

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

نور الحوراني*

ملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بأبعادها الخمسة (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات، التركيز على العميل) على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وباعتماد على منهجية البحث الكمي تم تطوير إستبانة تغطي متغيرات البحث، وقد تم توزيع (4) إستبانات على كل شركة من الشركات التي شملتها العينة والبالغ عددها (40) شركة من أصل (53) شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة، وقد بلغ عدد الإستبانات الموزعة (160) إستبانة، ولاختبار الفرضيات فقد تم تطبيق مجموعة من الاختبارات من خلال برنامج الحزم الإحصائية "SPSS". وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود أثر إيجابي لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى جانب نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وبناءً على نتائج الدراسة فقد أوصت الباحثة بعدد من التوصيات كان أهمها: الحث على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى جانب نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والسعي نحو عقد دورات تدريبية للعاملين في مجال التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) لزيادة الوعي لديهم في تطبيق كلا النظامين.

The Impact of Using the Target Costing Method on Improving Profitability in Light of the Trend Towards Using the Activity Based Costing System in the Jordanian Public Shareholding Industrial companies

Nour Al-Hourani

Abstract

This paper aims to identify the effect of using the target cost method with its five dimensions: value engineering, market-based pricing, cost reduction, product quality management, focus on the customer, on improving profitability, in light of the trend towards using the activity-based costing system in the Jordanian public shareholding industrial companies. To achieve the objectives of the study, a questionnaire covering the variables drawing from quantitative research methodology, and (4) questionnaires were distributed to each of the companies included in the study sample, which numbered (40) companies out of (53) industrial joint-stock companies, and the number of distributed questionnaires reached (160). A questionnaire, and to test the hypotheses of the study, a set of tests were applied through the SPSS statistical package program. The study reached a set of results, the most important of which was the presence of a positive effect of using the target costing method in addition to the activity-based costing system (ABC) on improving profitability in the Jordanian public shareholding industrial companies. Based on the results of the study, the researcher recommended a number of recommendations, the most important of which were: urging the application of the target costing method in addition to the activity-based costing system (ABC) in the Jordanian public shareholding industrial companies, and seeking to hold training courses for workers in the field of target costing and the costing system. Activity-Based (ABC) to increase their awareness of the application of both systems.

* باحثة مستقلة، أربد - الأردن. البريد الإلكتروني: NourAlhourani97@gmail.com

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

1. مقدمة

ان التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة التي تم تطويرها في محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية للمساهمة في تخفيض تكاليف المنتجات وفق سعر معين يتم تحديده مسبقاً يتناسب مع رغبات العملاء ويلبي للشركة حصة سوقية مناسبة مع ضمان جودتها، وتحقيق هامش الربح المحدد والمطلوب تحقيقه في ظل توجه الشركات الصناعية إلى استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) وهذا بدوره يساهم في التخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات الادارية الرشيدة. حيث أنه في ظل المنافسة الشديدة في الأسواق نتيجة الضغوط المترتبة على الشركات مع تزايد طرق التصنيع المختلفة ذات التكلفة الأقل والجودة الأفضل والسرعة في دخول الأسواق، نتج عنه توجه الشركات نحو تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة (عابد، 2015)، و مع نهاية القرن العشرين لوحظ وجود العديد من المتغيرات التي تؤثر بشكل جوهري في البيئة الصناعية الحديثة، الأمر الذي جعل الشركات الصناعية تستخدم الأساليب الحديثة في نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لتحديد سعر البيع الملائم للعملاء، هذا بدوره سيؤدي إلى إدارة التكلفة بصورة فعالة لزيادة هامش الربح من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة (النور، 2019). حيث أن التكلفة المستهدفة تعد من التقنيات المناسبة لتوفير التكلفة والوقت التي تتبناها الشركات الصناعية على المدى الطويل (Srinivasa et al., 2024) وهي منهج تم ايجاده للمنتجات الجديدة يساهم في تخطيط التكاليف وتسعير هذه المنتجات، حيث يعمل على تخفيض تكاليف التصنيع خلال دورة حياة المنتج تحديداً في المرحلة الأولى مرحلة البحث والتطوير (أبونصار، 2020). ويرى كل من (الضي ورمضان، 2020) أن التكلفة المستهدفة تعد مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية ذات الأهمية لخفض التكاليف وأسلوب تحقق من خلاله الإدارات ميزاتها التنافسية من خلال الحصول على منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة أقل، و يهدف ذلك إلى ضمان استمرارية الشركات وتحقيق أهدافها الربحية في ظل متغيرات البيئة وظروف العمل التنافسية المحيطة بها، وعلامة دالة أن التكلفة المستهدفة وجدت لتكون مدخلا متكاملا لإدارة التكلفة إستراتيجيا، تساهم في مساعدة الشركات في تحقيق الربحية المطلوبة، ومعالجة أوجه القصور والجوانب السلبية التي نتجت عن استخدام أساليب المحاسبة التقليدية. وتتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في دعم جهود البحث العلمي وعلى وجه الخصوص محاسبة التكاليف باعتباره أسلوب من أساليب ادارة التكلفة الحديثة وتأكيدا لما ورد في الدراسات والأدبيات السابقة عن أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس النشاط

(ABC) في الشركات الصناعية الأردنية لدعم الاقتصاد الوطني. و من الناحية العملية فتنبع أهميتها من ضرورة توجه الشركات الصناعية الأردنية إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى جانب استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) باعتبارهما من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، حيث يساهم كلاهما في تلبية احتياجات العملاء المتمثلة في إنتاج منتجات ضمن مواصفات معينة بتكلفة أقل مع ضمان الجودة المناسبة لها وهذا يضمن للشركة الحفاظ على حصتها السوقية والتفوق على غيرها من الشركات، كما يساعد كل منهما على إعطاء بيانات ومعلومات تكاليفية تتميز بالدقة العالية التي تساعد إدارة الشركات في التخطيط والتقييم واتخاذ القرارات الرشيدة بما يتلاءم والعملية الانتاجية التي تقوم بها.

وتتلخص مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

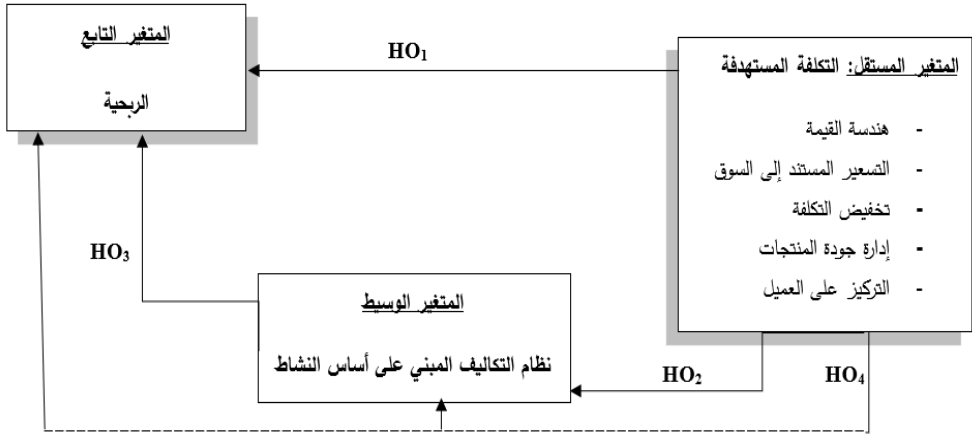
- ما أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:
 1. ما أثر استخدام أسلوب هندسة القيمة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
 2. ما أثر تسعير المنتجات على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
 3. ما أثر تخفيض تكلفة المنتجات على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
 4. ما أثر إدارة جودة المنتجات على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
 5. ما أثر التركيز على العميل ودراسة رغباته على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

ولتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

- 1) **H01:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وتتفرع من هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية على النحو الآتي:
 - (H01.1): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام أسلوب هندسة القيمة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
 - (H01.2): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لتسعير المنتجات وفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
 - (H01.3): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لتخفيض تكلفة المنتجات على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
 - (H01.4): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لإدارة جودة المنتجات على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
 - (H01.5): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للتركيز على العميل على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- 2) **H02:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لأسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- 3) **H03:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- 4) **H04:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بأبعاده (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات، التركيز على العميل) على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الشكل (1): نموذج البحث



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على دراسة (Joseph and Vetrivel, 2012)

1.2 الدراسات السابقة

توصلت دراسة (النور، 2019) إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بتصميم المنتجات وفقاً للخصائص المستهدفة والسعر المرغوب فيه للشركات مما يمكنها من الحصول على الأرباح المطلوبة كما يؤدي إلى تحقيق الجودة المطلوبة للمنتجات التي تحقق طموحات العملاء. وخلصت دراسة (طالب، 2019) إلى أن تقنية التكلفة المستهدفة تقوم بعملية تخفيض التكاليف من خلال مراقبة العمليات الإنتاجية والبحث عن نواحي الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة تمهيدا للتخلص منها، وأن تطبيق أي مدخل في إدارة التكاليف قد يواجه بعض الصعوبات إلا أن تلك الصعوبات لا تشكل عائقاً حول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وهذا بدوره يدعم تبني هذا المدخل. ولعل من أبرز الأنظمة المساندة لأسلوب التكلفة المستهدفة هو نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) حيث توصلت دراسة (البدر، 2017) إلى أن نظام (ABC) يعد من أكثر الأنظمة تفسيراً لتعزيز الربحية في الشركات وهذا يعود للتوزيع الدقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات. ووجدت دراسة (Al-Halabi and Shaqqour, 2018) أن تطبيق نظام (ABC) له تأثير كبير على إدارة الموارد وكفاءة الأداء، وخفض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية. كما أن نظام (ABC) قادر على التفريق بين المنتجات ذات الحجم الكبير والمنخفض في الأنشطة المختلفة

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

للشركات الصناعية في الأردن، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تكمن في التمييز بين الأنشطة ذات القيمة المضافة وغيرها من الأنشطة، الاستراتيجيات غير الواضحة، والمعلومات غير المكتملة لعمليات صنع القرار. و قام كل من (Al-Nahoud and Bani-Khalid, 2019) بدراسة أثر نظام (ABC) على قرارات التسعير في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ومن هذه القرارات تحديد السعر الابتدائي، تحديد الخصومات، تحديد السعر النهائي واتخاذ القرار بشأن تحليل الأسعار التنافسية وتوصل كلاهما لوجود أثر معنوي لنظام (ABC) على جميع المتغيرات المستقلة لقرارات التسعير في الشركات، وأضافت (Alhemeadan, 2021) أن الشركات في الأردن على دراية بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تستخدمه بشكل علمي حديث لوجود معوقات تحول دون التطبيق السليم له من هذه المعوقات الخوف من التغيير وعدم قبول المسؤوليات الجديدة بالإضافة الى ما يتطلبه هذا الأسلوب من مراقبة مستمرة للتغييرات التي تطرأ في السوق في جميع الأوقات. وأضافت دراسة (Joseph and Vetrivel, 2012) أنه يمكن استخدام التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لتصميم منتج جديد يحقق الربحية المطلوبة. ومن أهم الأمثلة التي تؤخذ بعين الاعتبار لأسلوب التكلفة المستهدفة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين حيث لوحظ أن هناك تطبيق بدرجة معقولة لهذا الأسلوب من أساليب التكاليف، إلا أن هذا التطبيق هو تطبيق تلقائي لا يستند الى معرفة علمية، كما أن الشركات الأكثر تطبيقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة كانت من قطاعات التأمين والصناعة على التوالي، وأقل الشركات تطبيقاً لهذا الأسلوب كانت من قطاع الخدمات (عابد، 2015). كذلك شركات السياحة في مدينة العقبة تعد مثال ذو أهمية على إحدى الشركات الأردنية التي تخرج بتصميمات فعالة من حيث التكلفة عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر لخفض التكاليف، وهذا يدل على وجود نظام فعال من حيث التكلفة يساعد على تحليل تكاليف المنتجات والخدمات التي تقدمها شركات السياحة في مدينة العقبة والذي بدوره يساعد في خفض التكاليف بشكل عام (Alhosban et al., 2021).

يتضح من استعراض الدراسات السابقة أن هناك اتساقاً عاماً في النتائج التي توصلت إليها الأبحاث المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة، حيث أجمعت معظم الدراسات على فعاليته في تحقيق وفورات مالية، وتحسين جودة المنتجات أو الخدمات، وتعزيز القدرة التنافسية للشركات. كما أظهرت عدة دراسات، مثل دراستي (البدر، 2017) و (Al-Halabi and Shaqqour, 2018)، أهمية التكامل

بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في تعزيز دقة التكاليف وتحسين عملية اتخاذ القرار، ما يعكس توجهاً علمياً متزايداً نحو الدمج بين الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية. في المقابل، تظهر بعض الاختلافات الجوهرية بين الدراسات من حيث بيئة التطبيق والقطاع الاقتصادي المستهدف، فبينما ركزت بعض الدراسات على القطاع الصناعي مثل دراسة (النور، 2019)، تناولت أخرى قطاعات خدمية وسياحية مثل دراسة (Alhosban et al., 2021). هذا التنوع في مجالات التطبيق يثري البحث، إلا أنه يجعل من الصعب تعميم النتائج دون مراعاة خصوصية كل قطاع. كما لفتت بعض الدراسات مثل دراسة (Alhemeadan, 2021) الانتباه إلى المعوقات التنظيمية والثقافية التي قد تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وهو جانب لم توله بعض الدراسات الأخرى اهتماماً كافياً. وهذا ما يبرز أهمية النظر إلى البعد التنظيمي والثقافي عند دراسة فعالية تطبيق هذه الأساليب، وليس فقط الجوانب الفنية أو المالية.

وترى الباحثة أن التباين في نتائج الدراسات لا يعكس تناقضاً، بل يعكس طبيعة السياق المحلي والقطاعي الذي أجريت فيه هذه الأبحاث، مما يستدعي من الباحثين والممارسين على حد سواء تبني منهجيات مرنة تأخذ بعين الاعتبار العوامل البيئية والتنظيمية لكل منشأة عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة. وعلى الرغم من تعدد الدراسات السابقة التي تناولت أثر أسلوب التكلفة المستهدفة وفعاليتها في تحسين أداء الشركات الصناعية والخدمية، إلا أن هناك فجوة بحثية واضحة تتجلى في قلة الأبحاث التي تناولت العلاقة التكاملية بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في السياق الأردني، وبخاصة في قطاع الشركات الصناعية المساهمة العامة. كما أن العديد من الدراسات ركزت إما على أثر التكلفة المستهدفة فقط أو على نظام (ABC) بصورة منفصلة، دون الربط المنهجي بينهما كمدخل مزدوج لتحسين الربحية. إضافة إلى ذلك، فإن أغلب الأدبيات السابقة لم تتناول الدور الوسيط لنظام التكاليف المبني على أساس النشاط في العلاقة بين تطبيق أساليب التكلفة المستهدفة وتحسين الربحية، وهو ما تسعى هذه الدراسة إلى معالجته. علاوة على ذلك، تفقر الدراسات السابقة إلى تحليل تأثير مكونات التكلفة المستهدفة الفرعية (مثل هندسة القيمة، وتسعير المنتجات، وخفض التكاليف، وجودة المنتج، والتركيز على العميل) على الربحية عند تطبيقها في بيئة الشركات الأردنية، مما يخلق فجوة معرفية في فهم مدى تأثير كل عنصر من هذه العناصر بشكل مستقل وتكاملي.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

بناءً على ما سبق، فإن هذه الدراسة تهدف إلى سد هذه الفجوة من خلال تقديم نموذج تحليلي شامل يدمج بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام (ABC)، وتحليل الأثر الناتج عنهما على تحسين الربحية في بيئة واقعية متمثلة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

1.3 أسلوب التكلفة المستهدفة

- مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة المبتكرة التي ظهرت في علم الإدارة وعلى وجه التحديد في مجال محاسبة التكاليف فقد تم تناولها بأكثر من مفهوم وفقاً لما ورد في الدراسات والأدبيات السابقة التي ركزت على دراستها وتوضيح أهميتها وأهدافها ووظائفها.

حيث عرف (البياتي، 2019) التكلفة المستهدفة بأنها نهج هدفه إنتاج منتج يلبي رغبات العملاء ويحقق أهداف الشركة الإستراتيجية ويمكن استخدامه في شتى مراحل العملية الإنتاجية المتعلقة بالمنتج بدءاً من عملية تصميم المنتج وحتى تسليم المنتج للعميل.

ويرى (Sabir et al., 2011) أنها إستراتيجية لإدارة التكاليف بنجاح وذلك عن طريق إنتاج منتجات ذات خصائص نوعية فريدة يصعب تقليدها من قبل منافسين آخرين، تضمن الحفاظ على ثقة العملاء بمنتجات الشركة. وتعد أداة فاعلة لضبط تكلفة المنتج المخطط إنتاجه وفق سعر محدد بناءً على دراسة السوق وهامش الربح المطلوب تحقيقه، بحيث يلبي رغبات العملاء ويحقق ميزة تنافسية للشركة (قطيشات، 2016).

وعرفتها (بدران، 2014) أنها إدارة تكنولوجية حديثة لتكاليف المنتج حيث تبدأ (Becker and Gaivoronski, 2016) من مرحلة تصميم المنتج، وصولاً إلى مرحلة ما بعد البيع لتشمل كافة مراحل دورة حياة المنتج لتحقيق هدفها في خفض التكلفة، وذلك من خلال تحديد أماكن الهدر والإسراف وتقييم الأجزاء بدقة من حيث القيمة والمنفعة، مستخدماً أدوات مساندة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة ليساعد في تخطيط ربحية المنتج من خلال مقارنة تكلفة المنتج الجديد في مرحلة التصميم مع تكلفته في السوق.

وعرفت الباحثة أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه منهج استراتيجي لإدارة التكاليف يُستخدم بشكل رئيسي في مراحل تطوير وتصميم المنتج، ويهدف إلى تحديد وضبط تكلفة المنتج قبل البدء في إنتاجه، لضمان تحقيق هامش الربح المستهدف في ظل الأسعار السوقية التنافسية.

- خفض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

تسعى غالبية الشركات الصناعية إلى تحقيق التميز في منتجاتها وتخفيض تكاليفها مستندة بذلك إلى أساليب تدعم هذه الأهداف بحيث تركز على إشباع حاجات العميل بإنتاج منتجات تتميز بجودة عالية وتكلفة منخفضة، ومن هذه الأساليب أسلوب هندسة القيمة، دالة اختبار جودة المنتج وأسلوب التحسين المستمر (كايزن) و تشترك جميعها مع أسلوب التكلفة المستهدفة في تقديم منتج بأفضل مواصفات ممكنة، حيث يبدأ دور التكلفة المستهدفة في تحديد المنتج الذي سيتم إنتاجه أو إعادة تصميمه ضمن سعر وهامش ربح محددين ليحقق التكلفة المسموح له فيها، يليه اختبار دالة جودة المنتج الذي يقوم باختبار الأجزاء والمكونات التي سوف تدخل في تصميم المنتج بتحقيقها للجودة المطلوبة، يتبعه تطبيق مفهوم هندسة القيمة للتأكد من فعالية هذه الأجزاء بتحديد الأجزاء التي تضيف قيمة للمنتج وتلك التي لا تضيف قيمة له، يليها استخدام أسلوب التحسين المستمر الذي يظهر عمله أثناء عملية الإنتاج والتصنيع حيث يتم متابعة المنتج وإجراء تحسينات مستمرة عليه في كل طور من أطوار دورة حياة المنتج، لتقليل هدر التكاليف ولتكون أسلوب فاعل في الحفاظ على جودة المنتج وتحسينها (راجخان، 2002).

ويمثل خفض التكلفة الجوهر والغاية من أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال دراسة تكاليف المنتجات من مواد ومصاريف عن طريق تحديد المصاريف التي تتسبب في تكلفة للمنتج ويمكن الإستغناء عنها لعدم تأثيرها على جودة المنتج، وتلك التي تعتبر من التكاليف الضرورية ووجودها يضيف قيمة للمنتج (بدران، 2014).

ترى الباحثة أن خفض التكاليف يساعد في تقليل الخسائر وتحقيق الأرباح والوفورات في التكلفة، من خلال دراسة المنتج بالطريقة التي تمكننا من تحديد الأنشطة التي تسبب هدر وإسراف في التكاليف ومحاولة تحسينها أو التخلص منها ببدائل أفضل.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

- خطوات تحديد التكلفة المستهدفة

للتوصل الى التكلفة المستهدفة لابد من إتباع خطوات رئيسية متتابعة تتمثل بـ (عشاوي، 2018):

1. تحديد السعر المستهدف

تعد الخطوة الأولى في تحديد التكلفة المستهدفة بناءً على دراسة السوق، حدة التنافس مع الشركات الاخرى ، وقدرة العميل أو المستهلك على دفعه لهذا السعر من خلال وعيه وإدراكه لقيمة المنتج وخصائصه وأنه يلبي رغباته ، حيث في الغالب يتم الأخذ بعين الاعتبار السعر المتداول في السوق لمنتج معين ليكون نقطة البداية في تحديد تكلفة المنتج بناءً على رغبات العملاء وذلك في مرحلة مبكرة من المراحل الإنتاجية التي يمر بها المنتج والمتمثلة بمرحلة التصميم والتخطيط لإعداد المنتج (كساب، 2012). حيث عرف (Sabir et al., 2011) التسعير وفقاً لمنهج التكلفة المستهدفة بأنه الدراسة التي تقوم بها الشركة لأسعار السوق وبناءً عليها يتم هيكلة تكلفة المنتج قبل البدء بالإنتاج بحيث تضمن هذه الطريقة حصة سوقية مناسبة.

2. تحديد هامش الربح المستهدف

تعتبر الخطوة الثانية في تحديد التكلفة المستهدفة، تتم بناءً على مقدار الفائدة في السوق حيث يقوم المستثمر بالمقارنة بين معدلات الفائدة والعائد على الاستثمار واختيار الأفضل بينهما مع ضرورة مراعاة درجة المخاطرة في ذلك (قطيشات، 2016).

3. تحديد التكلفة المستهدفة

يتم ذلك من خلال طرح سعر السوق المستهدف من هامش الربح المرغوب تحقيقه بحيث تكون تكلفة المنتج أقل أو تساوي التكلفة المسموح بها مع الحفاظ على جودة المنتج حيث تبدأ عملية خفض التكلفة في مرحلة التصميم والبحث والتطوير للمنتج وذلك من خلال وسائل وأساليب عديدة أبرزها أسلوب هندسة القيمة (قطيشات، 2016).

1.4 مفهوم الربحية

تعد الربحية من أهم المقاييس التي تعتمد عليها الشركات في تقييم أدائها وتجنب مخاطر تعرضها للإفلاس والركيزة الأساسية في ضمان استمرارية الشركة وبقائها حيث أن غالبية الشركات جل اعتمادها على التمويل الداخلي أكثر من التمويل الخارجي (عليوي، 2019)، وتعتبر الربحية من أبرز المؤشرات حول كفاءة أداء الشركة لأنشطتها، وتقييم جودة قراراتها المالية.

والاستثمارية التي تهتم كل من المقرضين والمستثمرين، حيث تهتم الشركة بمدى مقدرتها على تحقيق الأرباح، ويهتم المستثمرون بمقدار عوائد أنشطة الشركة واستثماراتها عليهم، أما المقرضون فيتجلى اهتمامهم بمدى مقدرة الشركة على سداد ديونها (أبو عودة، 2017).

ترى الباحثة أن الربحية تعتبر مقياس ومؤشر فعال يساعد الإدارة في تقييم أداء الشركة في مدى كفاءتها على تشغيل أصولها بالطريقة المثلى واستثمار مواردها بالطريقة الصحيحة، بحيث تحقق الأرباح والعوائد التي تضمن لها البقاء والاستمرار والحفاظ على حقوق الملاك لديها، كما أنها مؤشر مالي يُستخدم لقياس قدرة المؤسسة أو المشروع على تحقيق الأرباح من أنشطته التشغيلية والاستثمارية خلال فترة زمنية معينة وهي تعكس مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة لتوليد العوائد، وتُعد من أهم معايير تقييم الأداء المالي والاستدامة الاقتصادية للشركات.

- العوامل المؤثرة على الربحية

أ. عوامل داخلية: والتي ترتبط بالبيئة الداخلية للشركة وتشمل ما يلي (Alarussi and Alhaderi, 2018):

1. **حجم الشركة:** حيث يعبر حجم الشركة عن مقدار الطاقة الإنتاجية التي تمتلكها أو مقدار ما تقدمه من خدمات لعملائها، حيث يعد عامل الحجم مهم خاصة في الشركات الصناعية الكبيرة حيث يمكن إنتاج العناصر بتكاليف أقل وهذا ينعكس بشكل إيجابي على ربحية الشركة (Niresh and Velnampy, 2014)، حيث تتميز الشركات الكبيرة الحجم بأن لديها أسواق مختلفة لتصريف منتجاتها وتسويقها وهذا سوف ينعكس بشكل إيجابي على مستوى الربحية لديها.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

2. رأس المال العامل: والذي يمثل الفرق بين أصول الشركة والتزاماتها المتداولة ويتمحور حول مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها المتداولة من مواردها المتاحة لديها وتأتي من مصدرين ذو أهمية تتمثل بالديون وحقوق الملكية وتعتبر من العوامل المهمة المؤثرة في الربحية.

3. السيولة: تعبر السيولة عن قدرة الشركة على تحويل أصولها الى نقد وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل، حيث أنه لا بد أن تقوم الشركة بتحقيق التوازن بين الربحية والسيولة بحيث تتمكن من الوفاء بالتزاماتها من الموارد المتاحة لديها (السرطاوي وحسان، 2019).

ب. عوامل خارجية: تتعلق بالبيئة الخارجية المحيطة بالشركة والعوامل الاقتصادية التي تؤثر على الاقتصاد المحلي والاقتصاد العالمي من تضخم وركود والتغير الحاصل في أسعار الفائدة.

1.5 مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC)

أسلوب حديث يساعد في القياس الدقيق لتكلفة المنتجات وتقييم أداء الأنشطة، تأتي أهميته من الاستخدام الأمثل لموارد الشركة وتحديد التكلفة الكلية للأنشطة التي يكون لها دور ذو أهمية في إنتاج المنتجات والنقل من التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة (Messaoud and Mourad, 2021).

كما يعد نهج ثاقب لمحاسبة التكاليف وأداة فعالة للرقابة على التكلفة والتحكم فيها (Zamrud et al., 2021), وهو نظام يستند على فكرة مفادها الربط بين تكاليف الإنتاج وأنشطة الشركة من خلال عملية ربط سليمة تساعد الشركة على تقييم الأنشطة ومدى فاعليتها وتأثيرها على تكلفة المنتج (Abdullah and Irshaidat, 2009).

عرفت الباحثة نظام (ABC) بأنه من الأنظمة الحديثة في ترشيد عملية صنع واتخاذ القرار وإدارة التكاليف بشكل يتسم بالدقة والموثوقية العالية، وذلك بعد أن أصبحت التكاليف الصناعية غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من تكلفة المنتج في الشركات الصناعية اعتماداً على الأنشطة التي أدت إلى حدوث هذه التكاليف.

1.6 العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس النشاط وأثرها على الربحية

ان فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة تبرز من خلال الاعتماد على البيانات التكاليفية المستخرجة من نظام (ABC) والتي تتسم بالدقة والموثوقية حيث يقوم هذا النظام على تخصيص السليم للتكاليف التي تشمل تكاليف الإنتاج، وتكاليف تدعم النشاط الإنتاجي من تكاليف البحث والتطوير والتسويق والبيع والتوزيع (Pazarceviren and Celayir, 2013)، ومع توجه الشركات نحو التميز والابتكار في إنتاج منتجات عديدة ومتنوعة تلبي رغبات العملاء على مختلف أنواقهم، فإن التكاليف غير المباشرة أصبحت تشكل نسبة عالية من هيكل تكاليف المنتجات، وتبعاً لنظام (ABC) يتم تتبع هذه التكاليف عن طريق ربطها مع الأنشطة التي تحدث داخل الشركة من منظور أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد الشركة وذلك بالتمكن من فهم هذه الأنشطة وتحليلها وفقاً لمحرك تكلفة يلائم كل نشاط ثم يتم توزيع التكاليف على المنتجات وتحديد تكلفة المنتج الفعلية، ولعل من أبرز الأهداف التي يسعى نظام (ABC) لتحقيقها هي تحقيق رقابة فاعلة على الأداء التشغيلي للشركة من حيث الجودة وكفاءة العملية التشغيلية وتحقيق خفض في التكاليف ينعكس بشكل إيجابي على ربحيتها (Vetchagool et al., 2020).

ومع ازدياد الطلب على المنتجات التي تتمتع بخصائص متنوعة و فريدة من نوعها وبدورة حياة قصيرة، أصبح هناك حاجة ملحة للتركيز على عملية تحليل امكانيات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الانتاجية له (Masadeh et al., 2023)، حيث يتم تحديد سعر البيع المرغوب فيه وهامش الربح المطلوب لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتج قيد التصنيع، ثم يتم استخدام بيانات نظام (ABC) لتمكين المصممين من تصميم منتجات بخصائص ومزايا تعكس التكاليف التي تطمح لها الإدارة، ويمكن ربط بعض التقنيات المساندة لأسلوب التكلفة المستهدفة مثل أسلوب هندسة القيمة واختبار دالة جودة المنتج بالبيانات المستخرجة من نظام (ABC) حيث أن هذه البيانات تمكن الإدارة من تقييم أداء الشركة في إدارة عملياتها الإنتاجية، ومن جانب آخر تقدم تغذية راجعة لتكاليف منتجات سابقة لتسهم في تزويد المصممين بأفضل السبل لتطوير المنتجات الحالية قبل البدء بالإنتاج بطريقة تحقق خفض فعال في التكلفة، ووفقاً لدورة حياة المنتج فإن إدارة التكلفة بشكل فعال تكون في مرحلة قبل الإنتاج حيث يتم ضبط التكلفة بكفاءة أكثر، وتظهر فاعلية بيانات (ABC) في مرحلتها

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

التصميم والتخطيط للمنتج لتمكن الإدارة من تحليل أثر التكلفة وهامش الربح على المنتجات وكيفية اختيار أفضل البدائل من الموردين، حيث يتم تتبع تكاليف المنتجات من خلال نماذج تفصيلية لدورة حياة المنتجات للقيام بإجراء تحسينات عليها لتفادي أي خسائر محتملة ولتحقيق خفض في التكلفة (Cokins,2002).

تستنتج الباحثة من ذلك أن استخدام كلا الأسلوبين له دور كبير في تحسين العملية الإنتاجية والتشغيلية، من خلال إدارة التكلفة وضبطها والتقليل من الهدر التكاليفي الذي قد ينشأ عن أنشطة عديمة القيمة، كما أن تصميم منتجات جديدة تلبي رغبات العملاء تكون ذات جودة عالية تحقق التكلفة المسموح بها للمنتج سينعكس بشكل إيجابي على ربحية الشركات ويحقق لها مزايا تنافسية عالية.

2. منهجية البحث

انسجماً مع أهداف الدراسة وفرضياتها فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي باعتباره من أفضل المناهج وأكثرها ملائمة للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، من خلال تحليل الظاهرة محل الدراسة وتحديد كل ما يتعلق بها والعوامل المؤثرة بها والتوصل لأفضل الاقتراحات والتوصيات لحل مشكلة الدراسة.

2.1 مجتمع البحث وعينته

إن مجتمع الدراسة يتكون من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك لأهمية القطاع الصناعي في الأردن وهو يعد عامل مهم في النشاط الاقتصادي الأردني حيث تشهد الأسواق الأردنية منافسة قوية سواء من المنتجات المحلية أو المستوردة ، وتشمل وحدة التحليل موظفي أقسام المحاسبة والتكاليف والإنتاج، وبعد مراجعة تقارير هيئة الأوراق المالية الأردنية لعام (2023)، نجد أن عدد الشركات الصناعية المسجلة (53) شركة، تم اختيار عينة مكونة من (40) شركة تمثل (75%) من مجتمع الدراسة واستثناء (13) شركة لعدم وجود بيانات كافية عنها، وتوزيع (4) استبانات على كل شركة بعدد كلي للاستبيانات (160) استبانة، وزعت على العاملين في الشركات ضمن المسميات الوظيفية (مدير مالي، محاسب تكاليف، محاسب، مدير إنتاج)، واسترداد (143)

استبانة من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد إدخال البيانات إلى برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) تبين أن هناك (5) استبانات فارغة أو غير معبأة بالكامل تم استبعادها، وأن الاستبانات الصالحة للتحليل (138) استبانة بنسبة استجابة (86.2%) من الاستبانات الموزعة.

2.2 أداة جمع البيانات والتحقق من صدقها وثباتها

قامت الباحثة بتصميم استبانة غطت جميع محاور البحث، وفيما يتعلق بإجابات أفراد عينة الدراسة على كل سؤال فقد تم وضع مقياس مكون من خمس درجات للإجابة وفق مقياس ليكرت الخماسي بحيث تتيح للمستجوب التعبير عن رأيه بشكل أكثر دقة، وتضمنت مقاييس الإجابة على: موافق بشدة، موافق، موافق لحد ما، غير موافق، غير موافق بشدة. ويهدف هذا المقياس إلى إعطاء أوزان للإجابات لتسهيل عملية تحويل الإجابات إلى بيانات كمية يمكن قياسها للحصول على النتائج حيث تعطي الإجابة "موافق بشدة" الرقم (5)، والإجابة "موافق" الرقم (4)، والإجابة "موافق لحد ما" الرقم (3)، والإجابة "غير موافق" الرقم (2)، والإجابة "غير موافق بشدة" الرقم (1).

تم قياس صدق الأداة من خلال عرض أداة الدراسة على مختصين في مجال أنظمة التكاليف من الأكاديميين في الجامعات الأردنية للتحكيم والتأكد من صدقها الظاهري من حيث صحة الفقرات وشموليتها لقياس المتغيرات وسهولة فهمها من قبل أفراد عينة الدراسة وكما تم قياس صدق المحتوى للتأكد من أن المتغيرات ممثلة بشكل دقيق بفقرات تقيس المتغيرات، وذلك من خلال قياس علاقات الارتباط بين الفقرة والمتغير الذي تتبع له الفقرة، والعلاقة بين المتغير والدرجة الكلية لأداة الدراسة، حيث تم تطبيق معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation)، على البيانات وإزالة الفقرات التي لها علاقة ارتباط ثنائية تقل عن (30%) مع المتغير الذي يتبع لها، وكانت غير دالة إحصائياً عند مستوى $(0.05 \geq \alpha)$ (Sekaran and Bougie, 2015).

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

والجدول التالي يوضح نتائج صدق المحتوى:

جدول رقم (1): قياس صدق المحتوى للمتغيرات والأداة ككل

المتغير	البُعد	Pearson Correlation	Sig.
التكلفة المستهدفة	هندسة القيمة	0.693	0.000
	التسعير المستند إلى السوق	0.677	0.000
	تخفيض تكلفة المنتجات	0.666	0.000
	إدارة جودة المنتجات	0.645	0.000
	التركيز على العميل	0.654	0.000
	التكلفة المستهدفة	0.972	0.000
تحسين الربحية		0.865	0.000
استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط		0.744	0.000

يستنتج من الجدول السابق أن أداة الدراسة تتمتع بصدق المحتوى، وأنها ممثلة بفقرات لها القدرة العالية على قياس المتغيرات، فأظهرت النتائج وجود علاقات ارتباط ثنائية تزيد عن (30%) بين كل متغير مع الدرجة الكلية للأداة وذات دلالة إحصائية وتراوححت بين (0.645-0.972) وبهذا نستطيع الحكم بأن أداة الدراسة تتمتع بصدق المحتوى ولها علاقة قوية في تحقيق أهداف الدراسة.

لقياس ثبات الأداة الهادف إلى التأكد من أن أداة الدراسة قادرة على إعطاء نتائج مماثلة إذا طبقت مرة أخرى على نفس أفراد العينة وبنفس الظروف، وتطبيق اختبار (Cronbach Alpha) على بيانات متغيرات الدراسة بعد تصنيفها إلى المجالات الرئيسية للمتغيرات، حيث أكد (Sekar and Bougie 2015) أن حصول فقرات المتغير على نتيجة Cronbach's Alpha تزيد عن (0.70) يشير إلى أن فقرات المتغير تتصف بالثبات، والجدول التالي يوضح نتائج الثبات:

جدول رقم (2): قياس ثبات المتغيرات وأداة الدراسة

المجالات	الأبعاد	N of Items	Cronbach's Alpha
استخدام التكلفة المستهدفة	هندسة القيمة	7	0.770
	التسعير المستند إلى السوق	8	0.770
	تخفيض تكلفة المنتجات	6	0.810
	إدارة جودة المنتجات	8	0.838
	التركيز على العميل	5	0.887
	استخدام التكلفة المستهدفة	34	0.893
تحسين الربحية		8	0.811
استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط		7	0.799
الأداة		49	0.930

يستنتج من الجدول السابق أن أداة الدراسة تتمتع بالثبات، وأنها قادرة على إعطاء نتائج مماثلة إذا تم إعادتها على نفس العينة وبنفس الظروف، فأظهرت النتائج Cronbach's Alpha قيم مقبولة وتزيد عن (70%) لجميع الأبعاد الفرعية والمتغيرات الرئيسية والأداة ككل، فحصل مجال التكلفة المستهدفة على نتيجة (0.893)، ومجال الربحية على نتيجة (0.811) ومجال استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (0.799)، وبنتيجة كليه للأداة (0.93) وبهذا نستطيع الحكم بأن أداة الدراسة تتمتع بالثبات.

2.3 اختبارات ملائمة البيانات للتحليل

هناك العديد من الاختبارات تتطلبها عملية تحليل الانحدار يجب القيام بها قبل البدء باختبار الفرضيات لتكون نتائج تحليل الانحدار صحيحة من حيث معاملات التحديد والارتباط بين المتغيرات، وقيم تأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، حيث أشارت المراجع الإحصائية إلى ضرورة التأكد من التوزيع الطبيعي للبيانات، وخلو المتغيرات المستقلة من التداخلات الخطية.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

1. **التوزيع الطبيعي للبيانات:** يعتبر التوزيع الطبيعي للبيانات أحد متطلبات تحليل الانحدار حتى نستطيع الوثوق بمخرجات التحليل وتعميم النتائج، ولقياس التوزيع الطبيعي تم تطبيق اختبار الالتواء (Skewness) على البيانات والمستخدم في العديد من الدراسات، حيث اثبت Sekaran and Bougie (2015) أن حصول بيانات المتغيرات على قيم إحصائية للالتواء تقع بين (-3) و (+3) يؤكد التوزيع الطبيعي للبيانات الداخلة في الاختبار، وبالتالي ملاءمتها للتحليل.

جدول رقم (3): نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

المجال	المتغير	معامل الالتواء	
		القيمة الإحصائية	النتيجة
استخدام التكلفة المستهدفة	هندسة القيمة	-1.034	مقبولة
	التسعير المستند إلى السوق	-0.777	مقبولة
	تخفيض التكلفة	-0.889	مقبولة
	إدارة جودة المنتجات	-0.489	مقبولة
	التركيز على العميل	0.460	مقبولة
	استخدام التكلفة المستهدفة	-0.849	مقبولة
	تحسين الربحية	-0.582	مقبولة
	استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط	-1.525	مقبولة
	الأداة	-1.076	مقبولة

يستنتج من الجدول السابق أن بيانات الدراسة تتوزع توزيعاً طبيعياً، وإنها ملائمة للتحليل ويمكن الوثوق بمخرجات التحليل، وأن جميع القيم الإحصائية مقبولة وتقع بين (-3) و (+3)، فحصل مجال استخدام التكلفة المستهدفة على نتيجة (-0.849)، ومجال تحسين الربحية (-0.582)، ومجال استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (-1.525)، وبنيتجه كليه للأداة (-1.076) وبهذا نستطيع الحكم بأن بيانات الدراسة تتوزع توزيعاً طبيعياً.

2. فحص خلو المتغيرات المستقلة من التداخلات الخطية: إن فحص التداخلات الخطية يعتبر من الافتراضات الهامة التي يجب إجراؤها للتأكد من ملائمة البيانات لتحليل الانحدار، وأن النموذج صالح للتطبيق، ففي هذا المجال أكد السيفوومشعل (2003) بأن الارتباطات الثنائية العالية بين المتغيرات تجعل مخرجات تحليل الانحدار غير صحيحة، وخاصة معامل التحديد (R^2)، ولفحص هذه التداخلات تم تطبيق اختبار (Collinearity Statistics) القائم على تحليل التباين المسموح (Tolerance)، وتحليل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) فإذا كانت النتيجة الإحصائية لاختبار تضخم التباين (>10)، والتباين المسموح به (<0.05) تفسر عدم وجود تداخلات خطية.

جدول رقم (4): فحص التداخلات الخطية بين المتغيرات المستقلة

المتغير المستقل	نتائج (Tolerance)	نتائج (VIF)
هندسة القيمة	0.721	1.388
التسعير المستند إلى السوق	0.719	1.390
تخفيض التكلفة	0.784	1.276
إدارة جودة المنتجات	0.691	1.448
التركيز على العميل	0.656	1.525

يستنتج من الجدول السابق عدم وجود تداخلات خطية عالية بين المتغيرات المستقلة بالشكل الذي يؤثر على صحة مخرجات تحليل الانحدار، حيث أن جميع القيم الإحصائية لاختبار (Tolerance) مقبولة وأكبر من (0.05)، وجميع القيم الإحصائية لاختبار (VIF) مقبولة وأقل من (10)، وبهذا نستطيع الحكم بأن المتغيرات المستقلة تخلو من التداخلات الخطية.

2.4 المعالجة الإحصائية

استخدمت الباحثة لتحليل البيانات أساليب إحصائية ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (SPSS) وذلك باختيار الأسلوب المناسب لتحليل البيانات بعد ترميزها وإدخالها إلى النظام الإحصائي، وفيما يلي الأساليب الإحصائية التي تم تطبيقها على بيانات البحث:

1. التكرارات والنسب المئوية لبيان توزيع أفراد عينة الدراسة على فئات المتغيرات الديموغرافية.
2. اختبار معاملات الارتباط: لبيان صدق المحتوى لمتغيرات وأداة الدراسة.
3. اختبار كرونباخ ألفا: لبيان ثبات فقرات متغيرات الدراسة والأداة ككل.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

4. اختبار تضخم التباين (VIF) والتباين المسموح به (Tolerance): لبيان خلو المتغيرات المستقلة من التداخلات الخطية وفق متطلبات تحليل الانحدار.
5. الاختبارات الوصفية كالمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري: لبيان مستوى استخدام فقرات ومتغيرات الدراسة.
6. اختبار الانحدار المتعدد: لبيان اختبار الفرضية الأولى.
7. اختبار الانحدار البسيط: لبيان اختبار الفرضية الثانية.
8. اختبار الانحدار الهرمي المتعدد: لبيان اختبار الفرضية الثالثة.

2.5 تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا الجزء عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها في إطار الأهداف والأسئلة التي تم تحديدها مسبقاً وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (5): الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

المتغير	الفئة المتغير	عدد التكرارات	التمثيل %
المؤهل العلمي	دبلوم	21	0.152
	بكالوريوس	96	0.696
	ماجستير	18	0.130
	دكتوراه	3	0.022
المسمى الوظيفي	مدير مالي	14	0.101
	محاسب تكاليف	32	0.232
	محاسب	74	0.536
	مدير إنتاج	18	0.130
سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	12	0.087
	من 3 - 6 سنوات	26	0.188
	من 6 - 9 سنوات	38	0.275
	9 سنوات فأكثر	62	0.449
المجموع		138	100%

دراسة نتائج التحليل الوصفي المتمثل بالتكرارات والنسب المئوية في الجدول السابق فإن توزيع أفراد عينة الدراسة على فئات المتغيرات الديموغرافية كانت كما يلي:

- **المؤهل العلمي :** توزع أفراد العينة على كافة فئات متغير المؤهل العلمي وبنسب متفاوتة، حيث شكل المؤهل العلمي "بكالوريوس" أعلى فئة وبنسبة (69.6%) من أفراد العينة ويُفسر بالمستوى العلمي الجيد لأفراد العينة، بينما نسبة حملة الدراسات العليا (ماجستير، دكتوراه) فكانت (15.2%) موزعه بين فئة "الماجستير" (13%) وفئة "الدكتوراه" (2.2%) وهذا يشير الى أن الشركات ربما تكتفي بالدورات المتخصصة في المجال الوظيفي الذي يعمل به الموظفين، أما فئة حملة شهادة "الدبلوم" فقد كانت منخفضة بلغت بنسبة (15.2%) من أفراد العينة، ومما سبق نلاحظ أن (84.8%) من أفراد العينة يحملون شهادة البكالوريوس فأكثر وهو مؤشر على قدرة أفراد العينة على الإجابة على أسئلة الدراسة للمتغيرات نتيجة التحصيل العلمي والخبرات العملية التي يتمتعون بها خاصة عند ربط هذه النتيجة مع سنوات الخبرة في مجال الأعمال الوظيفية التي يشغلونها وبالتالي القدرة على إعطاء بيانات تحقق أهداف الدراسة.
- **المسمى الوظيفي:** توزع أفراد الدراسة على فئات "المسميات الوظيفية" الموجودة في أداة الدراسة وبنسب متفاوتة، حيث حصلت فئة "المحاسب" على أعلى تمثيل لأفراد العينة وبنسبة (53.6%) حيث تعتبر وظيفة المحاسب هي المسؤولة عن تسجيل العمليات المالية والتكاليف وقياس الربحية في الشركات، ثم تلاها "محاسب التكاليف" وبنسبة تمثيل (23.2%) وهذه الوظيفة المسؤولة عن استخدام وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس النشاط، وعليه فإن ما نسبته (76.8%) من أفراد العينة (محاسب، محاسب تكاليف) يقومون بالأعمال التنفيذية التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، أما فئة "المدرء الماليين" فقد مثلت (10.1%) وهي فئة تشرف على تنفيذ العمليات المالية واعتمادها، بينما الفئة الأخيرة والتي تمثل "مدرء الإنتاج" فقد مثلت (13%) وبهذه الفئة تكون جميع المسميات الوظيفية المطلوبة لتحقيق أهداف الدراسة قد احتواها السلم الوظيفي الموجود في أداة الدراسة وبالتالي القدرة على قياس متغيرات الدراسة بشكل دقيق بما يمثل الواقع في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

- سنوات الخبرة: يتمتع أفراد عينة الدراسة بخبرات متفاوتة مما يفسر أن العديد من أفراد عينة الدراسة قد مارس العمل على أنظمة التكاليف التقليدية وأنظمة التكاليف الحديثة المتمثلة بنظام التكلفة المستهدفة وأنظمة التكاليف المبنية على أساس النشاط، حيث كان هناك (44.9%) من العينة تزيد سنوات خبرتهم عن (9) سنوات، و(27.5%) سنوات خبرتهم (من 6-9 سنوات) وتعتقد الباحثة بأن هذه الخبرات العالية قد مارست العمل على أنظمة التكاليف الحديثة ولمست الفرق في تطوير المنتجات وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف مقارنة مع الأنظمة المستخدمة سابقا وخاصة أن معظم أفراد العينة ذات مسميات وظيفية لها علاقة بأنظمة التكاليف والمحاسبة، أما أفراد العينة الذين تتراوح خبراتهم (من 3-6 سنوات) فقد بلغت (18.8%) وقد تكون هذه الفئة لديها دورات متخصصة في مجال التكلفة المستهدفة ونظام (ABC)، والفئة الأخيرة مثلت ما نسبته (8.7%) وكانت لذوات الخبرة (أقل من 3) سنوات، والآن هذه الخبرات تعطي اطمئنان بصحة البيانات التي تم الحصول عليها من أفراد العينة ومؤشر إيجابي على توافر المعرفة والخبرة الكافية بكلا المجالين.

2.6 نتائج الاحصاء الوصفي للبيانات المتعلقة بأبعاد التكلفة المستهدفة

لمعرفة مستوى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، تم إخضاع بيانات أبعاد التكلفة المستهدفة للتحليل الوصفي وترتيب الأبعاد حسب أهميتها وفق المتوسطات الحسابية، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (6): التحليل الوصفي لأبعاد التكلفة المستهدفة

الرقم	الترتيب	الأبعاد	Mean	Deviat. Std.	المستوى
5	1	التركيز على العميل	4.20	0.52	مرتفع
4	2	إدارة جودة المنتجات	4.18	0.43	مرتفع
2	3	التسعير المستند إلى السوق	4.15	0.44	مرتفع
3	4	تخفيض التكلفة	4.09	0.53	مرتفع
1	5	هندسة القيمة	4.08	0.47	مرتفع
		استخدام التكلفة المستهدفة	4.14	0.32	مرتفع

تستخدم الشركات الصناعية الأردنية أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل مرتفع، حيث أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لأبعاد التكلفة المستهدفة تقع ضمن مستوى الاستخدام المرتفع، وتراوحت المتوسطات للأبعاد (4.08-4.20)، كما أظهرت النتائج توافق أفراد عينة الدراسة على مستوى استخدام أبعاد أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية وهذا ما يفسره الانحراف المعياري للأبعاد (0.43-0.53). وفي تفاصيل مستويات الاستخدام للأبعاد نجد أن بُعد "التركيز على العميل" قد حصل على الرتبة الأولى بمتوسط (4.20)، ثم تلاه بُعد "إدارة جودة المنتجات" بمتوسط (4.18) وفي الرتبة الثالثة بُعد "التسعير المستند إلى السوق" بمتوسط (4.15)، ثم استخدام بُعد "تخفيض تكاليف المنتجات" بمتوسط (4.09)، بينما أظهر التحليل أن أقل الأبعاد استخداماً كانت بُعد "هندسة القيمة" وحصلت على أقل متوسط (4.08) إلا إنه يصنف ضمن درجة الاستخدام المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لمجال التكلفة المستهدفة يظهر أن الشركات الصناعية تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة بأبعادها بشكل مرتفع بلغ بالمتوسط (4.14)، مما يفسر بوعي الشركات لأهمية إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات، وتخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة إلى لا تضيف قيمة، والمحافظة على مستوى جودة المنتج، وبالتالي إشباع حاجات ورغبات المستهلكين عن طريق تقديم منتجات بأقل تكلفة وأفضل جودة وتحقيق الميزة التنافسية وزيادة حجم المبيعات.

وترى الباحثة بأنه من الضروري التوسع في تحليل الفقرات ضمن البُعد الواحد للوصول إلى نتائج أكثر تفصيل عن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، لذلك تم إجراء التحليل الوصفي للإجابة على فقرات كل بُعد بشكل مستقل، كما يلي:

جدول رقم (7): التحليل الوصفي لبيانات أسئلة هندسة القيمة

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
5	1	يقوم أسلوب هندسة القيمة بالتركيز على تكلفة المنتج في مرحلة ما قبل الإنتاج	4.23	0.63	مرتفع
4	2	يستخدم أسلوب هندسة القيمة للتوصل إلى منتج يحقق التكلفة المستهدفة	4.14	0.73	مرتفع

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
6	3	يساهم أسلوب هندسة القيمة للوصول إلى التصميم الأفضل للمنتج بحيث يحقق التكلفة المستهدفة	4.12	0.70	مرتفع
1	4	يعمل أسلوب هندسة القيمة على استبعاد الأجزاء التي لا تضيف قيمة للمنتج	4.11	0.79	مرتفع
2	5	يساهم أسلوب هندسة القيمة في تخفيض تكلفة المنتجات	4.04	0.74	مرتفع
3	6	يساهم أسلوب هندسة القيمة في تصميم منتجات تتناسب مع رغبات العملاء	4.00	0.75	مرتفع
7	7	يساهم أسلوب هندسة القيمة في تحسين وظائف المنتج وجودته	3.93	0.74	مرتفع
		هندسة القيمة	4.08	0.47	مرتفع

تستخدم الشركات الصناعية الأردنية أسلوب هندسة القيمة بمستوى مرتفع، حيث أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تقع ضمن مستوى المرتفع، وتراوحَت (3.93-4.23)، كما أظهرت النتائج توافق أفراد عينة الدراسة على مستوى أهمية فقرات هندسة القيمة وهذا ما يفسره الانحراف المعياري للفقرات (0.63-0.79)، وفي تفاصيل درجات الأهمية نجد أن الفقرة "يقوم أسلوب هندسة القيمة بالتركيز على تكلفة المنتج في مرحلة ما قبل الإنتاج" قد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط (4.23) وذات أهمية مرتفعة، ثم تلاها الفقرة "يستخدم أسلوب هندسة القيمة للتوصل إلى منتج يحقق التكلفة المستهدفة" بمتوسط حسابي (4.14) وسجلت المرتبة الثانية من حيث الأهمية. وفي المقابل أظهر التحليل أن أقل الفقرات أهمية كانت الفقرة "يساهم أسلوب هندسة القيمة في تحسين وظائف المنتج وجودته" وحصلت على أقل متوسط (3.93) إلا أنها تصنف ضمن درجة الأهمية المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لبُعد هندسة القيمة يظهر أن الشركات الصناعية تستخدم أسلوب هندسة القيمة بشكل مرتفع بلغ بالمتوسط (4.08)، وترى الباحثة أن هناك وعي لدى الشركات الصناعية لأهمية إتباع أسلوب هندسة القيمة كأسلوب تحليلي يساهم في تصميم المنتج وفق حاجات ورغبات المستهلكين، وضبط تكاليف الأنشطة الإنتاجية والتخلص من الأنشطة التي لا

نور الموراني

تضيف قيمة للمنتج، مما يساعد على تحسين وظائف المنتج وجودته وتخفيض تكلفة المنتج النهائي والوصول إلى التكلفة المستهدفة، وتقديم المنتج للأسواق بأسعار منخفضة مقارنة مع المنتجات الأخرى. وأن الانحراف المعياري الكلي لجميع الفقرات (0.47) يظهر تقارب الإجابات على هذا المستوى تطبيق هندسة القيمة في الشركات.

جدول رقم (8): التحليل الوصفي لبيانات أسئلة تسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
7	1	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق ينعكس إيجاباً على سياسة التسعير المتبعة داخل الشركة	4.22	0.80	مرتفع
8	2	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق يؤدي إلى تعزيز الثقة لدى العميل	4.21	0.64	مرتفع
3	3	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية	4.19	0.65	مرتفع
4	4	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق يسهم في توفير المنتجات التي تؤدي إلى جذب العملاء	4.17	0.62	مرتفع
6	5	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق يسهم بالتحديد الدقيق لأسعار المواد الخام	4.15	0.70	مرتفع
1	6	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق يسهم في توفير معلومات دائمة عن أسعار المنافسين بحيث يحقق لها ميزة تنافسية	4.12	0.50	مرتفع
2	7	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق يؤثر على جودة المنتج	4.08	0.82	مرتفع
5	8	تحديد الشركة للأسعار استناداً إلى السوق يسهم بتحديد سعر البيع المرغوب قبل البدء بعملية الإنتاج	4.07	0.90	مرتفع
تسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة			4.15	0.44	مرتفع

تعتمد الشركات الصناعية الأردنية في تسعير منتجاتها على أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل مرتفع، حيث أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تقع ضمن مستوى المرتفع، وتراوح (4.07- 4.22)، كما أظهرت النتائج توافق أفراد عينة الدراسة على مستوى أهمية

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

فقرات التسعير المستند إلى السوق وهذا ما يفسره انخفاض الانحراف المعياري للفقرات (0.50-0.90)، وفي تفاصيل درجات الأهمية نجد أن الفقرة "تحديد الأسعار استنادا إلى السوق ينعكس إيجابا على سياسة التسعير المتبعة داخل الشركة" قد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط (4.22) وبمستوى أهمية مرتفعة، ثم تلاها الفقرة "تحديد الشركة للأسعار استنادا إلى السوق يؤدي إلى تعزيز الثقة لدى العميل" بمتوسط حسابي (4.21) وسجلت المرتبة الثانية من حيث الأهمية. وفي المقابل أظهر التحليل أن أقل الفقرات أهمية كانت الفقرة "تحديد للأسعار استنادا إلى السوق يسهم بتحديد سعر البيع المرغوب قبل البدء بعملية الإنتاج" وحصلت على أقل متوسط (4.07) إلا إنها تصنف ضمن درجة الأهمية المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لبُعد تسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يظهر أن الشركات الصناعية تقوم بتسعير منتجاتها بالاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل مرتفع بلغ بالمتوسط (4.15)، وبانحراف المعياري الكلي (0.44) ويظهر تقارب الإجابات على هذا مستوى التسعير المستند إلى السوق في الشركات الصناعية. وهنا نستنتج بأن الشركات الصناعية تعمل على تحديد السعر الذي يكون المستهلك قادراً على دفعه مقابل المنتج والذي يحدد وفقاً للتكلفة المستهدفة بعد دراسة العديد من العوامل كاحتياجات المستهلكين ورغبتهم، ونوعية وخصائص المنتج النهائي ومكوناته، والسعر الذي يكون المستهلك قادراً على دفعه، وتحليل أسعار المنافسين في السوق مما ينعكس إيجاباً على سياسة التسعير المتبعة داخل الشركة، وتعزيز الثقة لدى المستهلك، وتحقيق الميزة التنافسية للشركة.

جدول رقم (9): تحليل الإجابات على أسئلة تخفيض تكلفة المنتجات

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
5	1	تقوم الشركة باستخدام الأمثل للمواد الخام والأيدي العاملة لتحقيق خفض في التكاليف	4.16	0.79	مرتفع
2	2	قدرة الشركة على تحديد الأجزاء التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة في مرحلة ما قبل الإنتاج يسهم بشكل فاعل في خفض تكلفة المنتج	4.11	0.76	مرتفع
4	3	استخدام الشركة أسلوب التكلفة المستهدفة بالاعتماد على سعر بيع ملائم يسهم في تخفيض تكاليفها	4.09	0.69	مرتفع

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
6	4	تقوم الشركة بتحقيق وفورات في التكلفة لتحقيق خفض مناسب في تكلفة المنتج	4.09	0.69	مرتفع
1	5	تقوم الشركة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق خفض في تكاليف المنتجات إنشاء مرحلة التصميم	4.05	0.74	مرتفع
3	6	استخدام الشركة أسلوب التحسين المستمر مكملًا لأسلوب التكلفة المستهدفة يسهم في خفض التكاليف بشكل فاعل	4.04	0.78	مرتفع
		تخفيض تكلفة المنتجات	4.09	0.53	مرتفع

أظهرت نتائج التحليل في الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات تخفيض تكلفة المنتجات تقع ضمن مستوى المرتفع، وتراوح (4.04-4.16)، كما أظهرت النتائج توافق أفراد عينة الدراسة على مستوى أهمية فقرات تخفيض تكاليف المنتجات وهذا ما يفسره الانحراف المعياري للفقرات (0.69-0.79)، وفي تفاصيل أهمية الفقرات نجد أن الفقرة التي تنص "تقوم الشركة بالاستخدام الأمثل للمواد الخام والأيدي العاملة لتحقيق خفض في التكاليف" قد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط (4.16) وذات أهمية مرتفعة، ثم تلاها الفقرة "قدرة الشركة على تحديد الأجزاء التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة في مرحلة ما قبل الإنتاج يسهم بشكل فاعل في خفض تكلفة المنتج" بمتوسط حسابي (4.11) وسجلت المرتبة الثانية من حيث الأهمية. وفي المقابل أظهر التحليل أن أقل الفقرات أهمية كانت الفقرة "استخدام الشركة أسلوب التحسين المستمر مكملًا لأسلوب التكلفة المستهدفة يسهم في خفض التكاليف بشكل فاعل" وحصلت على أقل متوسط (4.04) إلا إنها تصنف ضمن درجة الأهمية المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لبُعد تخفيض تكلفة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يظهر أن الشركات تسعى لتخفيض تكلفة المنتجات بشكل كبير بلغ بالمتوسط (4.09)، وبانحراف المعياري الكلي (0.53) يبين تقارب الإجابات على هذا المستوى تخفيض تكلفة المنتجات في الشركات. ويمكن الاستنتاج هنا بأن نتيجة ارتفاع أسعار المواد الأولية للضرورة للإنتاج، ونتيجة المنافسة الشديدة تسعى الشركات الصناعية إلى تخفيض تكاليفها الإنتاجية بالشكل الذي يحافظ على مستوى جودة المنتج من خلال استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة القائم

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

على ضبط التكاليف والرقابة عليها، وتخفيضها إلى أدنى المستويات نتيجة الاستخدام الأمثل للموارد والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في جميع مراحل الأنشطة الإنتاجية.

جدول رقم (10): تحليل إجابات عينة الدراسة على أسئلة إدارة جودة المنتجات

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
2	1	تقوم الشركة باستخدام مفهوم سلسلة القيمة لتحقيق جودة المنتجات المطلوبة	4.25	0.61	مرتفع
1	2	تقوم الشركة بتحقيق الجودة المطلوبة للمنتج وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة	4.23	0.69	مرتفع
3	3	تقوم الشركة بوضع نظام رقابي ملائم للتأكد من جودة المنتجات المطلوبة	4.17	0.61	مرتفع
4	4	تقوم الشركة بتوفير منتجات ذات جودة مختلفة تتناسب مع الأسعار	4.16	0.53	مرتفع
5	5	تقوم الشركة بالإجراءات الوقائية والتصحيحية لتقليل الفاقد والتألف وضمان الجودة المناسبة	4.15	0.59	مرتفع
7	6	تقوم الشركة وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على التقييم والتخطيط وإدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة المطلوبة	4.14	0.68	مرتفع
8	7	استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض التكاليف دون المساس بجودة المنتجات	4.14	0.59	مرتفع
6	8	تقوم الشركة بتوفير بيئة ملائمة تمكن الأيدي العاملة من تحقيق الجودة المطلوبة	4.13	0.66	مرتفع
		إدارة جودة المنتجات	4.18	0.43	مرتفع

نستنتج أن الشركات الصناعية الأردنية تقوم بإدارة جودة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة بشكل مرتفع، حيث أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تقع ضمن مستوى المرتفع، وتراوحَت (4.13-4.25)، كما أظهرت النتائج توافق أفراد عينة الدراسة على مستوى أهمية فقرات إدارة جودة المنتجات وهذا ما يفسره الانحراف المعياري للفقرات (0.53-0.69)، وفي تفاصيل أهمية الفقرات نجد أن الشركات "تقوم باستخدام مفهوم سلسلة القيمة لتحقيق جودة المنتجات المطلوبة" بمتوسط (4.25) وحصلت على الرتبة الأولى وبمستوى أهمية مرتفعة، ثم تلاها الفقرة "تقوم الشركة بتحقيق الجودة المطلوبة للمنتج وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة" بمتوسط

حسابي (4.23) وسجلت الرتبة الثانية من حيث الأهمية. كما أظهر التحليل أن أقل الفقرات أهمية كانت الفقرة "تقوم الشركة بتوفير بيئة ملائمة تمكن الأيدي العاملة من تحقيق الجودة المطلوبة" وحصلت على أقل متوسط (4.13) إلا أنها تصنف ضمن درجة الأهمية المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لعدد إدارة جودة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يظهر أن الشركات الصناعية تقوم بإدارة جودة منتجاتها بالاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل مرتفع بلغ بالمتوسط (4.18)، وان الانحراف المعياري الكلي الفقرات (0.43) ويظهر تقارب الإجابات على مستوى إدارة جودة المنتجات في الشركات الصناعية. ويستنتج بأن الشركات الصناعية لديها معايير محدده يتم من خلالها التحقق من جودة المنتجات، بحيث يكون المنتج قادر على إشباع حاجات ورغبات المستهلكين من خلال توجيه أسلوب التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في كافة أنشطة الإنتاج بالتركيز على التقييم والتخطيط وإدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة المطلوبة، وكذلك استغلال كفاءة وفعالية العاملين والاستفادة منها في الإنتاج، واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتقليل الإنتاج المعيب والتالف.

جدول رقم (11): تحليل لإجابات عينة الدراسة على أسئلة التركيز على العميل

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
5	1	يوفر نظام التكلفة المستهدفة خدمة ما بعد البيع للعميل	4.25	0.65	مرتفع
4	2	تقوم الشركة باستهداف فئة معينة من العملاء لتلبية احتياجاتهم	4.22	0.60	مرتفع
1	3	تقوم الشركة بتحليل التكلفة بناء على الجودة المطلوبة والمحددة من قبل العميل	4.20	0.59	مرتفع
3	4	تركز الشركة على تحقيق التوافق بين توقعات العملاء واحتياجاتهم	4.18	0.63	مرتفع
2	5	تقوم الشركة بتحليل التكلفة بناء على السعر الذي يتناسب مع العميل	4.12	0.68	مرتفع
		التركيز على العميل	4.20	0.52	مرتفع

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

نستنتج أن الشركات الصناعية الأردنية تقوم بالتركيز على العميل وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة بشكل مرتفع، حيث أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تقع ضمن مستوى المرتفع، وتراوح (4.12 - 4.25)، كما أظهرت النتائج توافق أفراد عينة الدراسة على مستوى أهمية فقرات التركيز على العميل وهذا ما يفسره الانحراف المعياري للفقرات (0.59 - 0.68)، وفي تفاصيل أهمية الفقرات نجد أن "يوفر نظام التكلفة المستهدفة خدمة ما بعد البيع للعميل" بمتوسط (4.25) بمستوى أهمية مرتفعة وحصلت على أعلى متوسط حسابي، ثم تلاها الفقرة التي تنص بأن الشركات "تقوم باستهداف فئة معينة من العملاء لتلبية احتياجاتهم" بمتوسط حسابي (4.22) وسجلت المرتبة الثانية من حيث الأهمية. وفي المقابل أظهر التحليل أن أقل الفقرات أهمية كانت الفقرة التي تنص بأن الشركات "تقوم بتحليل التكلفة بناء على السعر الذي يتناسب مع العميل" وحصلت على أقل متوسط (4.12) إلا أنها تصنف ضمن درجة الأهمية المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لبعء التركيز على العميل وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يظهر أن الشركات الصناعية تقوم بالتركيز على العميل بالاعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل مرتفع بلغ بالمتوسط (4.20)، وانحراف معياري كلي يظهر تقارب الإجابات على مستوى التركيز على العميل في الشركات الصناعية. مما يظهر أهمية التكلفة المستهدفة في التركيز على العميل من خلال دراسة حالات الطلب والعرض لمعرفة خصائص وتركيب ونوعية المنتجات التي يرغب العملاء في الحصول عليها قبل البدء بعملية الإنتاج، وبما يحقق المواصفات والأسعار التي تناسبهم، مما يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة هدفاً لتحقيق الميزة التنافسية للشركة والارتقاء بمستوى الإنتاج وجودته.

2.7 التحليل الوصفي للبيانات المتعلقة بالمتغير التابع الربحية في الشركات الصناعية الأردنية

جدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الربحية

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
5	1	إن تحفيز العاملين على العمل يؤدي إلى زيادة الإنتاجية	4.28	0.58	مرتفع
7	2	تحديد هامش الربح بناءً على الأسعار المنافسة في السوق	4.24	0.67	مرتفع
2	3	تركيز الشركة على المنتجات التي تحقق أرباحاً عالية ينعكس بشكل إيجابي على ربحيتها	4.23	0.67	مرتفع

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
1	4	استثمار الشركة الأمثل لمواردها المتاحة ساهم في تحسين ربحيتها	4.20	0.62	مرتفع
8	5	توفير منتج بمستوى جودة مختلف وأسعار مختلفة تؤثر على ربحية المنشأة	4.14	0.65	مرتفع
3	6	إن إدارة التكاليف بشكل فاعل ينعكس بشكل ايجابي على ربحية المنشأة	4.12	0.67	مرتفع
4	7	إن استثمار الشركة للفرص الاستثمارية المطروحة في السوق سينعكس بشكل ايجابي على ربحيتها	4.10	0.62	مرتفع
6	8	أن تحفيز العاملين على العمل ينعكس بشكل ايجابي على ربحية الشركة	4.01	0.65	مرتفع
		تحسين الربحية	4.17	0.42	مرتفع

نستنتج أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل وبكل جهد على تحسين الربحية، حيث أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تقع ضمن مستوى المرتفع، وتراوح (4.01-4.28)، وأن هناك توافق بين أفراد عينة الدراسة على مستوى أهمية فقرات تحسين الربحية وهذا ما يفسره انخفاض الانحراف المعياري للفقرات (0.58-0.67)، وفي تفاصيل أهمية الفقرات نجد أن الفقرة "إن تحفيز العاملين على العمل يؤدي إلى زيادة الإنتاجية" توافق عليها أفراد العينة بأعلى متوسط (4.28) بمستوى أهمية مرتفعة، ثم تلاها من حيث الترتيب بأن الشركات تقوم على "تحديد هامش الربح بناءً على الأسعار المنافسة في السوق" بمتوسط (4.24) وسجلت المرتبة الثانية من حيث الأهمية. كما أظهر التحليل أن أقل الفقرات أهمية كانت "تحفيز العاملين على العمل ينعكس بشكل إيجابي على ربحية الشركة" بمتوسط (4.01) وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لمجال تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية يشير أن الشركات الصناعية تعمل على تحسين الربحية بشكل مرتفع بلغ بمتوسط (4.17)، وأن الانحراف المعياري الكلي (0.42) يفسر تقارب الإجابات على مستوى تحسين الربحية، ويمكن الاستنتاج بأن الشركات لها القدرة على تحقيق استمرارية أرباحها والمحافظة عليها مستقبلاً نتيجة الإجراءات التي تقوم بإتباعها والتي تتمثل بتحفيز العاملين من خلال الحوافز المادية والمعنوية،

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتوفير المنتجات بالجودة العالية والأسعار المنافسة نتيجة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة الهادف إلى تخفيض التكاليف والرقابة عليها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، مما يضع الشركة أمام منتجات عالية الجودة وأسعار يستطيع المستهلك دفعها وهذا بدوره يعمل على تحسين الربحية.

2.8 التحليل الوصفي للبيانات المتعلقة بالمتغير الوسيط نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC)

جدول رقم (13): تحليل إجابات عينة الدراسة على أسئلة استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط

الرقم	الترتيب	نص السؤال ضمن البُعد	Mean	Std. Deviat.	المستوى
4	1	يساعد نظام (ABC) الشركات من التحكم والسيطرة على تكاليفها	4.42	0.85	مرتفع
5	2	يساعد نظام (ABC) الشركات في تحديد مسببات التكلفة بشكل دقيق	4.24	0.73	مرتفع
1	3	يساعد نظام (ABC) على توفير بيانات تكاليفي أكثر دقة تمكن المديرين من السعي نحو التحسين المستمر لكافة عمليات المنشأة	4.20	0.89	مرتفع
7	4	يوفر نظام (ABC) معلومات ملائمة لاتخاذ القرار	4.10	0.73	مرتفع
6	5	يساعد نظام (ABC) الشركات على الحد من مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف الصناعية غير المباشرة	4.07	0.70	مرتفع
2	6	يساعد نظام (ABC) في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج	4.06	0.78	مرتفع
3	7	يساعد نظام (ABC) في تحديد أسعار المبيعات	3.91	0.93	مرتفع
		استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط	4.14	0.54	مرتفع

تستخدم الشركات الصناعية الأردنية نظام التكاليف المبني على أساس النشاط بمستوى مرتفع، حيث أظهرت نتائج التحليل أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تقع ضمن مستوى المرتفع، وتراوح (3.91 - 4.42)، وأن هناك توافق بين أفراد العينة على مستوى أهمية فقرات

استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط وهذا ما يفسره الانحراف المعياري للفقرات (0.70-0.93)، وفي تفاصيل درجات الأهمية نجد أن الفقرة "يساعد نظام (ABC) الشركات من التحكم والسيطرة على تكاليفها" قد حصلت على أعلى متوسط (4.42) بأهمية مرتفعة، ثم تلاها الفقرة "يساعد نظام (ABC) الشركات في تحديد مسببات التكلفة بشكل دقيق" بمتوسط (4.24) وسجلت المرتبة الثانية من حيث الأهمية. بينما أظهر التحليل أن أقل الفقرات أهمية كانت الفقرة "يساعد نظام (ABC) في تحديد أسعار المبيعات" وحصلت على أقل متوسط (3.91) وهي ضمن درجة الأهمية المرتفعة. أما المتوسط الحسابي الكلي لمجال استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط يشير إلى أن الشركات الصناعية تستخدم نظام التكاليف المبني على أساس النشاط بشكل مرتفع بلغ بالمتوسط (4.14)، وإن الانحراف المعياري الكلي (0.54) ويفسر تقارب الإجابات على مستوى استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات. وترى الباحثة بأن الشركات الصناعية تدرك مدى أهمية استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف الإنتاج من خلال تحديد الأنشطة التي يمر بها المنتج والمواصفات المطلوبة في كل نشاط، مما يساهم في تحسين الإنتاج وزيادة الربحية.

9.2 نتائج اختبار فرضيات البحث

الفرضية الأولى: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكاليف، إدارة جودة المنتجات، التركيز على العميل) على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

جدول رقم (14): نتائج اختبار الانحدار المتعدد لبيان أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية

المتغير المستقل	معامل الانحدار	T	Sig.	R	R Square	F	Sig.
هندسة القيمة	0.162	2.923	0.004	0.801	0.667	63.925	0.000
التسعير المستند إلى السوق	0.182	3.278	0.001				
تخفيض التكلفة	0.187	3.517	0.001				
إدارة جودة المنتجات	0.143	2.519	0.013				
التركيز على العميل	0.492	8.556	0.000				

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

تظهر نتائج اختبار الفرضية معنوية نموذج الانحدار عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ حيث كانت قيمة $(F=63.925)$ ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ ، ويفسر وجود أثر لاستخدام التكلفة المستهدفة بأبعادها على تحسين الربحية في الشركات الصناعية، ويؤكد ذلك أيضاً معنوية قيمة معامل الارتباط $(R=0.801)$ التي تفسر وجود علاقة ارتباط بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الربحية في الشركات الصناعية، وتبين أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين ربحية الشركات الصناعية، بينما قيمة معامل التحديد $(R^2=0.667)$ والتي تفسر قدرة المتغير المستقل على تفسير التباين الذي يحدث في المتغير التابع، وتشير أن ما قيمته (66.7%) من التغيرات التي تحدث في ربحية الشركات ناتجة عن التغير في مستوى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وهذا يبين الأثر البارز لاستخدام التكلفة المستهدفة في تحسين الربحية في الشركات الصناعية. ويمكن تفسير ذلك بأن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومراقبة جميع أنشطة الإنتاج وفق التكلفة المستهدفة واكتشاف الانحرافات في التكاليف وتحديد أسبابها وتصحيحها مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب لإشباع حاجات ورغبات المستهلكين وتقديم منتجات بالسعر الذي يكون المستهلك قادراً على دفعه، وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية وزيادة حجم المبيعات مما يساهم في تحسين ربحية الشركات. واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكاليف، إدارة جودة المنتجات، التركيز على العميل) على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية".

كما تم اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الأولى بناء على مخرجات تحليل الانحدار المتعدد الظاهرة في الجدول السابق لأن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات يكون من خلال تطبيق أبعاد التكلفة المستهدفة مجتمعة، مع وجود العلاقات المتبادلة بين الأبعاد، وفيما يلي اختبار الفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لاستخدام أسلوب هندسة القيمة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية".

أظهرت النتائج معنوية قيمة (T) لتأثير "هندسة القيمة على تحسين الربحية" عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ حيث بلغت $(T=2.923)$ بمستوى دلالة (0.004) وهي أقل من (5%) ، مفسراً وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام أسلوب هندسة القيمة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية

بقيمة تأثير بلغت (16.2%) أي أن زيادة مستوى استخدام أسلوب هندسة القيمة ينتج عنه زيادة في تحسين الربحية بمقدار (16.2%)، ويفسر ذلك بأن استخدام هندسة القيمة يساهم في تصميم المنتج وفق حاجات ورغبات المستهلكين، ومراقبة تكاليف الأنشطة الإنتاجية والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، مما يساهم في تخفيض تكلفة المنتج النهائي، وتقديم المنتج للأسواق بأسعار منخفضة وهذا يعمل على تحقيق الميزة التنافسية وتحسين ربحية الشركات، واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لاستخدام أسلوب هندسة القيمة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

الفرضية الفرعية الثانية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لتسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية".

أظهرت النتائج معنوية قيمة (T) لتأثير "تسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية" عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ حيث بلغت $(T=3.278)$ بمستوى دلالة (0.001) وهي أقل من (5%)، مما يستنتج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية بقيمة تأثير بلغت (18.2%) أي أن زيادة مستوى تسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة ينتج عنه زيادة في تحسين الربحية بمقدار (18.2%)، ويشير إلى أن الشركات تقوم على تحديد السعر الذي يكون المستهلك قادراً على دفعه مقابل المنتج والذي يحدد وفقاً للتكلفة المستهدفة بعد دراسة احتياجات المستهلكين ورغباتهم، ونوعية المنتج النهائي ومكوناته، تحليل أسعار المنافسين مما يعكس إيجاباً على سياسة التسعير المتبعة وتحقيق الميزة التنافسية وتحسين الربحية. واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لتسعير المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

الفرضية الفرعية الثالثة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لتخفيض تكلفة المنتجات على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية".

أظهرت النتائج معنوية قيمة (T) لتأثير "تخفيض تكلفة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية" عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ حيث بلغت $(T=3.517)$ بمستوى دلالة

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

(0.001) وهي أقل من (5%)، مما يستنتج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتخفيض تكلفة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية بقيمة تأثير بلغت (18.7%) أي أن زيادة مستوى تخفيض تكلفة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة ينتج عنه زيادة في تحسين الربحية بمقدار (18.7%)، وترى الباحثة بأن هذه النتيجة طبيعية بأن تكون نتيجة ضبط التكاليف والرقابة عليها وتخفيضها إلى أدنى المستويات نتيجة الاستخدام الأمثل للموارد والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة في جميع مراحل الأنشطة الإنتاجية تساعد على تسعير المنتج وفق التكلفة المستهدفة ويحقق زيادة حجم المبيعات وتحسين الربحية. واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لتخفيض تكلفة المنتجات على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية".

الفرضية الفرعية الرابعة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لإدارة جودة المنتجات على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

أظهرت النتائج معنوية قيمة (T) لتأثير "إدارة جودة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية" عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$) حيث بلغت (T=2.519) بمستوى دلالة (0.013) وهي أقل من (5%)، مما يستنتج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة جودة المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بقيمة تأثير بلغت (14.3%) أي أن زيادة مستوى إدارة جودة المنتجات ينتج عنه زيادة في تحسين الربحية بمقدار (14.3%)، ويفسر بأن إتباع الشركات لمعايير محدده لجودة المنتجات، بحيث يكون المنتج قادر على إشباع حاجات ورغبات المستهلكين والتركيز على التقييم والتخطيط وإدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة المطلوبة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتقليل الإنتاج المعيب يعزز ثقة المستهلك بالمنتج وبالتالي تحسين ربحية الشركة، واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لإدارة جودة المنتجات على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

الفرضية الفرعية الخامسة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للتركيز على العميل على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

أظهرت النتائج معنوية قيمة (T) لتأثير "التركيز على العميل على تحسين الربحية" عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$) حيث بلغت ($T=8.556$) بمستوى دلالة (0.000) وهي أقل من (5%)، مما يستنتج وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتركيز على العميل على تحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية بقيمة تأثير قوية بلغت (49.2%) أي أن زيادة مستوى التركيز على العميل ينتج عنه زيادة في تحسين الربحية بمقدار (49.2%) وهذا يبين الأهمية الكبيرة لهذا البعد في تحسين ربحية الشركات، حيث أن التركيز على العميل من خلال دراسة حالات الطلب والعرض لمعرفة مواصفات ونوعية المنتجات المطلوبة للمستهلك قبل البدء بعملية الإنتاج، والأسعار التي تتناسبهم، يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للشركة والارتقاء بمستوى الإنتاج وجودته وبالتالي تحسين الربحية، واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للتركيز على العميل على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

الفرضية الثانية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لأسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

الجدول رقم (15): نتائج اختبار أثر أسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط

المتغير	R	R Square	F	Sig.	β_i	(T)	Sig.
أسلوب التكلفة المستهدفة	0.602	0.358	77.253	0.000	0.602	8.789	0.000

تظهر نتائج معنوية نموذج الانحدار عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$) حيث كانت قيمة ($F=77.253$) ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$)، ويفسر وجود أثر أسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية، ويؤكد ذلك معنوية قيمة ($T=8.789$) عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$)، وبلغت قيمة معامل التأثير ($\beta=0.602$) وتعني أن زيادة مستوى

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ينتج عنه زيادة في تحسين استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط بمقدار (60.2%)، بينما معامل التحديد ($R^2=0.358$) يشير أن ما قيمته (25.8%) من التغيرات التي تحدث في نظام التكاليف المبني على أساس النشاط يمكن تفسيرها من خلال استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وهذا يبين أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية. واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$) لأسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في الشركات الصناعية الأردنية".

الفرضية الثالثة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لاستخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

جدول رقم (16): نتائج اختبار أثر استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط على تحسين الربحية

المتغير	R	R Square	F	Sig.	β_i	(T)	.Sig
استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط	0.541	0.287	56.206	0.000	0.541	7.497	0.000
تحسين الربحية							

تظهر النتائج معنوية نموذج الانحدار عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$) حيث كانت قيمة ($F=56.206$) ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$)، ويفسر وجود أثر لاستخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط على تحسين الربحية في الشركات الصناعية، ويؤكد ذلك معنوية قيمة ($T=7.497$) عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$)، وبلغت قيمة معامل التأثير ($\beta=0.541$) وتعني أن زيادة مستوى استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط ينتج عنه زيادة في تحسين الربحية بمقدار (54.1%)، بينما معامل التحديد ($R^2=0.287$) يشير أن ما قيمته (28.7%) من التغيرات

التي تحدث في ربحية الشركات يمكن تفسيرها من خلال استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط، وهذا يبين أهمية استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. واعتماداً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(0.05 \geq \alpha)$ لاستخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط على تحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

الفرضية الرابعة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات، التركيز على العميل) على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

جدول رقم (17): نتائج أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه

نحو استخدام نظام (ABC)

ن	المتغير المستقل	B	T	Sig	R	R Square	F	F Change	Sig
الأول	هندسة القيمة	0.162	2.923	0.004	0.801	0.667	63.925	63.925	0.000
	التسعير المستند إلى السوق	0.182	3.278	0.001					
	تخفيض التكلفة	0.187	3.517	0.001					
	إدارة جودة المنتجات	0.143	2.519	0.013					
	التركيز على العميل	0.492	8.556	0.000					
(ABC) التوجه نحو استخدام نظام	هندسة القيمة	0.096	1.720	0.088	0.858	0.736	60.901	14.089	0.000
	التسعير المستند إلى السوق	0.151	2.829	0.005					
	تخفيض التكلفة	0.096	1.705	0.091					
	إدارة جودة المنتجات	0.105	1.915	0.058					
	التركيز على العميل	0.519	9.319	0.000					
	نظام (ABC)	0.230	3.754	0.000					

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

هناك أثر لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بلغت قيمة ($FChange=14.089$) وذات دلالة إحصائية عند مستوى (5%) ويفسر أن التوجه نحو استخدام نظام (ABC) قد ساهم في تحسين أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في الشركات الصناعية.

ارتفع معامل الارتباط بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين الربحية من (80.1%) إلى (85.8%) نتيجة التوجه نحو استخدام نظام (ABC) وبمعدل زيادة في علاقة الارتباط بمقدار (5.7%) وهذا يبين أهمية التوجه نحو استخدام نظام (ABC) لتحسين ربحية الشركات الصناعية وزيادة فعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. كما ارتفعت قيمة معامل التحديد (R^2) من (66.7%) إلى (73.6%) نتيجة التوجه نحو استخدام نظام (ABC)، وبمعدل زيادة في معامل التحديد (6.9%) مما يبين بأن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أصبح قادراً على تفسير التغيرات التي تحدث في تحسين الربحية بشكل إيجابي نتيجة التوجه نحو استخدام نظام (ABC) لتصل درجة التفسير الكلية إلى (73.6%).

إن التوجه نحو استخدام نظام (ABC) يمثل كل من هندسة القيمة، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات في التأثير على تحسين الربحية تمثيلاً كاملاً، ويؤكد ذلك الدلالة الإحصائية لقيم (T) لهذه الأبعاد حيث كانت دالة إحصائياً قبل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) (0.004)، (0.013، 0.001)، وبعد إدخالها التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في نموذج الانحدار أصبحت غير دالة إحصائياً (0.088، 0.091، 0.058)، مما يفسر أن استخدام نظام (ABC) يقوم على مفهوم الأنشطة والتكلفة القائمة على أساس النشاط، بحيث يهتم بنشاط هندسة القيمة في تصميم المنتج وفق حاجات ورغبات المستهلكين، ومراقبة تكاليف الأنشطة وتخفيضها إلى أدنى المستويات نتيجة إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالإضافة إلى أن استخدام نظام (ABC) يحافظ على مستوى جودة المنتج من خلال التركيز على التقييم والتخطيط وإدارة التكلفة بما لا يمس الجودة المطلوبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتقليل الإنتاج المعيب، ومن هنا نجد بأنه يحل مكان استخدام هندسة القيمة، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات وفق للتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية.

بالمقابل نجد أن التوجه نحو استخدام نظام (ABC) يمثل كل من التسعير المستند إلى السوق، التركيز على العميل تمثيلاً جزئياً حيث كانت قيم (T) ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\geq \alpha$ (0.05) قبل وبعد التوجه نحو استخدام نظام (ABC)، وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تستطيع الاستغناء عن هذه الأبعاد عند التوجه نحو استخدام نظام (ABC) بل يعتبر مؤشراً هاماً بأن تقوم الشركات بالاهتمام بهذه الأبعاد إلى جانب استخدام نظام (ABC) لتحسين الربحية.

إن معنوية قيم (F) عند مستوى $(0.05 \geq \alpha)$ في نموذج التوجه نحو استخدام نظام (ABC)، ويؤكد وجود "أثر لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية" بالاعتماد على نتائج التحليل السابقة أن يتم قبول الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(0.05 \geq \alpha)$ لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات، التركيز على العميل) على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية.

3. النتائج والتوصيات

3.1 نتائج البحث

بعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات خلصت نتائج البحث إلى ما يلي:

- تستخدم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات، والتركيز على العميل.
- يعتبر التركيز على العميل من أهم أبعاد التكلفة المستهدفة اهتماماً من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، تليها إدارة جودة المنتجات، ثم التسعير المستند إلى السوق، ثم تخفيض التكلفة، بينما يعد استخدام هندسة القيمة الأقل اهتماماً من قبل الشركات.
- أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية قادرة على تحسين الربحية بدرجة مرتفعة نتيجة تحفيز العاملين على العمل، وتحديد هامش الربح بناءً على الأسعار المنافسة في السوق، والاستثمار الأمثل لمواردها المتاحة، والتركيز على المنتجات التي تحقق أرباحاً عالية.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

- تدرك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وبدرجة مرتفعة أهمية استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) لما يحققه من السيطرة على تكاليف الإنتاج، وتحديد مسبباتها، وتوفير بيانات تكاليفية أكثر دقة تمكن المديرين من السعي نحو التحسين المستمر لكافة عمليات المنشأة.
- هناك أثر إيجابي لاستخدام أبعاد التكلفة المستهدفة (هندسة القيمة، التسعير المستند إلى السوق، تخفيض التكلفة، إدارة جودة المنتجات، والتركيز على العميل) مجتمعة ومنفردة على تحسين ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ويعتبر التركيز على العميل الأكثر تأثيراً، وإدارة جودة المنتجات الأقل تأثيراً.
- يؤثر استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) بشكل إيجابي على تحسين ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- هناك أثر إيجابي لاستخدام أبعاد التكلفة المستهدفة مجتمعة على تحسين ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC).
- يفسر استخدام أبعاد التكلفة المستهدفة مجتمعة ما نسبته (73.6%) من التغيرات التي تحدث في تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC).
- هناك أثر إيجابي لاستخدام التسعير المستند إلى السوق وفق أسلوب التكلفة المستهدفة (15.1%)، والتركيز على العميل (51.9%) على تحسين ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC).
- أن التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) يعمل على تمثيل كل من هندسة القيمة، وتخفيض التكاليف، وإدارة جودة المنتجات تمثيلاً كاملاً في الأثر على تحسين ربحية الشركات الصناعية الأردنية.

3.2 توصيات البحث

وقد خلصت الباحثة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- القيام بعقد دورات تدريبية وورش عمل لزيادة الوعي لدى العاملين في مجال التكلفة المستهدفة ونظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- العمل على توفير الدعم الكبير من الإدارة العليا لتطبيق كلاً من أسلوب التكلفة المستهدفة إلى جانب نظام (ABC) لتحقيق الربحية المطلوبة وخفض التكلفة المنشود لوحدة المنتج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- العمل على إجراء دراسات وأبحاث أخرى تتعلق بأبعاد التكلفة المستهدفة والمتمثلة بـ(هندسة القيمة، التركيز على العميل، التسعير المستند إلى السوق، خفض التكلفة، إدارة جودة المنتجات) وذلك لأهميتها في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على الوجه المطلوب.
- العمل على توفير القوى العاملة المؤهلة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى جانب نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) وتزويدهم بالتدريب اللازم لتحقيق الأهداف المطلوبة.

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

المراجع العربية

أبو عودة، حسن سليمان محمد. (2017). مدى قدرة النسب المالية على تحسين نوعية المعلومات للشركات الخدمية المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة حالة مجموعة الاتصالات الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين.

أبو نصار، محمد. (2020). محاسبة التكاليف. (ط3)، عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

البدر، إسماعيل محمد صالح. (2017). أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية: دراسة حالة على شركة حلويات العنبتاوي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

بدران، عبير محمد. (2014). أثر التكلفة المستهدفة على تعظيم أرباح الشركات الصناعية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان.

البياتي، براء بزاوي حسين. (2019). أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات تسعير الخدمات التعليمية في الجامعات الأهلية العراقية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق.

الحميدان، د. (2021). The extent of applying the target costing method in the Jordanian industry sector، رماح للبحوث والدراسات، العدد 54.

الحر، عبير خالد عبد الكريم. (2019). أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات التسعير بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البلقاء التطبيقية، السلط.

السرطاوي، عبد الفتاح وحسان، عادل. (2019). التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية في فلسطين: دراسة حالة شركات الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين للفترة ما بين (2010-2017). مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 4 (2)، 147-181.

الضي، معاطف ورمضان، محمد. (2020). دورا لأدوات المساعدة للتكاليف المستهدفة في فاعلية قرارات التسعير في المنشآت الصناعية السودانية، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات، 25(6)، 1-23.

طالب، عباس. (2019). دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة المشروبات الغازية. مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، (14) 48، 51-61.

الطراونة، رشا جمال خلف. (2020). أثر التكلفة المستهدفة على تحسين الاداء المالي: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة. الأردن.

عابد، رشا نواف. (2015). أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) (دراسة ميدانية تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الازهر، غزة.

عليوي، نشأت حكمت. (2019). أثر الرفع المالي على الاداء المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في سوق عمان المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الاردن.

عيشاوي، فايزة. (2018). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات: دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية-عين مليلة-، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي. الجزائر.

قطيشات، محمود عبد الرزاق مصطفى (2016)، أثر استخدام التكلفة المستهدفة لتحقيق الميزة التنافسية باستخدام أسلوب الهندسة العكسية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جرش، جرش، الاردن.

كساب، إبراهيم محمود. (2012). دور نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الاردن.

النور، هشام محمد ادم. (2019). التكلفة المستهدفة وأثرها على جودة الانتاج دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

المراجع الأجنبية

- Abdullah, K. A., and Irshaidat, M. (2009). Activity Based Costing (ABC) A Proposed Costing Model for Phosphate Industry-Jordan Phosphate Mines Company as a Case Study. **Dirasat, Administrative Sciences**, 36(1), 199-217.
- Alarussi, A. S., and Alhaderi, S. M. (2018). Factors affecting profitability in Malaysia. **Journal of Economic Studies**, 45(3), 442-458.
- Al-Halabi, N and Shaqqour, O. (2018). The Effect of Activity-Based Costing on Managing the Efficiency of Performance in Jordanian Manufacturing Corporations – An Analytical Study. **Accounting and Finance Research**. 7(1). 262-272.
- Al-hosban, A., Alsharairi, M., and Al-Tarawneh, I. (2021). The effect of using the target cost on reducing costs in the tourism companies in Aqaba special economic zone authority. **Journal of Sustainable Finance & Investment**, 13(1), 194-209.
- Al-Nahoud, I., & Bani-Khalid, T. (2019). The effect of activity-based costing (ABC) system on the corporate pricing decisions in the Jordanian industrial sector. **Global Journal of Management and Business Research :D Accounting and Auditing**, 19(2), 58–67.
- Becker, D. M., and Gaivoronski, A. A. (2016). Optimisation approach to target costing under uncertainty with application to ICT-service. **International Journal of Production Research**, 56(5), 1904-1917.
- Cokins, G. (2002). Integrating target costing and ABC. **Journal Of cost Management**, 16(4), 13-22.
- Joseph, J., and Vetrivel, A. (2012). Impact of Target Costing and Activity Based Costing on Improving the Profitability of Spinning Mills in Coimbatore-Empirical study on Spinning Mills. **Journal of Contemporary Research in Management**, 7(2), 41-57.
- Masadeh, A., Jrairah, T., & Almasria, N. (2023). The Impact of Applying the Target Cost Approach on Products' Structure (Products Pricing, Development and Quality). **International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.**, 8(6), 18.
- Messaoud, B., and Mourad, A. M. (2021). The comparison between Activity Based Costing and Traditional Costing that practiced in Algerian Manufacturing Corporation. **International Journal of economic Performance (IJEP)**, 4(3), 124-137.
- Niresh, A., and Thirunavukkarasu, V. (2014). Firm size and profitability: A study of listed manufacturing firms in Sri Lanka. **International journal of business and management**, 9(4), 57-64.
- Pazarceviren, S. Y., and Celayir, D. (2013). Target costing based on the activity-based costing method and a model proposal. **European Scientific Journal**, 4, 1-21.

Sabir, R. A., Xinping, X., and Sabr, S. A. (2011). Using target costing to investigate competitive price. **International Journal of Mechanical and Industrial Engineering**,5(11), 1397-1404.

Sekaran,U. and Bougie,R.(2015).**Research Methods for Business: A skill Building Approach**, (7th ed). The United States: John Wiley and sons Inc.

Srinivasa, G., Venkatesh, S., & Nandini, L. (2024). **Operational Concepts And Techniques Of Value Analysis For Effective Control Of Costs-An Analysis Of Selected Companies**. In 2024 International Conference on Knowledge Engineering and Communication Systems (ICKECS) (Vol. 1, pp. 1-5). IEEE.

Vetchagool, W., Augustyn, M. M., and Tayles, M. (2020). Impacts of activity-based costing on organizational performance: evidence from Thailand. **Asian Review of Accounting** ,28(3),329-349.

Zamrud, N. F., Zaini, S. N. A. M., and Abu, M. Y. (2021). A case study on the application of activity based costing on the magnetic inductor. **International Journal of Industrial Management**,10(1),195-205. <https://doi.org/1015282/ijim.10.1.2021.5983>

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

الملاحق

ملحق (1): قائمة بأسماء المحكمين

الرقم	الاسم	التخصص	الرتبة	مكان العمل
1	الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح	محاسبة	أستاذ	جامعة آل البيت
2	الدكتور نوفان حامد العليمات	محاسبة	أستاذ	جامعة آل البيت
3	الدكتور جمال عادل الشرايري	محاسبة	أستاذ	جامعة آل البيت
4	الدكتور وليد زكريا صيام	محاسبة	أستاذ	الجامعة الهاشمية
5	الدكتور محمد محمود الحايك	محاسبة	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
6	الدكتور عبدالله محمد الزعبي	محاسبة	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
7	الدكتور محمد ناصر المشاقبة	محاسبة	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
8	الدكتور محمد العدوان	محاسبة	أستاذ مشارك	الجامعة الأردنية
9	الدكتور علي الربيع	محاسبة	أستاذ مشارك	جامعة جدارا
10	الدكتور ضياء الدين عمر السريحين	محاسبة	أستاذ مشارك	جامعة آل البيت
11	الدكتور زيد جرادات	محاسبة	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
12	الدكتور عامر الهزايمة	محاسبة	أستاذ مساعد	جامعة آل البيت
13	الدكتور أحمد مرعي	محاسبة	أستاذ مساعد	جامعة الشرق الأوسط
14	الدكتور محمود الكوفحي	محاسبة	أستاذ مساعد	جامعة اربد الأهلية
15	الدكتور محمد الإبراهيم	محاسبة	أستاذ مساعد	جامعة اربد الأهلية

ملحق رقم (2): أداة الدراسة (الاستبانة)

أولاً: البيانات الديموغرافية، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الاجابة المناسبة:

(1) المؤهل العلمي: دبلوم () بكالوريوس () ماجستير () دكتوراه ()

(2) المسمى الوظيفي: مدير مالي () محاسب تكاليف ()

محاسب () مدير إنتاج ()

(3) سنوات الخبرة: أقل من 3 سنوات () من 3 الى أقل من 6 سنوات ()

من 6 الى أقل من 9 سنوات () 9 سنوات فأكثر ()

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

ثانيا: التكلفة المستهدفة (المتغير المستقل)

البعد الاول: هندسة القيمة، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الاجابة المناسبة

هندسة القيمة						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعمل أسلوب هندسة القيمة على استبعاد الاجزاء التي لا تضيف قيمة للمنتج					
2	يساهم أسلوب هندسة القيمة في تخفيض تكلفة المنتجات					
3	يساهم اسلوب هندسة القيمة في تصميم منتجات تتناسب مع رغبات العملاء					
4	يستخدم أسلوب هندسة القيمة للتوصل الى منتج يحقق التكلفة المستهدفة					
5	يقوم أسلوب هندسة القيمة بالتركيز على تكلفة المنتج في مرحلة ما قبل الانتاج					
6	يساهم أسلوب هندسة القيمة للوصول الى التصميم الافضل للمنتج بحيث يحقق التكلفة المستهدفة					
7	يساهم أسلوب هندسة القيمة في تحسين وظائف المنتج وجودته					

البعد الثاني: التسعير المستند إلى السوق، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الاجابة المناسبة:

التسعير المستند الى السوق						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تحديد الشركة للأسعار استنادا الى السوق يسهم في توفير معلومات دائمة عن أسعار المنافسين بحيث يحقق لها ميزة تنافسية					
2	تحديد الشركة للأسعار استنادا إلى السوق يؤثر على جودة المنتج					
3	تحديد الشركة للأسعار استنادا الى السوق يؤدي الى زيادة حصتها السوقية					
4	تحديد الشركة للأسعار استنادا الى السوق يسهم في توفير المنتجات التي تؤدي الى جذب العملاء					
5	تحديد الشركة للأسعار استنادا إلى السوق يسهم بتحديد سعر البيع المرغوب قبل البدء بعملية الإنتاج					
6	تحديد الشركة للأسعار استنادا إلى السوق يسهم بالتحديد الدقيق لأسعار المواد الخام					
7	تحديد الشركة للأسعار استنادا الى السوق ينعكس ايجابا على سياسة التسعير المتبعة داخل الشركة					
8	تحديد الشركة للأسعار استنادا الى السوق يؤدي الى تعزيز الثقة لدى العميل					

البعد الثالث: تخفيض التكلفة، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الاجابة المناسبة:

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

تخفيض التكلفة						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم الشركة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق خفض في تكاليف المنتجات اثناء مرحلة التصميم					
2	قدرة الشركة على تحديد الاجزاء التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة في مرحلة ما قبل الانتاج يسهم بشكل فاعل في خفض تكلفة المنتج					
3	استخدام الشركة اسلوب التحسين المستمر مكملا لأسلوب التكلفة المستهدفة يسهم في خفض التكاليف بشكل فاعل					
4	استخدام الشركة اسلوب التكلفة المستهدفة بالاعتماد على سعر بيع ملائم يسهم في تخفيض تكاليفها					
5	تقوم الشركة بالاستخدام الأمثل للمواد الخام والايدي العاملة لتحقيق خفض في التكاليف					
6	تقوم الشركة بتحقيق وفورات في التكلفة لتحقيق خفض مناسب في تكلفة المنتج					

البعد الرابع: إدارة جودة المنتجات، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الاجابة المناسبة:

إدارة جودة المنتجات						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم الشركة بتحقيق الجودة المطلوبة للمنتج وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة					
2	تقوم الشركة باستخدام مفهوم سلسلة القيمة لتحقيق جودة المنتجات المطلوبة					
3	تقوم الشركة بوضع نظام رقابي ملائم للتأكد من جودة المنتجات المطلوبة					
4	تقوم الشركة بتوفير منتجات ذات جودة مختلفة تتناسب مع الأسعار					
5	تقوم الشركة بالإجراءات الوقائية والتصحيحية لتقليل الفاقد والتالف وضمان الجودة المناسبة					
6	تقوم الشركة بتوفير بيئة ملائمة تمكن الأيدي العاملة من تحقيق الجودة المطلوبة					
7	تقوم الشركة وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة بالتركيز على التقييم والتخطيط وإدارة التكلفة بما لا يتعارض مع الجودة المطلوبة					
8	استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى خفض التكاليف دون المساس بجودة المنتجات					

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

البعد الخامس: التركيز على العميل، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الاجابة المناسبة:

التركيز على العميل						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم الشركة بتحليل التكلفة بناءً على الجودة المطلوبة والمحددة من قبل العميل					
2	تقوم الشركة بتحليل التكلفة بناءً على السعر الذي يتناسب مع العميل					
3	تركز الشركة على تحقيق التوافق بين توقعات العملاء واحتياجاتهم					
4	تقوم الشركة باستهداف فئة معينة من العملاء لتلبية احتياجاتهم					
5	يوفر نظام التكلفة المستهدفة خدمة ما بعد البيع للعميل					

ثالثاً: الربحية، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الاجابة المناسبة:

الربحية (المتغير التابع)						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	استثمار الشركة الأمثل لمواردها المتاحة ساهم في تحسين ربحيتها					
2	تركيز الشركة على المنتجات التي تحقق أرباحاً عالية ينعكس بشكل إيجابي على ربحيتها					
3	إن إدارة التكاليف بشكل فاعل ينعكس بشكل إيجابي على ربحية المنشأة					
4	إن استثمار الشركة للفرص الاستثمارية المطروحة في السوق سينعكس بشكل إيجابي على ربحيتها					
5	إن تحفيز العاملين على العمل يؤدي إلى زيادة الإنتاجية					
6	إن تحفيز العاملين على العمل ينعكس بشكل إيجابي على ربحية الشركة					
7	تحديد هامش الربح بناءً على الاسعار المنافسة في السوق					
8	توفير منتج بمستوى جودة مختلف وأسعار مختلفة تؤثر على ربحية المنشأة					

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الربحية في ظل التوجه نحو استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

رابعاً: استخدام نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC)، يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) بمكان الإجابة المناسبة:

نظام التكاليف المبني على أساس النشاط ABC (المتغير الوسيط)						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق لحد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساعد نظام (ABC) على توفير بيانات تكاليفية أكثر دقة تمكن المديرين من السعي نحو التحسين المستمر لكافة عمليات المنشأة					
2	يساعد نظام (ABC) في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج					
3	يساعد نظام (ABC) في تحديد أسعار المبيعات					
4	يساعد نظام (ABC) الشركات من التحكم والسيطرة على تكاليفها					
5	يساعد نظام (ABC) الشركات في تحديد مسببات التكلفة بشكل دقيق					
6	يساعد نظام (ABC) الشركات على الحد من مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف الصناعية غير المباشرة					
7	يوفر نظام (ABC) معلومات ملائمة لاتخاذ القرار					