1.2: تقنيات هندسة القيمة:

حيث أن تقنيات هندسة القيمة يمكن أن تقسم إلى ثلاث عناصر رئيسية:

#### أولاً: التطبيق المباشر لمبادئ هندسة القيمة على المنتج:

يمكن تطبيق هندسة القيمة على المنتجات المقترحة في مراحل العمل المختلفة من مراحل التصميم وتنقسم إلى:

#### 1- هندسة القيمة من الدرجة الصفرية: Zero - look VE

وهي عبارة عن تطبيق مبادئ هندسية القيمة في مرحلة مبكرة من مرحلة المفهوم المقترح للمنتج وهي مرحلة مبكرة من مرحلة تصميم المنتج ، والهدف منها إدخال أشكال جديدة من الوظائف التي لم تكن موجودة مسبقاً (Cooper and Slagmulder, 2002).

#### 2- هندسة القيمة من الدرجة الأولى: First - look VE

وهي تعني التركيز على العناصر الأساسية في المنتج التي تتم تأسيسها في المرحلة الصفرية والعمل على تطويرها والهدف منها تحسين قدرات وتطوير وظائف عناصر المنتج الموجودة أصلاً .



وهي تطبق أثناء مرحلة النصف الأخير من مرحلة مفهوم المنتج وفي النصف الأول من مرحلة تخطيط المنتج وفي أثناء هذه المرحلة يتم تحديد جودة المنتج ودرجته الوظيفية وسعر البيع وكذلك تحديد التكلفة المستهدفة لكل وظيفة رئيسية وتستخدم هذه المرحلة لزيادة قيمة المنتج بواسطة زيادة القدرة الوظيفية للمنتج بدون زيادة في تكلفته (Hilton,2005).

### 3- هندسة القيمة من الدرجة الثانية : Second – look VE

حيث يتم تطبيقها على أجزاء فرعية مختارة والتي لا تتحقق فيها التكاليف المستهدفة . والهدف من هذه المرحلة هو تحسين قيمة عناصر مكونات المنتج بدون إضافة عناصر جديدة وكذلك زيادة الدرجة الوظيفية لعناصر المنتج إلى خفض تكلفة تلك العناصر وفي هذه المرحلة تكون العناصر الداخلية في المنتج محددة وبعد ذلك يتم تجميع نموذج المنتج الذي سوف يتم تصنيفه ([http://www.value-eng.org/knowledge\\_bank/attachments/200611.pdf](http://www.value-eng.org/knowledge_bank/attachments/200611.pdf)).

ثانياً:هندسة التفكيك باستخدام هندسة القيمة المقارن :

#### Tear down approaches using comparative VE:

إن تطبيقات هندسة القيمة المقارنة تحتوي على ما يعرف بهندسة التفكيك Tear down وهي التي تهتم بتفكيك وتحليل المنتجات المنافسة فيما يتعلق بالمواد والعناصر المستخدمة في إنتاج هذه المنتجات وكذلك تفكيك ومعرفة طريقة تصنيعها وعملها والهدف من ذلك الاستفادة من خبرات المنافسين.

### ثالثاً: هندسة القيمة المتفرقة : Miscellaneous VE

حيث إنه يوجد أربع تقنيات متفرقة لخفض التكاليف:

- أ. **طريقة قوائم المراجعة والفحص The checklist method**: تزود بمجموعة من الأسئلة حول فرص خفض التكلفة لضمان أن جميع إمكانيات خفض التكاليف قد تم فحصها واختبارها.
- ب. **هندسة القيمة الصغرى Mini-VE**: وهي منهج مبسط لهندسة القيمة من الدرجة الثانية وتعمل على تبسيط وتطبيق الأهداف وغالباً ما تطبق على أجزاء محدودة العناصر أو على عناصر صغيرة نسبياً ورخيصة وهي تطبق في مرحلة تطوير المنتج وتحضيره للتصنيع.
- ج. **اعتمادية هندسة القيمة The VE reliability program**: وهي تبيّن بأن المراجعة على الجهود التي تبذل من قبل فريق هندسة القيمة تطبق على كل مشكلة وما يناسبها من طريقة أي أن كل حالة بما يخصها ، أي أن هندسة القيمة المناسبة تطبق على كل مشكلة وهي تسمى برنامج جودة هندسة القيمة.

#### د. **جلسة خفض التكلفة One – day cost reduction – meeting**

وهي مصممة لتحسين فعالية وكفاءة خفض التكاليف بصورة كاملة وشاملة ، متضمنة طرق هندسة القيمة وطرق هندسة التفكير، حيث أن المشاركون من قسم الهندسة والإنتاج والتكاليف و المبيعات من أجل التوصل إلى أفكار جديدة لخفض التكاليف (Cooper and Slagmulder,2002).

### 2.11.1.3: هندسة القيمة من الناحية العملية:

إن الفكرة الرئيسية لهندسة القيمة هي تعزيز قيمة المنتج من خلال تحليل الوظائف الخاصة به وكذلك تحليل تكاليفه ومكوناته الأساسية وحيث يعتبر التحليل الوظيفي قلب هندسة القيمة ويتم ذلك بإتباع الخطوات التالية :

أ . **تحديد وتعريف مكونات المنتج:** الذي يجب أن تشملها عملية التخفيض وتلك التي تحتاج إلى المزيد من الدعم من خلال المعادلة الخاصة بمؤشر القيمة.

المعادلة الخاصة بحساب مؤشر العملية : القيمة = الوظائف / التكلفة(راجخان، 2002).

فمن حيث المبدأ يجب دراسة المنتج الذي قيمته أكبر أو أقل من واحد صحيح.

أما إذا كانت مؤشر القيمة = واحد صحيح فهذا يعني أن التكاليف الحقيقية مطابقة لتكاليف الوظائف المطلوبة من المنتج ويعتبر هذا المنتج مثالي.

أما إذا كانت مؤشر القيمة أكبر من واحد فإن ذلك يوحي بأن تلك التكلفة الوظيفية منخفضة للمنتج أو أن هناك فائض في الدرجة الوظيفية أي أن وظائف المنتج أكبر مما هو مطلوب وهي تمثل وظائف جيدة وتحتاج إلى مزيد من الدعم.

أما إذا كانت القيمة أقل من واحد صحيح فإن ذلك يوحي بأن تكاليف المنتج تعتبر عالية أو أن الدرجة الوظيفية للمنتج غير كافية لتلبية احتياجات العملاء وغير محفزة وينتج عنها تكاليف زائدة يتطلب ذلك خضوع هذا المنتج لهندسة القيمة لتخفيض تلك التكلفة أما إذا كان القيمة = صفر فإن ذلك يوحي بأن العنصر في المنتج يمكن أن يحذف أو يدمج(weili,2010).

ب- **تحفيز التفكير الإبداعي والبناء :** وهو الهدف منها تركيز الجهود الفكرية لوضع أفضل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة الخاصة بوظائف ومكونات المنتج التي لها مؤشر قيمة منخفض ج- **التحليل:** يتم من خلال فحص كل البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكاليف ومن ثم ترتيب كل البدائل من حيث الأفضلية.

د- **صياغة الأفكار وتطبيقها:** بعد الانتهاء من استعراض البدائل المتعلقة بتخفيض التكلفة يتعين اختيار أفضل البدائل ووضعها في صورة خطة أو منهج قابل للتطبيق (راجخان، 2002).

## 2.11.2: مصفوفة الجودة (QFD) Quality Function deployment:

تعد مصفوفة نشر الجودة QFD من أهم الأدوات التي تساعد في تطبيق التكلفة المستهدفة بجانب هندسة القيمة فهي تقوم بترجمة صوت العملاء واحتياجاتهم وهي توصف بالشمولية ويمكن اعتبارها اللغة المرئية والسمعية لمعرفة متطلبات العملاء والانسجام معهم. وهي تستخدم خلال عملية تصميم المنتج للمساعدة في الربط بين تحليل التكاليف لوظائف المنتج Function cost analysis وبين التحليل الوظيفي للجودة Function quality analysis التي تهتم بالتعرف على احتياجات العملاء في شكل وخصائص ومتطلبات يرغب بها العملاء (التمي، 2010).

وقد عرفها (Jariri and zegordi,2008) بأنها مفهوم شامل يوفر الوسائل لترجمة متطلبات العملاء إلى خاصية تقنية مناسبة لكل مرحلة من مراحل تطوير المنتج من حيث إدارة التكلفة في مرحلة التصميم. أي أن الوظيفة الرئيسية ل QFD هو تطوير المنتج وإدارة الجودة، وتحليل احتياجات العملاء.

وقد عرفها أكو بأنها وسيلة لتطوير وجودة التصميم بهدف إرضاء العملاء ومن ثم التركيز على متطلبات العملاء أي أنها هدف تصميمي ونقاط رئيسية لضمان جودة المنتج خلال مرحلة إنتاجه (harty,2001).

وهي تقوم على :

- فهم احتياجات العميل.
  - التفكير بالجودة ودراسة علم النفس و المعرفة.
  - تعظيم الجودة الإيجابية التي تضمنت قيمته.
  - نظام شامل للجودة بهدف إرضاء العملاء.
  - إستراتيجية البقاء والاستمرار.
- ولقد أسسها كل من شجيرو ميزونو والدكتور يوجي أكو وذلك سنة 1960 وذلك بهدف اكتشاف الحلول المتعلقة بمشاكل الصناعات اليابانية خلال استخدام اللوغاريتمات من أجل تصميم المنتجات بصورة سليمة من أول مرة ولكي تعتبر واجهة التصنيع الحديث فهي تعمل على الربط بين احتياجات العملاء والمستخدم النهائي للمنتج مع كل من التصميم والتطوير والهندسة والتصنيع ووظائف المنتج(آل فيحان، 2007).

### 2.11.3: التصميم من أجل التصنيع والتجمع :

#### Design For Manufacturing And Assembly (DFMA)

إن مبادئه تمتاز بالفعالية في حالة التطبيق مع هندسة القيمة على المنتج الجديد كما يساعد على تخفيض وقت التجميع ودمج الوظائف وذلك لتحقيق منتجات ذات قيمة ويمكن تطبيقه من خلال تقنية يدوية بالنظر من خلال البيانات والرسوم المتوفرة بالإضافة إلى البيانات التي يمكن توافرها باستخدام برامج Software وإن اختيار عملية التصنيع المثلى تعتبر عامل هام لتحقيق منتجات ذات قيمة عالية للعملاء

([http://www.value-eng.org/knowledge\\_bank/attachments/200611.pdf](http://www.value-eng.org/knowledge_bank/attachments/200611.pdf)).

إن أفضل النتائج التي يمكن أن يحققها DFMA عندما يتم استخدامه في مرحلة مفهوم المنتج حيث يعمل الفريق المتعدد التخصصات على تقليل عدد العناصر في العملية الإنتاجية بالإضافة إلى تقليل خطوات التصنيع والتشغيل أي يتم تصميم المنتج وفقاً للمقدرات التصنيعية المتوفرة في الشركة.

#### المبادئ التي يقوم عليها DFMA:

- تقليل العناصر والأنواع المستخدمة في التجميع والتصنيع .
- تقليل ما يعرف بـ (Fasteners) من حيث العدد أو النوع .
- توحيد (المواد . التشطيب . الأجزاء . العمليات . الأدوات)
- تجنب العناصر الصعبة والمعقدة مثل ( فتح . إغلاق)
- استخدام وحدات تجميع ثانوية.
- استخدام عناصر متعددة الوظائف.
- تجنب إعادة التوجيه.
- استخدام الخصائص المحددة ذاتياً.
- تجنب المعدات والأدوات الخاصة المتعلقة بعملية الاختبارات.
- تخفيض خطوات وإجراءات التشغيل (lai,2009) .

### 2.11.4: جداول التكلفة Cost Tables:

أن الشركات اليابانية طورت واستخدمت ما يعرف بـ جداول التكلفة حيث أن جداول التكاليف هي عبارة عن قواعد بيانات مفصلة عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف وقد قام (Yasuhiro,monden) بعرض الطرق اليابانية باستخدام جداول التكاليف:

- تقدير التكاليف للمنتج المخطط.
- تقدير تكاليف التكنولوجيا الحديثة المطبقة على المنتج.

- الربحية المتوقعة في مرحلة التصنيع.
  - تحديد سعر البيع المستهدف للمواد التي يتم شراءها .
  - فحص السوق التنافسية للإجراءات التي يتم شراءها.
  - عرض وتطبيق مفاهيم هندسية القيمة.
  - إجراء المفاوضات المتكفلة لحفظ أسعار المواد
- ([http://www.value-eng.org/knowledge\\_bank/attachments/200611.pdf](http://www.value-eng.org/knowledge_bank/attachments/200611.pdf)).

إن التحليل الوظيفي الذي قام به فريق هندسة القيمة يقود إلى عدة اقتراحات في شكل بدائل لخفض التكاليف المستهدفة و تتمثل في :

- التحسين في تصميم المنتج .
  - التغيير في مواصفات المواد الخام.
  - التعديل في طرق التصنيع.
  - إضافة وظائف جديدة للمنتج.
- وفي هذا المرحلة يبرز دور المحاسب الإداري في تحديد الأثر التكاليفي الناتج عن تطبيق كل من هذه البدائل ومن ثم عرض الأثر التكاليفي الناتج في صورة جداول يطلق عليها جداول التكاليف وتعتبر هذه الجداول وما تتضمنه من تكاليف هامة لنجاح التحليل الوظيفي الذي يعتبر قلب هندسة القيمة والذي يقوم به فريق هندسة القيمة وقد أظهرت الدراسات أن 88% من الشركات اليابانية التي تطبق التكاليف المستهدفة تستخدم جداول التكاليف (تهامي، 2002).

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

❖ مقدمة

❖ منهجية الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة

❖ صدق وثبات الاستبانة

❖ المعالجات الإحصائية

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

#### 3.1: مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

#### 3.2: منهجية الدراسة:

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتتبعها الباحث خطاها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية.

وحيث أنه تم التعرف مسبقاً على جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، ويتم السعي للوصول إلى دراسة مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وهذا يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث أن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف الدراسة، وبالتالي تم الاعتماد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة الدراسة، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، تم استخدام أسلوب العينة القصدية العمدية في اختياره لعينة الدراسة، وتم استخدام الاستبانة في جمع البيانات الأولية.

#### 3.3: طرق جمع البيانات:

اعتمد الباحث على نوعين من البيانات:

##### 1-البيانات الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (Statistical Package for Social Science, SPSS) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

## 2-البيانات الثانوية:

من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة ، وأية مراجع قد يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة.

### 3.4: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدراء العاملين في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة وقد بلغ حجم مجتمع الدراسة 55 شركة، وتم توزيع عينة الدراسة على مجتمع الدراسة ، وتم استرداد 45 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات لم يستبعد أي منهما نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة.

### 3.5: أداة الدراسة:

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانة أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
  - 2- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
  - 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
  - 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
  - 5- اجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
  - 6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى ستة أقسام كما يلي:
- القسم الأول:** يتكون من معلومات عن الشخص الذي يقوم بتعبئة الاستبانة ويتكون من 5 فقرات.
- القسم الثاني:** يتكون من معلومات متعلقة بالشركة ، ويتكون من 8 فقرات.
- القسم الثالث:** يتناول مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ويتكون من 10 فقرات.
- القسم الرابع:** أسئلة تتعلق بمدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ويتكون من 10 فقرات.



**القسم الخامس:** أسئلة تتعلق بللمعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ويتكون من 11 فقرة.

**القسم السادس:** أسئلة تتعلق بمدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ويتكون من 14 فقرة. وقد كانت الإجابات على كل فقرة من مقياس ليكرت الخماسي بحيث تكون الدرجة " 5 " تعني موافق بشدة والدرجة " 1 " تعني غير موافق بشدة كما هو موضح بجدول رقم (2).

### جدول رقم(2)

#### مقياس الإجابات

| الفترة  | 1.80-1         | 2.60-1.80 | 3.40-2.60 | 4.20-3.40 | 5.0-4.20   |
|---------|----------------|-----------|-----------|-----------|------------|
| التصنيف | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد     | موافق     | موافق بشدة |
| الدرجة  | 1              | 2         | 3         | 4         | 5          |

### 3.6: صدق وثبات الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995) كما يقصد بالصدق " شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001). وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

#### 3.6.1: صدق فقرات الاستبانة: تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين:

##### 1- الصدق الظاهري للأداة:

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من ( 11 ) عضو من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بجامعة الأزهر والجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء، ويوضح الملحق الثاني أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد تم الطلب من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه. ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من الباحثين)، إلى جانب مقياس ليكرت المستخدم في الاستبانة ، وركزت توجيهات

المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدتها المحكمون فقد تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

**2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:**

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للجزء التابعة له كما يلي:

**- الصدق الداخلي لفقرات القسم الثالث:** مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

جدول رقم (3) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الثالث (مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة اكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات القسم الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (3)

**الصدق الداخلي لفقرات القسم الثالث : مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة**

| مسلسل | الفقرة  | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|-------|---|----------------|-------------------|
| 1     | يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملية الإنتاج.                    | 0.601          | 0.001             |
| 2     | تركز الشركة على العملاء وكسب رضاهم.   | 0.691          | 0.000             |
| 3     | تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية. | 0.946          | 0.000             |
| 4     | تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج.                            | 0.794          | 0.000             |
| 5     | يوجد تعاون بين الشركة والموردين.  | 0.505          | 0.010             |
| 6     | هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط.                           | 0.678          | 0.000             |
| 7     | يقوم عمل الشركة على تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً.          | 0.720          | 0.000             |
| 8     | تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.                    | 0.676          | 0.000             |
| 9     | تولي الشركة اهتماماً بخصائص ومواصفات المنتج.                                    | 0.679          | 0.000             |
| 10    | تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها                 | 0.525          | 0.007             |

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات القسم الرابع : مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

جدول رقم (4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الرابع : مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة ( 0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة اكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات القسم الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (4)

الصدق الداخلي لفقرات القسم الرابع : مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية | معامل الارتباط | الفقرة  | مسلسل |
|-------------------|----------------|---|-------|
| 0.001             | 0.624          | تلعب بيئة الأعمال الصناعية المنظمة للشركات العاملة في قطاع غزة دوراً مهماً في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة                                      | 1     |
| 0.000             | 0.669          | تعتبر المنافسة الشديدة من العوامل الأساسية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة  | 2     |
| 0.001             | 0.606          | تعتبر الصناعات التجميعية أنسب بيئة تطبق فيها مدخل التكلفة المستهدفة وهي ما تمتاز بها بيئة الصناعات للشركات العاملة في قطاع غزة                  | 3     |
| 0.000             | 0.941          | تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة بتعدد المنتجات  | 4     |
| 0.000             | 0.686          | تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة بالابتكار والتجديد وهذا يعتبر مناسب لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة                             | 5     |
| 0.001             | 0.605          | من سمات البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة اهتمام العملاء بخصائص ومواصفات المنتج   | 6     |
| 0.084             | 0.368          | من العوامل التي تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هو أن متطلبات العملاء في البيئة الصناعية الفلسطينية تمتاز بسرعة التغير                      | 7     |
| 0.002             | 0.588          | اهتمام الصناعات في الشركات العاملة بقطاع غزة بجودة المنتج يعتبر عاملاً أساسياً في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة                                  | 8     |
| 0.018             | 0.480          | من العوامل التي تتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هي أن العملاء في البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة على دراية بمتطلباتهم المستقبلية | 9     |
| 0.001             | 0.624          | التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة في الشركة يسهل تطبيق التكلفة المستهدفة  | 10    |

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لقرارات القسم الخامس : المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

جدول رقم ( 5 ) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الخامس (المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ) والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة اكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات القسم الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (5)

الصدق الداخلي لقرارات القسم الخامس: المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة

| مسلسل | الفقرة  | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|-------|---|----------------|-------------------|
| 1     | عدم وجود دراية كافية لدى إدارة الشركة حول كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.   | 0.724          | 0.000             |
| 2     | عدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة.                   | 0.531          | 0.006             |
| 3     | عدم التعاون بين الشركات ومورديها.   | 0.731          | 0.000             |
| 4     | عدم وجود المنافسة الشديدة بين منتجات الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.      | 0.658          | 0.000             |
| 5     | إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها. | 0.765          | 0.000             |
| 6     | الظروف السياسية والاقتصادية المتعلقة بسياسة الاحتلال والحصار وإغلاق المعابر.    | 0.617          | 0.001             |
| 7     | الخوف من تبني أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب الحالي المستخدم في الشركة.  | 0.555          | 0.004             |
| 8     | عدم توافر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                        | 0.863          | 0.000             |
| 9     | عدم جود معهد مواصفات خاص بالصناعات الفلسطينية.                                  | 0.717          | 0.000             |
| 10    | عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة المتعلقة بتكاليف المنتجات.                  | 0.841          | 0.000             |
| 11    | عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية.   | 0.659          | 0.000             |

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لقرارات القسم السادس: مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

جدول رقم (6) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم السادس (مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة اكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات القسم السادس صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (6)

الصدق الداخلي لفقرات القسم السادس: مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة

| مسلسل | الفقرة   | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|-------|--|----------------|-------------------|
| 1     | تقوم الشركة بإسخدام أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى تحقيق نظام التكاليف المستهدفة   | 0.682          | 0.000             |
| 2     | النظام المحاسبي في الشركة ملائم لحجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها والشكل القانوني لها   | 0.785          | 0.000             |
| 3     | النظام المحاسبي يوفر مجموعة مستنديه متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة                               | 0.429          | 0.032             |
| 4     | يوجد دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة .  | 0.423          | 0.035             |
| 5     | يتوفر لدى الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية   | 0.662          | 0.000             |
| 6     | يوجد فريق محاسبي مؤهل وقادر على إدارة النظام المحاسبي في الشركة بكفاءة   | 0.804          | 0.000             |
| 7     | يتم إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية   | 0.455          | 0.022             |
| 8     | يتم إعداد تقارير متعلقة بالمعلومات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لغرض تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة . | 0.690          | 0.000             |
| 9     | يوجد نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة   | 0.858          | 0.000             |
| 10    | يوجد خطط فنية ومالية تتسم بالمرونة والبساطة في متابعة الأداء   | 0.757          | 0.000             |
| 11    | يوجد ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية في الشركة  | 0.648          | 0.000             |
| 12    | يوجد أساس سليم للرقابة والضبط الداخلي يؤدي إلى متابعة أداء جميع العاملين ومراجعة أعمالهم                                     | 0.867          | 0.000             |
| 13    | تتوفر لدى الشركة المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق التكاليف المستهدفة   | 0.734          | 0.000             |

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

### 3.6.2: صدق الاتساق البنائي لأقسام الدراسة:

جدول رقم (7) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل قسم من أقسام الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة  $r$  المحسوبة أكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.396.

#### جدول رقم (7)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

| القسم  | العنوان   | معامل الارتباط | القيمة الاحتمالية |
|--------|---|----------------|-------------------|
| الثالث | مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.                 | 0.811          | 0.000             |
| الرابع | مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.     | 0.656          | 0.000             |
| الخامس | المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. | 0.436          | 0.029             |
| السادس | مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.       | 0.726          | 0.000             |

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

### 3.7: ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (العساف، 1995). وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

١ - طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون

بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح

معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح

(Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات =  $\frac{r^2}{r+1}$  حيث  $r$  معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (8) يبين أن هناك معامل

ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبانة مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

## جدول رقم (8)

### معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)

| التجزئة النصفية   |                       |                |             | عنوان المحور  | القسم  |
|-------------------|-----------------------|----------------|-------------|---|--------|
| القيمة الاحتمالية | معامل الارتباط المصحح | معامل الارتباط | عدد الفقرات |   |        |
| 0.000             | 0.862                 | 0.758          | 10          | مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.                 | الثالث |
| 0.000             | 0.887                 | 0.796          | 10          | مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.     | الرابع |
| 0.000             | 0.843                 | 0.729          | 11          | المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. | الخامس |
| 0.000             | 0.867                 | 0.765          | 14          | مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.       | السادس |
| 0.000             | 0.879                 | 0.784          | 45          | جميع المحاور .  |        |

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

### 2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (9) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

**جدول رقم (9)**  
**معامل الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ )**

| المحور | عنوان المحور  | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ |
|--------|---|-------------|--------------------|
| الثالث | مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.                 | 10          | 0.884              |
| الرابع | مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.     | 10          | 0.906              |
| الخامس | المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. | 11          | 0.874              |
| السادس | مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.       | 14          | 0.889              |
|        | جميع الفقرات.   | 45          | 0.894              |

**3.8: المعالجات الإحصائية:**

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Science ( SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي ( 1 غير موافق بشدة ، 2 غير موافق ، 3 محايد ، 4 موافق ، 5 موافق بشدة)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي ( الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى ( 5-4=1)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (4=5/4)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (10) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

**جدول رقم (10)**

**أطوال الفترات**

| الفترة  | 1-1.80         | 1.80-2.60 | 2.60-3.40 | 3.40-4.20 | 4.20-5.0   |
|---------|----------------|-----------|-----------|-----------|------------|
| التصنيف | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد     | موافق     | موافق بشدة |
| الوزن   | 1              | 2         | 3         | 4         | 5          |



- 2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
- 3- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي ( كشك، 1996).
- 4- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس ( إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).
- 5- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 6- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات .
- 7- معادلة سبيرمان براون للثبات.
- 8- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ( 1- Sample K-S ).
- 9- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3" .

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

❖ مقدمة

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

❖ تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

#### 4.1: مقدمة:

حتى يتم تحقيق أهداف هذه الدراسة والتي تدور حول مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تم اختيار عينة من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة من مختلف القطاعات الإنتاجية متمثلة بمدرايها العاملين بتلك الشركات وذلك للحصول منهم على المعلومات اللازمة لهذه الدراسة وبالتالي محاولة إثبات مدى قبول أو رفض الدراسة ومن ثم التوصل إلى النتيجة الأساسية حول إمكانية أو عدم إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

ويشتمل هذا الفصل على اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف (1-Sample K-S) الذي يبين مدى كون البيانات موزعة طبيعياً. بالإضافة إلى تحليل فقرات الاستبانة باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) والتعرف على الأوزان النسبية والانحرافات المعيارية للتأكد من مدى صحة الفرضية بالإضافة إلى تحليل محاور الاستبانة مجتمعة.

#### 4.2: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف (1-Sample K-S):

يعرض اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (11) نتائج الاختبار حيث إن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ( $sig. > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

#### جدول رقم (11)

#### اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

| المحور | عنوان المحور   | عدد الفقرات | قيمة Z | القيمة الاحتمالية |
|--------|--|-------------|--------|-------------------|
| الثالث | مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة                 | 10          | 0.914  | 0.374             |
| الرابع | مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة     | 10          | 0.833  | 0.492             |
| الخامس | المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة | 11          | 0.891  | 0.405             |
| السادس | مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة       | 14          | 0.713  | 0.689             |
|        | جميع الفقرات   | 45          | 1.053  | 0.217             |

### 4.3: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

وفيما يلي الجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

أولاً: معلومات متعلقة بالشخص الذي قام بتعبئة الاستبانة .

١. المسمى الوظيفي:

#### جدول رقم ( 12 )

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

| النسبة المئوية | التكرار | المسمى الوظيفي |
|----------------|---------|----------------|
| 28.9           | 13      | مدير عام       |
| 22.2           | 10      | مدير إنتاج     |
| 24.4           | 11      | مدير مالي      |
| 17.8           | 8       | مدير تسويق     |
| 6.7            | 3       | أخرى           |
| 100.0          | 45      | المجموع        |

ومن خلال جدول رقم (12) يتبين لنا أن النسبة الكبرى من المدراء (العام - المالي - الإنتاج) الخاضعين للعينة يمثل 75.5% وهم أكثر الأشخاص دراية بمفهوم مدخل التكلفة المستهدفة، حيث إن هذا المدخل يكون قرار تطبيقه صادر من الإدارة العليا للشركة وبالتالي فإن هؤلاء المدراء قد يساهمون بشكل مباشر في انجاز وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

2. المؤهل العلمي:

#### جدول رقم ( 13 )

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

| النسبة المئوية | التكرار | المؤهل العلمي |
|----------------|---------|---------------|
| 13.3           | 6       | دبلوم         |
| 57.8           | 26      | بكالوريوس     |
| 13.3           | 6       | ماجستير       |
| 15.6           | 7       | أخرى          |
| 100.0          | 45      | المجموع       |

يبين جدول رقم ( 13 ) أن ما نسبته 71.1% من الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة هم من حملة البكالوريوس والماجستير وهذا يعني أنهم يتمتعون بأهلية أكاديمية جيدة و القدرة على تفهم أسئلة الاستبانة المتعلقة بمفهوم مدخل التكلفة المستهدفة.

### 3. التخصص العلمي:

#### جدول رقم ( 14 )

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

| التخصص العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|---------|----------------|
| محاسبة        | 18      | 40.0           |
| إدارة         | 16      | 35.6           |
| اقتصاد        | 0       | 0.0            |
| أخرى          | 11      | 24.4           |
| المجموع       | 45      | 100.0          |

يبين جدول رقم ( 14 ) أن ما نسبته 75.6% من الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة هم من حملة تخصص (محاسبة و إدارة) وهم أكثر الأشخاص قدرة في التعامل مع التكاليف والقرارات الإدارية على مستوى الشركة وهذا مؤشر على مدى القدرة التي يتمتع بها الأفراد المجيبين على الاستبانة في فهم أسئلة الاستبانة وفهم موضوع الدراسة بصورة جيدة والمتعلق بمدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

### 4. عدد سنوات الخبرة:

#### جدول رقم ( 15 )

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة العملية

| عدد سنوات الخبرة العملية | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------------------|---------|----------------|
| أقل من 3 سنوات           | 7       | 15.6           |
| من 3 سنوات إلى أقل من 7  | 10      | 22.2           |
| من 7 سنوات إلى أقل من 11 | 7       | 15.6           |
| من 11 سنة فأكثر          | 21      | 46.6           |
| المجموع                  | 45      | 100.0          |

ويبين جدول رقم ( 15 ) أن ما نسبته 62.3% من الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة لا تقل خبرتهم عن سبع سنوات في مجال عملهم وهذا إشارة إلى الخبرة العالية التي يتمتعون بها في مجال عملهم مما يعزز الثقة بالنتائج المتحصل عليها.

5. الإدارة التي ينتمي إليها:

جدول رقم (16)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الإدارة التي ينتمي إليها

| النسبة المئوية | التكرار | الإدارة التي ينتمي إليها |
|----------------|---------|--------------------------|
| 11.1           | 5       | تكاليف                   |
| 24.4           | 11      | إنتاج                    |
| 37.8           | 17      | تسويق                    |
| 4.4            | 2       | مشتريات                  |
| 6.7            | 3       | هندسة                    |
| 15.6           | 7       | أخرى                     |
| 100.0          | 45      | المجموع                  |

يبين جدول رقم (16) أن ما نسبته 73.3% من الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة ينتمون إلى الإدارات المتعلقة بـ (تكاليف - إنتاج - تسويق) وهذا إشارة إلى قدرتهم على التعامل مع مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة و تفهم مبادئه ومدى القدرة على تطبيقه. كما يوحي لنا الجدول بأن بند (أخرى) هم من الإدارة العليا أو الإدارة المالية أو الإدارة المحاسبية، وهم من الأفراد المؤهلين لتفهم ما يعني مدخل التكلفة المستهدفة. ثانياً: معلومات متعلقة بالشركة.

1. رأس مال الشركة:

جدول رقم (17)

رأس مال الشركة

| النسبة المئوية | التكرار | رأس مال الشركة                    |
|----------------|---------|-----------------------------------|
| 11.1           | 5       | أقل من \$100,000                  |
| 40.0           | 18      | من \$100,000 إلى أقل من \$500,000 |
| 22.2           | 10      | من 500,000 إلى مليون \$           |
| 26.7           | 12      | أكثر من مليون \$                  |
| 100.0          | 45      | المجموع                           |

يبين جدول رقم (17) أن ما نسبته 48.9% من الشركات الخاضعة للعينة محل البحث تتمتع برأس مال لا يقل عن نصف مليون دولار وهذا يدل على تمتعها بقدرات مالية لا بأس بها تساعدها في تبني وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

## 2. استقلالية الإنتاج:

### جدول رقم (18)

#### استقلالية الإنتاج

| النسبة المئوية | التكرار | استقلالية الإنتاج          |
|----------------|---------|----------------------------|
| 82.2           | 37      | إنتاج وطني 100%            |
| 17.8           | 8       | إنتاج بامتياز من شركة أخرى |
| 100.0          | 45      | المجموع                    |

يبين جدول رقم (18) أن ما نسبته 82.2% من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تتمتع بإنتاج وطني 100% وهذا إشارة إلى درجة الحرية التي قد تتمتع بها الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

### 3 - الشكل القانوني للشركة:

### جدول رقم (19)

#### الشكل القانوني للشركة

| النسبة المئوية | التكرار | الشكل القانوني للشركة |
|----------------|---------|-----------------------|
| 17.8           | 8       | منشأة فردية           |
| 71.1           | 32      | شركة مساهمة محدودة    |
| 11.1           | 5       | شركة تضامنية          |
| 100.0          | 45      | المجموع               |

يبين جدول رقم (19) أن ما نسبته 71.1% من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة هي شركات مساهمة محدودة وهذا يبين الحاجة التي يتطلبها الشكل القانوني للشركات من حيث السعي إلى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والعمل على خفض التكاليف وبالتالي زيادة الأرباح تلبية لما يهدف له المساهمون في تلك الشركات.

### 4- عدد المنتجات التي تنتجها الشركة:

### جدول رقم (20)

#### عدد المنتجات التي تنتجها الشركة

| النسبة المئوية | التكرار | عدد المنتجات التي تنتجها الشركة |
|----------------|---------|---------------------------------|
| 28.9           | 13      | 1-5 منتج                        |
| 17.8           | 8       | 6-10 منتجات                     |
| 24.4           | 11      | 11-20 منتج                      |
| 28.9           | 13      | 21 منتج فأكثر                   |
| 100.0          | 45      | المجموع                         |

يبين جدول رقم (20) أن ما نسبته 53.3% من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تنتج أكثر من 11 صنف و هذا يدل على مدى تفهم تلك الشركات لأهمية وجود أنواع متعددة من المنتجات وهذا يساعد على تعويض الخسارة او انخفاض الأرباح الناتجة عن توقف الطلب على منتج معين كما أن تعدد المنتجات يساعد الشركة في البقاء في دائرة المنافسة في السوق وهذا مطلب رئيسي يستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

#### 5- عمر الشركة في مجال الصناعة:

#### جدول رقم (21)

#### عمر الشركة في مجال الصناعة

| النسبة المئوية | التكرار | عمر الشركة في مجال الصناعة |
|----------------|---------|----------------------------|
| 2.2            | 1       | أقل من 5 سنوات             |
| 28.9           | 13      | من 5 إلى أقل من 10 سنوات   |
| 26.7           | 12      | من 10 إلى أقل من 20 سنة    |
| 42.2           | 19      | أكثر من 20 سنة             |
| 100.0          | 45      | المجموع                    |

يبين جدول رقم (21) أن ما نسبته 68.9% من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة المجيبين على أسئلة الاستبانة لا يقل عدد سنوات الخبرة لديهم في مجال الصناعة التي تمارسها عن عشر سنوات وهذا إشارة إلى مدى خبرة تلك الشركات في مجال المنافسة والتكاليف مما يساعد على تبني وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

#### 6- درجة استقلال الإدارة عن الملكية:

#### جدول رقم (22)

#### درجة استقلال الإدارة عن الملكية

| النسبة المئوية | التكرار | درجة استقلال الإدارة عن الملكية |
|----------------|---------|---------------------------------|
| 24.4           | 11      | استقلال تام                     |
| 13.3           | 6       | استقلال بدرجة كبيرة             |
| 15.6           | 7       | استقلال بدرجة متوسطة            |
| 2.2            | 1       | استقلال بدرجة ضعيفة             |
| 44.4           | 20      | لا يوجد استقلالية               |
| 100.0          | 45      | المجموع                         |

يبين جدول رقم (22) أن ما نسبته 53.3% من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة المجيبين على أسئلة الاستبانة تتمتع باستقلالية نوعا ما وهذا يعزز إمكانية إصدار قرار إداري



من قبل الإدارة العليا بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث إن تطبيق هذا المدخل هو قرار إداري بالدرجة الأولى.

#### 7- طبيعة المنافسة التي تواجهها الشركة:

#### جدول رقم (23)

#### طبيعة المنافسة التي تواجهها الشركة

| النسبة المئوية | التكرار | طبيعة المنافسة التي تواجهها الشركة |
|----------------|---------|------------------------------------|
| 42.2           | 19      | شديدة جداً                         |
| 40.0           | 18      | شديدة                              |
| 11.1           | 5       | متوسطة                             |
| 4.4            | 2       | ضعيفة                              |
| 2.2            | 1       | لا يوجد                            |
| 100.0          | 45      | المجموع                            |

يبين جدول رقم (23) أن ما نسبته 82.2% من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي قامت بالإجابة على أسئلة الاستبانة تواجه منافسة شديدة في مجال منتجاتها وهذا يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة و بالتالي العمل على تطبيقها مما يعزز النتائج التي يمكن التوصل إليها.

#### 4.4: تحليل فقرات الاستبانة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.02 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

#### 4.4.1: الفرضية الأولى : لا يوجد إدراك تام ووعي كافي بمدخل التكاليف المستهدفة كمدخل

يمكن تطبيقه في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05.

## جدول رقم (24)

تحليل فقرات القسم الثالث (مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة)

| القيمة الاحتمالية | قيمة t | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة  | مسلسل |
|-------------------|--------|--------------|-------------------|-----------------|---|-------|
| 0.000             | 7.613  | 84.00        | 1.057             | 4.20            | يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملية الإنتاج.                    | 1     |
| 0.000             | 15.065 | 91.11        | 0.693             | 4.56            | تركز الشركة على العملاء وكسب رضاهم.   | 2     |
| 0.000             | 5.640  | 80.89        | 1.242             | 4.04            | تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية. | 3     |
| 0.000             | 3.803  | 74.22        | 1.254             | 3.71            | تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج.                            | 4     |
| 0.000             | 12.891 | 83.11        | 0.601             | 4.16            | يوجد تعاون بين الشركة والموردين.  | 5     |
| 0.000             | 7.943  | 83.11        | 0.976             | 4.16            | هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط.                           | 6     |
| 0.000             | 4.812  | 74.22        | 0.991             | 3.71            | يقوم عمل الشركة على تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً.          | 7     |
| 0.000             | 4.791  | 76.00        | 1.120             | 3.80            | تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.                    | 8     |
| 0.000             | 15.833 | 91.11        | 0.659             | 4.56            | تولي الشركة اهتماماً بخصائص ومواصفات المنتج.                                    | 9     |
| 0.000             | 8.513  | 84.89        | 0.981             | 4.24            | تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.                | 10    |
| 0.000             | 11.477 | 82.27        | 0.651             | 4.11            | جميع الفقرات.   |       |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "44" تساوي 2.02

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات القسم الثالث (مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة).

\* نلاحظ أن الفقرة رقم 2 قد حصلت على أعلى وزن نسبي وهو 91.11% وأعلى متوسط حسابي 4.56 وعلى أقل انحراف معياري حيث بلغ 0.693 وهذا يدل على وجود انسجام

واضح وقلة تباين بين إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة و التي تمثل أهم مبدأ من مبادئ مفهوم التكلفة المستهدفة وهي التركيز على العملاء وكسب رضاهم وهذا يدل على أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تولي أهمية كبيرة للعملاء وكسب رضاهم .

\* كما أن الفقرة رقم 9 المتعلقة باهتمام الشركات الصناعية العاملة بقطاع غزة بخصائص ومواصفات المنتج قد حصلت على نفس النسبة التي حصلت عليها الفقرة رقم 2 وتعتبر هذه الفقرة من العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.

\* يلي ذلك الفقرة رقم 10 بوزن نسبي 84.89% ومتوسط حسابي 4.24 وانحراف معياري 0.981 والمتعلقة بكثافة وشدة المنافسة بين الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. وهذه الفقرة تعتبر من أهم العوامل الخاصة المتعلقة بظروف السوق والتي تعتبر من العوامل الرئيسية التي تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة ، مما يدل على أن الشركات الصناعية العاملة في القطاع تولي أهمية كبيرة لأهم العوامل التي تؤثر في تحديد التكلفة المستهدفة المتعلقة في السوق وهي شدة وتركيز المنافسة على منتجاتها.

\* أما الفقرة رقم 3 وهي تحديد سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل الإنتاج وقد حصلت على وزن نسبي 80.89% ومتوسط حسابي 4.04 وانحراف معياري 1.242 مما يدل على أن هناك تشتت في إجابات المجيبين عن المتوسط الحسابي أو أن المجيبين لم يعطوا هذا المتغير الأهمية الكافية وبالرغم من ذلك فإن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تأخذ في الاعتبار بعنصر مهم من عناصر معادلة التكلفة المستهدفة وهو قيادة سعر البيع والذي يعتبر من أوائل مبادئ التكلفة المستهدفة .

\* يلي ذلك الفقرة رقم 5 المتعلقة بالتعاون بين الموردين والشركات بوزن نسبي 83.11% ومتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.601 دلالة على تقارب الآراء حول تأثير هذا المتغير وهذا يعني أن هذا المتغير ذو أهمية للمجيبين ويعتبر عامل مهم جدا من العوامل المتعلقة في تحديد التكلفة المستهدفة.

\* وكذلك الحال بالنسبة للفقرة رقم 6 والمتعلقة بالاهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط وتشارك مع الفقرة رقم 5 بنفس الوزن النسبي والمتوسط الحسابي مع اختلاف الانحراف المعياري والذي مقداره 0.976 ، وهي كذلك تعتبر من العوامل المهمة في تحديد وتطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة.

\* أما الفقرات رقم 4 والتي حصلت على وزن نسبي مقداره 74.22% ومتوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري 1.254، والفقرة رقم 7 التي حصلت على وزن نسبي مقداره 74.22% ومتوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري 0.991 ، والفقرة رقم 8 التي حصلت على وزن نسبي مقداره 76% ومتوسط حسابي 3.8 وانحراف معياري 1.120 وتلك الفقرات تمثل أقل الأوزان

بالإضافة إلى ارتفاع الانحراف المعياري مما يدل على وجود تشتت واضح في إجابات المجيبين أو أن هذا المتغير لم يأخذ الأهمية الكافية من قبل المجيبين وكما أن انخفاض المتوسط الحسابي يبين أن شدة تأثير هذا المتغير على المجيبين منخفض أو متوسط وهذا إشارة إلى أن موافقة أفراد العينة على الفقرة متوسط وهذا يعزي إلى أن المجيبين على الاستبانة أقل نسبة كانوا من التابعين لإدارة التكاليف وأن أكثر المجيبين على الاستبانة كانوا من المدراء التابعين لإدارة التسويق حيث كانت نسبتهم 37.8% تسويق، و 24.4% إنتاج، وأما المدراء التابعين لإدارة التكاليف كانت نسبتهم 11.1% ومن الملاحظ أن جميع الفقرات المتعلقة بالسوق أعطت أعلى نسبة من الفقرات المتعلقة بالتكاليف نظراً لتفوق الخبرة التسويقية للمجيبين على الاستبانة على الخبرة التكاليفية.

\* كما أن من الملاحظ على الفقرة رقم 6 والتي حصلت على وزن نسبي 83.11% والفقرة رقم 8 والتي حصلت على 76% يدل على أن المجيبين على الاستبانة على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة خاصة فيما يتعلق في كلمة مبكرة من الإنتاج أي بمعنى دخلت مرحلة الإنتاج فعلاً.

أما مفهوم التكاليف المستهدفة فهو مفهوم يطبق قبل الشروع بأي خطوة فعلية في عملية الإنتاج أي في مرحلة التخطيط والتصميم .

\* كما نلاحظ على الفقرة رقم 1 التي وزنها النسبي 84.00% وانحرافها المعياري 1.057 والمتوسط الحسابي 4.20 حيث إن الانحراف المعياري أكثر من واحد صحيح مما يدل على عدم وجود انسجام وكثرة التباين بين إجابات الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة و بأن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تقوم إلى حد كبير بإتباع المنهج التقليدي في التكاليف وهذا المنهج لا يمكن للشركات في ظلّه من القيام بالمنافسة الشديدة والحصول على نسبة أكبر في السوق و زيادة الربحية.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القسم الثالث ( مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ) تساوي 4.11، والوزن النسبي يساوي 82.27% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 11.477 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود إدراك تام ووعي كافي بمدخل التكاليف المستهدفة كمدخل يمكن تطبيقه في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05. وأخيراً يمكن القول من خلال اختبار هذه الفرضية بأنه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة أي يوجد إدراك ووعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

4.4.2: الفرضية الثانية : لا تتوفر بيئة الأعمال المناسبة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى دلالة إحصائية 0.05.

### جدول رقم (25)

تحليل الفقرات القسم الرابع(مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة)

| القيمة الاحتمالية | قيمة t | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة   | مسلسل |
|-------------------|--------|--------------|-------------------|-----------------|--|-------|
| 0.003             | 3.180  | 70.23        | 1.055             | 3.51            | تلعب بيئة الأعمال الصناعية المنظمة للشركات العاملة في قطاع غزة دوراً مهماً في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                                      | 1     |
| 0.000             | 12.679 | 84.55        | 0.642             | 4.23            | تعتبر المنافسة الشديدة من العوامل الأساسية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.  | 2     |
| 0.000             | 4.654  | 73.33        | 0.928             | 3.67            | تعتبر الصناعات التجميعية أنسب بيئة تطبيق فيها مدخل التكلفة المستهدفة وهي ما تمتاز بها بيئة الصناعات للشركات العاملة في قطاع غزة.                 | 3     |
| 0.000             | 4.110  | 71.90        | 0.939             | 3.60            | تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة بتعدد المنتجات.  | 4     |
| 0.499             | 0.682  | 62.38        | 1.131             | 3.12            | تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة بالابتكار والتجديد وهذا يعتبر مناسب لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                             | 5     |
| 0.000             | 4.413  | 70.91        | 0.820             | 3.55            | من سمات البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة اهتمام العملاء بخصائص ومواصفات المنتج.   | 6     |
| 0.000             | 5.721  | 76.19        | 0.917             | 3.81            | من العوامل التي تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هو أن متطلبات العملاء في البيئة الصناعية الفلسطينية تمتاز بسرعة التغيير.                     | 7     |
| 0.000             | 4.956  | 73.49        | 0.892             | 3.67            | اهتمام الصناعات في الشركات العاملة بقطاع غزة بجودة المنتج يعتبر عامل أساسي في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                                      | 8     |
| 0.010             | 2.717  | 66.98        | 0.842             | 3.35            | من العوامل التي تتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هي أن العملاء في البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة على دراية بمتطلباتهم المستقبلية. | 9     |
| 0.000             | 5.506  | 75.71        | 0.925             | 3.79            | التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة في الشركة يسهل تطبيق التكلفة المستهدفة.  | 10    |
| 0.000             | 8.506  | 72.58        | 0.491             | 3.63            | جميع الفقرات   |       |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "44" تساوي 2.02  
تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين آراء أفراد عينة  
الدراسة في فقرات القسم الرابع (مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في  
الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة).

\* من الملاحظ على الفقرة رقم 2 المتعلقة بالمنافسة الشديدة والتي حصلت على وزن نسبي  
مقداره 84.55% ومتوسط حسابي 4.23 وانحراف معياري 0.642 وهذا دلالة على انخفاض  
التشتت في إجابات المجيبين وأن آرائهم مقاربة حول تأثير هذا المتغير مما يدل على أن هذا  
المتغير ذو أهمية للمجيبين أما المتوسط الحسابي فيشير على أن شدة تأثير هذا المتغير على  
المجيبين كان متوسط وهي تعتبر من أعلى الأوزان النسبية في جميع الفقرات مما يؤكد المجيبين  
على أهمية المنافسة الشديدة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهي تعتبر من أهم العوامل  
المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.

\* يلي ذلك الفقرة رقم 7 وهي متطلبات العملاء في البيئة الصناعية الفلسطينية تمتاز بسرعة  
التغير بوزن نسبي 79.19% ومتوسط حسابي 3.81 وانحراف معياري 0.917 وهي تعتبر من  
العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.

\* يلي ذلك الفقرة رقم 10 المتعلقة بالتطور التقني وظاهرة الأتمتة بوزن نسبي 75.71%  
ومتوسط حسابي 3.79 وانحراف معياري 0.925 حيث تعتبر هذه الفقرة وقد حصلت على نسبة  
جيدة مما يشير إلى أن التطور التقني وظاهرة الأتمتة من مزايا بيئة التصنيع الحديثة والتي  
تساعد في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

\* ويلى ذلك الفقرة رقم 1 المتعلقة في بيئة الأعمال الصناعية المنظمة للشركات العاملة في  
قطاع غزة بوزن نسبي 70.23% ومتوسط حسابي 3.51 وانحراف معياري 1.055 دلالة على  
أن هناك تشتت واضح في إجابات المجيبين عن المتوسط الحسابي وأن المجيبين لم يعطوا هذا  
المتغير الأهمية الكافية وكما أن المتوسط الحسابي يشير على أن شدة تأثير هذا المتغير على  
المجيبين متوسط وبالرغم من ذلك فإن بيئة الأعمال للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة  
تعتبر بيئة خصبة وملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال حماية المنتج واعتماد  
الماركات التجارية بالإضافة إلى وجود قانون تنظيم المنشآت الصناعية الذي يحكم عمل  
المنشآت الصناعية فيما يتعلق بعدم التلوث البيئي وتنفيذ الشروط المتعلقة بالصحة  
بالإضافة إلى توفير مصادر الطاقة وقوانين المنافسة وقوانين الصناعة والملكية والإيجار  
بالإضافة إلى تسهيل حركة البضائع.

\* يلي ذلك الفقرة رقم 9 حيث هي أن العملاء في البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع  
غزة على دراية بمتطلباتهم المستقبلية بوزن نسبي 66.98% ومتوسط حسابي 3.35 دلالة على

أن درجة تأثير هذا المتغير على المجيبين متوسطة، وانحراف معياري 0.842 وهذا يدل على أن هذه الفقرة محايدة بالرغم من أهميتها في تحديد التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى أنها من العوامل المؤثرة بها إلا أن هذه النسبة المتوسطة تعزى إلى دخل الفرد المنخفض في قطاع غزة والظروف الاجتماعية والثقافية والاقتصادية والسياسية بصورة عامة التي يعاني منها العميل في قطاع غزة. \* أما الفقرة رقم 5 تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة بالابتكار والتجديد بوزن نسبي 62.38% وهي تمثل نسبة محايدة ومتوسط حسابي 3.12 يدل على أن شدة تأثير هذا المتغير محايد أو أن المجيبين غير موافقين على ما جاء في تلك الفقرة وأما الانحراف المعياري فهو 1.131 إشارة إلى تشتت وعدم تقارب الآراء والإجابات حول المتوسط الحسابي وأن المجيبين لم يعطوا هذا المتغير أهمية مما يشير إلى أن البيئة الصناعية في قطاع غزة تفتقر إلى الابتكار والتجديد وهذا يعزى إلى ضيق المساحة التجارية والصناعية في قطاع غزة بالإضافة إلى القيود المفروضة على حرية التجارة والتنقلات من خلال المعابر والقيود التي يفرضها الاحتلال على قطاع غزة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القسم الرابع ( مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ) تساوي 3.63 ، و الوزن النسبي يساوي 72.58 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 8.506 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على توفر بيئة الأعمال المناسبة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى دلالة إحصائية 0.05.

وأخيراً يمكن القول بأنه تم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة أي تتوفر بيئة الأعمال المناسبة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة .

**4.4.3: الفرضية الثالثة** : توجد معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05.

## جدول رقم (26)

تحليل فقرات القسم الخامس : المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة

| القيمة الاحتمالية | t قيمة | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة  | مسلسل |
|-------------------|--------|--------------|-------------------|-----------------|---|-------|
| 0.104             | 1.659  | 66.22        | 1.258             | 3.31            | عدم وجود دراية كافية لدى إدارة الشركة حول كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.   | 1     |
| 0.000             | 4.897  | 74.09        | 0.954             | 3.70            | عدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة.                   | 2     |
| 0.033             | 2.196  | 67.56        | 1.154             | 3.38            | عدم التعاون بين الشركات ومورديها.   | 3     |
| 1.000             | 0.000  | 60.00        | 1.225             | 3.00            | عدم وجود المنافسة الشديدة بين منتجات الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.      | 4     |
| 0.130             | 1.545  | 65.78        | 1.254             | 3.29            | إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها. | 5     |
| 0.000             | 10.010 | 87.11        | 0.908             | 4.36            | الظروف السياسية والاقتصادية المتعلقة بسياسة الاحتلال والحصار وإغلاق المعابر.    | 6     |
| 0.020             | 2.406  | 68.44        | 1.177             | 3.42            | الخوف من تبني أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب الحالي المستخدم في الشركة.  | 7     |
| 0.000             | 4.037  | 73.33        | 1.108             | 3.67            | عدم توافر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.                        | 8     |
| 0.000             | 5.181  | 76.00        | 1.036             | 3.80            | عدم جود معهد مواصفات خاص بالصناعات الفلسطينية.                                  | 9     |
| 0.016             | 2.496  | 69.33        | 1.254             | 3.47            | عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة المتعلقة بتكاليف المنتجات.                  | 10    |
| 0.109             | 1.636  | 66.22        | 1.276             | 3.31            | عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية.   | 11    |
| 0.000             | 4.459  | 70.29        | 0.774             | 3.51            | جميع الفقرات  |       |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "44" تساوي 2.02  
تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات القسم الخامس (المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة).



\* من الملاحظ أن الفقرة رقم 6 وهي المتعلقة بسياسة الاحتلال والحصار وإغلاق المعابر حصلت على وزن نسبي 87.11% بمتوسط حسابي 4.36 دلالة على أن شدة تأثير هذا المتغير على المجيبين بصورة مرتفعة وهذا يدل على موافقتهم على ما جاء بتلك الفقرة بصورة مرتفعة وانحراف معياري 0.908 دلالة على تقارب آراء المجيبين حول هذا المتغير بالإضافة إلى أهميته وهي أعلى نسبة في الفقرات مما يدل على مدى المعاناة التي يعانيها الشعب الفلسطيني خاصة فيما يتعلق بالمجال الصناعي وهي تعتبر من أشد المعوقات في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

\* يليها الفقرة رقم 9 المتعلقة بعدم جود معهد مواصفات خاص بالصناعات الفلسطينية بوزن نسبي 76% و متوسط حسابي 3.80 وانحراف معياري 1.036 وهي تعتبر عائق مهم في تطبيق التكاليف المستهدفة في نظر المجيبين على الاستبانة.

\* يليها الفقرة رقم 2 المتعلقة بعدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة بوزن نسبي 74.09% و متوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 0.954 وهي تعتبر عائق هام أيضا في نظر المجيبين على الاستبانة.

\* أما بالنسبة للفقرة رقم 11 المتعلقة بعدم توفر المؤهلات العلمية والعملية وقد حصلت على وزن نسبي 66.22% وهو قريب على المحايد و متوسط حسابي 3.31 دلالة على أن تأثير هذا المتغير على المجيبين محايد إشارة إلى ضعف تأثير هذا المتغير على المجيبين أو أن المجيبين غير موافقين على ما جاء في تلك الفقرة وانحراف معياري 1.276 دلالة على أن هناك تشتت كبير وعدم تقارب في آراء المجيبين حول المتوسط الحسابي وبالرغم من ذلك فهي تعتبر عائق بدرجة متوسطة من وجهة نظر المجيبين على الاستبانة.

\* أما بالنسبة للفقرة رقم 5 المتعلقة بأن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها وقد حصلت على وزن نسبي 65.78% و متوسط حسابي 3.29 وانحراف معياري 1.254 وهي تعتبر عائق بدرجة متوسطة من وجهة نظر المجيبين على الاستبانة.

\* أما بالنسبة للفقرة رقم 4 المتعلقة بعدم وجود المنافسة الشديدة بين منتجات الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وقد حصلت على وزن نسبي 60% و متوسط حسابي 3 وانحراف معياري 1.225 وهي تعتبر عائق بدرجة محايدة من وجهة نظر المجيبين على الاستبانة.

\* ومن الملاحظ مما سبق أن الفقرات 6 و 9 و 2 والتي تمثل أعلى الأوزان النسبية تعتبر من العوائق الخارجة عن إرادة إدارة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وبالتالي تعتبر هذه العوائق من الصعب التحكم فيها ولذلك حصلت على أعلى النسب من وجهة نظر المجيبين على الاستبانة.

\* أما الفقرات 11 و 5 و 4 التي حصلت على أقل الأوزان النسبية تعتبر عناصر خاضعة لإرادة إدارة الشركة وبالتالي يمكن التحكم فيها وبالتالي فهي تعتبر عوائق أقل أهمية من العوائق السابقة من وجهة نظر المجيبين على الاستبانة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القسم الخامس: المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تساوي 3.51، والوزن النسبي يساوي 70.29 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 4.459 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 و والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة عند مستوى معنوية 0.05.

وبالتالي تم قبول الفرضية التي تقول أنه توجد معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

**4.4.4: الفرضية الرابعة :** لا يتوفر النظام المحاسبي الملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05.

#### جدول رقم (27)

تحليل فقرات القسم السادس (مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)

| القيمة الاحتمالية | قيمة t | الوزن النسبي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة  | مسلسل |
|-------------------|--------|--------------|-------------------|-----------------|---|-------|
| 0.000             | 5.087  | 73.33        | 0.879             | 3.67            | تقوم الشركة بإستخدام أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى تحقيق نظام التكاليف المستهدفة.                | 1     |
| 0.000             | 12.935 | 82.67        | 0.588             | 4.13            | النظام المحاسبي في الشركة ملائم لحجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها والشكل القانوني لها.           | 2     |
| 0.000             | 12.150 | 83.11        | 0.638             | 4.16            | النظام المحاسبي يوفر مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة. | 3     |
| 0.000             | 9.130  | 80.89        | 0.767             | 4.04            | يوجد دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة .               | 4     |

| مسلسل | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة t | القيمة الاحتمالية |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| 5     | يتوفر لدى الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية.  | 4.07            | 0.837             | 81.33        | 8.552  | 0.000             |
| 6     | يوجد فريق محاسبي مؤهل وقادر على إدارة النظام المحاسبي في الشركة بكفاءة.  | 4.13            | 0.726             | 82.67        | 10.470 | 0.000             |
| 7     | يتم إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية.  | 4.22            | 0.704             | 84.44        | 11.654 | 0.000             |
| 8     | يتم إعداد تقارير متعلقة بالمعلومات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لغرض تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة . | 3.59            | 0.897             | 71.82        | 4.367  | 0.000             |
| 9     | يوجد نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة.  | 3.62            | 0.886             | 72.44        | 4.708  | 0.000             |
| 10    | يوجد خطط فنية ومالية تتسم بالمرونة والبساطة في متابعة الأداء.  | 3.98            | 0.866             | 79.56        | 7.576  | 0.000             |
| 11    | يوجد ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية في الشركة.   | 3.93            | 0.780             | 78.67        | 8.022  | 0.000             |
| 12    | يوجد أساس سليم للرقابة والضبط الداخلي يؤدي إلى متابعة أداء جميع العاملين ومراجعة أعمالهم.                                    | 3.98            | 0.866             | 79.56        | 7.576  | 0.000             |
| 13    | تتوفر لدى الشركة المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق التكاليف المستهدفة.  | 3.98            | 0.965             | 79.56        | 6.797  | 0.000             |
|       | جميع الفقرات   | 3.96            | 0.532             | 79.24        | 12.136 | 0.000             |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "44" تساوي 2.02 تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات القسم السادس (مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة).

\* من الملاحظ أن الفقرة رقم 7 وهي المتعلقة بإعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية بوزن نسبي 84.44% وهو مرتفع ومتوسط حسابي 4.22 دلالة على شدة تأثير هذا المتغير على المجيبين بصورة مرتفعة بالإضافة إلى موافقتهم على ماجاء في تلك الفقرة

بصورة مرتفعة وانحراف معياري 0.704 دلالة على تقارب آراء المجيبين حول المتوسط الحسابي كما أن هذا المتغير ذو أهمية كبيرة للمجيبين ويدل ذلك على أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تولي أهمية كبيرة لإعداد التقارير المالية وذلك بهدف اطلاع الإدارة والمساهمين على نتائج تلك الشركات.

\* أما الفقرة رقم 3 وهي المتعلقة بالنظام المحاسبي يوفر مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة بوزن نسبي 83.11% ومتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.638 وخصوصاً أن نسبة المحاسبين تمثل أعلى التخصصات التي ينتمي إليها المجيبين على الاستبانة مما يدل على اهتمامهم بالنظام المحاسبي المتكامل.

\* و يليها الفقرة رقم 2 وهي المتعلقة بالنظام المحاسبي في الشركة ملائم لحجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها والشكل القانوني لها بوزن نسبي 82.67% ومتوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.588 وهذا إشارة على أن المحاسبين القائمين على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة توافق بين النظام المحاسبي المتبع في قطاع غزة وحجم عمليات وأنشطة الشركة.

\* أما بالنسبة للفقرة 1 المتعلقة بأن تقوم الشركة باستخدام أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى تحقيق نظام التكاليف المستهدفة بوزن نسبي 73.33% ومتوسط حسابي 3.67 وانحراف معياري 0.879 ويعود ذلك إلى عدم اهتمام إدارة الشركات بتطبيق وتحقيق مدخل التكلفة المستهدفة بصورة كاملة ويعزى ذلك أيضاً إلى أن أغلب المدراء المستهدفين يتبعون إدارات التسويق بنسبة تفوق نسبة المدراء الذين يتبعون إدارات التكاليف.

\* يليها الفقرة 9 المتعلقة بأن يوجد نظام إداري وهيكلية وتنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة بوزن نسبي 72.44% ومتوسط حسابي 3.62 دلالة على أن شدة تأثير هذا المتغير على المجيبين متوسط أي أن المجيبين موافقون على ما جاء في هذه الفقرة بصورة متوسطة وانحراف معياري 0.886 دلالة على تقارب آراء المجيبين حول المتوسط الحسابي بالإضافة إلى أن المجيبين قد أعطوا هذه الفقرة أهمية كبيرة ويمكن تفسير ذلك إلى عدم استقلالية إدارة الشركات عن الملكية بصورة كاملة حيث بلغ مجموع الشركات التي لا تتمتع باستقلالية 20 شركة من أصل 45 شركة أي بنسبة 44.4% .

\* يليها الفقرة 8 المتعلقة بأن يتم إعداد تقارير متعلقة بالمعلومات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لغرض تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بوزن نسبي 71.82% ومتوسط حسابي 3.59 دلالة على أن شدة تأثير هذا المتغير على المجيبين متوسط أو أن المجيبين غير موافقين على ما جاء في تلك الفقرة وانحراف معياري 0.897 دلالة على تقارب آراء المجيبين حول المتوسط بالإضافة إلى أهمية هذا المتغير أو هذه الفقرة للمجيبين ويعزى ذلك إلى اهتمام المدراء الماليين بالتقارير المالية أكثر من اهتمامهم بالتقارير غير المالية حيث بلغت

أكبر نسبة من المجيبين على الاستبانة من المدراء الماليين والعموميون مما يدل إلى عدم التوجه العلمي السليم من قبل الشركات إلى تطبيق التكاليف المستهدفة. وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القسم السادس (مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة) تساوي 3.96، والوزن النسبي يساوي 79.24% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.136 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على توفر النظام المحاسبي الملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية عند مستوى معنوية 0.05. أخيراً يمكن القول أنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي يوجد نظام محاسبي ملائم إلى حد ما لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

**4.4.5: تحليل محاور الدراسة مجتمعة:**

#### جدول رقم (28)

تحليل محاور الدراسة (مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)

| المحور       | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة t | القيمة الاحتمالية |
|--------------|-----------------|-------------------|--------------|--------|-------------------|
| الثالث       | 4.11            | 0.651             | 82.27        | 11.477 | 0.000             |
| الرابع       | 3.63            | 0.491             | 72.58        | 8.506  | 0.000             |
| الخامس       | 3.51            | 0.774             | 70.29        | 4.459  | 0.000             |
| السادس       | 3.96            | 0.532             | 79.24        | 12.136 | 0.000             |
| جميع المحاور | 3.81            | 0.336             | 76.21        | 16.172 | 0.000             |

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "44" تساوي 2.02

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل محور و يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور يساوي 3.81 ، و الوزن النسبي يساوي 76.21 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 16.172 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة بصورة جيدة.

\* يرى الباحث أن من خلال جدول رقم 28 يتضح لنا أن هناك إمكانية لتطبيق التكلفة المستهدفة بصورة جيدة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة حيث أن هناك العديد من المبادئ الخاصة بمفهوم التكلفة المستهدفة مطبقة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة بطريقة مقصودة أو غير مقصودة إلا أن هذا التطبيق لا يتم ضمن معادلة التكلفة المستهدفة المشهورة وهي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف.

\* حيث إن الفقرة رقم 4 بوزن 74.22% الخاصة بهامش الربح في الفرضية الأولى لم يعطيها المجيبون على الاستبانة أهمية كبيرة جدا على الرغم من أنها عنصر أساسي في تحديد وتحقيق معادلة التكلفة المستهدفة ، وقد يعزي ذلك أن إمكانية هذا التطبيق ناتج عن سنوات الخبرة الطويلة للشركات محل الإجابة في مجال الصناعة بالإضافة إلى أن اغلب المجيبين على الاستبانة هم مدراء عموميون وكذلك ماليون وهم من أكثر الفئات التي يجب أن يكونوا على دراية بمدخل التكلفة المستهدفة حيث أن قرار تطبيق هذا المدخل هو قرار ناتج عن الإدارة العليا في الشركة وذلك بالرغم من وجود المعوقات التي تلعب دور في إعاقة تطبيق هذا المدخل بصورة جيدة ومتكاملة من الناحية العلمية والعملية.

## الفصل الخامس النتائج والتوصيات

- ❖ النتائج
- ❖ التوصيات
- ❖ الدراسات المقترحة

## 5.1: النتائج:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة بالإضافة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وذلك من خلال القيام بالتحليل الإحصائي لعينة الدراسة وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بالدراسة كما يلي.

- تبين من خلال الدراسة الميدانية أن هناك وعي وإدراك بمفهوم مدخل التكاليف المستهدفة حيث يتم تطبيق أغلب المبادئ التي يقوم عليها هذا المدخل خاصة فيما يتعلق بمبدأ التركيز على العملاء وكسب رضاهم بالإضافة إلى الاهتمام بخصائص ومواصفات المنتج التي تلبي احتياجات العملاء والتي تعتبر من أهم العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.
- إن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تولي أهمية كبيرة للمنافسة في الأسواق وذلك من خلال قيامها بتحليل ودراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.
- هناك تعاون وثيق بين الموردين والشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لتحديد تكلفة المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط بالإضافة إلى تحديد سعر البيع بناء على دراسة أسعار السوق .
- بالرغم من تطبيق مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة إلا أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لا تقوم بالتطبيق العلمي السليم لمدخل التكلفة المستهدفة والتي تقوم على أساس معادلة التكلفة المستهدفة المشهورة = سعر البيع المستهدف - هامش سعر الربح المرغوب فيه. وهذا يرجع إلى عدم المعرفة العلمية الكافية بأساس مدخل التكلفة المستهدفة.
- تعتمد الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة على الخبرة الطويلة في مجال تحديد التكاليف الصناعية أكثر من اعتمادهم على النواحي العلمية.
- إن البيئة الصناعية الفلسطينية ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث أن المنافسة الشديدة التي تمتاز بها بيئة الصناعات الفلسطينية تلعب دوراً مهماً وبارزاً في تحقيق هذا المدخل.
- إن متطلبات العملاء في البيئة الصناعية الفلسطينية تمتاز بالتغير السريع وهذا من العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة.
- اتجاه البيئة الصناعية في قطاع غزة نحو الأتمتة وهذا يعتبر من ملامح بيئة التصنيع الحديثة والتي تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.



- هناك معوقات وصعوبات تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة من أبرزها:

- 1 - الظروف السياسية والاقتصادية المتعلقة بسياسة الاحتلال وإغلاق المعابر.
  - 2 - عدم وجود معهد مواصفات خاص بالصناعات الفلسطينية يحدد مستوى الجودة المتعلق بالمنتجات الفلسطينية.
  - 3- عدم توفر الأبحاث و المنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة مما يعيق عملية الفهم العلمي والإدراك السليم بمراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- ومن الملاحظ على تلك المعوقات أن جميعها معوقات خارجية عن إرادة إدارة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، بالإضافة إلى وجود بعض المعوقات والتي تعتبر ضمن سيطرة وتحكم إدارة الشركات العاملة في قطاع غزة وبالتالي يمكن التغلب عليها وتجاوزها.
- يتوفر في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة نظام محاسبي ملائم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة خاصة في مجال:

- 1 - إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية مما يدل على أن الشركات محل العينة تستخدم نظام محاسبي سليم يهدف إلى تقديم وإعداد التقارير المالية التي تساعد على إبراز نتائج عمليات الشركة والتي تساعد في تقدم تلك الشركات والعمل على استقرارها وهذا يساعد على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بصورة صحيحة.
- 2 - توفر مجموعة مستنديه متكاملة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة يساعد على عملية تبني وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على أكمل وجه.
- 3- إن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تقوم على تصميم نظامها المحاسبي وفقا لحجم عملياتها وطبيعة نشاطها مما يوضح ويبين لهذه الشركات مدى الحاجة من عدمها إلى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة راجحان ( 2002 ) من حيث إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها مدخل التكاليف المستهدفة، ولا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول لهذا المدخل ،وهناك إمكانية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة ولكن يحتاج ذلك لبعض الوقت حتى يتم فهم المدخل بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على تطبيق هذا المدخل بصورة كاملة.

وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة المطارنة ( 2008 )من انه يوجد مجموعة من المعوقات التي تحول وتعيق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

## 5.2: التوصيات:

بناء على النتائج السابقة والتي تم التوصل إليها ، يوصي الباحث بما يلي:

- 1- يجب التطبيق العلمي والعملية لمعادلة التكلفة المستهدفة المتمثلة في (التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - هامش الربح المطلوب).
- والاهتمام بعنصري المعادلة في المقام الأول (سعر بيع المنتج في السوق بناء على القيام بأبحاث ودراسة السوق ومن ثم تحديد السعر الذي يكون العميل على استعداد لدفعه مقابل ذلك المنتج بالإضافة إلى تحديد هامش الربح المطلوب والذي يتم تحديده وفقا لما تقرره إدارة الشركة ضمن الخطط الربحية طويلة الأجل .حتى يتم تحقيق المعادلة بصورة سليمة وتحقيق المزايا المرجوة من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة المتمثل بخفض التكاليف و زيادة الأرباح ومساعدة الشركة على الاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والصناعية والتكنولوجية المعاصرة.
- 2- يجب العمل على تخفيض و تحديد التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم قبل البدء بأي عملية إنتاجية من خلال استخدام أدوات تحجيم التكاليف مثل هندسة القيمة.
- 3 - يجب إعداد فريق متعدد الخصائص و المهام مهمته العمل على تحقيق التكلفة المستهدفة مكون من تخصصات مختلفة داخل الشركة.
- 4- العمل على تنظيم بيئة الأعمال الصناعية الفلسطينية بصورة أكبر من صورتها الحالية حتى تكون ملائمة وسليمة لتطبيق التكلفة المستهدفة.
- 5- لا بد من معرفة ما يعيق التعرف على متطلبات العملاء المستقبلية والعمل على تفاديها لما لهذا المطلب من أثر كبير في تحديد التكلفة المستهدفة.
- 6 - العمل على إزالة الأسباب التي تعيق روح الابتكار والتجديد في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والعمل على بث روح الابتكار والتجديد في المنتجات من خلال توفير البيئة المناسبة لذلك وتسهيل الحصول على الوسائل اللازمة التي تساعد في تحقيق هذا المطلب.
- 7- العمل على إزالة المعوقات والتغلب عليها التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة سواء كانت خارجية أم داخلية.
- 8- العمل على استخدام كافة الوسائل والسبل المحاسبية والإدارية التي تساعد وتسهل في عملية انجاز وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.
- 9- العمل على وجود نظام إداري وهيكل سليم في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة يعكس حدود السلطة والمسؤولية ولما لهذا المطلب من أهمية وحافز و تأثير مباشر في تحقيق مدخل التكلفة المستهدفة.

10- الاهتمام بالتقارير غير المالية المتعلقة بالمعلومات التي تساهم في بلورة الأفكار السليمة والطرق المدروسة والتجارب السابقة التي تساعد في انجاز هذا المدخل.

### 5.3: الدراسات المقترحة:

يوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات حول المواضيع التالية:

1-دراسات متعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة لما لهذا المدخل من مزايا و فوائد تساعد الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة على البقاء والاستمرار في دائرة المنافسة سواء على المستوى المحلي أو الخارجي.

2-إجراء دراسات تتعلق بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على أحد المنتجات في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

3- إجراء المزيد من الدراسات التطبيقية المتعلقة بكيفية استخدام التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف و تسعير المنتجات.

4- إجراء دراسات حول العوامل المساعدة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة.

# المراجع

## قائمة المراجع :

### أولاً . المراجع العربية :

- الأخرس، عاطف(2001) **محاسبة التكاليف الصناعية**، عمان : دار البركة للنشر والتوزيع.
- آل فيحان، إيثار عبد الهادي( 2007) **تقييم جودة الخدمة التعليمية باستخدام أداة نشر وظيفية الجودة ( QFD )**.
- ([Http://Faculty.ksu.edu.sa/74658/publication/value/20Engineering .doc](Http://Faculty.ksu.edu.sa/74658/publication/value/20Engineering.doc))
- التمي، خالد غازي و شهاب، رباب عدنان (2010) **استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة - دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل.**
- تهامي، عز الدين فكري(2002) **التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة .مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي . جامعة الأزهر العدد السادس عشر ص 53 - 107.**
- الجبالي، محمود علي(2000) **محاسبة التكاليف**، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- حسين، أحمد حسين (1997) **محاسبة إدارية متقدمة**، الإسكندرية مكتبة الإشعاع.
- حياني، حسن(2005) **نظرية التكاليف**، حلب : كلية الاقتصاد جامعة حلب.
- راجخان، ميساء محمود محمد(2002) **دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات** ، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة - رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة - جامعة الملك بن عبد العزيز.
- رضا، نضال محمد، و زويلف، أنعام محسن حسن(2007) **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة . دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية .مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة . مجلد، 21 العدد1، ص155-200**
- الرفاعي، لطفى(2006)**التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية**. كلية التجارة-طنطا.
- الزعبي، عامر محمد سليمان(2010) **إدارة أدوات التكلفة كأداة تنافسية بين الشركات - دراسة ميدانية، (www. bwader8. com).**
- العمرو، زياد عودة(2007) **العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية - رسالة ماجستير - جامع آل البيت - الأردن.**
- ظاهر، أحمد حسن (2002) **المحاسبة الإدارية**، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

- عبد الحفيظ ، محمد(2009) التكلفة المستهدفة، كلية التجارة جامعة القاهرة  
(www.fcpa.jeeran.com) .
- عبد الدايم، صفاء(2001) نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*. جامعة عين شمس، العدد3.
- عبد العظيم، محمد حسن(2005) دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجي في المنظمات، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيه.
- عبيدات، ذوقان وآخرون(2001) *البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه*، عمان: دار الفكر.
- العساف، صالح حمد(1995) *المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية*، الرياض، مكتبة العبيكان.
- عطوي، راضية(2008) *دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف :* رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- العفيري، فؤاد أحمد محمد(2010) *مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية-* كلية التجارة والعلوم الإدارية، جامعة أب- اليمن.
- الفضل، مؤيد محمد وآخرون(2007) *المحاسبة الإدارية*، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- فهمي، على محمود(2009) *المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف*، كلية التجارة - جامعة القاهرة، الطبعة الأولى.
- فوده، شوقي(2007) *إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة*، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية- العدد الأول، المجلد 44، مارس، ص 209-235.*
- قمر، خالد سعيد(2005) *هندسة القيمة- جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الأعمال - قسم إدارة الأعمال .*
- الكاشف، محمود يوسف(2000) *التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية*، كلية التجارة - جامعة المنصورة  
(www.kau.edu.sa/mkashf/re/target.doc)

- الكاشف، محمود يوسف(2007)، اتجاهات تطوير المحاسبة الإدارية في ظل تبني إستراتيجية الاستجابة لرغبات العملاء ،كلية التجارة – جامعة المنصورة  
([www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc](http://www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc)).
- كشك، محمد بهجت(1996) مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية، الإسكندرية:دار الطباعة الحرة.
- محمود، صالح عبد الرحمن، رزق، محمود عبد الفتاح ( بدون ) مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد([www.old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf](http://www.old.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf)).
- مرعي، عبد الحي عبد الحي(1997) محاسبة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج، الإسكندرية : مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر .
- المطارنة، غسان فلاح (2008) متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية – مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 24 – العدد الثاني – ص 305-277.
- المطارنة، غسان فلاح . البشتاوي، سليمان حسين(2005) نظام تكاليف الإنتاج الآني(JIT) في المنشآت الصناعية الأردنية ودوره في اتخاذ القرارات  
([www.philadelphia.edu](http://www.philadelphia.edu)).
- شبل، محمود منصور(2008) ماهية التكاليف المستهدفة  
([www.seminar.ps/library/view/17012](http://www.seminar.ps/library/view/17012)).
- النابلسي، طارق تيسير ( 2008) إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية- جامعة الحسين بن طلال- كلية إدارة الأعمال والاقتصاد  
([www.jps.dir.com/forums/uploads/12364/target cost](http://www.jps.dir.com/forums/uploads/12364/target%20cost)).
- نصيف، ديب موسى ( بدون) أهمية تقليل التكلفة والتحكم فيها في الشركات الصناعية  
([www.ips-dir.Org/forums/forums-posts](http://www.ips-dir.Org/forums/forums-posts)).
- نور، عبد الناصر إبراهيم والشريف، عليان(2002) محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- هاشم، محمد صالح (2003) تقييم دور أساليب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية ريادة التكلفة لبيئة الأعمال المتقدمة – مجلة البحوث الإدارية – أكاديمية السادات للعلوم الإدارية العدد الثاني، ص 210 – ص 229.  
([www.ao-academy.org/docs/tagyeem-jodah-dr-ethar-15052010.doc](http://www.ao-academy.org/docs/tagyeem-jodah-dr-ethar-15052010.doc))

## ثانياً: المراجع الأجنبية :

- Ansari, S and Bell, J and Swenson, D(2006 ) **A template for implementing Target Cost**,(Sep/ Oct ) 20, 5 ABI/ inform Globale, pp.20.
- Balachandran, KR and Srinidhi, B(1991) Target Analysis : Cost, Quality or Both 26 **Graduate School of Management** Vol .16, No.2, (April / June).
- Borgernas, H and Fridh, G(2003) The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms, Goteborg University, **School of Economics&commercial law**.
- CIMA (2005) Target Costing, Target Costing in The NHS, **Cima Discussion Paper**, (Oct).
- Cooper, R and Slagmulder, R(1997) Factors Influencing the Target Costing Process : **lessons From Japanese Practice the Claremont Graduate School** .
- Cooper, R and Slagmulder, R(1999) Develop Profitable New Product with Target costing. **Solan Management Review**, Cambridge, Vol. 40, No. 4, (Sum), pp 23 – 33.
- Cooper, R and Slagmulder, R(2002) Target Costing For New – Product Development product – level Target Costing . **cost management** (July / August) , pp.5 – 12.
- Everaert .P , loosveld.S, Acker. T, Shcholier. M ,Sarens. G(2006) Characteristics of Target Costing : **Theoretical and field study perspective. Qualitative research in Accounting & Management** , Vol. 3, No. 3 .
- Lai,Edward C and Associate(2009) **introduction to design for manufacturing and assembly (DFMA)**.



- Feil, P .Yook, K .Kim , IL–Woon(2004) Japanese Target Costing : Historical perspective, **International journal of Strategic Cost Management**, ( spring ).
- Gerhardt, Don J(2006) Managing Value Engineering in New Product Development – **Value World** .Vol. 29, No. 2.
- Harty, D(2001) Quality Function Deployment. An over view of QFD and its application to software Engineering, ([www.dharty.com/530requirement/QFDpresentation](http://www.dharty.com/530requirement/QFDpresentation)) .
- Hergeth , H(2002) Target Costing In the Textile Complex **Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM)**, Vol. 2, Issue 1V, pp. 1–10.
- Hilton, Ronald(2005) **Management Accounting creating value in a dynamic Business Environment**, Fifth Edition.
- Jariri, F and Zegordi, S.H (2008) Quality function Deployment, Value Engineering and Target costing, Integrated Frame work in Design cost management, **Scientia Iranica**, Vol. 15 , No. 3, pp 405 – 411.
- Kocsoy, M. Gurdal, K and Karabayir, M(2008) Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises, **European Journal of Social Secince**, Vol. 7, No. 2.
- Kwah, Discole Ganye(2004) Target Costing In Swedish Firms– Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms, **International Management, Masters,Graduate Business School, School of Economics and Commercial law**, Göteborg University.
- Shiozawa,Y (1999) "Economics and accounting: A comparison between philosophical backgrounds of the two disciplines in view of complexity theory", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 12 Iss: 1, pp.19 – 38 .

- Sakurai, M ( 1989) Target costing and how to use it . **Journal of Cost Management**,Vol.3 ,No.2, (Sum),pp. 39–50 .
- Lockamy, Archie and Smith, Willbur(2000)Target costing for supply chain management criteria and selection, **Industrial Management & Data Systems**, 100 / s 210 – 218.
- Okano, H. Okada, E (1999) Implementing Brand management In The Japanese companies Related With Target Cost Management , **OECD International Symposium**, ( Jun), pp. 9–12.
- Predie, B and Stefanovie, S(1999) Costs Management for A profitable New Product Development, **Facta University**, Vol. 1, No. 7, (Oct), pp 9– 16.
- Weili, Zhang(2010) Appliance of Value Engineering on the Improvement of Head Stock Gear – **International Business Research**, Vol. 3, No. 4, October.
- Monden, Yasuhiro . Hamada, kazuki(1991) Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies, **Journal of management accounting research**.
- Zaman, M(2004) Target costing Implementation In Australian Companies. Singapore, **Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting conference**, ( July ),pp. 4 – 6.

# الملاحق

- الملحق الأول : الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة التي تم إجراء الدراسات عليها .**
- الملحق الثاني : أسماء أعضاء لجنة تحكيم قائمة الاستقصاء .**
- الملحق الثالث : الاستبانة .**

الملحق الأول  
الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة  
التي تم إجراء الدراسة عليها

| الرقم | الاسم   | مكان العمل |
|-------|---|------------|
| 1     | شركة بدر الدين الرديسي لصناعة الفلين والبلاستيك | غزة        |
| 2     | شركة مسليات القدس                               | غزة        |
| 3     | شركة بسيسو وعلمي للأثاث                         | غزة        |
| 4     | مصنع السلام لألعاب الأطفال                      | غزة        |
| 5     | شركة مطاحن الهدى                                | شمال غزة   |
| 6     | شركة نويجع للباطون الجاهز                       | شمال غزة   |
| 7     | مصنع اسكيمو الأمير                              | غزة        |
| 8     | شركة فلسطين لمواد البناء                        | غزة        |
| 9     | شركة الصناعات الإنشائية للبلات                  | غزة        |
| 10    | شركة مكة كولا لتعبئة المشروبات الغازية          | غزة        |
| 11    | شركة فلسطين للصناعات الغذائية                   | غزة        |
| 12    | شركة مرتجي لتعبئة المياه الغازية                | غزة        |
| 13    | شركة الحداد لصناعة الأدوات الكهربائية والكوابل  | غزة        |
| 14    | شركة الرياشي لصناعة البطاريات                   | غزة        |
| 15    | مصنع سخانات أبو جبل                             | غزة        |
| 16    | شركة بشير السكسك لصناعة مواد السباكة            | غزة        |
| 17    | شركة كاظم لإنتاج البوظة والجيلاتي               | غزة        |
| 18    | مصنع العودة للبسكويت                            | دير البلح  |
| 19    | شركة الزوايدة لصناعة البلاستيك                  | دير البلح  |
| 20    | مطحنة غزة الكبرى                                | غزة        |
| 21    | هاي توب دعالسة لصناعة الأدوية الكهربائية        | شمال غزة   |
| 22    | سوان للمستحضرات التجميل                         | شمال غزة   |
| 23    | شركة الصناعات الإنشائية للبلات والانتزلوك       | غزة        |
| 24    | شركة سعدي الحايك وأولاده                        | غزة        |
| 25    | شركة شكور لصناعة الطحينية                       | غزة        |
| 26    | شركة المجد للصناعة والتجارة (كرتون + بلاستيك)   | دير البلح  |
| 27    | شركة شومر لصناعة للمواد الغذائية                | الوسطى     |
| 28    | شركة مشتهى لصناعة الأثاث                        | غزة        |
| 29    | شركة مصنع الحبشي للبلات                         | غزة        |
| 30    | شركة الساحل لمنتجات الألبان                     | الوسطى     |
| 31    | شركة الصفدي للصناعة والتجارة                    | غزة        |

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| غزة       | شركة مشتهى لصناعة الأدوات البلاستيكية                | 32 |
| غزة       | الشركة الهندسية لصناعة الباطون ومواد البناء و.خ.م    | 33 |
| غزة       | شركة الأمل لصناعة الإسفلت                            | 34 |
| دير البلح | شركة مصنع اسكيمو العريس                              | 35 |
| غزة       | شركة لاين فودز لتعليب المواد الغذائية                | 36 |
| غزة       | شركة الخطاب للصناعات المعدنية                        | 37 |
| غزة       | شركة مكة للصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل           | 38 |
| شمال غزة  | شركة مصنع الندي للألبان                              | 39 |
| دير البلح | شركة المطاحن الفلسطينية                              | 40 |
| غزة       | جبر الخزندار لصناعات الكهربائية                      | 41 |
| غزة       | شركة ومصنع اسكيمو العروسة                            | 42 |
| غزة       | الشركة العربية لصناعة الأخشاب                        | 43 |
| غزة       | شركة العامر لصناعة البراغي                           | 44 |
| غزة       | شركة أبو أيمن حسنات للصناعات المعدنية                | 45 |
| غزة       | حبوش لصناعة الأحذية                                  | 46 |
| شمال غزة  | شركة أبو عيدة للباطون الجاهز                         | 47 |
| شمال غزة  | مصنع عابد للرخام                                     | 48 |
| شمال غزة  | مصنع الإسفنج (سقا + خضري)                            | 49 |
| شمال غزة  | مصنع الشرق الأوسط للأدوية                            | 50 |
| شمال غزة  | الشركة العربية للبلاستيك                             | 51 |
| غزة       | شركة مجموعة اليازجي لتعبئة المشروبات الغازية الخفيفة | 52 |
| غزة       | شركة مطاحن السلام                                    | 53 |
| شمال غزة  | شركة باطون الشمال                                    | 54 |
| غزة       | شركة البدر لتعليب المواد الغذائية والزيوت النباتية   | 55 |

## الملحق الثاني

قائمة بأسماء أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة

قائمة بأسماء أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة :  
قائمة بأسماء السادة المحكمين

| الرقم | الاسم                 | مكان العمل                     |
|-------|-----------------------|--------------------------------|
| 1     | د. أكرم حماد          | وزارة التربية و التعليم العالي |
| 2     | د. حمدي شحدة زعرب     | الجامعة الاسلامية              |
| 3     | د. علاء الدين الرفاتي | الجامعة الاسلامية              |
| 4     | د. صبري ماهر مشتهى    | جامعة القدس المفتوحة           |
| 5     | د. علي عبدالله شاهين  | الجامعة الاسلامية              |
| 6     | د. ماهر موسى درغام    | الجامعة الاسلامية              |
| 7     | د. يوسف جريوع         | جامعة فلسطين                   |
| 8     | د. نافذ بركات         | الجامعة الاسلامية              |
| 9     | د. عصام البحيصي       | الجامعة الاسلامية              |



# الملحق الثالث

## الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

الرجاء من سيادتكم التكرم بقراءة التعريف التالي المتعلق بالتكلفة المستهدفة .

"تعتبر التكاليف المستهدفة مدخل من مداخل إدارة التكاليف الحديثة والذي يتوافق مع بيئة التصنيع الحديثة . حيث يمتاز هذا المدخل بالشمولية من حيث تناوله للعملية الإنتاجية بصورة شاملة من بداية تصميم المنتج وحتى الانتهاء من إنتاجه بالإضافة لاهتمامه بأداء المشروع من حيث المحافظة على بقائه واستمراريته من خلال خفض تكاليف المنتج حتى يمكنه من المنافسة في السوق بالإضافة إلي زيادة الربحية الخاصة بالشركة على المدى طويل الأجل .

ويركز عمل التكلفة المستهدفة في التعرف على المواصفات والخصائص التي يجب أن تتوفر في المنتج من قبل العملاء بالإضافة إلى أن ميزة هذا المدخل هو القيام بحساب تكلفة المنتج قبل البدء بالعملية الإنتاجية بناءً على السعر الذي سوف يباع به في السوق ويحدده السوق ومن ثم لا تتحمل الشركة تكاليف ثابتة يصعب تخفيضها والتحكم فيها .

وبعد ذلك يتم العمل على إنتاج المنتج حتى التكلفة المحسوبة له ( المستهدفة ) ولا يجوز بأي حال تجاوزها . وبالتالي تحليل عناصر المنتج من قبل فريق متخصص والعمل على تخفيض تكلفة العناصر دون المساس بجودة المنتج الوظيفية .

يرجى من سيادتكم التفضل والتكرم بالإجابة على قائمة الأسئلة التالية من خلال وضع علامة (×)

أمام الاجابة التي تراها مناسبة لكل من العبارات التالية .

القسم الأول : معلومات متعلقة بالشخص الذي يقوم بتعبئة الاستبانة .

1. المسمى الوظيفي: مدير عام  مدير إنتاج  مدير مالي  مدير تسويق  أخرى .....
2. المؤهل العلمي : دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  أخرى : .....
3. التخصص العلمي : محاسبة  إدارة  اقتصاد  أخرى: .....
4. عدد سنوات الخبرة العملية : أقل من 3 سنوات  من 3 سنوات إلى أقل من 7   
من 7 سنوات إلى أقل من 11  من 11 سنة فأكثر
5. الإدارة التي ينتمي إليها: تكاليف  إنتاج  تسويق  مشتريات  هندسة  أخرى: .....

القسم الثاني: معلومات متعلقة بالشركة .

إسم الشركة : (إختياري) .....

1. رأس مال الشركة  
أقل من \$100,000  من 100,000 إلى أقل من \$500,000  من 500,000 إلى مليون \$  أكثر من مليون \$
2. نوع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة : .....
- 3 . إستقلالية الإنتاج :  
إنتاج وطني 100%  إنتاج بامتياز من شركة أخرى
- 4 – الشكل القانوني للشركة :  
منشأة فردية  شركة مساهمة محدودة  شركة تضامنية
- 5- عدد المنتجات التي تنتجها الشركة :  
1- 5  6 - 10  11 - 20  21 فأكثر
6. عمر الشركة في مجال الصناعة :  
أقل من 5 سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنوات  من 10 إلى أقل من 20 سنة  أكثر من 20 سنة
7. درجة استقلال الإدارة عن الملكية .  
إستقلال تام  إستقلال بدرجة كبيرة  إستقلال بدرجة متوسطة  إستقلال بدرجة ضعيفة  لا يوجد إستقلالية
8. طبيعة المنافسة التي تواجهها الشركة :  
شديدة جداً  شديدة  متوسطة  ضعيفة  لا يوجد

القسم الثالث : مدى الإدراك والوعي بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة .

| م  | الفقرة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|----|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1. | يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملية الإنتاج                    |            |       |       |           |                |
| 2. | تركز الشركة على العملاء وكسب رضاهم   |            |       |       |           |                |
| 3. | تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناءً على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية |            |       |       |           |                |
| 4. | تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج                            |            |       |       |           |                |
| 5. | يوجد تعاون بين الشركة والموردين  |            |       |       |           |                |
| 6. | هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط                           |            |       |       |           |                |
| 7. | يقوم عمل الشركة على تشكيل فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً          |            |       |       |           |                |
| 8. | تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج                    |            |       |       |           |                |
| 9. | تولي الشركة اهتماماً بخصائص ومواصفات المنتج                                    |            |       |       |           |                |
| 10 | تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها                |            |       |       |           |                |

القسم الرابع : مدى توفر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في

قطاع غزة :

| م  | الفقرة  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|----|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1. | تلعب بيئة الأعمال الصناعية المنظمة للشركات العاملة في قطاع غزة دوراً مهماً في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة                                      |            |       |       |           |                |
| 2. | تعتبر المنافسة الشديدة من العوامل الأساسية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة  |            |       |       |           |                |
| 3. | تعتبر الصناعات التجميعية أنسب بيئة تطبيق فيها مدخل التكلفة المستهدفة وهي ما تمتاز بها بيئة الصناعات للشركات العاملة في قطاع غزة                 |            |       |       |           |                |
| 4. | تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة بتعدد المنتجات  |            |       |       |           |                |
| 5. | تمتاز البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة بالابتكار والتجديد وهذا يعتبر مناسب لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة                             |            |       |       |           |                |
| 6. | من سمات البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة اهتمام العملاء بخصائص ومواصفات المنتج   |            |       |       |           |                |
| 7. | من العوامل التي تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هو أن متطلبات العملاء في البيئة الصناعية الفلسطينية تمتاز بسرعة التغير                      |            |       |       |           |                |
| 8- | اهتمام الصناعات في الشركات العاملة بقطاع غزة بجودة المنتج يعتبر عامل أساسي في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة                                      |            |       |       |           |                |
| 9- | من العوامل التي تتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة هي أن العملاء في البيئة الصناعية للشركات العاملة في قطاع غزة على دراية بمتطلباتهم المستقبلية |            |       |       |           |                |
| 10 | التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة في الشركة يسهل تطبيق التكلفة المستهدفة  |            |       |       |           |                |

القسم الخامس : المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة :

| م  | الفقرة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|----|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1. | عدم وجود دراية كافية لدى إدارة الشركة حول كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة   |            |       |       |           |                |
| 2. | عدم توفر الأبحاث والمنشورات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة                   |            |       |       |           |                |
| 3. | عدم التعاون بين الشركات ومورديها   |            |       |       |           |                |
| 4. | عدم وجود المنافسة الشديدة بين منتجات الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة      |            |       |       |           |                |
| 5. | إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها |            |       |       |           |                |
| 6. | الظروف السياسية والاقتصادية المتعلقة بسياسة الاحتلال والحصار وإغلاق المعابر    |            |       |       |           |                |
| 7. | الخوف من تبني أساليب تكاليف حديثة مختلفة عن الأسلوب الحالي المستخدم في الشركة  |            |       |       |           |                |
| 8. | عدم توافر البيئة الملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة                        |            |       |       |           |                |
| 9  | عدم جود معهد مواصفات خاص بالصناعات الفلسطينية                                  |            |       |       |           |                |
| 10 | عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة المتعلقة بتكاليف المنتجات.                 |            |       |       |           |                |
| 11 | عدم توفر المؤهلات العلمية والعملية   |            |       |       |           |                |

القسم السادس : مدى توفر نظام محاسبي ملائم لتطبيق التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة :-

| م  | الفقرة   | موافق<br>بشدة | موافق | محايد | غير<br>موافق | غير موافق<br>بشدة |
|----|--|---------------|-------|-------|--------------|-------------------|
| 1. | تقوم الشركة باستخدام أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى تحقيق نظام التكاليف المستهدفة  |               |       |       |              |                   |
| 2. | النظام المحاسبي في الشركة ملائم لحجم عمليات الشركة وطبيعة نشاطها والشكل القانوني لها   |               |       |       |              |                   |
| 3. | النظام المحاسبي يوفر مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة                               |               |       |       |              |                   |
| 4  | يوجد دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة .  |               |       |       |              |                   |
| 6  | يتوفر لدى الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية   |               |       |       |              |                   |
| 7  | يوجد فريق محاسبي مؤهل وقادر على إدارة النظام المحاسبي في الشركة بكفاءة   |               |       |       |              |                   |
| 8  | يتم إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية   |               |       |       |              |                   |
| 9  | يتم إعداد تقارير متعلقة بالمعلومات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لغرض تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة . |               |       |       |              |                   |
| 10 | يوجد نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة   |               |       |       |              |                   |
| 11 | يوجد خطط فنية ومالية تتسم بالمرونة والبساطة في متابعة الأداء   |               |       |       |              |                   |
| 12 | يوجد ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية في الشركة  |               |       |       |              |                   |
| 13 | يوجد أساس سليم للرقابة والضبط الداخلي يؤدي إلى متابعة أداء جميع العاملين ومراجعة أعمالهم                                     |               |       |       |              |                   |
| 14 | تتوفر لدى الشركة المؤهلات العلمية والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق التكاليف المستهدفة   |               |       |       |              |                   |