

دور مدخل ادارة التكلفة في تعظيم ارباح الشركات الصناعية  
دراسة ميدانية على شركات الادوية الاردنية

الدكتور/ محمود فلاح الفلاحات  
استاذ مساعد- قسم المحاسبة  
كلية الاقتصاد والعلوم الادارية  
جامعة الزيتونة الاردنية

الدكتور /عبدالرحمن زيدان عطية  
استاذ مساعد- قسم المحاسبة  
كلية الاقتصاد والعلوم الادارية  
جامعة الزيتونة الاردنية

## المستخلص :

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى اهمية دور مدخل ادارة التكلفة في تعظيم ارباح شركات الادوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي.من خلال تطبيق ادوات مدخل ادارة التكلفة وهي (نظام التكلفة على اساس النشاط ، التكلفة المستهدفة ، نظام محاسبة الموارد، نظام تكاليف دورة حياة المنتج ، نظرية القيود ،نظام الانتاج الانبي، نظام الرقابة على الجودة الشاملة).

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة ، حيث تكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين في شركات الادوية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددهم ٢٨ مدير مالي.

### وقد اظهرت نتائج الدراسة مايلي:

- ان هناك امكانيات وقدرات لدى شركات الادوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي على توفير البيئة الملائمة وتوفير المقومات الاساسية لتطبيق ادوات مدخل التكلفة ، لاسيما وان تلك الشركات تمتلك رؤوس اموال تمكنها من توفير النظم ذات العلاقة ومن هذه النظم( نظم الانتاج ، نظم الموارد البشرية ، نظم المحاسبة بكافة انواعها ، نظم الشراء ، نظم المخزون ، نظم التوريد والتخزين ،نظم الشراء ، نظم الجودة) .
- هناك امكانيات وقدرات لدى شركات الادوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لتوفير الكوادر البشرية ، وتاهيلها ، وتدريبها .

- اظهرت ايضا نتائج الدراسة بان تطبيق شركات الادوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لادوات مدخل ادارة التكلفة يؤدي الى تخفيض التكاليف وتعزيز التنافسية و تعظيم الارباح .

### وفي ضوء نتائج الدراسة اوصى الباحثان مايلي:

- زيادة الوعي والادراك والاهتمام بالقطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الادوية بشكل بشكل خاص لما يمثلته القطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الادوية بشكل خاص من اهمية بالغة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن المقومات الرئيسة لبناء الدولة .

- ضرورة ادراك الادارات والاقسام المالية في الشركات باهمية بند التكاليف لاي منتج ، لاسيما وان هذا البند يمثل احد المرتكزات الرئيسية لهدف اي مشروع ، الا وهو هدف البقاء والنمو والاستمرار.
  - الاهتمام بتطبيق ادوات مدخل ادارة التكلفة ، لاسيما وان تطبيقها يساعد على تحديد وحصر عناصر التكاليف التي تدخل في المنتج ، والوصول الى تحديد التكاليف بشكل دقيق .
  - زيادة الاهتمام والتوعية بادوات واستراتيجيات مدخل ادارة التكلفة من خلال الدورات والمحاضرات والتدريب ، والتوصية بضرورة التطبيق لما لها من مزايا وايجابيات كثيرة .
  - تحفيز الشركات بضرورة التنسيق مع الجامعات للاستفادة من الابحاث والدراسات المعدة من قبل تلك الجامعات .
  - اجراء المزيد من الابحاث والدراسات حول دوات واستراتيجيات مدخل التكلفة لما لهذة الدراسات والابحاث من اهمية وفائدة عظيمة على الشركات وعلى اقتصاديات الدول.
- الكلمات الدالة: مدخل ادارة التكلفة، ادوات ادارة التكلفة ، الربحية.**

## المقدمة

ان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى اهمية الدور الذي يلعبه مدخل ادارة التكلفة في تعظيم ارباح الشركات الصناعية (شركات الادوية الاردنية ) ،من خلال تطبيق ادوات مدخل ادارة التكلفة والتي تشمل ( نظام التكلفة على اساس النشاط ، التكلفة المستهدفة ، نظام محاسبة الموارد، نظام تكاليف دورة حياة المنتج ، نظرية القيود ،نظام الانتاج الانبي، نظام الرقابة على الجودة الشاملة).

ففي ظل البيئة الجديدة أصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتواءم مع متطلبات البيئة الجديدة. كما ثارت الشكوك حول مدي دقة هذه المعلومات والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات نظرا لتأثير البيئة الجديدة بشكل كبير على هيكل وسلوك التكاليف وفي ظل هذه المنافسة الضارية ، أصبحت رغبات وتوقعات العملاء المستفيدين من السلع والخدمات وما تمثله من قيمة من وجهة نظرهم هي العامل الرئيسي والمؤثر الذي يجب على الإدارة أن تسعى إلي تلبيةه بكفاءة وبجودة عالية على أن يتحقق ذلك بأدنى تكلفة ممكنة ومن منظور إستراتيجي يأخذ في اعتباره متغيرات ومتطلبات هذه البيئة الجديدة ، فلم يعد المقصود بالمنافسة الحصول علي العملاء فقط وإنما أيضا القدرة علي توقع الطلب، كما أدت حدة المنافسة إلى الحد من قدرة المنشأة على التأثير في جانب الإيرادات الأمر الذي دفعها إلى التركيز على الجانب الخفي للربحية والمتمثل في جانب التكلفة عن طريق تدنيه التكلفة وترشيد الانفاق على أن يتم ذلك من منظور استراتيجي .

ايضاً في ظل بيئة الإنتاج الحديثة انتقدت نظريات التكاليف التقليدية لأنها تنطلق من افتراض دورات إنتاجية طويلة لمنتج نمطي واحد، لا تتغير مواصفاته أو خصائصه، وبناءً على هذا الافتراض اقتصر البحث التكاليفي واقتصرت وسائل تخفيض و إدارة التكلفة على مرحلة التصنيع و تخزين الإنتاج المصنّع إلى حين بيعه، وبذلك تجاهلت نظريات التكاليف التقليدية مرحلة الإبداع وتطوير وتصميم منتجات جديدة. إن الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات قد أوضح أن هذا الافتراض لم يعد واقعياً، وبالتالي غير ملائم لظروف التكنولوجيا الحديثة، ولقد كان من أهم آثار التكنولوجيا الحديثة إمكانية إنتاج مجموعة كبيرة و مختلفة من المنتجات خصوصاً في ظل تكنولوجيا نظام التصنيع المرن، علاوة على ذلك فإن تسارع معدل التغير في تكنولوجيا الإنتاج قد سمح بجعل الدورات الحياتية لبعض

المنتجات أكثر قصراً، بالإضافة الى التوجه نحو إرضاء العملاء، أدى ذلك للحاجة الملحة لتطبيق مدخل ادارة التكلفة.

ففي ظل هذه الظروف يمكن للمنشأة أن تواجه المنافسة و تستمر في السوق فقط في حالة أن سايرت هذه التغيرات السريعة لا بل من الأفضل أن تكون المنشأة رائدة في الإبداع و تطوير منتجاتها باستمرار لذلك فإن الإدارة بحاجة إلى معلومات عن تكاليف المنتجات خلال دورتها الحياتية حتى تتمكن من إدارة التكلفة بشكل فعال وتحقق بالتالي ميزة تنافسية|

اضف الى ذلك اصبح العالم سوقاً واحدة تمثل المنافسة أهم خصائصها، ولم تقتصر المنافسة فيها علي المنشآت المحلية فقط بل امتدت المنافسة الي المنشآت الأجنبية العاملة في نفس المجال ونظراً لأن الأسعار يحددها السوق وليس المنتج فأصبحت الإيرادات خارج سيطرت المنتج الي حد كبير وهكذا فلم يعد أمام المنتج إلا خفض التكاليف كميزة تنافسية تدعم صادراته. وفي ظل هذه البيئة التنافسية الجديدة اصبح النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف غير قادر علي توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار او يوفر معلومات مشوهة او مضلله يترتب عليها اتخاذ قرارات تتمخض عنها نتائج سلبية من أهمها إضعاف المركز التنافسي للمنشأة.

كل ذلك أدى ذلك إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة والحاجة الملحة لتطبيقه وتطبيق ادواته والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية وتخفيض التكاليف وتعظيم الارباح للمنشأة.

#### مشكلة الدراسة:

يعتبر الانتقال من نظام التكاليف التقليدي الى مدخل ادارة التكاليف امر ليس بسيط ، وله من الايجابيات والسلبيات لاسيما وان لكل نظام مقومات واستراتيجيات وادوات لتطبيقه ، ويتوقف الحكم على افضلية اي نظام بمقدار ما يحققه من ايجابيات على حساب السلبيات في التطبيق والمنفعة والعائد، والمقصود بالايجابيات هنا مدار البحث هي التخطيط واحكام السيطرة والرقابة على التكاليف للوصول الى اعلى درجة من الكفاءة والموضوعية والدقة في احتساب وتحميل المنتج من التكاليف بشكل يمكن الشركة من تعظيم ارباحها. ومن هنا فأن مشكلة الدراسة تكمن في أدراك مدى أهمية دورمدخل ادارة التكلفة وادواته في تعظيم ارباح الشركات الصناعية ( شركات الادوية الاردنية ).

ومن هنا فأن مشكلة الدراسة يمكن صياغتها بشكل اوضح من خلال الأسئلة البحثية الآتية:

- ١- هل توجد امكانيات عند الشركات الصناعية ( شركات الادوية الاردنية ) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق مدخل ادارة التكلفة وادواته ؟
- ٢- هل يؤدي تطبيق مدخل ادارة التكلفة وادواته إلى تعظيم ارباح الشركات الصناعية ( شركات الادوية الاردنية) ؟

### أهمية الدراسة:

ان الهدف الرئيس لاي شركة هو البقاء والنمو والاستمرار ، ومن المقومات الرئيسية لهذا الهدف هو ادارة التكاليف والتي تعتبر الاساس واللبنة الاساسية لرسم السياسات والاستراتيجيات للشركة، ومن هذا المنطلق تكمن أهمية هذه الدراسة في قيمة الاضافة التي تقدمها هذه الدراسة للشركات الصناعية بشكل عام وشركات الادوية بشكل خاص. حيث تعتبر هذه الاضافة بمثابة خارطة طريق يمكن انتهاجها لاحكام السيطرة والتحكم بالتكاليف والتي تعتبر اهم اساس واهم مقوم من مقومات الهدف الرئيس لاي شركة الا وهو البقاء والنمو والاستمرار.

### هدف البحث:

- ١- بيان مدى قدرة الشركات الصناعية ( شركات الادوية الاردنية) على توفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق مدخل ادارة التكلفة وادواته ؟
- ٢- بيان الدور الذي يلعبه مدخل ادارة التكلفة وادواته في تعظيم ارباح الشركات الصناعية ( شركات الادوية الاردنية) .

### الدراسات السابقة

#### ١- دراسة (2008 ، المعداوي ، ٢٠٠٨)

بعنوان: "إدارة اللوجستيات وسلاسل الإمداد (Logistics & Supply Chain Management) تناولت هذه الدراسة أهداف لوجستيات الأعمال المتمثلة في تحقيق أعلى عائد على الاستثمار بمرور الوقت من خلال وضع تصاميم لمنظومة اللوجستيات، وخفض التكاليف المتعلقة بالوفاء بمستويات خدمة العميل المطلوب تحقيقها مع تعظيم الفائدة للشركة، إضافة إلى الهدف المالي المتمثل بتعظيم العائد السنوي (نتيجة لمستوى الخدمة اللوجستية الذي تم تقديمها للعملاء) مطروحاً منه تكاليف التشغيل لمنظومة اللوجستيات نسبة إلى الاستثمارات السنوية في منظومة اللوجستيات.

وتتناول اللوجستيات – حسب ما ذكره الباحث – لوجستيات سلسلة الإمداد من حيث إدارة المواد (مخزون التصنيع، والأعمال المخزنية، وتداول المواد والتغليف)، ومن حيث التوزيع المادي (مخزون المنتجات الجاهزة، وتخطيط التوزيع، وتشغيل الطلبات، والنقل، وخدمة العميل). وتطرق البحث إلى قناة الإمداد المادي، وقناة التوزيع المادي.

وفيما يتعلق بقناة التوزيع المادي فهي عبارة عن فجوة الزمان والمكان بين مصادر المواد للشركة، وأماكن التشغيل داخل هذه الشركة، في حين أن قناة التوزيع هي فجوة الزمان والمكان بين أماكن التشغيل داخل الشركة والعملاء، وتنتهي قناة الأدوار عند التخلص النهائي من المنتج.

وينوه الباحث إلى أن خليط أنشطة اللوجستيات يتكون من أنشطة أساسية وأنشطة مساعدة. وتتكون الأنشطة الأساسية من (معايير خدمة العميل، والنقل، وإدارة المخزون، وسريان المعلومات، وتشغيل الطلبات). أما الأنشطة المساعدة فتتكون من (التخزين، وتداول المواد، والمشتريات، والتغليف، والتعاون مع الإنتاج والعمليات، وصيانة المعلومات). وذكر الباحث ان مثلث استراتيجية اللوجستيات يتكون من (استراتيجية النقل، واستراتيجية الموقع واستراتيجية المخزون). وقد توسع الباحث في استراتيجية المخزون من حيث الأهمية، والكلفة، وتكلفة فقدان صفقات البيع، والعلاقة بين تكلفة فقد المبيعات وتكلفة المخزون، ومنظومة التخزين والتداول.

## ٢- دراسة (Grandlich,2004) بعنوان " استخدام محاسبة تكاليف الانشطة في العمليات الجراحية".

حيث بين الباحث أنه ونتيجة للمنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الخدمات الصحية في عصرنا الحاضرة ومحدودية الموارد المتاحة ، والإتجاه العام لدى المنشآت إلى خفض موازنة الانفاق لديها وأنه لا بد لها من اتخاذ قراراتها بالوقت الملائم لغايات تعظيم ربحيتها. وقد وضع الباحث أنه وعند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات وذلك لمعرفة وتحديد كلفة عملية جراحية معينة فإنه لا بد من تحديد الإجراءات التالية:-

١. معرفة الأقسام ( مراكز الكلفة) التي لها علاقة بإجراءات العملية الجراحية مثل فحوصات ما قبل الإدخال ، التخدير، مستهلكات العملية الجراحية ، العناية الحثيثة والمواد المستخدمة.
٢. معرفة الموارد التي سيتم استخدامها مثل الجراحين ، الأجهزة ، المعدات والأدوية.
٣. تحديد النشاطات التي سيتم ممارستها بشكل دقيق واستهلاكها للموارد المتاحة وذلك

عن طريق استخدام قائمة مواد تبين المعدات والأجهزة المستخدمة ، الأدوات المستهلكة ، الأدوية وتحديد واجبات الأشخاص القائمين على إجراء العملية والوقت اللازم لهم للقيام بالنشاط المحدد .  
٤. احتساب كلفة كل نشاط تتم ممارسته ، فمثلا يتم احتساب اسعار المواد المستخدمة داخل غرفة العمليات بناء على سعر إخراجها من المستودع وكذلك أجور العمال بناء على رواتبهم ومنافعهم الأخرى ، حيث ينتج عن ذلك معرفة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تكبدها المستشفى لإجراء مثل هذه العملية الجراحية وبالتالي المقدرة على تسعيرها وتحقيق هامش ربحي معقول.  
هذا وقد قام الباحث بتطبيق هذه الخطوات على إجراءات عملية جراحية في أحد مستشفيات ميلوكي في الولايات المتحدة حيث أدى تطبيق هذا النظام إلى تعزيز قدرة المستشفى على تحديد كلفة إجراء العملية الجراحية عدا عن قدرته على تحديد استخدام الموارد المتاحة وتعزيز فاعلية استخدامها وبالتالي تخفيض المصاريف سواء المباشرة منها او غير المباشرة بهدف تعظيم الربحية ، وقد استنتج الباحث من أن تطبيق هذا النظام في المنشآت الصحية (المستشفيات) يحقق الأمور التالية:-

١. تمكين المنشآت الصحية ( المستشفيات ) من تحديد تكاليفها بشكل دقيق.
٢. تمكين المنشآت الصحية ( المستشفيات) من وضع آلية تسعير ملائمة لخدماتها المقدمة للمرضى.
٣. تحديد الإنحرافات السعرية للموردين.
٤. إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى مما يمكنه من مقارنة نتائج أعماله مع المنافسين.

### ٣- دراسة (ميدة، ٢٠٠٥) بعنوان "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية".

حيث اعتمد الباحث المنهج الاستنباطي الذي يقوم على أساس إجراء مسح للدراسات والبحوث المحاسبية في مجال المسؤولية الاجتماعية، ومجال تصميم أنظمة التكاليف وبشكل خاص نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC). ليقوم الباحث بالتوصل الى مجموعة من الاستنتاجات وأقترح نموذج لتطبيق هذا النظام يعمل على تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية بموجب اسس تخصيص محددة ومسببات تكلفة معينة، على أساس مراكز النشاط الاقتصادي.  
حيث توصل الباحث الى ضرورة تبني نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC)



وذلك لأن هذا النظام يوفر بيانات ومعلومات أكثر دقة عن تكاليف الاداء الاجتماعي ومنفعة ومقدار قدرة المنشأة بالوفاء بمسئوليتها الاجتماعية، وبشكل عام اوصى الباحث بضرورة ان تتبنى الجهات الاكاديمية تدريس محاسبة التكاليف وخاصة تلك المبنية على اساس محاسبة تكاليف الانشطة.

٤- دراسة (زعر، ٢٠٠٦) بعنوان "مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في

الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة - دراسة ميدانية-".

بين الباحث من خلال دراسته هذه ان الحاجة الى انظمة تكاليف ملائمة ومناسبة لإتخاذ القرارات لا تقتصر على المنشآت الصناعية وانما تتعدى ذلك لتشمل ايضا المنشآت الخدمية لما لمثل تلك الانظمة من مميزات تظهر علاقة النتيجة بالسبب ( Cause – Effect Relationship) واثرها على ادارة الجودة الشاملة (TQM). كما هدف الباحث الى تبيان مدى اهمية تطبيق النظم المحاسبية وبالأخص نظام محاسبة التكاليف في الجامعات وذلك لمساعدة الادارة على القيام بوظائفها الاساسية من تخطيط ورقابة وتقييم للاداء واتخاذ القرارات. هذا وقد اوصى الباحث الى ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف في جميع المنشآت بغض النظر عن طبيعة عملها سواء اكان صناعيا ام خدميا وذلك بهدف معرفة كلفة كل نشاط على حدى ومدى استهلاك ذلك النشاط للموارد المتاحة للمنشأة.

٥- دراسة (Krishnan, 2006) بعنوان " تطبيق محاسبة تكاليف الانشطة في منشآت التعليم

العالي - دراسة ميدانية-)

لقد بين الباحث بأن اقتصاد معظم دول العلم في الوقت الحاضر اصبح يعتمد على المنشآت الخدمية مثل خدمات التأمين، والخدمات المالية، وخدمات القطاع الصحي، والقطاع التعليمي. وان بعض المنشآت في هذه القطاعات قد عانت من الافلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها. وقد وضح الباحث بأن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة يؤدي الى ايجاد مقومات افضل لإتخاذ القرارات في المنشآت الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالاضافة الى كونه اداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة للمستهلك. كما بين الباحث بأن نظام محاسبة التكاليف يوفر اساسا لفرص خفض التكاليف واستبعاد اية أنشطة لا تؤدي الى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي الى التوفير في الموارد المتاحة. وقد نشأت اهمية الدراسة لدى

الباحث من معاناة قطاع التعليم العالي من شدة المنافسة مما تتطلب لدراسة تكاليف الانشطة لديها لإستبعاد الانشطة التي لا تؤدي الى اضافة قيمة دون التأثير على مخرجات التعليم من حيث الجودة. وقد توصل الباحث انه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة يتم توفير اساسا دقيقا لتحديد واحتساب الكلفة الحقيقية للمنتج – كلفة الطالب الواحد – وانه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعال ايجاد موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الانشطة التي لا تؤدي الى قيمة مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على المخرجات النهائية.

#### ٦- دراسة (Weinstein,et..al,2009) بعنوان " Cost of quality and Maintenance

**Improvement Approches"** هدفت هذه الدراسة التحليل تكاليف جودة الصيانة في منظمات ربحية في امريكا • وتم الاعتماد على نظام تكلفة الصيانة بتحليل تكاليف جودة الصيانة • والذي يساعد على فتح اتصالات بين الادارة العليا ووظيفة الصيانة •

وقد توصلت الدراسة الى النظام وفر قنوات جديدة للاتصال لتوضيح افضل الممارسات وتنسيق الجهود في ادارة الجودة وتحسين جودة الصيانة بما يقلل من تكاليف الجودة •

#### ٧- دراسة (Leblanc,et al,2008) بعنوان " Simulation Models For just – In-

#### **Time Provision Of Resoureces In An Emergency Departement.**

هدفت هذه الدراسة الى ايجاد نموذج لاستخدام الموارد العلاجية كالاسرة والعاملين بالاعتماد على نظام JIT في المستشفيات واقسام الحالات الطارئة من خلال استخدام نموذج المحاكاة لحل اي مشكلة تواجه هذه المؤسسات حيث يستجيب هذا النموذج الى متطلبات المريض من الاطباء والمرضات والادوية والاشعة والمختبرات • وبينت ان استخدام نظام JIT في استغلال الموارد العلاجية ادى الى تخفيض الكلف واعطاء المريض عناية اكثر

#### ٨- دراسة (Broyles,et al.,2006) بعنوان : " Just- In- Time Inevtory Management

**Strategy Overview Of JIT "** بينت الدراسة مدى القبول الكبير في مجتمع الاعمال لنظام JIT ، بسبب الضغوط اليابانية في مجال التطوير المستمر لهذا النظام الذي يهدف الى تقليل الكلفة لانتاج السلع لتصبح اكثر منافسة في السوق من خلال تحديد مستلزمات احتياجات المصنع في الوقت المحدد، وبحسب الحاجة .

ولتحقيق هذا الهدف على المصنع ان يعمل جاهدا على ايجاد طرق لتقليل الفاقد ،مما يوفر التكاليف ، ويزيد من العائد على الاستثمار ، وهذا يمكن تحقيقه من خلال استخدام نظام ال JIT لهذا على الشركات ان تمارس مجموعة النشاطات كاهداف لها لتقليل الفاقد من المخزون ، وتخفيض الاجراءات والخطوات الانتاجية الغير ضرورية . ويعد حجم المخزون عاملا هاما في استراتيجية JIT ، لانه يؤدي الى تقليل الفاقد ،وزيادة القيمة ، وتخفيض التكاليف .

وخلصت الدراسة الى انه من فوائد استخدام نظام ال JIT انه يعمل على تخفيض التكاليف لكل من العميل والمورد ، ويساعد على تطوير عملية اتخاذ القرارات التي تساهم في تطوير وتحسين سلسلة التوريد والبيع ،

### فرضيات الدراسة:

- ١- لا توجد امكانية عند الشركات الصناعية ( شركات الادوية الاردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية،بشرية، فنية) لتطبيق مدخل ادارة التكلفة وادواته ؟
- ٢- لا يؤدي تطبيق مدخل ادارة التكلفة وادواته إلى تعظيم ارباح الشركات الصناعية ( شركات الادوية الاردنية) ؟

### مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين في شركات الادوية الاردنية والبالغ عددها ٢٨ شركة ، حيث تم توزيع ٢٨ استبانة استرد منها ٢٦ استبانة.

### اساليب جمع البيانات

اضافة الى الابحاث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث ، فقد قام الباحثان بتصميم استبانة خاصة لهذه الدراسة بالاستناد الى الاطار النظري ونتائج الدراسات السابقة ، حيث تم توزيعها واستلامها باليد.

تكونت الاستبانة من قسمين ، هدف القسم الاول الى جمع بيانات ديموغرافية عن الاشخاص المجيبين ( المؤهل العلمي ، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، المركز الوظيفي )، وذلك للتأكد من توفر المعرفة والقدرة لدى المجيبين، ومدى تاهيلهم للاجابة على الاسئلة التي تم طرحها عليهم ، والحصول على اجابات تمتاز بدرجة عالية من الدقة والموضوعية.

اما القسم الثاني من الاستبانة فقد هدف الى قياس مدى اهمية مدخل ادارة التكلفة والادوات المستخدمة في مدخل ادارة التكلفة في تعظيم ارباح شركات الادوية الاردنية المسجلة في سوق عمان المالي.

وقد تم صياغة القسم الثاني من الاستبانة بشكل يساعد على سهولة ومرونة القياس ، حيث اعتمد مقياس ليكرت بدرجاته الخمس ( موافق بشدة ، موافق ، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة ) ولاختبار مدى مصداقية نتائج الاستبانة والارتباط بين اسئلتها تم عرضها على مجموعة من اساتذة الجامعات في اقسام المحاسبة بهدف تحكيمها وابداء ارائهم حول سلامة صياغتها وترابط فقراتها .

#### اساليب تحليل البيانات

- لاغراض تحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الاساليب الاحصائية التالية:
- اساليب الاحصاء الوصفي: تم ايجاد الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للتعرف على خصائص عينة الدراسة ومدى تشتت الاجابات.
  - اختبار T- test : تم استخدام هذا الاختبار لفحص امكانية قبول او رفض فرضيات الدراسة التي تختبر مدى اهمية دور مدخل ادارة التكلفة في تعظيم ارباح شركات الادوية الاردنية.

الفرضية الثانية

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
H2	51.823	25	.000	1.74615	1.6768	1.8155

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
H2	26	4.7462	.17181	.03369

الفرضية الاولى :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
H1	26	4.4872	.64105	.12572

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
H1	11.829	25	.000	1.48718	1.2283	1.7461

البيانات الديموغرافية

GET

FILE='C:\Users\2098\Desktop\البحث.sav'.

Warning # 67. Command name: GET FILE

The document is already in use by another user or process. If you make changes to the document they may overwrite changes made by others or your changes may be overwritten by others.

File opened C:\Users\2098\Desktop\البحث.sav

DATASET NAME DataSet2 WINDOW=FRONT.

FREQUENCIES VARIABLES=خدمة مؤهل تخصص FP

/STATISTICS=MINIMUM MAXIMUM MEAN MEDIAN

/ORDER=ANALYSIS.

### Frequencies

Notes

Output Created		١٤:٤١:٥٥EEST ٢٠١٣-٠٢-٠٢
Comments		
Input	Data	C:\Users\2098\Desktop\البحث.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data	26
	File	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=خدمة تخصص مؤهل FP /STATISTICS=MINIMUM MAXIMUM MEAN MEDIAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.000
	Elapsed Time	00:00:00.000

[DataSet2]

### Statistics

		خدمة	مؤهل	تخصص	FP
N	Valid	26	26	26	26
	Missing	0	0	0	0
Mean		2.5385	2.1538	1.5385	1.7692
Median		2.5000	2.0000	1.0000	2.0000
Minimum		1.00	1.00	1.00	1.00
Maximum		4.00	3.00	3.00	3.00

### Frequency Table

#### خدمة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-5	4	15.4	15.4	15.4
	5-10	9	34.6	34.6	50.0
	10-15	8	30.8	30.8	80.8
	اكتر من ١٥	5	19.2	19.2	100.0
	Total	26	100.0	100.0	

#### مؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراة	5	19.2	19.2	19.2
	ماجستير	12	46.2	46.2	65.4
	بكالوريوس	9	34.6	34.6	100.0
	Total	26	100.0	100.0	

#### تخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	15	57.7	57.7	57.7
	مصرفية	8	30.8	30.8	88.5
	ادارة	3	11.5	11.5	100.0

مؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid دكتوراة	5	19.2	19.2	19.2
ماجستير	12	46.2	46.2	65.4
بكالوريوس	9	34.6	34.6	100.0
Total	26	100.0	100.0	

المركز الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid FINANCIAL MANAGER	12	46.2	46.2	46.2
AD.MANAGER	8	30.8	30.8	76.9
CHIEF ACC	6	23.1	23.1	100.0
Total	26	100.0	100.0	

### تحليل اجابات الاستبانة واختبار الفرضيات

بعد تحليل البيانات في ضوء اهداف الدراسة وفرضياتها تم التوصل الى ما يلي:

#### خصائص عينة الدراسة

يتضح من تحليل نتائج القسم الاول من الاستبانة ارتفاع درجة قناعة المجيبين باهمية دور مدخل ادارة التكلفة في تعظيم ارباح شركات الادوية ، اذ يرى معظم المجيبين ان تطبيق واستخدام ادوات مدخل ادارة التكلفة يؤدي الى احكام السيطرة على جميع بنود التكلفة المحملة للمنتج والعمل على تخفيضها مما يؤدي الى خلق اساس متين للمنافسة وتعظيم الربحية.

ومما يعزز الثقة بالنتائج التي تم التوصل اليها هو ان المجيبين يتمتعون بخبرة عالية في مجال ادوات ادارة التكلفة، اذ تبلغ نسبة من يتمتعون بخبرة لاتقل عن ٥ سنوات حوالي ٨٤ % وهي نسبة مرتفعة.

كما يلاحظ ان نسبة من يحملون درجة البكالوريوس حوالي ٣٤,٦ % ، ونسبة من يحصلون على درجة الماجستير حوالي ٤٦,٢ % ، ونسبة من حصلوا على مؤهل دكتور



حوالي ١٩,٢ %، مما يعني بان هناك ادراك تام ومنطقي باهمية تطبيق مدخل ادارة التكلفة، وبضرورة استخدام ادوات ادارة التكلفة.

### اختبار الفرضية الاولى

الفرضية الاولى: لا توجد امكانية عند الشركات الصناعية (شركات الادوية الاردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق ادوات مدخل ادارة التكلفة .  
تم اختبار هذه الفرضية حيث اتضح بان قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة (٩٥%) ( $\alpha = 0,05$ ) كما يلاحظ ان مستوى الدلالة sig اقل من 0,001، ولا يساوي صفر تماما ، وانما هو قريب من الصفر، الا ان الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية اذا كان الرقم اقل من 0,001 ، وبما ان قاعدة القرار تشير الى قبول الفرضية العدمية اذا كانت قيمة t المحسوبة اقل من قيمة t الجدولية، ورفض الفرضية العدمية اذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية، فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهنا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة ، اي ان هناك امكانية عند الشركات الصناعية (شركات الادوية الاردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق ادوات مدخل ادارة التكلفة.

### اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية الثانية: - لا يؤدي تطبيق ادوات مدخل ادارة التكلفة إلى تعظيم ارباح الشركات الصناعية (شركات الادوية الاردنية) .

تم اختبار هذه الفرضية حيث اتضح بان قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية عند مستوى ثقة (٩٥%) ( $\alpha = 0,05$ ) كما يلاحظ ان مستوى الدلالة sig اقل من 0,001، ولا يساوي صفر تماما ، وانما هو قريب من الصفر، الا ان الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية اذا كان الرقم اقل من 0,001 ، وبما ان قاعدة القرار تشير الى قبول الفرضية العدمية اذا كانت قيمة t المحسوبة اقل من قيمة t الجدولية، ورفض الفرضية العدمية اذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية، فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهنا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة ، اي ان تطبيق الشركات الصناعية

(شركات الادوية الاردنية) لادوات مدخل ادارة التكاليف سيؤدي الى تعظيم الارباح.

## نتائج الدراسة

من خلال تحليل اجابات الاستبانات واختبار فرضيات الدراسة يمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل اليها على النحو التالي:

- هناك امكانيات وقدرات لدى شركات الادوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي على توفير البيئة الملائمة وتوفير المقومات الاساسية لتطبيق ادوات مدخل التكلفة ، لاسيما وان تلك الشركات تمتلك رؤوس اموال تمكنها من توفير النظم ذات العلاقة ومن هذه النظم
- ( نظم الانتاج ، نظم الموارد البشرية ، نظم المحاسبة بكافة انواعها ، نظم الشراء ، نظم المخزون ، نظم التوريد والتخزين ، نظم الشراء ، نظم الجودة) .
- هناك امكانيات وقدرات لدى شركات الادوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لتوفير الكوادر البشرية ، وتاهيلها ، وتدريبها .
- اظهرت ايضا نتائج الدراسة بان تطبيق شركات الادوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لادوات مدخل ادارة التكلفة يؤدي الى تخفيض التكاليف وتعزيز التنافسية و تعظيم الارباح .

## التوصيات

بناء على ما تم التوصل اليه من نتائج في هذه الدراسة يوصي الباحثان بما يلي :

- زيادة الوعي والادراك والاهتمام بالقطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الادوية بشكل بشكل خاص لما يمثله القطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الادوية بشكل خاص من اهمية بالغة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن المقومات الرئيسة لبناء الدولة .
- ضرورة ادراك الادارات والاقسام المالية في الشركات باهمية بند التكاليف لاي منتج ، لاسيما وان هذا البند يمثل احد المرتكزات الرئيسية لهدف اي مشروع ، الا وهو هدف البقاء والنمو والاستمرار .
- الاهتمام بتطبيق ادوات مدخل ادارة التكلفة ، لاسيما وان تطبيقها يساعد على تحديد وحصر عناصر التكاليف التي تدخل في المنتج ، والوصول الى تحديد التكاليف بشكل دقيق .
- زيادة الاهتمام والتوعية بادوات واستراتيجيات مدخل ادارة التكلفة من خلال الدورات والمحاضرات والتدريب ، والتوصية بضرورة التطبيق لما لها من مزايا وايجابيات كثيرة .

- تحفيز الشركات بضرورة التنسيق مع الجامعات للاستفادة من الابحاث والدراسات المعدة من قبل تلك الجامعات .
- اجراء المزيد من الابحاث والدراسات حول دوات واستراتيجيات مدخل التكلفة لما لهذة الدراسات والابحاث من اهمية وفائدة عظيمة على الشركات وعلى اقتصاديات الدول.

## قائمة المراجع

### اولا : المراجع العربية

- ١- المعداوي ، محمد.( ٢٠٠٨). ادارة اللوجستيات وسلاسل الامداد محاضرات غلى موقع <http://www.shatharat.net> : الانترنت
- ٢- زعرب ، حمدي شحدة محمود،(٢٠٠٦). مدى توافر مقومات انظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة. " المجلة العربية للادارة ، مجلد ٢٦ ، عدد ١، ص ٣-٣٣ .
- ٣- ميده ، ابراهيم،(٢٠٠٥). " نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة غلى اساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية. " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد ٢١ ، عدد ٤ ، ص ٢٧٥-٣١٣ .
- ٤- نور ، عبد الناصر ابراهيم ، وعدس ، نائل،(٢٠٠٣)، " اهمية قياس تكلفة الخدمة باستخدام انظمة التكاليف في المصارف الاردنية" ، ورقة مقدمة في مؤتمر واقع منظمات الاعمال العربية فرص وتحديات " . المنعقدة من ٢٢-٢٤/٤/٢٠٠٣ ، جامعة اربد الاهلية – الاردن .
- ٥- عقيلي، عمر وآخرون . ( 2004 ) . إدارة المواد) . ط. ( 2 ) عمان : دار وائل للنشر والتوزيع
- ٦- الغدير، حمد . ( 2000 ) . إدارة الشراء والتخزين) . ط. ( 2 ) عمان : دار زهران للنشر.

### ثانيا: المراجع الاجنبية

- 1- Krishnan, Anbalagan, (2006) "An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study", **Contemporary Management Research**, P75-90, Vol.2, No.2
2. Weinstein, Larry; Robert J. Vokurkab and Gregory A. Graman, (2009), "Costs of quality and maintenance: Improvement approaches", **Total Quality Management**, Vol. 20, No. 5: 497–507
- 3- LeBlance L., et al., (2008). Simulation Models for Just-in-Time Provision of

Resources in an Emergency Department, *Owen Graduate School of Management*, USA: Vanderbilt University, (On-Line) available:

<http://ssrn.com/abstract=115416>

4- Broyles, D., Beims, J., Franko, J., & Bergman, M. (2006). *Just-in-Time Management Strategy Overview of Just-in-Time Inventory Management*. London: Prentice Hall.

5- Drury, Colin, (2005), **Management Accounting For Business**, 3<sup>rd</sup>. ed., Bath : UK, Patrick Bond.

6- Esrtrin T., Kantar J., Albers D., Is ABC Suitable For Your Company?, **Management Accounting**, P. 42, April 1994.

7- Grandlich, Chery, (2004), "Using Activity – Based Costing In Surgery", **AORN Journal**, P189-192, Vol.79, No.1, Jan. 2004.

8- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., Kinsey, J. P., "**Cost Accounting**", 6<sup>th</sup> ed., Thomson Higher Education, 5191 Natorp Boulevard Masson, OH 45040, USA, (2006).

9- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., Kinsey, J. P., "**Cost Accounting**", 6<sup>th</sup> ed, Thomson South-Western : Singapore, Thomson, (2006)

10- Davidson, P., & Wernsted, F. (2005). *Characterization and Evaluation of Just-in-Time Production and Distribution*, *Blekinge Institute of Technology*, Sweden: Ronneby.

11- Garrison R., Noreen E. & Brewer P. (2004). *Managerial Accounting*. (11th ed.), London: Irwin/mcgraw-hill.

12- Gibson P., Mummert L., Sukthankar R., and Huston L. (2007). Just-In-time Indexing for Interactive Data Exploration, *INTEL RESEARCH*, School of Computer Science, Carnegie Mellon University, CMU-CS-07-120.

13- Gonzalez-Benito, J. (2002). Effect of the Characteristics of the Purchased Products in JIT Purchasing Implementation, *INTERNATIONAL JOURNAL OF OPERATIONS & PRODUCTION MANAGEMENT*, vol.(22), No.(8), pp. 868-886.

#### الاستبانة:

#### ١ - المعلومات الشخصية الموقع الوظيفي

رئيس حسابات	مدير مالي واداري	مدير مالي
اخرى	مدقق	محاسب

#### تخصص الشهادة العلمي

ادارة	علوم مالية ومصرفية	محاسبة
		اخرى

#### مستوى الشهادة العلمي

بكالوريوس

ماجستير

دكتوراه

اخرى

دبلوم

سنوات الخدمه

من سنة - اقل من ٥ سنوات      من ٥ - اقل من ١٠ سنوات      من ١٠ - اقل من ١٥ سنة

اكثر من ١٥ سنة

الجزء الثاني:

يرجى التكرم بوضع اشارة ( X ) امام الاجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية .

الرقم	البيان	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق
-------	--------	-------	-------	-------	-----------	-----------

بشدة

بشدة

١ - هناك ادراك من ادارات الشركات الصناعية

لاهمية استخدام ادوات ادارة التكلفة.

٢- تعتبر بيئة الشركات الصناعية ملائمة

لتطبيق واستخدام ادوات ادارة التكلفة.

٣- المقومات الرئيسية(مالية، بشرية، وانظمة)

لتطبيق واستخدام ادوات ادارة التكلفة

يمكن توفيرها.

٤ - استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط

كاداة من ادوات ادارة التكاليف يؤدي

الى تكلفة ادق .

٥- استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط  
كاداة من ادوات ادارة التكلفة يؤدي  
الى قرارات ادارية دقيقة.

٦- استخدام نظرية القيود كاداة من ادوات  
ادارة التكلفة يؤدي الى معالجة نقاط  
الاختناق بين خطوط الانتاج بالمصنع.

٧- استخدام نظرية القيود كاداة من ادوات  
ادارة التكلفة يؤدي الى تحقيق توازن  
بين خطوط الانتاج بالمصنع

٨- تطبيق محاسبة استهلاك الموارد  
كاداة من ادوات ادارة التكلفة يؤدي  
الى الاستغلال الامثل لموارد الشركة .

٩- تطبيق محاسبة استهلاك الموارد  
كاداة من ادوات ادارة التكلفة يؤدي  
الى قرارات ادارية كفوءه  
في كل المستويات.

١٠- اتباع الشركة سياسة التكلفة المستهدفة  
كاداة من ادوات ادارة التكلفة يؤدي الى  
خفض تكاليف مرحلة التصميم ،



١١ - اتباع الشركة سياسة التكلفة المستهدفة  
كاداة من ادوات ادارة التكلفة يؤدي تحقيق  
جودة في المنتج ، والوصول الى سعر تنافسي.

١٢ - اتباع نظام الانتاج الانبي كاداة من ادوات  
ادارة التكلفة يؤدي الى تخفيض المخزون  
وحل المشاكل التي تواجه الادارة.

١٣ - اتباع نظام الانتاج الانبي كاداة من  
ادوات ادارة التكلفة يؤدي الى توفير السيولة.

١٤ - اتباع تكاليف دورة حياة المنتج كاداة  
من ادوات ادارة التكاليف يؤدي الى خفض  
التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة .

١٥ - اتباع تكاليف دورة حياة المنتج كاداة  
من ادوات ادارة التكاليف يؤدي الى  
خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل  
سلسلة القيمة، والكفاءه في اكتشاف مواقع  
الخلل ووضع الحلول والبدائل لكل مرحلة.

١٦ - اتباع الرقابة على الجودة الشاملة كاداة  
من ادوات ادارة التكلفة يؤدي الى ضمان  
تحقيق درجات عالية من الجودة للنظام  
والعمليات والمنتج النهائي .

١٧ - اتباع الرقابة على الجودة الشاملة كاداة

من ادوات ادارة التكلفة يؤدي الى تحقيق  
حصّة سوقية كبيرة.

١٨- تطبيق الشركة لمدخل ادارة التكلفة  
يمكن الشركة من تحقيق المنافسة  
الشاملة في مجال الصناعة.

١٩- تطبيق الشركة لمدخل ادارة التكلفة  
يساعد الشركة على الوصول الى الهدف  
الرئيس وهو البقاء والنمو والاستمرارية.

٢٠- تطبيق الشركة لمدخل ادارة التكلفة  
يمكن الشركة من تعظيم ارباحها.