

أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع  
العاملة في مدينة الحسن الصناعية

**THE IMPACT OF TARGET COSTING ON  
OPERATING CASH FLOWS IN AL-HASSAN  
INDUSTRIAL CITY**

إعداد:

أحمد محمد أبو الرب

إشراف:

الدكتور نمر عبد الحميد السليحات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

٢٠١٦



جامعة عمان العربية  
AMMAN ARAB UNIVERSITY

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا

نموذج ( 9 )

تفويض

نحن الموقعون أدناه، نتعهد بمنح جامعة عمان العربية حرية التصرف في نشر محتوى الرسالة الجامعية، بحيث تعود حقوق الملكية الفكرية لرسالة الماجستير الى الجامعة وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالملكية الفكرية وبراءة الاختراع.

المشرف الرئيس	الطالب
د. نمر عبد الحميد السليحات	أحمد محمد ابو الرب
التوقيع:	التوقيع:
التاريخ: ٢٠١٦/٤/١	التاريخ: ٢٠١٦/٣/١

## قرار لجنة المناقشة

تُوقشت هذه الرسالة والمقدمة من الطالب: أحمد محمد ابو الرب

وعنوانها: "أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة  
الحسن الصناعية"

وأجيزت بتاريخ: 2016/2/13

## أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع		الاسم
	مشرفاً / رئيساً	د. نمر عبد الحميد السليحات
	عضواً / داخلياً	د. زياد محمد السعيدات
	عضواً / خارجياً	د. أسامة شعبان

## شكر وتقدير

أشكر الله العليّ القدير على ما أنعم عليّ من فضل وتوفيق فمنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع وإنطلاقاً من قول رسولنا الكريم صلى الله عليه وسلم في الحديث الصحيح: "اللهم انفعني بما علمتني، وعلمني ما ينفعني، وزدني علماً، والحمد لله على كلّ حال". يسرني أن أتقدم بالشكر الجزيل للدكتور نمر عبدالحميد السليحات الذي تكرم مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة وعلى كل ما قدمه من جهد وإرشاد وتوجيه حتى تخرج هذه الدراسة بصورتها النهائية.

كما أتوجه بالشكر إلى جامعة عمان العربية ممثلة برئيس الجامعة وأعضاء الهيئة التدريسية وأخص منهم الأفاضل في قسم المحاسبة وعمادة البحث العلمي والدراسات العليا وعلى رأسهم الأستاذ الدكتور رياض الشلبي.

كما أتوجه بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على ما أتأحوه من وقت لمناقشة هذه الرسالة ووفاء وتقديراً وإعترافاً في الجهد أشكر كل من ساعدني على إتمام هذا البحث سائلاً العليّ العظيم أن تكون في موازين حسناتهم.

الباحث

أحمد محمد أبو الرب

## الإهداء

إلى من أعطوني الكثير ولم ينتظروا الشكر

إلى سندي وقدوتي

إلى أصحاب البصمة في حياتي

إلى من آثروني على أنفسهم

إلى "أبي وأمي أطل الله في عمرهم"

أهديكم هذا الجهد المتواضع

راجياً من الله تعالى أن يحتسب هذا العمل في ميزان حسناتكم

إلى أخواني وأخواتي وأزواجهم وزوجاتهم وأبنائهم وبناتهم الغوالي

وإلى كل من أحببته وأحبني

وأيضاً إلى كل من تمنى ويتمنى لي الخير

أهديكم هذا الجهد المتواضع

الباحث

أحمد محمد أبو الرب

## فهرس المحتويات

ب.....	التفويض
ج.....	قرار لجنة المناقشة
د.....	شكر وتقدير
ه.....	الإهداء
و.....	فهرس المحتويات
ط.....	قائمة الجداول
ك.....	قائمة الاشكال
ل.....	قائمة الملاحق
م.....	الملخص باللغة العربية
ن.....	الملخص باللغة الانجليزية
١.....	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
١.....	١-١ المقدمة
٣.....	٢-١ مشكلة الدراسة
٤.....	٣-١ عناصر مشكلة الدراسة (أسئلة الدراسة)
٥.....	٤-١ أهمية الدراسة
٦.....	٥-١ فرضيات الدراسة
٧.....	٦-١ أنموذج الدراسة
٩.....	٧-١ التعريفات الإجرائية
١٠.....	٨-١ محددات الدراسة وحدودها

## الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة..... ١١

١١	١-٢ المقدمة:
١٣	٢-٢ أهداف محاسبة التكاليف
١٥	٣-٢ وظائف محاسبة التكاليف:
١٦	٤-٢ حدود ونطاق استخدام محاسبة التكاليف
١٧	٥-٢ العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف
١٩	٦-٢ تبويب وتصنيف عناصر التكاليف
٢٣	٧-٢ خصائص نظام التكاليف السليمة
٢٣	٨-٢ التكلفة المستهدفة
٢٥	١-٨-٢ مفهوم التكلفة المستهدفة
٢٥	٢-٨-٢ أهداف التكلفة المستهدفة
٢٦	٣-٨-٢ مزايا التكلفة المستهدفة
٢٧	٤-٨-٢ مبادئ التكلفة المستهدفة
٢٨	٥-٨-٢ مراحل التكلفة المستهدفة
٣٠	٦-٨-٢ مقومات التكلفة المستهدفة
٣٠	١-٦-٨-٢ هندسة القيمة:
٣١	٢-٦-٨-٢ أساس النشاط:
٣١	٣-٦-٨-٢ طريقة كايزن (التحسين المستمر):
٣٢	٤-٦-٨-٢ سلسلة القيمة :
٣٢	٧-٨-٢ العوامل الواجب توافرها لتطبيق التكلفة المستهدفة
٣٢	١-٧-٨-٢ العوامل الداخلية:
٣٢	٢-٧-٨-٢ العوامل الخارجية:
٣٣	٨-٨-٢ التسعير
٣٥	٩-٢ التدفقات النقدية التشغيلية
٣٦	١-٩-٢ مفهوم التدفقات النقدية التشغيلية
٣٧	٢-٩-٢ أهداف وأهمية التدفقات النقدية التشغيلية
٣٨	٣-٩-٢ مكونات قائمة التدفقات النقدية
٤٠	٤-٩-٢ طرق إعداد التدفقات النقدية:
٤٢	١٠-٢ الدراسات السابقة
٤٢	١-١٠-٢ الدراسات باللغة العربية
٥٠	٢-١٠-٢ الدراسات باللغة الأجنبية:

## الفصل الثالث: الطريقة والاجراءات ..... ٥٥

- ٥٥ ..... ١-٣ مجتمع الدراسة
- ٥٥ ..... ٢-٣ عينة الدراسة
- ٥٦ ..... ٣-٣ منهجية الدراسة
- ٥٧ ..... ٤-٣ أداة البحث المستخدمة
- ٥٨ ..... ٥-٣ التحليل والمعالجة الإحصائية
- ٥٩ ..... ٦-٣ ثبات أداة الدراسة

## الفصل الرابع: النتائج والتوصيات ..... ٦٠

- ٦٠ ..... ١-٤ المتغير المستقل: مقومات التكلفة المستهدفة
- ٦٢ ..... ١-٤-١ سلسلة القيمة
- ٦٣ ..... ١-٤-٢ اساس النشاط
- ٦٥ ..... ١-٤-٣ التحسين المستمر
- ٦٨ ..... ١-٤-٤ هندسة القيمة:
- ٦٩ ..... ٢-٤ المتغير التابع: التدفقات النقدية التشغيلية
- ٧١ ..... ٣-٤ الافتراضات للانحدار الخطي
- ٧٣ ..... ٤-٤ إنموذج الدراسة
- ٧٤ ..... ٥-٤ اختبار الفرضيات
- ٧٧ ..... ٦-٤ التوصيات
- ٧٨ ..... ٧-٤ النتائج

## المراجع ..... ٧٩

- ٧٩ ..... المراجع باللغة العربية:
- ٨٤ ..... المراجع باللغة الإنجليزية:

## الملاحق ..... ٨٧



## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١	توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية	٥٤
٢	معاملات كرو نباخ ألفا الخاصة بمجالات الدراسة والأداة ككل	٥٨
٣	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع مجالات مقومات التكلفة المستهدفة	٥٩
٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات مجال "أثر سلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية" والمجال ككل	٦٠
٥	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر أساس النشاط (ABC) على التدفقات النقدية التشغيلية" والمجال ككل	٦٢
٦	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر التحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية " والمجال ككل	٦٤

٦٦	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر هندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية"	٧
٦٨	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المقياس "التدفقات النقدية التشغيلية" والمقياس ككل	٨
٦٩	قيم (skewness) و (kurtosis)	٩
٧٠	قيم (VIF) و (Tolerance)	١٠
٧١	قيمة ( $R^2$ )	١١
٧٢	نتائج اختبار الفرضيات Coefficients(a)	١٢

## قائمة الاشكال

الصفحة	الشكل	رقم الشكل
٧	أنموذج دراسة	١
٤٠	العلاقة بين القوائم المالية الأساسية الثلاثة	٢

## قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	اداة الدراسة (الاستبانة)	٨٥
٢	جدول محكمين الاستبانة	٩٣

## أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية

إعداد

احمد محمد أبو الرب

إشراف

الدكتور نمر عبد الحميد السليحات

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على "أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية"، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، تكونت من (٢٨) فقرة، ووزعت على (٥) مجالات، واستخدم مقياس ليكرت الخماسي بهدف قياس آراء أفراد عينة الدراسة، تكون مجتمع الدراسة من المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية وعددها (١٤٠) مصنع، ووزعت على عينة الدراسة المكونة من (١٢٠) مصنع ممثله بالمدراء الماليين ومدراء التدقيق الداخلي ومحاسبين، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية ووجود أثر لسلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، وأظهرت النتائج وجود أثر لأساس النشاط على التدفقات النقدية التشغيلية ووجود أثر للتحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، وأظهرت النتائج عدم وجود أثر لهندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

# **THE IMPACT OF TARGET COSTING ON OPERATING CASH FLOWS IN AL-HASSAN INDUSTRIAL CITY**

**By**

**Ahmad Abu Al-Rub**

**Supervisor**

**Dr. Nemer Abdul Hamid Al-Suleihat**

## **Abstract**

This study aims to identify the impact of target costing on operating cash flows in Al-Hassan Industrial CITY. To achieve this, the researcher has prepared a questionnaire; consisting of 28 items that were distributed in 5 fields. Moreover, Likert Quintet Scale was used to measure the individuals' views of this study sample. The study area of this research consists of 140 functional factories in Al-Hassan Industrial city. This study area has been distributed on a study sample that consists of 120 factories whose representatives are chief financial officers, internal audit directors, and accountants. this study area has been analyzed by SPSS, shows the following results:

There is an impact of applying the target costing on the operating cash flows. There is also an impact of the value chain on the operating cash flows in the functional factories in Al-Hassan Industrial city. The results also show that there is an impact of the activity based on the operating cash flows and an impact of the progressive improvement on the operating cash flows in the functional factories in Al-Hassan Industrial city. In contrast, these results have shown the lack of the impact of the value engineering on the operating cash flows in the functional factories in Al-Hassan Industrial city.

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### ١-1 المقدمة (Introduction)

في ظل البيئة الصناعية الحديثة والمتقدمة وفي ظل التنافس القوي بين الشركات الصناعية على المستوى المحلي والعالمي كان لا بد أن تقوم الشركات الصناعية وشركات الأعمال بتقديم مزايا تنافسية في مجال أعمالها ومنتجاتها وخدماتها حتى تستطيع الوصول الى المستوى المطلوب من القدرة على التنافس وتحقيق المزايا التنافسية وفي حال عدم القدرة على تغيير أسعار المنتجات من حيث رفع أسعارها كان لا بد لها ان تركز على التكلفة والعمل على تخفيضها وبالتالي كان لا بد من الاهتمام بمداخل التكاليف المستخدمة ومن بينها التكلفة المستهدفة. ويمكن تعريف التكلفة المستهدفة "بأنها أداة لإدارة التكلفة" تهدف الى تخفيض تكلفة المنتج عند مرحلة التخطيط والتنظيم والتطوير وبعد ذلك فإن هذه الأداة تحاول ان تقوم بتخفيض التكلفة في مرحلة التصميم وذلك بسبب كبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة وذلك مع المحافظة على جودة المنتج أو الخدمة والقدرات الوظيفية لها ودرجة الثقة من جانب الزبائن. (فودة، ٢٠٠٧)

يعد قرار التسعير واحد من أهم القرارات الادارية نظراً لأثره على ربحية المنشأة في الأجلين القصير والطويل، لذا أصبح تطوير أنظمة التكاليف أمراً حيوياً ينبغي التعامل معه بموضوعية وعملية للوصول الى قرارات رشيدة في هذا المجال وتكمن أهمية البحث في كونه يتطرق الى أحد أساليب التسعير الحديثة ألا وهو منهج التكلفة المستهدفة في التسعير، وقد جاءت الدراسة بهدف التعرف على واقع اساليب التسعير المستخدمة في مصانع مدينة الحرس الصناعية،

ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، والارتقاء باستخدام أساليب التسعير عن طريق اقتراح منهج للتسعير، بسبب اعتماد السعر القائم في السوق التنافسي كأولوية في اتخاذ القرار المناسب في التسعير، ويجب أن يلفت نظرنا بأنه يؤثر أيضاً على اتخاذ قرار التسعير عدة عوامل أخرى كالزبائن والمنافسين والتكاليف. (نضال وأنعام ، الإسرائ، ٢٠٠٥)

إن التدفقات النقدية هي التدفقات الداخلة والخارجة للمنشأة، من صندوق أو حسابات بنوك وما يعادلها من النقدية المكافئة. (عباس، ٢٠٠٢)

أما التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بالمقدار الذي ساهمت فيه العمليات التشغيلية في توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الالتزامات للغير والحفاظ على القدرة التشغيلية، وبالمقابل القدرة على توزيعات أرباح الأسهم مما يؤدي الى استثمارات جديدة دون الاعتماد على مصادر خارجية لتمويل العمليات الداخلية.

أن معظم أنشطة المصانع العاملة في مدينة الحसन الصناعية التي تسعى إلى تحقيق الربح، ويمكن اعتبار الأنشطة التشغيلية على أنها العمليات النقدية المتضمنة في الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة، والتدفقات النقدية التشغيلية في المصانع تساعدها على إمكانية تسديد التزاماتها وتطوير القدرة الإنتاجية للمصانع ويمكن استلام التدفقات النقدية من النشاط التشغيلي من خلال العمليات الاقتصادية التي هي بمثابة أساس لتحديد صافي الدخل (ربح أو خسارة)، ومن الأمثلة على المقبوضات بيع البضائع والتحصيل من المدينون وأوراق القبض، وأما المدفوعات النقدية فتتمثل في المدفوعات النقدية لشراء مواد خامة للتصنيع وكذلك سداد حسابات الموردين وأوراق الدفع وغيرها.



ان أول من استخدم منهج التكلفة المستهدفة هم اليابانيون كطريقة من طرق المحاسبة الادارية الحديثة ، وهذا في ستينيات القرن الماضي، وعلى الرغم من ذلك فان المديرين الذين يعملون خارج اليابان لم يملكو المعرفة الكاملة التي توضح لهم اهمية هذا المنهج.

## 2-1 مشكلة الدراسة (Research Problem):

تكمن أهمية المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية في تحسين الاقتصاد الأردني وذلك من خلال استثماراتها بمئات الملايين وخلق فرص عمل للأردنيين، وإن التنافس الكبير بين هذه المصانع أدى إلى الاهتمام بالتكاليف التي بدورها يؤدي إلى زيادة الأرباح لهذه المصانع، ومن هنا جاء التوجه إلى استخدام أساليب حديثة للسيطرة على التكاليف، مثل استخدام أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة).

للتدفقات النقدية دور كبير في التزام المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية بالوفاء بالتزاماتها وتحقيق مرونة السيولة للمصانع وهذا بدوره يعطيها ميزة تنافسية.

لهذا فان الغرض من هذه الدراسة هو معرفة أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

### 3-1 عناصر مشكلة الدراسة (أسئلة الدراسة (Research Questions):

ان الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، ويمكن تحقيق هذا الغرض من خلال الاجابة على السؤال الرئيسي التالي:

السؤال الرئيس: هل يوجد أثر لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية ؟

ويتفرع منه الاسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الاول: هل يوجد أثر لهندسة القيمة على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية ؟

السؤال الفرعي الثاني: هل يوجد أثر لأساس النشاط (ABC) على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية ؟

السؤال الفرعي الثالث: هل يوجد أثر للتحسين المستمر على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية ؟

السؤال الفرعي الرابع: هل يوجد أثر لسلسلة القيمة على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية ؟

## ٤-١ أهمية الدراسة (Significance of the Study) :

### ١-٤-١ الأهمية النظرية :

تكمّن أهمية الدراسة النظرية على معرفة وإدراك ووعي المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية لمدخل التكلفة المستهدفة وأثرها على النشاطات التشغيلية والذي يؤدي تطبيقه الى

تحقيق المزايا التالية :

- خفض التكاليف.

- تحسين كفاءة التسعير.

- زيادة الربحية.

- تحقيق ميزة تنافسية.

### ١-٤-٢ الأهمية التطبيقية:

وتكمّن الأهمية التطبيقية في تعريف المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية بكيفية

تطبيق منهج التكلفة المستهدفة من حيث المقومات التالية:

- هندسة القيمة.

- أساس النشاط.

- سلسلة القيمة.

- التحسين المستمر.

## ٥-١ فرضيات الدراسة (Research Hypothesis) :

استنادا إلى أسئلة الدراسة التي تم وضعها تم صياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) لتطبيق مدخل

التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية :

**الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) لهندسة

القيمة على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) لأساس

النشاط (ABC) على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن

الصناعية.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) للتحسين

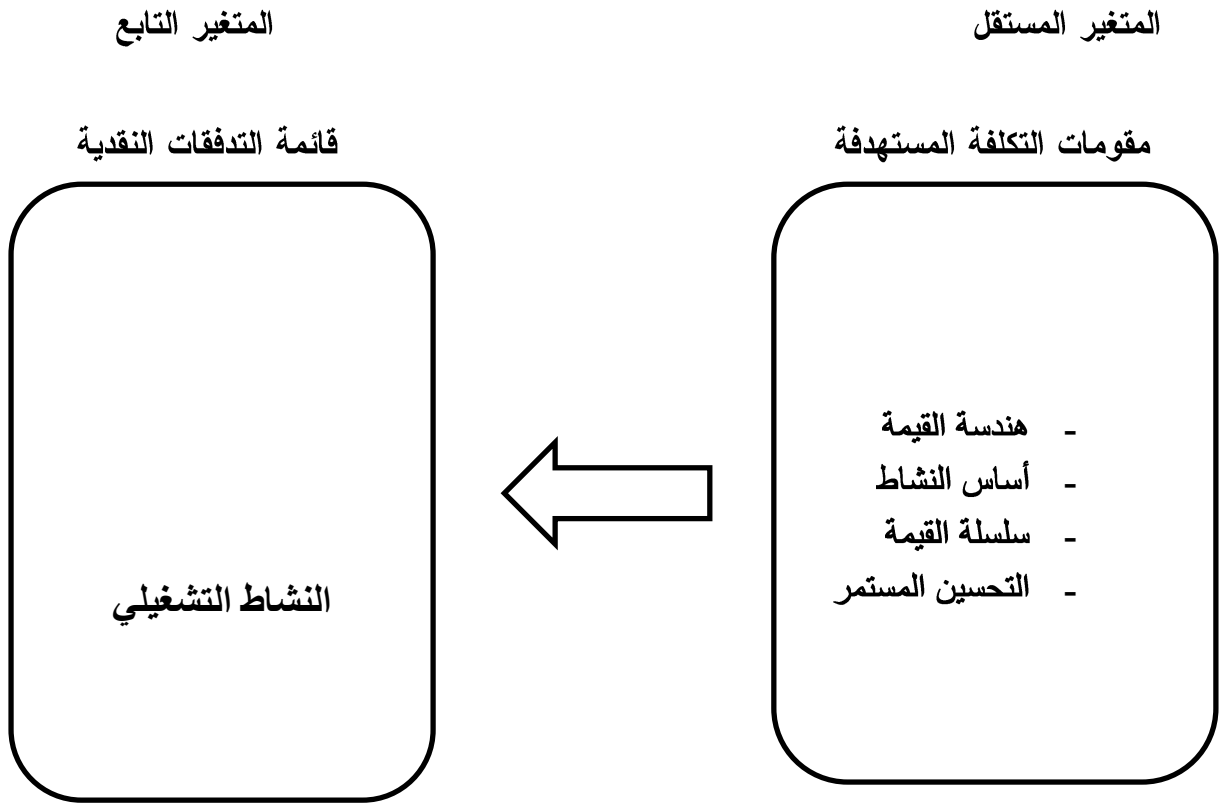
المستمر على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

**الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) لسلسلة

القيمة على قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

## ٦-١ أنموذج الدراسة (Research Model) :

يبين الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة لتحديد أثر المتغير المستقل (هندسة القيمة، أساس النشاط، سلسلة القيمة، التحسن المستمر) على المتغير التابع (التدفقات النقدية التشغيلية).



الشكل رقم (١) : أنموذج الدراسة

## قائمة مراجع أنموذج الدراسة:

### المتغير التابع

١- أمال محمد، بغداد

مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية.

٢- حسين دحدوح، دمشق

دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية.

### المتغير المستقل

١- صدام عبيدات، اليرموك

محددات نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

١- ايهاب الطوالبه، اليرموك

مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدى الفنادق الاردنية المصنفة خمسة نجوم.

## 7-1 التعريفات الإجرائية (Procedural Definitions) :

**محاسبة التكاليف:** هي عملية تجميع بيانات تخص التكاليف الخاصة بالمنتج أو قسم داخل المنشأة أو أي وظيفة أو خدمة تقدمها المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية ومعالجة هذه البيانات وتلخيصها وفق أسلوب وغاية محددة من أجل استخراج تكلفة المنتج أو الخدمة أو القسم أو الوظيفة. (أبو ناصر، ٢٠١٣)

**التكلفة المستهدفة:** هي أداة الإدارة التنفيذية التي تدرك المنطق العلمي الفعال، الذي يقوم على افتراض بأن الأسعار يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في الظروف السائدة في السوق، بالإضافة إلى سعر تكلفة الإنتاج بحيث يكون مناسباً ومتربطاً مع الأهداف الربحية، الذي بدوره يحافظ على المنتج المناسب وجودته. (Moisella, 2012)

**قائمة التدفقات النقدية التشغيلية:** حسب المعيار الدولي رقم (٧) هي التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها من الحسابات البنكية.

**هندسة القيمة:** هي إعادة التصميم الجذري للمنتجات في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية لغرض تحقيق التحسينات الجوهرية في معايير قياس الأداة المهمة، كتخفيض التكلفة وتحسين المنتجات والسرعة في وقت الانجاز، وتحقيق رضا العملاء. وسوف يتم قياسها من خلال فقرات سوف ترد في الاستبانة.

**أساس النشاط (ABC) :** هو أسلوب يعتمد على تحديد التكاليف على أساس النشاط والجودة الذي يعتبر أدق طريقة لتخصيص النفقات العامة بمعنى أنه يتفق مع مبدأ السببية أي الهدف من تسويق أي سلعة ما. وسوف يتم قياسها من خلال فقرات سوف ترد في الاستبانة.

**سلسلة القيمة:** هي سلسلة من أنشطة المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية التي بدورها تقوم بتسويق تلك المنتجات حسب الجودة والنوعية. وسوف يتم قياسها من خلال فقرات سوف ترد في الاستبانة.

**التحسين المستمر:** هو بذل الجهود المستمرة لتحسين المنتجات أو الخدمات في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية بشكل يتناسب مع تلك المنتجات أو الخدمات. وسوف يتم قياسها من خلال فقرات سوف ترد في الاستبانة.

**المنطقة الصناعية المؤهلة:** هي أي منطقة تم اعتمادها بهذه الصفة من قبل حكومة الولايات المتحدة الأمريكية وتم تسميتها من قبل السلطات المحلية كمنطقة يسمح للبضائع المنتجة فيها دخول سوق الولايات المتحدة الأمريكية الكبير دون رسوم جمركية وضرائب.

## 8-1 محددات الدراسة وحدودها (Limitations and Delimitations of the

Study)

تتمثل محددات الدراسة فيما يلي:

- جمع عينة الدراسة، زيارة مجموعه من المصانع.
- يتوقع الباحث عدم تعاون جزء من عينة الدراسة في الاجابة على أسئلة الاستبانة.
- قلة المراجع التي ربطت موضوع التكلفة المستهدفة بالتدفقات النقدية التشغيلية.

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- حدود مكانية: ستقتصر الدراسة على المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.
- حدود بشرية: ستقوم الدراسة باستطلاع آراء المدراء الماليين ومدراء تدقيق داخلي.
- حدود علمية: أثر تطبيق التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية.
- حدود زمنية: سيتم إجراء الدراسة خلال العام ٢٠١٥.



## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### ٢-١ المقدمة:

#### محاسبة التكاليف

في القرن الثامن عشر ظهرت الثورة الصناعية ومن هنا كانت الحاجة لمراقبة التكاليف للصناعات، وفي القرن العشرين والحادي والعشرين ونظرا لتطور قطاع الصناعة وفي ذلك الفترة تطورت محاسبة التكاليف لتكون أشمل وأوسع ومراقبة والسيطرة على التكاليف لوجود المنافسين. (الكسار، ٢٠١٠، ص ١٥).

ونظرا لما تحمله محاسبة التكاليف من أهمية، ظهرت محاسبة التكاليف لتساهم في تحديد سعر المنتج، لأن السعر يعتمد اعتمادا كبيرا على التكلفة. (مطارنه، ٢٠٠٦، ص ١٥).

وحتى تستطيع الإدارة القيام بوضع الأهداف والسياسات، فهي تحتاج إلى نوعين من المعلومات والبيانات:

أولاً: بيانات تتعلق بالخطط المقدره الواجب القيام بها (موازنات تقديرية).

ثانياً: بيانات تتعلق بالخطط التي تم فعلا تحقيقها (الإنتاج الفعلي).

وهنا المحاسبة المالية لا تلبى حاجات الإدارة لهذين الأمرين، فظهرت محاسبة التكاليف التي تلبى حاجات الإدارة. (الحرب، ٢٠١٠، ص ٩)

اختلف الباحثون في تعريف محاسبة التكاليف ويذكر الباحث جملة منها:

محاسبة التكاليف كما عرفها معهد المحاسبين الإداريين IMA "هي تقنية أو الطريقة لتحديد تكلفة مشروع، عملية أو شيء وتحدد هذه التكلفة من خلال القياس المباشر، التقييم الاعتباطي، أو التخصيص العقلاني أو النظامي".

محاسبة التكاليف "تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن، لممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية، وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الاقتصادية" (مطارنه، ٢٠٠٦، ص ١٦).

محاسبة التكاليف " مجموعة الإجراءات والقواعد والأساليب والنظريات التي تتولى متابعة عناصر التكاليف في مختلف المشروعات، والتي تهدف إلى قياس وتسجيل وتبويب وتحليل العمليات الاقتصادية بقيم نقدية وتوصيلها إلى المستويات الإدارية المختلفة، لمساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة لمختلف المشاكل المطروحة". (الكسار، ٢٠١٠، ص ١٩).

محاسبة التكاليف تعرف على أنها "مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج، والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط، واتخاذ القرارات على أسس سليمة". (الحدرب، ٢٠١٠، ص ٩).

محاسبة التكاليف كما عرفها (Horengren et al., 2006) هي مجموعة من الإجراءات والأسس التي تعمل بطريقة منظمه للقيام بعمليات التحليل ، وتقديم التقارير المالية من التكاليف، واستخدام الموارد في المنشأة".

ويرى الباحث أنه يمكن استخلاص تعريف محاسبة التكاليف على أنها مجموعة إجراءات يتم تسجيل وتوثيق البيانات وفق أسس علمية، لتساعد الإدارة على التخطيط والسيطرة والرقابة واتخاذ القرارات السليمة والتحليل.

وكذلك يرى الباحث من التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف يمكن استنتاج مجموعة من المزايا لمحاسبة التكاليف على النحو التالي:

١. تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة ولرسم السياسات.

٢. تساعد الإدارة على التخطيط .

٣. تساعد على تحديد تكلفة المنتج.

## ٢-٢ أهداف محاسبة التكاليف

تهدف محاسبة التكاليف إلى تحديد تكلفة المنتج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التصنيع، وذلك ليس بهدف تحديد التكلفة فقط، وإنما لتوفير بيانات وتقارير ضرورية للإدارة لتساعد على السيطرة والرقابة واتخاذ القرارات السليمة والتخطيط.

وهناك عدد من الأهداف التي تحققها محاسبة التكاليف:

- قياس تكاليف الأداء: وذلك من خلال تحديد تكلفة كل منتج وتحديد تكلفة كل عنصر، والتكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع الخدمات. (مطارنه، ٢٠٠٧، ص١٧).
- تساعد على تقييم الإنتاج التام وغير التام في آخر المدة للوصول الى نتائج الأعمال والمركز المالي بشكل صحيح. (كسار، وآخرون ٢٠١٠، ص١٨).

- المساعدة في التخطيط واتخاذ القرار، وذلك من خلال : ( الحدرب، ٢٠١٠، ص ص:

(١١-١٠)

- اجراء مقارنات لعناصر التكلفة لرفع الكفاية الانتاجية.

- تساعد بيانات التكاليف في اتخاذ القرارات الادارية السليمة من بين البدائل المتاحة.

- الحصول على البيانات عن التالف في المخازن، وعن الطاقة المستغلة والعاطلة

لإمكانية الاستفادة منها.

- الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:

وتعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من مواد وآلات وعمالة وغيرها، ويتم ذلك

من خلال مقارنة بيانات التكاليف الفعلية والمعيارية، وتحليل الانحرافات فيما بينها، والعمل على

الحد من هذه الانحرافات، وتحديد أسبابها والمسؤول عنها.

أما بالنسبة لتخفيض التكاليف هو الانتقال من التكلفة الحالية إلى تكلفة أقل، وذلك

باستخدام وسائل منها تغيير نظام العمل للقضاء على الوقت الضائع، وشراء آلات جديدة وحديثة

وغير ذلك. (جوده، ٢٠١٠، ص ٢٣).

## ٣-٢ وظائف محاسبة التكاليف:

وتكمن وظائف محاسبة التكاليف بالوظائف التالية: (جوده، ٢٠١٠، ص ٢٥)، (الكسار، ٢٠١٠، ص ١٩).

- الوظيفة التسجيلية : وهي تسجيل العمليات الخاصة بالتكاليف في السجلات والدفاتر التكاليفية من المستندات والوثائق في الشركة.
- الوظيفة التحليلية: مسك سجلات تحليلية لعناصر الإنفاق.
- الوظيفة الرقابية: وذلك من خلال متابعة ومراقبة ما يحدث للتكاليف فعلا، ومقارنتها مع المحددة منها مسبقا، وتحديد الانحرافات وعلاجها.
- الوظيفة التخطيطية: وذلك من خلال الموازنات التخطيطية، ووضع المعايير الخاصة باستخدام عوامل الإنتاج.
- الوظيفة الإخبارية: وذلك تقديم التقارير والقوائم عن نتائج الأعمال.
- الوظيفة التحفيزية : تتحقق بعد إتمام الوظائف السابقة، وهي عامل مهم من أجل تنفيذ العمل بشكل سليم وصحيح.

## ٤-٢ حدود ونطاق استخدام محاسبة التكاليف (جوده، ٢٠١٠، ص ٢٩):

ومن الأمور التي تحد من تطبيق محاسبة التكاليف ما يلي:

- ١- يجب أن يتوفر كادر محاسبي مؤهل.
- ٢- يجب إقناع المستويات الإدارية بأهمية محاسبة التكاليف.
- ٣- يجب العمل بروح الفريق الواحد بين مستويات الهيكل التنظيمي.
- ٤- تكلفة تطبيق نظام التكاليف.
- ٥- يجب أن يتوفر نظام إداري سليم لتحديد السلطة والمسؤولية.

## ٥-٢ العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف

حتى يصبح هناك نظام تكاليف ملائم لطبيعة الشركة، لا بد من توفر مجموعة عوامل مؤثرة في هذا النظام وهي : (جوده، ٢٠١٠، ص ص: ٣٥-٣٨).

١- حجم الشركة: يجب أن يكون هناك علاقة طردية بين حجم الشركة ونظام التكاليف ، فكلما كانت الشركة صغيرة تحتاج إلى نظام تكاليف بسيط، وكلما كانت الشركة كبيرة تحتاج إلى نظام تكاليف مطور يتلاءم مع حجم عملياتها الكبيرة.

٢- التعرف على أنواع السلع التي تنتجها الشركة: وذلك لتتمكن من قياس كل سلعة على حده أو المتشابه مع بعضها.

٣- الهيكل التنظيمي: يجب التعرف على التقسيمات الإدارية ومدى مساهمتها في نشاط الشركة، وذلك للتعرف على أهم الأقسام التي لها علاقة بالتكاليف، وذلك لوضع السجلات وقوائم التكاليف بشكل مناسب.

٤- طبيعة العملية الصناعية للشركة: لا بد من التعرف على طبيعة العملية الصناعية، والتي تتمثل في طريقة التشغيل، وطريقة التعاقد في الإنتاج، وطريقة الإنتاج سواء كانت مراحل أو أوامر، وكذلك سواء كان صناعيا أو زراعيا وغيرها.

٥- مدى حاجة إدارة الشركة إلى البيانات ونوعية البيانات المطلوبة ووقت احتياجها: حتى تكون أهداف الشركة قد تحققت لا بد من توافر بيانات تكاليفيه في أوقات مناسبة مع الأخذ بعين الاعتبار أن تكون البيانات دقيقه، وسرعة الحصول عليها عند الحاجة.

٦- تحديد الهدف من إنشاء وتصميم النظام: لأنه يحدد نوع البيانات المراد الحصول عليها فمثلا بعض الشركات تحتاج إلى بيانات تتعلق بتحقيق الرقابة على التكاليف أو تخفيضها، وبعض الشركات تحتاج إلى بيانات بغرض تحديد تكلفة الوحدة.

٧- مستوى التنسيق بين مختلف مستويات الإدارة: لأن التنسيق يؤدي إلى تفاعل نظام التكاليف مع الأنظمة الأخرى بالشركة.

٨- تحديد نوع العلاقة بين نظام التكاليف والنظام المالي: أن نظام التكاليف يطبق الانفصال، أي فصل التقارير والقوائم على حده، أما النظام المالي يطبق نظام الاندماج.

٩- مدى توافر الوعي التكاليفي المطلوب لانجاح النظام المنتظر: يجب توافر الوعي التكاليفي لمحاسب التكاليف، وتقوم الإدارة بتحفيز دور محاسب التكاليف، والدور الذي يقوم به، ونشر أهمية نظام التكاليف بين العاملين.

١٠- التكاليف المترتبة على تطبيق نظام التكاليف: بمعنى تكلفة أقل بالنسبة لنظام التكاليف وفائدة عالية تنتج عنه.



## ٦-٢ تبويب وتصنيف عناصر التكاليف

يمكن تبويب عناصر التكاليف إلى:

أ- التبويب الأساسي أو النوعي : (كسار، ٢٠١٠، ص ص: ٤٣-٤٤) وتقسّم إلى:

١- عنصر المواد الأولية : يعتبر عنصر مهم جدا، لأنها تشكل نسبة عالية من الكلفة الكلية للمنتج سواء كانت مواد مباشرة أو غير مباشرة.

٢- عنصر الأجور: وهو كل ما يدفعه المشروع على العمل لانجاز تلك الأعمال للحصول على المنتج سواء كانت أجور مباشرة أو غير مباشرة، وتشمل الأجور النقدية والعينية.

٣- عنصر المصروفات (التكاليف غير المباشرة): وهي تمثل كافة المصاريف المدفوعة لانجاز العمليات مثل مصاريف الصيانة والاستهلاكات، وتمثل تكاليف صناعية أو تسويقية أو إدارية.

ب- التبويب حسب علاقتها بوظائف الشركة (التصنيف الوظيفي): (جوده، ٢٠١٠، ص ص: ٧٨-٨٠).

وظائف الشركة تقسم إلى وظيفة بيعية والانتاجية والادارية والتمويلية، وتقسّم عناصر

التكاليف حسب وظائف الشركة إلى :

١- التكاليف الإنتاجية: وهي التي تدخل في عملية التصنيع من البداية إلى النهاية وتقسّم إلى

ثلاثة عناصر:

أ-تكلفة المواد الإنتاجية: وهي مواد مباشرة تدخل في عملية الإنتاج، والمواد غير

المباشرة تساهم بشكل غير مباشر على الإنتاج.

ب- تكلفة الأجور الإنتاجية : وهي تمثل الأجور التي تدفع للعاملين في عملية

الإنتاج.

ج- التكاليف الإنتاجية الأخرى : وهي التي لا تدخل ضمن المواد الإنتاجية والأجور

الإنتاجية مثل مصاريف الكهرباء على المصنع.

٢- المصاريف البيعية : وهي المصاريف التي يتحملها قسم المبيعات، ولها دور مهم بالرقابة

واتخاذ القرارات، وتوزع هذه المصاريف على المنتج ويجب دراستها بحذر لمعرفة

نصيب الوحدة المنتجة من هذه المصاريف وتقسم إلى ثلاثة عناصر :

أ-المواد البيعية: وهي تمثل المواد التي تستخدم في وظيفة البيع مثل البنزين

والزيوت .

ب- الأجور البيعية: وتمثل الأجور المدفوعة للعاملين في قسم المبيعات مثل عمولات

وكلاء البيع وأجور السواقين.

ج- المصاريف البيعية الأخرى: وتمثل المصاريف التي لا تدخل ضمن المواد البيعية

والأجور البيعية مثل الدعاية والاعلان وقوائم الأسعار.

٣- المصاريف الإدارية والمالية : وهي المصاريف التي تتعلق بالإدارة المالية وإدارة الشركة،

ولا تدخل ضمن التكاليف الإنتاجية والمصاريف البيعية. وتقسم إلى ٣ عناصر.

أ- المواد الإدارية : وهي التي تخص الإدارة مثل القرطاسية.

ب- الأجور الإدارية : وهي التي تخص أجور عمال النظافة والحراسة.

ج- مصاريف إدارية ومالية أخرى: مثل أتعاب مدققي الحسابات والعمولات البنكية.

ج- التبويب حسب علاقتها بوحدة الإنتاج (النشاط): (الكسار، ٢٠١٠، ص٤٦).

وتقسم إلى:

١- تكاليف مباشرة: وهي التي يتم تتبعها بسهولة وبشكل مباشر، ويكون لها ارتباط

مباشر بالوحدة المنتجة، وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة، والمصاريف

المباشرة.

٢- تكاليف غير مباشرة: وهي التكاليف التي يتم تقديرها ولا ترتبط بشكل مباشر لعنصر

التكلفة.

د- التبويب لأغراض اتخاذ القرار : (مطارنه، ٢٠٠٦، ص ص: ٣٥-٣٦).

لا بد من تحديد بيانات التكاليف الخاصة باتخاذ القرارات، والتي تهتم بها الإدارة مثل

قرار تصنيع السلعة في الداخل أو الشراء من الخارج، وقرار إغلاق خط إنتاج وغيرها من

القرارات المهمة وفيما يلي بعض التكاليف التي لها تأثير على بعض القرارات في المنشأة :

١- التكلفة الغارقة (Sunk Cost): وهي التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي،

ولا تستطيع الإدارة التحكم بها ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.

٢- تكلفة الفرصة البديلة (Opportunity Costs): هي فقدان التكلفة إذا ما تم الاستغلال الأمثل للبدائل المتاحة، وكذلك هي الخسائر التي تتكبدها المنشأة نتيجة التضحية بالبدائل الآخر المتاح لها، ولا تسجل في السجلات المحاسبية.

٣- التكلفة التفاضلية (Differential Cost): ويمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة

التالية:

التكلفة تفاضلية = إجمالي الزيادة في التكاليف / إجمالي الزيادة في الإنتاج

٤- التكلفة المضافة: وتعني قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم

الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق.

٥- التبويب لأغراض الرقابة: (مطارنة، ٢٠٠٦، ص ٣٧) وتقسم إلى قسمين:

١- التكاليف القابلة للرقابة: (Controllable Cost): وهي التي يمكن السيطرة والتحكم بها

من حيث، تحديد مقدارها وتحققها وتكون واضحة من قبل أحد الإداريين ضمن فترة زمنية

محددة وظروف تشغيل محددة.

٢- التكاليف غير القابلة للرقابة: (Non-Controllable Cost): يمكن السيطرة والتحكم بها،

وكذلك رقابتها ولكن ليس لديه القدرة على التحكم في تحقيق هذه التكاليف.

و- التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، (الكسار، ٢٠١٠، ص ص: ٤٧-

(٤٩):

ويمكن تبويب عناصر التكاليف إلى:

١- التكاليف المتغيرة : تتغير حسب حجم المبيعات، وتكون العلاقة طردية أما حصة

المنتج من هذه التكاليف تبقى ثابتة.

٢- التكاليف الثابتة: لا تتغير بتغير حجم المبيعات أو الإنتاج، وأن حصة المنتج من

التكاليف تتغير باتجاه معاكس لتغير حجم النشاط (علاقة عكسية).

٣- التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة (المختلطة): وهي التي تأخذ التغير والثبات في آن

واحد، مقارنة بالتغيرات في حجم المبيعات وتسمى تكاليف شبه متغيره عندما تكون الصفة

الغالبة للعنصر هي التغير مع حجم المبيعات، وتسمى تكاليف شبه ثابتة عندما تكون الصفة

الغالبة للعنصر هي الثبات بغض النظر عن التغير في حجم المبيعات.

## ٧-٢ خصائص نظام التكاليف السليمة (الرواشده، ٢٠١١)

ومن خصائص نظام التكاليف السليم كما ذكرها الرواشده هي:

١- شموله على المقومات التي تساعد في إعداد التقديرات اللازمة.

٢- شموله على وسائل لإحكام الرقابة على عناصر التكلفة.

٣- ملاءمة النظام لطبيعة عمل المشروع.

٤- شموله على التنسيق المتكامل.

٤- شموله على الوضوح والسهولة، لكي يتم دراسته من قبل مستويات الإدارة بطريقة سهلة.

## ٨-٢ التكلفة المستهدفة

احتاجت الشركات والمصانع ما يسمى بالتكلفة المستهدفة نتيجة التطور في الأسواق والتقدم في التكنولوجيا والمنافسة الكبيرة في الأسواق وذلك بسبب انفتاح الأسواق على بعضها وكثرة العرض، هذا ما يجعل الشركات ان تبحث عن طرق لتخفيض فيها التكاليف مما يساعدها على تخفيض أسعارها وأيضاً تحافظ على جودة منتجاتها مما يؤدي الى إرضاء الزبائن وفي نفس الوقت تكسب الشركة أهدافها من حيث تعظيم الأرباح في ظل التكلفة المستهدفة التي تعتبر من أهم الإتجاهات الحديثة في نظم التكاليف الصناعية. (المطارنة، غسان، ٢٠٠٨)

اهتمت الإدارات بالتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المناسبة في ظروف المنافسة القوية في الأسواق والتحسين المستمر الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، وإن النظم المستخدمة في التكاليف لم تعد فعالة في مواكبة المتطلبات السوقية الجديدة خاصةً مجال الصناعة، فتتجه المنشآت إلى استخدام التكلفة المستهدفة لتساعد الإدارة في الرقابة على عملية الإنتاج والجودة وهذا بأقل التكاليف ليسهل عملية التسعير التي تعتبر من أهم الأمور عند المستهلك.

(فخر، نواف، زكي، حسن، فرحات، منى، ٢٠١٣)

## ٢-٨-١ مفهوم التكلفة المستهدفة

هناك عدة تعاريف للتكلفة المستهدفة منها ما يلي:

التكلفة المستهدفة: هي الطريقة التي تعتمد على السعر السائد في السوق وسعر تكلفة المنتج أيضاً بحيث يكون ملائماً للأهداف الربحية للمنشأة وفي نفس الوقت يحافظ على جودة المنتج، وتعتبر أداها تستخدمها الإدارة التنفيذية حتى تصل الى المنطق العملي الفعال. (Maisello, 2012)

التكلفة المستهدفة: هي طريقة تهدف لإدخال المنتجات الى السوق بأقل الأسعار وذات جودة عالية وهذا من أجل المنافسة في الأسعار ليحقق أهداف المنشأة الربحية عن طريق تخفيض التكاليف عبر دورة الإنتاج من البداية وحتى وصوله الى الاسواق. (العمر، ٢٠٠٧)

التكلفة المستهدفة: هي التصور أو التقدير للتكاليف على المدى الطويل للوصول الى الدخل التشغيلي الذي تهدف له المنشأة للحصول على السعر المناسب.

## ٢-٨-٢ أهداف التكلفة المستهدفة

إن التكلفة المستهدفة إحدى أهم الأدوات الإستراتيجية المستخدمة في التكاليف، وإن هدفها الرئيسي هو تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتجات وأن يكون سعر المنتج مناسب مع حالة السوق ويتوافق مع المستهلكين، وهذا من أجل التميز بين المنافسين بعد الانفتاح الكبير في الأسواق.

ونستطيع أن نذكر بعض من الأهداف للتكلفة المستهدفة كما ذكرها (فخر، وآخرون ٢٠١٣):

١- التحسين المستمر على المنتجات وزيادة جودتها وذلك لتلبية حاجات المستهلكين.

٢- التركيز على التقليل من التكاليف في مراحل التخطيط والتصميم.

- ٣- العمل على رسم الأرباح وإدارة التكاليف من حيث أسس إستراتيجية.
- ٤- المحافظة على الميزة التنافسية للمنشأة.
- ٥- استخدام طريقة الرقابة الوقائية على التكاليف.
- ٦- التقليل من القرارات التسعيرية للمنتجات الحديثة والمتطورة.

### ٢-٨-٣ مزايا التكلفة المستهدفة

١- الاستغلال الكامل والأمثل للموارد المتاحة عن طريق تحديد تكلفة المنتج بالنظر إلى حالة السوق وتحديد السعر المتداول فيه، فيقوم العاملون بمراقبة دورة الإنتاج كاملة. (عشماوي، ٢٠١١).

٢- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة للرقابة على عملية الإنتاج على المدى الطويل لأنها تطبق من بداية عملية الإنتاج في مراحل التخطيط والتصميم للمنتجات. (مطارنة، ٢٠٠٨)

٣- أن من أهم مزايا التكلفة المستهدفة أنها تحقق الكثير من الوافرات التكاليفية بإسلوب إدارة الأنشطة لسلسلة القيمة التي تخص المنشأة وعلاقتها مع أنشطة الموردين والمستهلكين، بحيث تقوم المنشأة بإنتاج المنتج بأفضل الأنشطة من التكلفة والجودة والسعر. (فودة، ٢٠٠٧، ص ٢٢١)

٤- تساهم التكلفة المستهدفة على تطوير وتحقيق معنى الفريق الواحد في العمل بين جميع العاملين في المنشأة. (مطارنة، ٢٠٠٨)



## ٢-٨-٤ مبادئ التكلفة المستهدفة

هناك عدة مبادئ يجب توافرها لطريقة التكلفة المستهدفة، حيث تقوم بخفض التكاليف والتحسين المستمر للمنتجات وذلك لوجود منافسة كبيرة بسبب انفتاح الأسواق على بعضها البعض كما ذكره في كتاب (Hilton, 2008):

١- قيادة السعر للتكلفة المستهدفة: عند استخدام التكلفة المستهدفة ذلك يؤدي إلى تحديد سعر المنتج، وبعدها نحدد الربح المستهدف حتى نصل إلى التكلفة المستهدفة.

٢- التركيز على المستهلكين: من الضروري أن نقوم بالتغذية الراجعة للوصول إلى رأي المستهلك بالمنتج حتى نقوم بإرضائه ونوفر له سعر يناسبه.

٣- التركيز على المنتج: من أهم العناصر التي تعتمد عليها التكلفة المستهدفة هي هندسة التصميم، لذلك يجب على المهندسين والمصممين والعاملين بعملية الإنتاج الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

٤- التركيز على تصميم العمليات: عند مراقبة ودراسة وفحص دورة الإنتاج نصل إلى أعلى كفاءة ممكنة من حيث التصنيع والتصميم للمنتج عن طريق التكلفة المستهدفة.

٥- فرق متعددة المهام والوظائف: يجب عمل فرق من مختلف الأقسام والاختصاصات ومن جميع الإدارة، للوصول إلى المنتج بالتوافق مع التكلفة المستهدفة.

٦- دورة حياة المنتج: يجب تحديد جميع التكاليف التي تخص المنتج من بدايته حتى الوصول للمنتج النهائي وذلك عن طريق التكلفة المستهدفة.

٧- توجيه سلسلة القيمة: في بعض الأحيان تكون قيمة التكاليف المخطط لها أكبر من قيمة التكلفة المستهدفة، فيجب على المنشأة بأن تقوم بالحذف من بعض هذه التكاليف التي لا تؤثر على قيمة المنتج.

## ٢-٨-٥ مراحل التكلفة المستهدفة

هناك عدة طرق وأساليب لتطبيق التكلفة المستهدفة فيجب معرفة كيفية البداية فيها ومعرفة انها تهتم بتخفيض التكاليف دون التأثير على جودة المنتج وأنه من الضروري أن تنال رضا المستهلكين فهذا يعتمد على تسعير مناسب ومنافس في السوق فنبدأ بوضع خطة قبل البداية بالإنتاج ومن ثم يأتي دور الرقابة ومتابعة عملية التحسين المستمر وتتكون من ثمانية مراحل:

١- النظر إلى وضع المنشأة الداخلي وإنشاء فريق عمل مختص لذلك؛ يجب أن يكون جميع العاملين والإداريين في المنشأة كفريق واحد لأنهم هم الأساس في ذلك العمل حتى نستطيع أن ندمج جميع الأنشطة والمهام مع بعضها حتى نطبق طريقة حساب صحيحة للتكلفة المستهدفة. (السيد، ٢٠٠٨)

٢- دراسة حالة وضع السوق؛ تتم هذه المرحلة عن طريقة أخذ عينة من المستهلك وعرض المنتج عليهم ومن ثم يأتي دور التغذية الراجعة للاستفسار عن سعر وجودة المنتج وإذا كان هناك أي ملاحظات للتعديل أو التحسين عليه. (عبد السميع وطيبه، ٢٠٠٩)

٣- تحديد السعر المستهدف؛ هذا السعر يجب أن يتوافق مع الشروط التالية:

أ- التغذية الراجعة، وهي تخص العلاقة مع العملاء من حيث سؤالهم عن المنتج وجمع المعلومات منهم لإجراء أي تعديل أو تحسين للمنتج.

ب- النظر إلى أسعار المنافسين لكي لا يكون سعر منتج المنشأة أعلى من أسعارهم وملاحظة السلع البديلة للمحافظة على القدرة التنافسية.

ج- وبالنسبة للتكاليف العلاقة بينها وبين حجم النشاط والأسعار والأرباح وهذا يساعد على اتخاذ القرار السليم. (فخر، وآخرون ٢٠١٣)

٤- تحديد هامش الربح المستهدف؛ تعتمد المنشأة لتحقيق الربح المستهدف على أمرين:

أ- تستمر المنشأة بنفس هامش الربح للمنتج السابق، ثم تقوم الإدارة بتعديل الهامش السابق اعتماداً على ظروف السوق فتعتمد هامش الربح المستهدف الجديد.

ب- النظر إلى ظروف السوق المتوقعة ومن ثم تضع هامش من الربح داخل مجموعة من منتجاتها وتقوم الإدارة على تعديل الهامش بالزيادة والنقصان لمعرفة المناسب منها. (غرايبة، ٢٠١١)

٥- تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج وذلك يكون مختصراً على المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة للمنتج = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

٦- وضع أفكار بديلة وذلك من خلال وضع عدة بدائل مختلفة للمنتج واختيار الأفضل منها والتي تتماشى مع تخفيض التكاليف.

٧- محاولة تخفيض التكاليف مع الاستمرارية بالتحسين؛ وهذا يعتمد على هندسة القيمة وتخفيض التكاليف التي لا تؤثر على المنتج لكي نخفض تكلفة المنتج الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار أن نحقق التكلفة المستهدفة.

٨-اهتمامات الإدارة وقياس نتائج التكلفة المستهدفة؛ إن المتوقع من العاملين والإدارين اعطاء أرائهم والإنجازات التي حققت من التكلفة المستهدفة، وما يميز التكلفة المستهدفة عن غيرها من الطرق للإستمرارية في إستخدامها. (السيد، ٢٠٠٨)

### ٢-٨-٦ مقومات التكلفة المستهدفة

ويمكن تقسيم هذه المقومات على النحو التالي:

#### ٢-٨-٦-١ هندسة القيمة: (Value Engineering)

بدء ظهور هندسة القيمة في الحرب العالمية الثانية وهذا بسبب قلة الموارد والأيدي العاملة، وكانت تسمى هذه الطريقة بعدة تسميات منها بتحليل القيمة وإدارة القيمة وهندسة التقييم وأشهرها كانت هندسة القيمة. (كاظم، ٢٠٠٩)

وكان أول من طبق (هندسة القيمة) كنظام محاسبي هو لويس مايلز عام ١٩٤٧ وذلك في شركة جنرال إلكتروك، وكانت تقسم الشركة المنتج أو التكلفة إلى عدة أقسام، وذلك لمعرفة المشكلة المتعلقة بالقسم نفسه من المنتج مع أن يتوافق مع السعر والجودة للمنتج. (Ramli, 2012)

وعرف (كاظم، ٢٠٠٨) هندسة القيمة على أنها إعادة البناء الكامل للمنتج لتحقيق التعديلات المحسنة الجوهرية في معايير قياس الأداء للمهمة، وذلك لتخفيض التكاليف والتحسين المنتجات وسرعة الإنجاز وأيضاً تحقيق الرضا عند المستهلكين.

## ٢-٨-٦-٢ أساس النشاط: (Activity Based)

وَعَرَفَ (Kapic, 2014) أساس النشاط على أنه مبدأ من مبادئ المحاسبة يعتمد على تحديد التكلفة على طبيعة النشاط والجودة وهذا يستخدم لتخفيض النفقات العامة.

عَرَفَ (أبو محمود، ٢٠٠٧) أساس النشاط على أنه "منهج معين يعتمد على مقومات أساسية لتحقيق أكبر درجة من الدقة في تحديد التكاليف، وذلك بالمقارنة بالنظام المتعارف عليه، وكذلك بيان مختلف الأنشطة وتحديد التكاليف التي ترتبط لكل نشاط، وبيان الأحداث أو العمليات التي تسبب التكاليف في كل مركز نشاط وتحديد مجتمعات التكاليف، وبيان معدل التحميل لكل حدث في كل مركز نشاط وباستخدام هذه المعدلات يتم تحميل التكاليف الإضافية على المنتجات أو الخدمات المؤداة على أن يراعى مدى الاستفادة من مختلف الأنشطة"

## ٢-٨-٦-٣ طريقة كايزن (التحسين المستمر) (Continuous Improvement) :

أول من إستحدث هذه الطريقة هم اليابانيون، وتهدف الى التحسين المستمر للمنتج والعمل ويعود النجاح الى الإهتمام بالعاملين بإعتبارهم المورد الأساسي لأنهم من يطورون ويحسنون المنتج، وهناك الكثير من الشركات التي تأخذ أفكار من موظفيها فتقوم بتطبيق بعضها فمثل شركة تويوتا اليابانية التي تأخذ ما يقارب ١٢ مليون فكرة سنوياً لتطوير وتحسين العمل والمنتجات ويتم تنفيذ وتطبيق ما يقارب ٨٠% منها. (الصمادي، ٢٠٠١)

إن التحسين المستمر هو بذل للجهود لتحسين المنتج والخدمة مع المحافظة على الجودة.

(Filho, 2013)

## ٢-٨-٦-٤ سلسلة القيمة (Value Chain) :

عرف (Grigore, 2013) سلسلة القيمة على أنها سلسلة مكونة من مجموعة أنشطة تعمل بها المصانع والشركات الصناعية التي تلعب دور السوق لها حسب نوعها وجودتها.

وعرفه أيضاً أنها مجموعة من النشاطات والمراحل التي تمر بعملية الإنتاج حتى الانتهاء منه، ويجب أن يكون تكلفتها أقل من قيمتها. (Garrison, 2008)

## ٢-٨-٧ العوامل الواجب توافرها لتطبيق التكلفة المستهدفة

يجب أن يكون هنالك عاملين رئيسيين لتطبيق التكلفة المستهدفة وهما:

### ٢-٨-٧-١ العوامل الداخلية:

يجب أن تكون الإدارة قوية وجيدة بالشكل المناسب وهنالك روح الفريق لدى العاملين من أجل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بالشكل الصحيح والفعال ويجب أيضاً توفر البيئة المناسبة للتطبيق، وتدريب العاملين وإفهامهم أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة.

### ٢-٨-٧-٢ العوامل الخارجية:

التركيز على السوق بمعنى الوصول الى المستهلكين والإهتمام بهم ومعرفة طبيعة المنافسين في السوق ومعرفة أسعار المنتجات البديلة.

## ٢-٨-٨ التسعير

إن من أهم وأصعب القرارات التي تأخذها إدارة المنشأة هو التسعير وهناك العديد من العناصر التي يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار قبل التسعير وتصل أهمية هذه العملية بإستمرارية المنشأة.

ويعرف السعر على أنه: النقدية المقابلة للسلع والخدمات التي يدفعها المستهلك للحصول عليها.

(التكريتي، وآخرون، ٢٠١٠)

ويوجد هناك عدة أهداف لعملية التسعير ومنها:

١- إستمرارية المنشأة عن طريق زيادة الربحية على المدى القريب والبعيد.

٢- محافظة المنشأة على حصتها السوقية.

٣- رضى المستهلكين من المنتج والمنشأة. (Crosson, et al., 2008)

ويتأثر قرار التسعير بعدة عوامل من أهمها:

١- حاجة العملاء: إن حاجة العملاء من أبرز العوامل أهمية وتبدأ من بداية عملية الإنتاج وحتى

تحديد سعر البيع للمنتج، يتم هذا العمل عن طريق دراسة السوق أو عن طريق التغذية الراجعة.

(Hilton, 2008)

٢- المنافسون للمنشأة: يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار أسعار منافسينها وأيضاً السلع البديلة

لها لأنه يؤثر على الطلب فتجبر المنشأة على تخفيض أسعار منتجاتها. (القباني، ٢٠١٠).

٣- تكلفة المنتج أو السلعة: تسعى المنشأة دائماً على إسترداد تكلفة المنتج بعد بيعه وحصولها على

هامش من الربح المحدد، وإن لم تحقق هذا الهدف فهناك خطر كبير على إستمرارها.

٤- قوانين وأنظمة الدولة: إن القوانين والأنظمة للدولة جانب مهم من عملية التسعير لأنه من الممكن أن يؤثر تأثيراً كبيراً على قرار التسعير، فتهدف الدول والحكومات لتنشيط إقتصاد البلد ومكافحة التضخم أيضاً تسعى الدولة إلى التخفيف على المستهلك بسبب الدخل المتدني للفرد ولا تستطيع الدولة زيادته.



## ٩-٢ التدفقات النقدية التشغيلية

في الآونة الأخيرة اهتمت المنشآت بالتدفقات النقدية العامة للمنشأة، ويعود السبب الى عدم كفاية القوائم المالية بخصوص مصادر التمويل للاستثمارات الكبيرة.

إن استخدام قائمة التدفقات النقدية تساعد العاملين في القوائم المالية الى الوصول للمعلومات المطلوبة، وهذا يعني استخدام القوائم المالية لوحدها لا تكفي فيجب خلطها مع قائمة التدفقات النقدية خاصتاً بالمعلومات المتعلقة بالتغير في الأصول والخصوم وحقوق الملكية بمعنى آخر الميزانية العمومية. (خنفر ومطارنة، ٢٠١١)

أن أحد القوائم المالية الأربعة التي تلتزم بها المنشآت في إظهارها هي قائمة التدفقات النقدية، وتعتبر أهميتها من أهمية قائمة الدخل الشامل وقائمة الموقف المالي ولا تقل عنهم.

وبشكل عام إن الأنشطة التشغيلية للمنشأة تشمل في تحقيق الأرباح التي تتكون من صافي الدخل، وبصورة اخرى تكون الأنشطة التشغيلية عمليات النقدية المتكونة من الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة.

وضع المعيار الدولي رقم (IAS 7) التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بأنها "التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بالمقدار الذي ساهمت فيه العمليات التشغيلية في توليد تدفقات نقدية كافية لتسديد الديون والحفاظ على المقدرة التشغيلية، وكذلك القدرة على توزيعات أرباح الأسهم، والقيام بإستثمارات جديدة دون الإعتماد على مصادر خارجية لتمويل العمليات الداخلية"

تظهر قائمة التدفقات النقدية خلال الدورة المالية للتدفقات الناجمة عن كل من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، ومن الممكن أن يكون لعملية واحدة علاقة بفعاليتين مثل تسديد الدين مع فوائد، فيكون مبلغ الدين نشاط تمويلي والفائدة تكون نشاط تشغيلي. (المصري، ٢٠٠٢، ص ١٥)

## ٢-٩-١ مفهوم التدفقات النقدية التشغيلية

ان قائمة التدفقات النقدية التشغيلية تعتبر ذات صلة مع أنشطة المنشأ التشغيلية، من عمليات الإنتاج والتجارة وتقديم الخدمات، ويمكن تعريفها كما يلي:

التدفقات النقدية - Cash Flows : هي التدفقات الداخلة والخارجة أو الواردة والمدفوعة وما يعادلها، او مقدار النقد السائل أو ما يشبهه من حركة الصندوق أو حسابات المنشأ البنكية من حسابات جارية أو ودائع وما يعادلها. (عباس، ٢٠٠٢)

التدفقات النقدية التشغيلية: بنظرة عامة هي أنشطة المنشأ المتجه لتحقيق الأرباح أي بمعنى آخر يحدد صافي الدخل، ومن ناحية أخرى تعتبر الأنشطة التشغيلية مجموعة عمليات نقدية وهي الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة. (أبو ناصر وحميدات، ٢٠١٠)

## ٢-٩-٢ أهداف وأهمية التدفقات النقدية التشغيلية

هناك العديد من الأهداف التي تحققها قائمة التدفقات النقدية التشغيلية عنها ومنها:

(حماد، ٢٠٠٢، ص ٢٤٧)

أ- التوقع والتبؤ للتدفقات النقدية المستقبلية:

عندما نتحدث عن النقدية لا نقصد بها الربح المحاسبي بل نقصد بها التي تقوم بسداد المطالبات والإلتزامات ونستطيع التبؤ للتدفقات النقدية المستقبلية عن طريق المدفوعات والمتحصلات السابقة.

ب- تقييم قرارات الإدارية:

إن قرار الإدارة ينعكس على إستثمارات المنشأ سريعاً، فإذا كان القرار المتخذ من قبل الإدارة صحيح وجيد فهذا سوف ينعكس على أعمالها وإستثماراتها بشكل جيد ومزدهر، والعكس صحيح.

وإن قائمة التدفقات النقدية تقدم المعلومات التي تفيد المستثمرين والدائنين عن إستثمارات المنشأ لتساعدهم بالقبول أو الرفض بما يخص قرارات الإدارة.

ج- تحدد هذه القائمة قدره المنشاه على قدرتها على توزيع ارباحها وتسديد الدين وفوائده ، لان كلا الطرفين من المستثمرين والدائنين يهتمون بوقت وقدره المنشاه على السداد، وتعتبر التزاما على المنشاه لحين سدادها.

د- ان قائمه التدفقات النقدية توضح العلاقة بين صافي دخل المنشاه ومقدار التدفقات النقدية المتاحة في المنشاه، وفي الاغلب يكون التغيير في صافي الدخل والنقديه معاً، فاذا كان الدخل مرتفعاً يؤدي الى زياده النقدية في المنشاه والعكس صحيح، ومن الممكن ان يكون الدخل منخفضاً والنقدية مرتفعه والعكس صحيح.

ه- ان المحللين الماليين يستخدمون قائمه التدفقات النقدية كأداة للتحليل، وهذا عن طريق احتساب معدلات (النسب الماليه) مثل نسبه اليسر والعسر المالي للمنشاه وهذا يعني قدره المنشاه على سداد الدين وفوائده وتوزيع الأرباح، ومن ناحيه اخرى فيهتم المحللين بها من اجل قياس قدره المنشاه على خدمه الدين.

و- تقوم البنوك التجارية باستخدام قائمه التدفقات النقدية لمساعدتهم في التخطيط للاحتياجات المالية والرقابة على التدفقات النقدية وعلى السيولة وأيضاً تقييم مخاطر الائتمان.

### ٢-٩-٣ مكونات قائمة التدفقات النقدية

تتكون قائمة التدفقات النقدية من أنشطة المنشأة المؤدية إلى زيادة النقدية (تدفقات نقدية داخلية) وأيضاً أنشطة المنشأة المؤدية إلى نقص النقدية (تدفقات نقدية خارجة)، وتصنف أنشطة المنشأة الداخلة والخارجة الى ثلاثة أنشطة تعتمد على سبب حدوث التدفق النقدي وهي

(Kieso, et al., 2004, P192)

## ١- أنشطة تشغيلية (Operating Activities):

هي الأنشطة التي تؤدي إلى معرفة الإيرادات والمصاريف التي تخص نشاط المنشأة الرئيسي، ولهذا تؤثر الأنشطة التشغيلية على قائمة الدخل معتمده على أساس الاستحقاق، ومن جانب آخر فإن قائمة التدفقات النقدية توضح تأثيرها على النقدية.

ومن الأمثلة على قائمة التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية ما يلي:  
المتحصلات النقدية من العملاء والمتحصلات النقدية من الفوائد والتوزيعات من استثمار مالي معين.

وأيضاً أمثلة على التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية ما يلي: المدفوعات النقدية للموردين والعملاء ومدفوعات الفوائد والضرائب.

وإن كان الناتج من التدفق النقدي التشغيلي موجباً ومبلغ كبير فهذا يعني علامة جيدة، ويجب ان يكون النشاط التشغيلي على المدى الطويل مصدراً أساسياً لنقدية المنشأة.

## ٢- أنشطة استثمارية (Investing Activities):

تعتبر أنها الزيادة والنقصان في أصول المنشأة طويلة الأجل ولهذا تتأثر الأنشطة الاستثمارية بالأصول غير المتداولة مثل إصدار وتحصيل القروض أو الإستثمارات في حقوق ملكية المنشآت الأخرى.

### ٣- أنشطة تمويلية (Financing Activities):

تعتمد الأنشطة التمويلية على النقدية المتحصلة من المستثمرين والدائنين، وتقوم الأنشطة التمويلية بتوضيح وضع المنشأة من حيث كمية الإقتراض، وبعد هذا يجب على المنشأة التوازن في تمويل عملياتها الداخلة والخارجة.

#### ٢-٩-٤ طرق إعداد التدفقات النقدية:

يوجد طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية وهما:

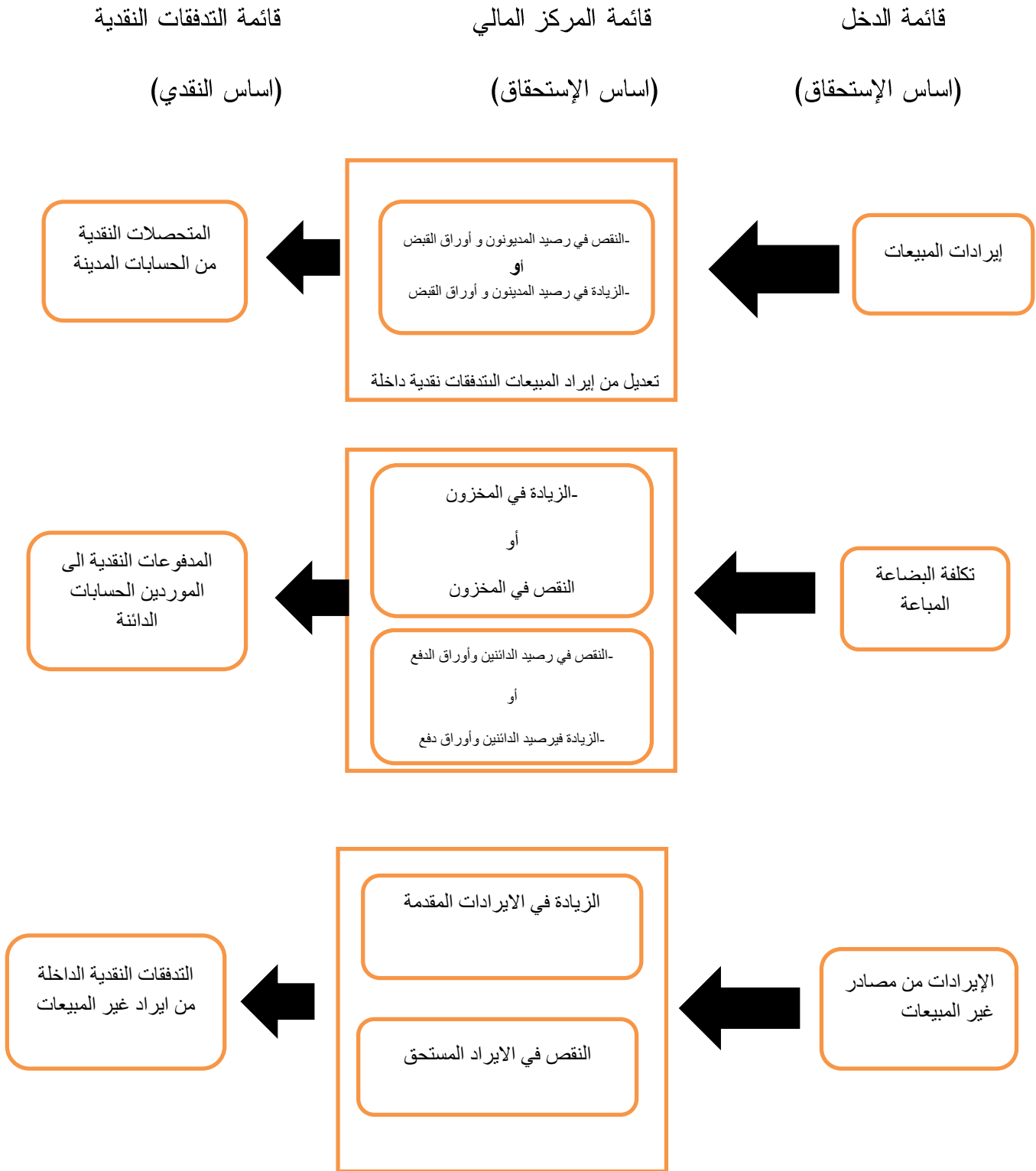
أولاً: الطريقة المباشرة:

وباختصار تطبق هذه الطريقة بتوضيح المتحصلات النقدية الأساسية من الأنشطة التشغيلية بمعنى تبين كل نوع من المقبوضات النقدية التشغيلية وأيضاً كل نوع من المدفوعات النقدية التشغيلية، وهذا يكون متواصل في قائمة التدفقات النقدية وتعتبر تلك الأنشطة عن الفرق بين المتحصلات والمدفوعات النقدية. (Epstein & Mirza, 2001, P99)

ثانياً: الطريقة الغير مباشرة:

تتم اعداد قائمة التدفقات النقدية بطريقة الغير مباشرة عن طريق عمل تسوية لصافي الدخل والتدفقات النقدية للمنشأه، وهذا عن طريق إضافة جميع المصاريف غير النقدية الى صافي الدخل وتنزيل جميع الإبرادات غير النقدية وطرح أي ربح أو خسارة تم تكبدها من بيع أصل غير متداول أو السداد المبكر لدين طويل الأجل. (دهمش، ١٩٩٦، ص٢٦)

ويشير الشكل رقم (٢) الى العلاقة بين القوائم المالية الثلاث (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية).



الشكل رقم (2): العلاقة بين القوائم المالية الأساسية الثلاثة

(الشكل من اعداد الباحث بالاستناد إلى حسين، ٢٠٠٦، ص ص: ١٩٦-٢٠٦)

## ٢-١٠ الدراسات السابقة

### ٢-١٠-١ الدراسات باللغة العربية

دراسة أبو عواد، مطر (٢٠١١)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية

هدفت الدراسة إلى استكشاف ما إذا كانت إدارات البنوك التجارية الأردنية تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية وما إذا كانت تتوفر لديها القناعة معاً لإمكانات والشروط اللازمة لتطبيق هذا المنهج.

ولتحقيق هذا الهدف، أجرى الباحث دراسة ميدانية على عينة من الموظف ينم منهم على علاقة بموضوع تسعير الخدمات المصرفية في البنوك التجارية الأردنية العشرة المدرجة في نشرة بورصة عمان للأوراق المالية عند البدء بتنفيذ الدراسة؛ أي ما يعادل 77% من جملة البنوك التجارية الأردنية البالغ عددها ثلاثة عشر بنكا.

قامت الدراسة الميدانية على ثلاث فرضيات رئيسة تم تقسيم الثالثة منها إلى ثماني فرضيات فرعية، وقد استخدمت في جمع البيانات استبانة شملت أسئلة تغطي محاور ثلاثة بعدد فرضيات الدراسة.

وفي تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفية

بالإضافة إلى اختبار (t) للعينة الواحدة One-Sample t-Test.

كشفت الدراسة إن معظم إدارات البنوك التجارية الأردنية على معرفة بالمزايا المتحققة من استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية، إضافة إلى أنها مقتنعة بشكل عام بأهمية استخدام هذا المنهج في هذا التسعير، وذلك لأنها كثر عدالة من المنهج التقليدي في التسعير المبني على منهج التكلفة الكلية مضافاً إليها هامش الربح المرغوب فيه.



لكنها مع ذلك مازالت تستخدم المنهج التقليدي في تسعير خدماتها المصرفية بسبب مجموعة من المعوقات أهمها: عدم امتلاك معظمها للشروط والأدوات اللازمة لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة كنظم التكاليف المبنية على الأنشطة، وأساليب هندسة القيمة، وتحليل ربحية العميل.

دراسة الغرايية (٢٠١١)، بعنوان مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان فيما إذا كانت شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية تدرك طريقة التكلفة المستهدفة، ومدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، ومدى المصاعب التي قد تواجه شركات الخدمات الأردنية والتي قد تحول دون تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بإعداد استبانته، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة، وذلك بواقع استبانيتين لكل شركة، وتكونت عينة الدراسة من ٤٠ شركة من شركات الخدمات البالغ عددها ٩٦ شركة حتى نهاية عام ٢٠١٠ أي ما نسبته ٤٢% من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع ٨٦ استبانته كانت نسبة الاسترداد فيها ٧٩%.

تمت تعبئة الاستبيانات من قبل المدير المالي، أو مدير التدقيق الداخلي، أو رئيس قسم الحسابات، أو رئيس قسم التكاليف.

وقد تم استخدام الإحصاء الوصفي المتمثل في المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية لوصف خصائص عينة الدراسة، كما تم استخدام الإحصاء الاستدلالي

التمثل في اختبار T-Test لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية تطبق طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، كما أن شركات الخدمات تهتم بعناصر التكلفة المستهدفة، وتطبقها ضمن سياساتها في الإدارة، مثل إحتياجات الزبائن، والاهتمام بتحليل السوق المنافس ومحاولة تقديم خدمات منافسة وتستخدم شركات الخدمات هندسة القيمة في إدارة تكاليفها، كما تستخدم طرق أخرى مسانده مثل طريقة كايزن للتحسين المستمر. كما اتضح أنه يوجد هناك مصاعب تحول دون تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

أوصت الباحثة بضرورة متابعة شركات الخدمات الأردنية للطرق الحديثة في إدارة تكاليفها، كما توصي بضرورة تكثيف الدورات والبرامج التدريبية للمحاسبين والمديرين الماليين في مجال التكلفة المستهدفة.

دراسة العطوط، الظاهر (٢٠١٠)، بعنوان أثر مقاييس التدفقات النقدية في تفسير العوائد السوقية العادية للأسهم (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية)

تناولت هذه الدراسة اختبار أثر التدفقات النقدية على العوائد لأسهم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، على اعتبار إن عوائد الأسهم تتأثر بكثير من العوامل، منها التدفقات النقدية التي تحققها الشركة، وشملت عينة الدراسة مجموع الشركات الداخلة في تكوين مؤشر سوق فلسطين للأوراق المالية، وقد بينت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدفقات التشغيلية وعوائد الأسهم المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وعدم وجود أي علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوائد الأسهم والتدفقات التمويلية والاستثمارية، مما يعني وجود عوامل أخرى تؤثر على أسعار الأسهم في السوق، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات، أهمها ضرورة إعادة هذه الدراسة لفترات زمنية أخرى للتأكد من نتائج الدراسة، على أساس أن كفاءة

السوق يمكن أن تتغير بين فترة لأخرى، كما أوصت الدراسة بضرورة العمل على إيصال المعلومات إلى جميع المتعاملين في السوق في الوقت نفسه وبأقل التكاليف، ومن التوصيات أيضا العمل على زيادة الوعي الاستثماري والمحاسبي للمتعاملين في السوق.

دراسة دحدوح (٢٠٠٨) بعنوان، دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء مجموعة من المهتمين في مجال المحاسبة عن أهمية المعلومات التي تقدمها قائمة التدفقات النقدية في المساعدة باتخاذ العديد من القرارات، فضلا عن اثر طرائق إعدادها في ملائمة المعلومات التي تقدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ولتحقيق تلك الأهداف صممت استبانة وزعت على عينة من أساتذة المحاسبة في جامعة دمشق واربد، وعينة أخرى من طلبة الدراسات العليا في قسم المحاسبة بجامعة دمشق.

وقد خلصت الدراسة إلى أن قائمة التدفقات النقدية مناسبة لاتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية، وتفضل الطريقة المباشرة المستخدمة في إعدادها على الطريقة غير المباشرة نظرا لتقدمها من معلومات تفيد أكثر في اتخاذ قرارات في العديد من الجوانب لا تقدمها الطريقة غير المباشرة.

في الحسبان التوحيد المحاسبي بين المنشآت في القطاعات الثلاثة العام، والخاص والمشارك. ثالثا: ضرورة إيجاد نوع من الثقة بين ممارسي المهنة من المحاسبين والإدارة العليا في المنشآت الخاصة للإفصاح الكامل عن معلومات التدفقات النقدية.

دراسة أبو الهيجاء (٢٠١٣) بعنوان مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان فيما إذا كانت المستشفيات الخاصة الأردنية تدرك أهمية ومزايا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، ومدى امتلاكها للمقومات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة، ومدى تطبيقها لخطوات طريقة التكلفة المستهدفة من خلال تحديدها وتحقيقها وتحسينها، وكذلك التعرف إلى الصعوبات التي قد تواجهها عند التطبيق.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن المستشفيات الخاصة الأردنية تدرك بدرجة متوسطة أهمية ومزايا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، وتبين أيضاً أنها تمتلك بعض المقومات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة وهي بحاجة لامتلاكها بالكامل من أجل تطبيق هذه الطريقة بكل كفاءة، وهي بحاجة أيضاً إلى التقيد والالتزام بخطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة من أجل تطبيقها بالشكل الأمثل، وأخيراً تم التوصل إلى إن المستشفيات الخاصة الأردنية لا تواجه صعوبات كبيرة جداً تحول دون تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

استفاد الباحث من الدراسة بمعرفة مقومات المتغير المستقل بأنموذج الدراسة.

دراسة حلس والحداد (٢٠١٢) بعنوان مدى تطبيق مدخلا لتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة

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

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فإنه قام الباحث ان بعمل استبانة وقاموا بتوزيعها على المدراء العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وتم تحليلها واختبار الفرضيات، واستنتجنا من نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة فيالقطاعأنهاعلى وعي وإدراك كامل بمفهوم التكلفة المستهدفة ومع ذلك فإنها لا تقوم بتطبيق معادلة التكلفة المستهدفة بطريقة علمية حديثة في تخفيض التكاليف.

وقد قدم الباحث ان مجموعة من التوصيات كان من أهمها : ضرورة تطبيق معادلة التكاليف المستهدفة بطريقة علمية صحيحة وتخصيص فريق من الموظفين متعدد المهام ليقوم بتحقيق التكاليف المستهدفة الصحيحة والعمل على إنشاء بيئة الصناعة بحته للشركات العاملة في القطاع ليصبح أكثر فعالية في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأيضاً إزالة المعوقات التي تعيق تطبيق المدخل.

استفاد الباحث من الدراسة بالتعريفات الإجرائية التي تخص التكلفة المستهدفة.

دراسة العلمي (٢٠١٢) بعنوان قائمة التدفقات النقدية كأداة في التنبؤ بالفشل المالي للبنوك التجارية.

هدفت الدراسة إلى التوصل لأفضل مجموعة من المؤشرات المالية المعدة وفقاً لمعلومات التدفقات النقدية والتي يمكن استخدامها في التنبؤ بفشل البنوك التجارية.

ولتحقيق ذلك تم احتساب (١٤) نسبة مالية لعينة تتكون من ٦ بنوك تجارية من خلال بيانات قائمة التدفقات النقدية لخمس سنوات ٢٠٠٤-٢٠٠٠.

وتم تحليل هذه المؤشرات باستخدام أسلوب التحليل العنقودي أولاً بغرض تصنيف البنوك التجارية عينة الدراسة إلى مجموعتين متميزتين تشمل المجموعة الأولى البنوك التي تعاني من التعثر والفشل المالي، بينما تشمل المجموعة الثانية البنوك التي لا تعاني من ذلك.

تم استخدام أسلوب التحليل التمييزي الخطي بغرض الوصول إلى أفضل نموذج من المؤشرات المالية والتي تتفرد بقدرتها في تفسير معظم الاختلاف في الخصائص المالية بين المجموعتين.

وقد أسفرت نتائج التحليل العنقودي عن توافر (٨) نسب مالية أظهرت القدرة على التمييز بين البنوك التي تعاني من التعثر والفشل، والبنوك التي لا تعاني من ذلك. وتتمثل هذه المؤشرات المالية في: نسبة تغطية الودائع، ونسبة الرافعة المالية، ونسبة التشغيل / الاستثمار في السلف والقروض، ومعدل العائد النقدي على حقوق الملكية، ومعدل العائد النقدي على الودائع، ومعدل العائد النقدي على إجمالي الأصول، ونسبة جودة الإيرادات، و نسبة جودة الدخل.

استفاد الباحث من الدراسة بكيفية تطبيق الطرق الإحصائية في الدراسة ومعرفة تحليل لنتائج الدراسة ونتائج الاستبانة.

دراسة العبيني (٢٠٠٧) بعنوان أثر التدفقات النقدية التشغيلية على النسب المالية في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التدفقات النقدية التشغيلية على النسب المالية الأكثر شيوعاً، ولمعرفة تأثير سلوك التدفقات النقدية التشغيلية على سلوك النسب المالية وتفسير العلاقة فيما بينها، وتحديد النسب المالية الأكثر تأثراً بالتدفقات النقدية التشغيلية.

ولفحص العلاقة بينهما أخذت الدراسة عينة من الشركات الصناعية، وقد قاموا بإنشاء استبانة واحدة لاختبار جميع الشركات، واستخدم لتحليل النتائج لهذه الاستبانة إحصائيا الانحدار البسيط .

وأهم ما أوصت به هذه الدراسة هو المعرفة الكاملة للوضع المالي لأسهم الشركات المراد تداول أسهمها، وأيضاً التركيز على التدفقات النقدية التشغيلية عند الشركات لاتخاذ القرار في الاستثمار بسوق عمان المالي وهذا للوصول إلى الاستثمار الأفضل، وأيضاً لنصح الشركات بزيادة العمل وتطبيق النشاط التشغيلي فيها وذلك يؤدي إلى تقليل التكلفة وزيادة الأرباح للمنشأة وينتج عن ذلك سداد الالتزامات.

استفاد الباحث من الدراسة بمعرفة مقومات المتغير التابع بإنموذج الدراسة، وأيضاً بالتعريفات الإجرائية التي تخص التدفقات النقدية التشغيلية.

## ٢-١٠-٢ الدراسات باللغة الأجنبية:

Jahmani (٢٠١٠). Adoption And Benefit Of Target Costin In Bahraini Manufacturing Companies

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تبني الشركات الصناعية البحرينية لمدخل التكلفة المستهدفة، وقد قام الباحث بتصميم استبانته لغايات تحقيق الهدف، ووزعت على ٢٦ شركة وكانت نسبة الاسترداد ٣٢,٥%.

وتوصلت الدراسة إلى أن ١٦ شركة تتبنى طريقة تشبه طريقة التكلفة المستهدفة، وأن ٨ شركات تطبق أو تتبنى هذا المدخل لغالبية منتجاتها، والثمانية الباقية تقوم بتطبيق هذا المدخل على بعض منتجاتها، وكذلك أن الشركات التي لا تستخدم مدخل أو طريقة التكلفة المستهدفة هي لا تعرف الأهمية المستقبلية لهذا المدخل معتبرين أن مدخل التكلفة المستهدفة تؤثر على جودة المنتج الناتج من تقليل التكلفة.

وبينت الدراسة على أنه يوجد اختلاف في الأهمية الإحصائية بين أداء الشركات التي تستخدم التكلفة المستهدفة والتي لا تستخدم التكلفة المستهدفة والاختلاف هو أن أداء الشركات التي تستخدم التكلفة المستهدفة يكون بشكل فعال وفعال.

Rattray (٢٠٠٧). Target Costing In New Zealand Manufacturing Firms"

هدفت الدراسة بيان مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزلندية، وتم عمل الاستبانته وارسالها من خلال البريد الالكتروني إلى ٣١ شركة من أصل ٨٠ شركة أي ما نسبته ٣٩%.

وتوصلت الدراسة إلى أن ١٢ شركة التي تمثل عينة الدراسة تستخدم وتطبق طريقة التكلفة المستهدفة.



وكذلك تم التوصل إلى أن طريقة التكلفة المستهدفة تلقي اهتماما من قبل أقسام التصنيع أكثر من أقسام التوريد.

### Ibusuki & Kaminski (٢٠٠٧). Product Development Process With Focus On Value Engineering And Target Costing, Case Study In An Automotive Company

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج لتطوير المنتجات في شركات السيارات، من خلال هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة من خلال تطوير وتصميم خطة عمل تتكون من ٣ مراحل مع تطبيق هندسة القيمة وهي : الفكرة، والتخطيط، والتصميم.

وتوصلت الدراسة إلى نموذج ناجح أدى إلى خفض تكلفة المنتج وحقق النوعية التي تتلاءم مع احتياجات العملاء واستراتيجية الشركة.

### Saleem (2005). An Empirical of the Extent of Compliance with the Requirements of IAS 7 by The Jordanian Companies

هدفت هذه الدراسة للتعرف على درجة التطبيق الحقيقي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 7 من قبل المنشآت الأردنية، وشملت عينة الدراسة على 40 منشأة من المنشآت الأردنية المدرجة في سوق الأردن المالي وهذا العدد يمثل حوالي % 22 من المنشآت المدرجة في السوق.

وخلصت الدراسة إلى نتائج من أهمها:

أولاً: المنشآت الأردنية تقوم بإعداد قائمة التدفقات

النقدية كواحدة من القوائم المالية السنوية، ولكنها لا تفصح عن البنود بشكل وافي، ورغم ذلك

فإن قائمة التدفقات النقدية تزود مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ودائنين وغيرهما بالمعلومات المفيدة حول مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية.

ثانياً: يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية في المنشآت الأردنية وفق الطريقة غير المباشرة لسهولة تسهيلها في التحضير.

وتوصلت الدراسة لعدة توصيات من أهمها:

أولاً: على المنشأة أن تفصح بالتفصيل عن البنود التالية: الفوائد والتوزيعات والضرائب والنقدية و النقدية المعادلة والبنود العادية الإضافية والصفقات غير النقدية في قائمة التدفقات النقدية. وفعالياً فإن المنشآت الأردنية تكشف جزئياً عن هذه البنود ولكن ليس بالدرجة التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 .

ثانياً: يجب على المنشآت الأردنية أن تقوم بعمل قائمة التدفقات النقدية بإفصاح كافي عن البنود التي تشملها القائمة.

Ellram (٢٠٠٦). The Implementation of Target Costing in United States: Theory Versus Practice.

هدفت هذه الدراسة لإبراز أهميه عمليه الشراء في تحقيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتم تسليط الضوء على كيفية تطبيق طريقه التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة

الأمريكية مقارنة مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة، استخدمت هذه الدراسة على إحدى عشر شركة تطبيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية ومن أبرز النتائج التي تم التوصل إليها الباحث من خلال هذه الدراسة أن عملية الشراء تلعب دوراً ناجحاً في تحقيق التكلفة المستهدفة، فالتكلفة المستهدفة تأخذ في الحسبان رأي العميل وتشارك المزود مع الأداء الهندسي و الفرق العمل لتنتج المنتج المطلوب بحيث يلبي رغبات العميل ويكون مربح للمنشأة لمنتجة.

استفاد الباحث من الدراسة بزيادة معرفة بفوائد التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقها بشكل صحيح وفعال، ومعرفة اختيار حجم ونوع العينة من المجتمع.

#### Smidet and Dekker (٢٠٠٣). A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Holland Firms

هدفت هذه الدراسة التعريف على مدى اعتماد وتبني الشركات الهولندية استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها وذلك بإجراء دراسة مسحية على تلك الشركات، وقد صممت استبانة تم توزيعها على ٣٢ شركة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ومنها، قيام شركات الصناعة في هولندا باستخدام تقنيات وأساليب حسابات تكلفة مشابهة لمفهوم التكلفة المستهدفة، وأن الهدف الرئيسي من تطبيق هذه الأساليب أو الممارسات هو تخفيض التكلفة بالإضافة إلى تطوير المنتج كما أظهرت أن أكثر الإدارات الأكثر مشاركة في تنفيذ طريقة التكلفة المستهدفة إدارة التطوير والتصميم.

استفاد الباحث من الدراسة بتحديد عناصر مشكلة الدراسة.

Swenson and et al. (2003). Best Practices in Target Costing”

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات والمنشآت الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية والعوامل التي تؤثر على نجاح هذه المشروعات عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، واستخدم لهذه الغاية استبانة وزعة على مجموعة من الشركة الصناعية الأمريكية.

وتوصلت الدراسة الى ان مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر مدخلا جديدا على الشركات الصناعية الأمريكية غير انه جاري تنبيه في بعض الصناعات الأخرى وان الهدف الأساسي من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هو الرقابة على التكلفة في مراحل تصميم المنتج ومحاولة تخفيضها وتحسين ربحية المنشأة.

استفاد الباحث من الدراسة معرفة مدى نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة على المنشآت ومدى تطبيقية بطريقة صحيحة وفعاله.

## الفصل الثالث

### الطريقة والاجراءات

#### ١-٣ مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعي وعددها (١٤٠) مصنع.

#### ٢-٣ عينة الدراسة

تم توزيع الاستبانة على عينة ممثلة بالمدراء الماليين ومدراء التدقيق الداخلي ومحاسبين وعددها (١٢٠) مصنع. تم توزيع ١٢٠ استبانة واسترداد ١٠٢ استبانة من الموظفين الماليين في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، تم اختيارهم بطريقة عشوائية، والجدول (١) يوضح توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية.

الجدول (١): توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية والوظيفية

المتغيرات	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٨١	٧٩,٤
	ماجستير	١٦	١٥,٧
	دكتوراه	٥	٤,٩
	المجموع	١٠٢	١٠٠,٠
سنوات الخبرة	٥ سنوات فأقل	٩	٨,٨
	من ٥- أقل من ١٠ سنوات	٥٢	٥١,٠
	من ١٠- أقل من ١٥ سنة	٢٨	٢٧,٥
	من ١٥- أقل من ٢٠ سنة	٤	٣,٩
	٢٠ سنة فأكثر	٩	٨,٨
المجموع	١٠٢	١٠٠,٠	
المسمى الوظيفي	مدير مالي	١٦	١٥,٧
	مدقق حسابات داخلي	٢٦	٢٥,٥
	محاسب	٦٠	٥٨,٨
	المجموع	١٠٢	١٠٠,٠

يظهر من الجدول رقم (١) ما يلي:

- بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي، نلاحظ أن الموظفين في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية الحاصلين على شهادة بكالوريوس هم الأعلى تكراراً والذي بلغ (٨١) موظف بنسبة مئوية (٧٩,٤%)، بينما الموظفين الحاصلين على شهادة الدكتوراه هم الأقل تكراراً والذي بلغ (٥) موظفين بنسبة مئوية (٤,٩%).

- بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة، نلاحظ أن الموظفين في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية الذين تتراوح خبرتهم من (من ٥- أقل من ١٠ سنوات) هم الأعلى تكراراً والذي بلغ (٥٢) موظف بنسبة مئوية (٥١,٠%)، بينما الموظفين الذين تتراوح خبرتهم من ١٥- أقل من ١٥ سنة تكراراً والذي بلغ (٤) موظفين بنسبة مئوية (٣,٩%).

- بالنسبة لمتغير المسمى الوظيفي، نلاحظ أن الموظفين في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية الذين يعملون محاسب هم الأعلى تكراراً والذي بلغ (٦٠) موظف بنسبة مئوية (٥٨,٨%)، بينما الموظفين الذين يعملون مدير مالي داخلي هم الأقل تكراراً والذي بلغ (١٦) موظفين بنسبة مئوية (١٥,٧%).

### ٣-٣ منهجية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة دراسة ميدانية تطبق على المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، وتهدف الدراسة الى تحليل وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأثرها على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

### ٣-٤ أداة البحث المستخدمة

الاستبانة هي الأداة المستخدمة في هذه الدراسة، وهذا عن طريق جمع البيانات والمعلومات التي نحتاج دراستها لقياس الفرضيات التي تخص هذه الدراسة، ومن ثم نوزعها على الأقسام ذات الصلة بالموضوع " المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية"، وتقسم مصادر الدراسة إلى:

١- مصادر ثانوية: تتمثل في الاطلاع على الكتب والرسائل المحكمة والاطروحات

والدراسات السابقة، التي تخص بالتكلفة المستهدفة والتدفقات النقدية التشغيلية.

٢- مصادر أولية: تتمثل في عمل استبانة موجه على أقسام ذات صلة بالموضوع

"المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية".

### ٥-٣ التحليل والمعالجة الإحصائية

يعتمد التحليل الإحصائي لهذه الدراسة على البرنامج الإحصائي SPSS وذلك بما فيه استخدام الأساليب التالية:

- ١- تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression): وهو قياس المتغير التابع على المتغير المستقل والمتغير المستقل على المتغير التابع.
- ٢- مقاييس النزعة المركزية التي تتمثل في:
  - أ- الوسط الحسابي: الذي يستخدم لقياس متوسط إجابات أفراد العينة على أسئلة الدراسة.
  - ب- النسبة المئوية والتكرار: الذي يستخدم لوصف عينة الدراسة.
  - ج- الانحراف المعياري: الذي يستخدم لمعرفة درجة تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- ٣- اختبار تحليل التباين الاحادي (Anova): الذي يستخدم في اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة بين التابع والمستقل التي تعزى لخصائص العينة.
- ٤- اختبار معامل كرونباخ ألفا: الذي يستخدم من أجل اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.



## ٦-٣ ثبات أداة الدراسة

بغرض التأكد من ثبات أداة الدراسة، تم تطبيق معادلة ثبات الأداة (كرونباخ ألفا) على جميع مجالات الدراسة والأداة ككل، والجدول (٢) يوضح ذلك.

الجدول (٢): معاملات كرونباخ ألفا الخاصة بمجالات الدراسة والأداة ككل

الرقم	المجال	معامل كرونباخ ألفا
١	سلسلة القيمة	٠,٨٩
٢	أساس النشاط (ABC)	٠,٧٨
٣	التحسين المستمر	٠,٨٢
٤	هندسة القيمة	٠,٨٩
	مقومات التكلفة المستهدفة ككل	٠,٨٥
	التدفقات النقدية التشغيلية ككل	٠,٨٨

يظهر من الجدول (٢) أن معاملات كرونباخ ألفا لمجالات مقومات التكلفة المستهدفة تراوحت بين (٠,٧٨-٠,٨٩) كان أعلاها لمجالي "سلسلة القيمة، هندسة القيمة"، وأدناها لمجال "أساس النشاط (ABC)"، وبلغ معامل كرونباخ ألفا لمقومات التكلفة المستهدفة ككل (٠,٨٥). كما بلغ معامل كرونباخ ألفا للتدفقات النقدية التشغيلية ككل (٠,٨٨)؛ وجميع معاملات الثبات مرتفعة ومقبولة لأغراض الدراسة، (التل، ٢٠٠٧).

## الفصل الرابع

### النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل نتائج الدراسة التي هدفت إلى التعرف إلى أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، وسيتم عرض النتائج بالاعتماد على فرضيات الدراسة.

#### ٤-١ المتغير المستقل: مقومات التكلفة المستهدفة

تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع مجالات مقومات التكلفة المستهدفة، وجدول (٣) يوضح ذلك:

الجدول (٣): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع مجالات مقومات التكلفة

#### المستهدفة

الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	سلسلة القيمة	3.91	0.74	١	مرتفعة
٢	أساس النشاط (ABC)	3.69	0.71	٣	مرتفعة
٣	التحسين المستمر	3.79	0.36	٢	مرتفعة
٤	هندسة القيمة	3.68	0.87	٤	مرتفعة
	مقومات التكلفة المستهدفة ككل	3.95	0.38		مرتفعة

يظهر من الجدول (٣) أن المتوسطات الحسابية لمجالات "مقومات التكلفة المستهدفة" تراوحت بين (٣,٦٨-٣,٩١)، كان أبرزها لمجال "سلسلة القيمة" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٩١) وانحراف معياري (٠,٧٤) وبدرجة مرتفعة، وجاء بعده مجال "التحسين المستمر" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٧٩) وانحراف معياري (٠,٣٦) وبدرجة مرتفعة، ومن ثم جاء مجال "أساس النشاط" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٦٩) وانحراف معياري (٠,٧١) وبدرجة مرتفعة، وأخيراً جاء مجال "هندسة القيمة" بمتوسط حسابي بلغ (٣,٦٨) وانحراف معياري (٠,٨٧) وبدرجة مرتفعة، وبلغ المتوسط الحسابي مقومات التكلفة المستهدفة ككل (٣,٩٥) وانحراف معياري (٠,٣٨) وبدرجة مرتفعة.

## ٤-١-١ سلسلة القيمة

يبين الجدول رقم (٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات مجال "أثر سلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية" والمجال ككل.

الجدول (٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات مجال "أثر سلسلة

القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية" والمجال ككل

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تساهم سلسلة القيمة بخلق أنشطة لتسويق منتجات الشركات الصناعية مع ضمان الجودة والتنوع	3.63	1.03
٢	تساعد سلسلة القيمة على زيادة الطلب على المنتجات في الأسواق في ظل الظروف المتوقعة	4.46	0.86
٣	تهدف سلسلة القيمة الى الربط بين الأنشطة ابتداءً من المواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي	4.02	0.91
٤	تحقق سلسلة القيمة الميزة التنافسية للمنتجات من خلال قدرتها على أداء الأنشطة المطلوبة بتكلفة أقل من المنافسين	3.58	1.00
٥	تساهم سلسلة القيمة بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية للشركات الصناعية من خلال تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير منتجاتها	3.71	1.01
٦	تساعد سلسلة القيمة الشركات الصناعية في تقييم الأنشطة ذات القيمة المضافة	4.04	0.91
٧	تهدف سلسلة القيمة التركيز على رضا العملاء من خلال رفع جودة خطوط الإنتاج	3.96	0.91
	المتوسط العام	3.91	0.74

يظهر من الجدول (٤) أن المتوسطات الحسابية لفقرات مجال "أثر سلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية" تراوحت بين (٤,٤٦-٣,٥٣)، كان أبرزها للفقرة رقم (٢) والتي تنص على "تساعد سلسلة القيمة على زيادة الطلب على المنتجات في الأسواق في ظل الظروف المتوقعة" بمتوسط حسابي (٤,٤٦) وانحراف معياري (٠,٨٦) وبدرجة مرتفعة، تليها الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "تساعد سلسلة القيمة الشركات الصناعية في تقييم الأنشطة ذات القيمة المضافة" بمتوسط حسابي (٤,٠٤) وانحراف معياري (٠,٩١) وبدرجة مرتفعة، ومن ثم الفقرة رقم (٣) والتي تنص على "تهدف سلسلة القيمة الى الربط بين الأنشطة ابتداءً من المواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي" بمتوسط حسابي (٣,٥٣) وانحراف معياري (١,٠٠) وبدرجة متوسطة.

كما بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات "أثر سلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية" ككل (٣,٩١) وبانحراف معياري (٠,٧٤) وبدرجة مرتفعة.

#### ٤-١-٢ اساس النشاط (ABC)

يبين الجدول رقم (٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر أساس النشاط (ABC) على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية" والمجال ككل.

الجدول (٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر أساس النشاط

(ABC) على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية" والمجال ككل

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	يسهم نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في مساعدة الإدارة العليا باتخاذ قرارات تتوافق مع المستوى الاقتصادي للعملاء	3.98	0.82
٢	تستخدم الإدارة العليا نظام أساس النشاط (ABC) لاتخاذ قرارات تخص تصميم المنتج	3.63	0.87
٣	اعتماد الإدارة العليا على نظام أساس النشاط (ABC) لتحسين جودة المنتج بما يتناسب مع إشباع رغبات العملاء	3.61	1.00
٤	يساعد نظام أساس النشاط (ABC) على استبعاد الأنشطة غير الضرورية مما يقلل من تكاليف الإنتاج	3.51	0.95
	المتوسط العام	3.69	0.71

يظهر من الجدول (٥) أن المتوسطات الحسابية لفقرات مجال "أثر أساس النشاط (ABC) على التدفقات النقدية التشغيلية التشغيلية " تراوحت بين (٣,٥١-3.98)، كان أبرزها للفقرة رقم (١) والتي تنص على " يسهم نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في مساعدة الإدارة العليا باتخاذ قرارات تتوافق مع المستوى الاقتصادي للعملاء" بمتوسط حسابي (٣,٩٨) وانحراف معياري (٠,٨٢) وبدرجة مرتفعة، تليها الفقرة رقم (٢) والتي تنص على " تستخدم الإدارة العليا نظام أساس النشاط (ABC) لاتخاذ قرارات تخص تصميم المنتج" بمتوسط حسابي (٣,٦٣) وانحراف معياري (٠,٨٧) وبدرجة متوسطة، ومن ثم الفقرة رقم (٣) والتي تنص على "ي اعتماد الإدارة العليا على نظام أساس النشاط (ABC) لتحسين جودة المنتج بما يتناسب مع إشباع رغبات العملاء" بمتوسط حسابي (٣,٦١) وانحراف معياري (١,٠٠) وبدرجة متوسطة، وجاءت أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (٤) والتي تنص على "يساعد نظام أساس النشاط (ABC) على استبعاد الأنشطة غير الضرورية مما يقلل من تكاليف الإنتاج" بمتوسط حسابي (٣,٥١) وانحراف معياري (٠,٩٤) وبدرجة مرتفعة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال "أثر أساس النشاط (ABC) على التدفقات النقدية التشغيلية" ككل (٣,٦٩) وبانحراف معياري (٠,٧١) وبدرجة مرتفعة.

#### ٤-١-٣ التحسين المستمر

يبين الجدول رقم (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر التحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية " والمجال ككل.

الجدول (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر التحسين

المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية " والمجال ككل

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	يؤثر التحسين المستمر في خفض التكلفة دون المساس بالجودة	3.70	0.71
٢	يسهم التحسين المستمر في زيادة الحصة السوقية ليرفع بذلك التدفقات النقدية التشغيلية الواردة للشركات الصناعية.	3.77	0.77
٣	يؤدي التحسين المستمر إلى طول دورة حياة المنتج ليلبي حاجات المستهلك وإرضاء حاجته مما يسهم بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.	3.68	0.82
٤	يخفض التحسين المستمر من الأخطاء في سير عمليات الإنتاج مما ينعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.	3.74	0.84
٥	تساهم التحسين المستمر في إرضاء العميل مما يساعد على زيادة المبيعات وبالتالي زيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية	3.65	0.71
٦	يعتبر التحسين المستمر أحد الأساليب الداعمة في مجال المنافسة من خلال تحفيز العاملين على تطوير الأداء لينعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية	3.60	0.70
٧	يساعد التحسين المستمر على بالالتزام بالتوقيت المناسب في تجهيز المنتجات وتوصيلها للعاملين في الوقت المناسب مما يسهم في زيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية	3.73	0.72
	المتوسط العام	3.69	0.52



يظهر من الجدول (٦) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "أثر التحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية" تراوحت بين (٣,٦٠-٣,٧٧)، كان أبرزها للفقرة رقم (١) والتي تنص على "يسهم التحسين المستمر في زيادة الحصة السوقية ليرفع بذلك التدفقات النقدية التشغيلية الواردة للشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٧٧) وانحراف معياري (٠,٧٧) وبدرجة مرتفعة، تليها الفقرة رقم (٤) والتي تنص على "يخفض التحسين المستمر من الأخطاء في سير عمليات الإنتاج مما ينعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٧٤) وانحراف معياري (٠,٨٤) وبدرجة مرتفعة، ومن ثم الفقرة رقم (٧) والتي تنص على "يساعد التحسين المستمر على بالالتزام بالتوقيت المناسب في تجهيز المنتجات وتوصيلها للعاملين في الوقت المناسب مما يسهم في زيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٧٣) وانحراف معياري (٠,٧٢) وبدرجة مرتفعة، وجاءت أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (٦) والتي تنص على "يعتبر التحسين المستمر أحد الأساليب الداعمة في مجال المنافسة من خلال تحفيز العاملين على تطوير الأداء لينعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٦٠) وانحراف معياري (١,٠٣) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال "أثر التحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية" ككل (٣,٦٩) وانحراف معياري (٠,٥٢) وبدرجة مرتفعة.

## ٤-١-٤ هندسة القيمة:

يبين الجدول رقم (٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر

هندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية"

الجدول (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المجال "أثر هندسة القيمة

## على التدفقات النقدية التشغيلية"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تساهم هندسة القيمة على تقديم الخدمات التي يحتاجها الزبون مما يعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية	3.55	0.98
٢	تنفذ هندسة القيمة أنشطة المنتج بأدنى تكلفة ممكنة مع الحفاظ على الجودة	3.65	0.99
٣	تسهم هندسة القيمة بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية من خلال تخفيض التكاليف المترتبة مع الأخذ بعين الاعتبار احتياجات العملاء.	3.87	1.03
٤	يهدف تفعيل هندسة القيمة بضمان جودة الإنتاج	3.69	1.17
٥	تسعى هندسة القيمة إلى توليد التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية من خلال استحداث منتجات بديلة تتناسب مع التطورات المستجدة وتلبي حاجة العملاء	3.65	1.00
المتوسط العام		3.68	0.87

يظهر من الجدول (٧) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "أثر هندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية" تراوحت بين (٣,٥٥-٣,٨٧)، كان أعلاها للفقرة رقم (٣) والتي تنص على "تسهم هندسة القيمة بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية من خلال تخفيض التكاليف المترتبة مع الأخذ بعين الاعتبار احتياجات العملاء" بمتوسط حسابي (٣,٨٧) وانحراف معياري (١,٠٣) وبدرجة مرتفعة، تليها الفقرة رقم (٤) والتي تنص على "يهدف تفعيل هندسة القيمة بضمان جودة الإنتاج" بمتوسط حسابي (٣,٦٩) وانحراف معياري (١,١٧) وبدرجة مرتفعة، وجاءت أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (١) والتي تنص على "تساهم هندسة القيمة على تقديم الخدمات التي يحتاجها الزبون مما يعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٥٥) وانحراف معياري (٠,٩٨) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال "أثر هندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية" ككل (٣,٦٨) وبانحراف معياري (٠,٨٧) وبدرجة مرتفعة.

#### ٤-٢ المتغير التابع: التدفقات النقدية التشغيلية

يبين الجدول رقم (٨) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المقياس "التدفقات النقدية التشغيلية" والمقياس ككل.

الجدول (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المقياس "التدفقات

النقدية التشغيلية" والمقياس ككل

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تكشف التدفقات التشغيلية عن مدى كفاءة إدارة الشركات الصناعية وأدائها	3.64	0.98
٢	تسهم التدفقات التشغيلية بتقييم ربحية الشركات الصناعية	3.70	1.07
٣	تسهم التدفقات التشغيلية بتقييم درجة السيولة في الشركات الصناعية	3.71	0.93
٤	تساعد التدفقات التشغيلية بالتنبؤ بالإعسار المالي للشركات الصناعية	3.54	1.09
٥	تساعد التدفقات التشغيلية في تقييم مقدرة الشركات الصناعية على سداد التزاماتها طويلة الأجل	3.69	1.02
	المتوسط العام	3.66	0.84

يظهر من الجدول (٨) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المقياس "التدفقات النقدية

التشغيلية" تراوحت بين (٣,٥٤-٣,٧١)، كان أعلاها للفقرة رقم (٣) والتي تنص على "تسهم

التدفقات التشغيلية بتقييم درجة السيولة في الشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٧١)

وانحراف معياري (٠,٩٣) وبدرجة مرتفعة، تليها الفقرة رقم (٢) والتي تنص على "تسهم

التدفقات التشغيلية بتقييم ربحية الشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٧٠) وانحراف معياري

(١,٠٧) وبدرجة مرتفعة، ومن ثم الفقرة رقم (٥) والتي تنص على "تساعد التدفقات التشغيلية

في تقييم مقدرة الشركات الصناعية على سداد التزاماتها طويلة الأجل" بمتوسط حسابي (٣,٦٩) وانحراف معياري (١,٠٢) وبدرجة مرتفعة، وجاءت أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (٤) والتي تنص على "تساعد التدفقات التشغيلية بالتنبؤ بالإعسار المالي للشركات الصناعية" بمتوسط حسابي (٣,٥٤) وانحراف معياري (١,٠٩) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للمقياس "التدفقات النقدية التشغيلية" ككل (٣,٦٦) وانحراف معياري (٠,٨٤) وبدرجة مرتفعة.

### ٣-٤ الافتراضات للانحدار الخطي

قبل القيام بالتحليل كان لا بد من التأكد من توفر الافتراضات الأساسية للانحدار الخطي والمتمثلة بالتوزيع الطبيعي للبيانات والارتباط المتعدد بين متغيرات الدراسة.

وقد استخدم الباحث (skewness) لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات وكانت النتائج كما يلي:

#### الجدول (٩): قيم (skewness) و (kurtosis)

Kurtosis		Skewness		مقومات التكلفة المستهدفة
Std. Error	Statistic	Std. Error	Statistic	
٠,٤٣٨	٠,٧٤٣	٠,٢٢١	٠,٨٨٧-	سلسلة القيمة
٠,٤٣٨	٠,١٣٣	٠,٢٢١	٠,٨٣٥-	أساس النشاط (ABC)
٠,٤٣٨	٠,١٢٢-	٠,٢٢١	٠,٥٨٥	التحسين المستمر
٠,٤٣٨	٠,٢٩٤-	٠,٢٢١	٠,٨١٦-	هندسة القيمة
Valid N (listwise)				

ووفقاً لـ (Hair, et al., 2010) فإن قيم (Skewness) بين  $(+1,96)$  وقيمة (Kurtosis) بين  $(+2,85)$ ، فإن ذلك يعني أن البيانات موزعة طبيعياً، ومن الجدول أعلاه يظهر بأن القيمة تقع ضمن هذه الحدود، وأن بيانات الدراسة هي موزعة طبيعياً.

### الجدول (١٠): قيم (VIF) و (Tolerance)

Collinearity Statistics		مقومات التكلفة المستهدفة
VIF	Tolerance	
١,٢٢٤	٠,٨١٧	سلسلة القيمة
١,١٢٩	٠,٨٨٦	أساس النشاط (ABC)
١,١٧٦	٠,٨٥٠	التحسين المستمر
١,٠٨٦	٠,٩٢٠	هندسة القيمة

يظهر من الجدول رقم (١٠) تبين أن قيم (Tolerance) تتراوح بين  $(٠,٩٢٠-٠,٨١٧)$

وقيم (VIF) تراوحت بين  $(١,٢٢٤-١,٠٨٦)$ ، كما ظهر في الجدول رقم (١٠).

## ٤-٤ إنموذج الدراسة

الجدول (١١): قيمة ( $R^2$ )

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.23329	.629	.641	.801(a)	1

a Predictors: (Constant),

هندسة القيمة، أساس النشاط، التحسين المستمر، سلسلة القيمة

بلغت ( $R^2$ ) (٠,٦٤١) مما يعني أن نموذج الدراسة يفسر ما مجموعه (٦٤,١%) من العوامل

المؤثرة على التدفقات النقدية التشغيلية للمصانع العاملة في مدينة الحرس الصناعية.

## ٥-٤ اختبار الفرضيات

الجدول (١٢): نتائج اختبار الفرضيات (a) Coefficients

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
			B	Std. Error	
.005	2.885		.705	.245	(Constant)
.000	4.851	.300	.156	.032	سلسلة القيمة
.000	5.494	.326	.175	.032	أساس النشاط
.000	7.332	.444	.479	.065	التحسين المستمر
.060	1.900	.111	.048	.026	هندسة القيمة

a Dependent Variable: مقومات التكلفة المستهدفة:

يظهر من الجدول رقم (١٢) نتائج الانحدار المتعدد وقد جاءت النتائج كما يلي:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية لسلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في

المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.



وقد بينت نتائج الانحدار المتعدد وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة والتدفقات النقدية التشغيلية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥)، حيث كانت قيمة (Beta) (٠,٣٠٠) ويعني هذا أنه كلما زادت سلسلة القيمة بمعدل وحدة واحدة فإن التدفقات النقدية التشغيلية ستزيد بمقدار (٠,٣٠٠) وحدة.

وبالتالي ترفض الفرضية الأولى للدراسة وتقبل الفرضية البديلة لتصبح على النحو التالي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية".

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساس النشاط على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

وتشير نتائج الانحدار المتعدد إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) حيث بلغت قيمة (t) (٥,٤٩٤)، وبلغت قيمة (Beta) (٠,٣٢٦) ويعني هذا أنه كلما زاد أساس النشاط بمعدل وحدة واحدة فإن التدفقات النقدية التشغيلية ستزيد بمقدار (٠,٣٢٦) وحدة.

وبالتالي ترفض الفرضية الثانية للدراسة وتقبل الفرضية البديلة لتصبح على النحو التالي: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساس النشاط على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية".

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية للتحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

يظهر من الجدول السابق أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين التحسين المستمر والتدفقات النقدية التشغيلية عند مستوى دلالة إحصائية (٠,٠٥) وكانت قيمة (Beta) (٠,٤٤٤) ويعني هذا أنه كلما زاد التحسين المستمر بمقدار وحدة واحدة فإن التدفقات النقدية التشغيلية ستزداد بمقدار (٠,٤٤٤) وحدة.

وبالتالي ترفض الفرضية الثالثة للدراسة وتقبل الفرضية البديلة لتصبح على النحو التالي: "يوجد أثر ذا دلالة إحصائية للتحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية".

الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذا دلالة إحصائية لهندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.

يظهر من الجدول السابق عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين هندسة القيمة والتدفقات النقدية التشغيلية عند مستوى دلالة إحصائية (٠,٠٥) وكانت قيمة (Beta) (0.111) ويعني هذا أنه كلما زادت هندسة القيمة بمقدار وحدة واحدة فإن التدفقات النقدية التشغيلية ستزداد بمقدار (0.111) وحدة، وبالتالي تقبل الفرضية الرابعة للدراسة.

## ٦-٤ التوصيات

بالاعتماد على نتائج الدراسة الحالية يمكن وضع التوصيات التالية:

- ١- تعريف المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية بالمقومات اللازمة لتطبيق مبدىء التكلفة المستهدفة.
- ٢- الاهتمام بتحسين المستمر الذي يسهم في طول دورة حياة المنتج ليلبي حاجات المستهلك وإرضاء حاجته مما ينعكس على زيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.
- ٣- الاهتمام بإرضاء العميل وإشباع حاجاته مما يساعد على زيادة المبيعات وبالتالي زيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.
- ٤- ضرورة الاهتمام بتحفيز العاملين لدعم المنافسة وتطوير الأداء لينعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.
- ٥- ضرورة الاهتمام بهندسة القيمة في تقديم الخدمات التي يحتاجها الزبون مما يعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.
- ٦- دراسة التدفقات التشغيلية باستمرار كونها تساعد بالتنبؤ بالإعسار المالي للشركات الصناعية.
- ٧- الاهتمام بسلسلة القيمة والميزة التنافسية للمنتجات لزيادة قدرتها على أداء الأنشطة المطلوبة بتكلفة أقل من المنافسين.

## ٧-٤ النتائج

١- اظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة لأثر سلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في

المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لأثر سلسلة

القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية (٣,٩٩).

٢- اظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة لأثر أساس النشاط (ABC) على التدفقات النقدية

التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي

لأثر أساس النشاط (ABC) على التدفقات النقدية التشغيلية (٣,٧٨).

٣- اظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة لأثر التحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية

في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لأثر

التحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية (٣,٩٠).

٤- اظهرت النتائج وجود درجة متوسطة لأثر هندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في

المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لأثر هندسة

القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية (٣,٥٦).

٥- اظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة للتكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في

المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للتكلفة

المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية (٣,٨٢).

٦- اظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة للتدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في

مدينة الحسن الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للتدفقات النقدية التشغيلية (٣,٨١).

## المراجع

### المراجع باللغة العربية:

أبو عواد، محمد، ومطر، عطيه (٢٠١١). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٧، العدد ٣.

أبو عوده، علي (٢٠١٠). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة الإسلامية.

أبو محمود، محمود (٢٠٠٧). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط "ABC" في المنظمات الصحية كأداة لترشيد القرارات الإدارية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، جامعة الإسكندرية.

أبو نصار، محمد (٢٠١٣). محاسبة التكاليف، الأردن، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة.

أبو عوده، عدنان (٢٠١٠). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية (دراسة تطبيقية) على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

باسيلي، مكرم (٢٠٠٧). المحاسبة الادارية - الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة - الطبعة الأولى.

جوده، عبد الحكيم (٢٠١٠). محاسبة التكاليف، دار تنسيق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

الحدرب، زهير، وديان، لؤي (٢٠١٠). محاسبة التكاليف، دار البداية ناشرون وموزعون عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

حسين، أحمد (٢٠٠٠). المحاسبة الادارية المتقدمة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر - الطبعة الثانية.

الحلبي، نبيل (٢٠٠٦). دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات السورية الخاصة: دراسة تطبيقية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٢ العدد ١، ص ٢١٣-٢٤٥.

حنان، رضوان، والبلداوي، نزار (٢٠٠٩). مبادئ المحاسبة المالية - القياس والافصاح في القوائم المالية " الأردن، عمان الطبعة الأولى اثرء للنشر والتوزيع.

خنفر، مؤيد، ومطارنه، غسان (٢٠١١). تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي الأردن، عمان دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

دحدوح، حسين (٢٠٠٨). دراسة تحليله للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الثاني.

درويش، عبدالناصر (٢٠١٠). مبادئ المحاسبة المالية (٢) -التسويات الجردية والافصاح المحاسبي الأردن، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة الأولى.

الرجبي، محمد (٢٠١٠). مبادئ محاسبة التكاليف، الأردن، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة.

الرفاعي، أحمد (٢٠١٢). مدى استخدام التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الاردن.

الرقاد، سامي (٢٠١١). المحاسبة المتوسطة الأردن، عمان دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

الرواشدة، عيسى (٢٠١١). محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن - الطبعة الأولى.

السيد، سيد (٢٠٠٨). المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن - الطبعة الأولى.

الصقع، محمد (٢٠١١). أهمية مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف (دراسة ميدانية) في الشركة الليبية للحديد والصلب، مجلة اريد للبحوث والدراسات، المجلد السادس - العدد الأول.

الصمادي، سامي (٢٠٠١). اتجاهات العاملين نحو مدى تطبيق نموذج كايزن الياباني لتحسين العمل ومواجهة تحديات التنافسية في الألفية الثالثة: القطاع الصناعي الخاص الأردني، أبحاث اليرموك "سلسلة العلوم الانسانية والاجتماعية".

عبدالسميع، محمد، وأحمد، طيبه (٢٠٠٩). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن - الطبعة الأولى.

العشماوي، محمد (٢٠١١). محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة الأولى.

العطوط، سامح، والظاهر، مفيد (٢٠١٠). أثر مقاييس التدفقات النقدية في تفسير العوائد السوقية العادية للأسهم (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية)، مجلة

جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات - العدد ٢١.

الغرابية، نانسي (٢٠١١). مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة اليرموك، الأردن.

فخر، نواف، وزكي، حسن، وفرحات، منى (٢٠١٣). محاسبة التكاليف دمشق - سوريا، دار الملايين للطباعة والنشر والترجمة والتوزيع.

القباني، ثناء (٢٠١٠). إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن - الطبعة الأولى.

قدومي، ثائر، والكيلاني، قيس (٢٠٠٦). استخدام قائمة التدفقات النقدية لتقييم أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية (دراسة تحليلية لعينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية (٢٠٠٠-٢٠٠٣). المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - المجلد ٩ - العدد ١ من ص ١١٢ إلى ص ١٣٢.

كاظم، حاتم (٢٠٠٨). دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"، دراسة تطبيقية في معمل اسمنت النجف الأشرف، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والادارية، العراق.

الكسار، طلال، وأحمد، محمود (٢٠١٠). محاسبة التكاليف (قياس، تخطيط، ورقابة)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن - الطبعة الأولى.

محمد، أمال (٢٠١٣). مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية - دراسة تحليلية بالاعتماد على بيانات عدد من الشركات العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد ٣٤.

مرعي، عبدالحى، وهلال، عبدالله (٢٠٠٨). أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، الاسكندرية.

مطارنه، غسان (٢٠٠٨). متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤ العدد الثاني.



المطارنه، غسان (٢٠٠٦). **مقدمة في محاسبة التكاليف**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية.

نور، عبدالناصر، و ابراهيم، ايهاب (٢٠١١). **المحاسبة المتوسطة**، الأردن، عمان - الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

نور، عبدالناصر، وصيام، وليد، والخصاش، زكريا، وحسام الدين، مصطفى (٢٠١٠). **أصول المحاسبة المالية**، الأردن، عمان - الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

## المراجع باللغة الإنجليزية:

Albright, T. (2006). **Managerial Accounting Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework**, Journal of Managerial Issues Vol 18 No1,P157-174.

Bond, R. (2013). **Soderblom Mans**, Conditional Investment Cash Flow Sensitivities And Financing Constraints. Journal Of The European Economic Association Feb.

Copusneanu, S., and Briciu, S. (2011). **Analysis Of The Possibility To Organize The Management Accounting Through The Target Costing(TC) Method In Romanian Entities**, Theoretical And Applied - Economic Sep.

Filho, M., and UzsoyReh A. (2013). **The Impact Of Simultaneous Continuous Improvement In Setup Time And Repair Time On Manufacturing Cycle Times Under Uncertain Conditions**, International Journal Production Research Jan.

Garrison, R., and Norean E. (2008). **Managerial Accounting**, Graw Hill New York 12 Edition.

Grigore, A. (2013). **The Cost Strategical Analysis And Chain Value For The Romanian Book Publishing Industry**, Romanian Journal Of Marketing Sep.

Hair, J., Black, W., Babin, B., Anderson, R., and Latham, R. (2010).

**Multivariate data analysis**, (7<sup>th</sup> ed). New Jersey: Pearson

Hansen, D., and Mowen, M. (2007). **Managerial Accounting**, Thomson South – Western UAS 8 Edition

Hilton, W. (2008). **Managerial Accounting :Creating Value Dynamic Business Environment**, Edition – McGraw Hill Companies New York

Horengren, D., Foster, R., and Lttner. (2006). **Cost Accounting :a Managerial Emphasis**, 13 Edition Prentice Hall.

Ibusuki, U., and Kaminski, P. (2007). **Product Development Process With Focus On Value Engineering And Target Costing, Case Study In An Automotive Company**, International Journal Of Product Economics. Vol 105, Issue 2, pp459-474.

Juhmani (2010). **Adoption And Benefit Of Target Costing In Bahraini Manufacturing Companies**, Journal Of Academy Business And Economics, Vol 10, Issue 1, pp 113-122.

Kapic, J. (2014). **Activity Based Costing (ABC)**, Business Consultant – Poslovni Consultant.

Nasir, N., and Abdullah, S. (2004). **Information Provided by Cash Flow Measures in Determining Firms Performance: Malaysian Evidence**, American Journal of Applied Sciences, Volume 1, No 2, pp: 64

Piatti, D. (2014). **Operating Cash Flow And Credit Worthiness Assessment**, Academy Of Accounting And Financial Studies Journal.

Ramli, A., and Sulaiman, M. (2012). **Value Engineering For Value Creation In The Automotive Industry**, Falconer Malaysian Accounting Dec.

Rattray, C., Lord, B., and Sharaham, Y. (2007). **Target Costing In New Zealand Manufacturing Firms**, Pacific Accounting Review, Emerald, Vol 19, No 1, pp68-83.

Saleem, M. (2005). **An Empirical of the Extent of Compliance with the Requirements of IAS 7 by The Jordanian Companies**, Jordan Journal of Applied Science, Volume 8, No 1, pp: 12 -28.

Tabachnick, B., and Fidell, L. (2007). **Using multivariate analysis**, (5th ed.). USA: Parson3

Ellram, L. (2006). **The Implementation of Target Costing in United States Theory Versus Practice**, Journal of Supply Chain management Aglobal Review of Purchasing and supply, Vol. 42, Issue 1, pp 13-26.

Kocsoy, M., Gurdal , K., and Eminkarabayir, M. (2008). **Target Costing In Turkish Manufacturing Enterprises**. European Journal of Social Sciences, Volume 7, Issue2.

Chotkunakitti, P. (2005). **Cash Flows and Accrual Accounting in Predicting Future Cash Flows of Thai Listed Companies**, in partial fulfillment of the degree of Doctor of Business Administration, Southern Cross University, Australia.

## الملاحق

### ملحق (١) الإستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

أخي المجيب.... / أختي المجيبة....

يقوم الباحث بدراسة بعنوان " أثر التكلفة المستهدفة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية" وذلك لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، من جامعة عمان العربية، لذا فأنتني أضع بين أيديكم الاستبانة الخاصة بهذه الدراسة، راجياً التكرم بالإجابة عن العبارات التي تتضمنها أملاً مراعاة الدقة والموضوعية، علماً بأن جميع المعلومات الواردة بالاستبانة ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكراً لكم حسن تعاونكم،،،

الباحث:

أحمد محمد أبو الرب

المشرف:

د. نمر السليحات

## البيانات الشخصية:

المؤهل العلمي:  بكالوريوس  ماجستير  دكتورة

الخبرة:  أقل من ٥  ٥ - ١٠  ١٠ - ١٥  ١٥ - ٢٠  ٢٠ سنة فأكثر

١٥ - ٢٠ سنة  ٢٠ سنة فأكثر

المسمى الوظيفي:  مدير مالي  مدقق حسابات داخلي  محاسب  غيرها

## القسم الأول: المتغير المستقل

الرقم	الفقرة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
أثر سلسلة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.						
١.	تساهم سلسلة القيمة بخلق أنشطة لتسويق منتجات الشركات الصناعية مع ضمان الجودة والنوعية					
٢.	تساعد سلسلة القيمة على زيادة الطلب على المنتجات في الأسواق في ظل الظروف المتوقعة					
٣.	تهدف سلسلة القيمة الى الربط بين الأنشطة ابتداءً من المواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي					
٤.	تحقق سلسلة القيمة الميزة التنافسية للمنتجات من خلال قدرتها على أداء الأنشطة المطلوبة بتكلفة أقل من المنافسين					
٥.	تساهم سلسلة القيمة بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية من خلال تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير منتجاتها					
٦.	تساعد سلسلة القيمة الشركات الصناعية في تقييم الأنشطة ذات القيمة المضافة					
٧.	تهدف سلسلة القيمة التركيز على رضا العملاء من خلال رفع جودة خطوط الإنتاج					

أثر أساس النشاط (ABC) على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية.					
					٨. يسهم نظام التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) في مساعدة الإدارة العليا باتخاذ قرارات تتوافق مع المستوى الاقتصادي للعملاء
					٩. تستخدم الإدارة العليا نظام أساس النشاط (ABC) لاتخاذ قرارات تخص تصميم المنتج
					١٠. اعتماد الإدارة العليا على نظام أساس النشاط (ABC) لتحسين جودة المنتج بما يتناسب مع إشباع رغبات العملاء
					١١. يساعد نظام أساس النشاط (ABC) على استبعاد الأنشطة غير الضرورية مما يقلل من تكاليف الإنتاج



أثر التحسين المستمر على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية					
					١٢. يؤثر التحسين المستمر في خفض التكلفة دون المساس بالجودة
					١٣. يسهم التحسين المستمر في زيادة الحصة السوقية ليرفع بذلك التدفقات النقدية التشغيلية الواردة للشركات الصناعية.
					١٤. يؤدي التحسين المستمر إلى طول دورة حياة المنتج ليلبي حاجات المستهلك وإرضاء حاجته مما يسهم بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.
					١٥. يخفض التحسين المستمر من الأخطاء في سير عمليات الإنتاج مما ينعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية.
					١٦. تساهم التحسين المستمر في إرضاء العميل مما يساعد على زيادة المبيعات وبالتالي زيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية
					١٧. يعتبر التحسين المستمر أحد الأساليب الداعمة في مجال المنافسة من خلال تحفيز العاملين على تطوير الأداء لينعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية
					١٨. يساعد التحسين المستمر على بالالتزام بالتوقيت المناسب في تجهيز المنتجات وتوصيلها للعاملين في الوقت المناسب مما يسهم في زيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية

أثر هندسة القيمة على التدفقات النقدية التشغيلية في المصانع العاملة في مدينة الحسن الصناعية					
					١٩. تساهم هندسة القيمة على تقديم الخدمات التي يحتاجها الزبون مما يعكس إيجاباً على التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية
					٢٠. تنفذ هندسة القيمة أنشطة المنتج بأدنى تكلفة ممكنة مع الحفاظ على الجودة
					٢١. تساهم هندسة القيمة بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية من خلال تخفيض التكاليف المترتبة مع الأخذ بعين الاعتبار احتياجات العملاء.
					٢٢. يهدف تفعيل هندسة القيمة بضمان جودة الإنتاج
					٢٣. تسعى هندسة القيمة إلى توليد التدفقات النقدية التشغيلية للشركات الصناعية من خلال استحداث منتجات بديلة تتناسب مع التطورات المستجدة وتلبي حاجة العملاء

## القسم الثاني: المتغير التابع

الملاحظات		انتماء الفقرة للمجال	سلامة ودقة الصياغة اللغوية			
درجة	درجة	درجة	درجة	درجة	الفقرة	الرقم
قليلة	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة		
جداً				جداً		
التدفقات النقدية التشغيلية						
					تكشف التدفقات التشغيلية عن مدى كفاءة إدارة الشركات الصناعية وأدائها	١.
					تسهم التدفقات التشغيلية بتقييم ربحية الشركات الصناعية	٢.
					تسهم التدفقات التشغيلية بتقييم درجة السيولة في الشركات الصناعية	٣.
					تساعد التدفقات التشغيلية بالتنبؤ بالإعسار المالي للشركات الصناعية	٤.
					تساعد التدفقات التشغيلية في تقييم مقدرة الشركات الصناعية على سداد التزاماتها طويلة الأجل	٥.

## ملحق (٢)

## المحكمين

الرقم	اسم الدكتور	الرتبة العلمية	الجامعة
١	د. زياد سعيدات	استاذ مساعد	عمان العربية
٢	ا.د. نبيل الحلبي	استاذ	عمان العربية
٣	د. محمد شبيطة	استاذ مشارك	عمان العربية
٤	أ.د. رياض الشلبي	استاذ	عمان العربية
٥	د. أيمن أبو الهيجاء	استاذ مساعد	جدارا
٦	د. عطا الله	استاذ مشارك	الزيتونة
٧	د. مهند مقبل	استاذ مشارك	أل البيت