

العنوان:	تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات : دراسة ميدانية
المؤلف الرئيسي:	مصطفى، حسن توفيق محمود
التاريخ الميلادي:	2008
موقع:	قسنطينة
الصفحات:	1 - 250
رقم MD:	543849
نوع المحتوى:	رسائل جامعية
اللغة:	Arabic
الدرجة العلمية:	رسالة دكتوراه
الجامعة:	جامعة منتوري قسنطينة
الكلية:	كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
الدولة:	الجزائر
قواعد المعلومات:	Dissertations
مواضيع:	الرقابة المالية، أنظمة التكاليف، المحاسبة المالية
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/543849">http://search.mandumah.com/Record/543849</a>

# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة منتوري - قسنطينة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة دكتوراه فلسفة

تخصص : محاسبة

### تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة

واتخاذ القرارات

"دراسة ميدانية"

من إعداد: حسن توفيق محمود مصطفى

لجنة المقابلة :

- ..... -1
- ..... -2
- ..... -3
- ..... -4

السنة الجامعية: 2008/2007

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أَفْرَأَىٰ قَنَازًا رَّابِعًا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \*  
أَفْرَأَىٰ قَنَازًا رَّابِعًا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \*

أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \*  
أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \*

أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \*  
أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \*

أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \* أَلَمْ يَخْلُقْنَا \*

صدق الله العظيم

سورة العلق: الآيات (1-5)

## الإهداء

إلى من أوجع الله ألبؤبؤ بغيرهم برحمته

والذي ووالدي رحمهما الله

إلى شهداء فلسطين والجزائر والامس العربية والإسلامية

أسكنهم الله في فسيح جناته

إلى من هم قرة عيوني

زوجتي وولدي رحاهم وحفظهم الله

إلى من هم سندي وفخري

أخوتي وأخواتي أجزهم الله

إلى حاضرة الدنيا وفلاح المسجد النبوي

الجزائر أجزها الله ومماها

حسن

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على اشرف الخلق وخاتم المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبة أجمعين وبعد:

### الحمد لله الذي بفضلته تم إنجاز هذه الدراسة.

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان والتقدير إلى الأستاذ الكريم الدكتور رجال السعدي المشرف على هذه الرسالة - رعاه الله - لما بذله من جهود عظيمة وما أسداه لي من نصائح وتوجيهات علمية كان لها أثر كبير في إغناء موضوعاتها وإظهارها بهذا الشكل. لقد تحمل معنا مشاق البحث العلمي على مدار مدة الدراسة، فما عسانا إلا أن نقف أمامه وقفة احترام وتقدير سائلين الله القدير العليم ان يضع ما بذله معنا من إعطاء وجهد وتعبد ومشقة في ميزان حسناته انه سميع مجيب.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير وعظيم الامتنان والعرفان إلى أعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم مناقشة هذه الدراسة سائلاً الله عز وجل ان يحفظهم من كل سوء وان يكرمهم في الحياة الدنيا والآخرة لما بذلوه من عطاء خلال حياتهم في خدمة المسيرة العلمية.

ولا يفوتني ان اقدم جزيل الشكر والتقدير وعظيم المحبة إلى أخي وصديقي الدكتور فريد كورتل حيث أسدى لي فضلاً ومعروفاً والله سبحانه وتعالى الفضل والمنة في أن أكون أحد الدارسين في الجزائر جزائر الخير والعطاء، وإن معروفه سيبقى أمانة في عنقي إلى يوم الدين.

كما اقدم جميل شكري وتقديري إلى عميد كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وإلى نائب عميد الكلية الأستاذ الدكتور يحيوش حُسين، على مساعدتهما لي في دعمي لإنجاز هذه الرسالة العلمية، كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكافة الأساتذة الأفاضل من تدريسيي الجامعات الجزائرية على كرم الضيافة وحسن الاستقبال.

**حسن توفيق**

# محتويات الدراسة

الصفحة	محتويات الدراسة
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	فهرس الجداول والأشكال
ط	ملخص الرسالة باللغة العربية
ن	ملخص الرسالة باللغة الانجليزية
1	المقدمة
2	1. أهمية الدراسة.
4	2. مشكلة الدراسة.
5	3. فرضيات الدراسة.
6	4. أهداف الدراسة
8	5. بعض الدراسات السابقة:
8	أولاً: الدراسات العربية.
11	ثانياً: الدراسات الأجنبية.
16	6. ما تميزت به هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
17	7. منهجية الدراسة.
18	8. الأساليب الإحصائية المستخدمة:
18	الوسط الحسابي (Arithmetic Meann).
18	التكرار والنسب المئوية (Frequencirs and Percentage).
19	9. محددات الدراسة.
21	الفصل الأول: محاسبة التكاليف من منظور فكري
22	1-1- محاسبة التكاليف المفهوم والتطور.
24	1-1-1 التطور في مجال التطبيق.
25	2-1-1 التطور في الأغراض والاستخدامات
27	3-1-1 التطور في الإجراءات والأساليب
30	2-1 أساسيات نظام محاسبة التكاليف

30	1-2-1 التنظيم الإداري ونظام التكاليف
32	2-2-1 مدى تكامل نظام محاسبة التكاليف ونظام محاسبة المالية
33	3-2-1 قياس التكاليف
40	3-1: استخدامات محاسبة التكاليف
40	1-3-1 في مجال قياس تكاليف الأداء
44	2-3-1 في مجال الرقابة
46	3-3-1 أهمية تطبيق الـ (ABC) في مجال الرقابة
48	4-3-1 في مجال اتخاذ القرار
50	5-3-1 التكلفة المتغيرة و اتخاذ القرارات
51	6-3-1 أثر تطبيق الـ (ABC) على البيانات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات
55	الفصل الثاني: أهمية نظم التكاليف ومقومات تطبيقها في الشركات الصناعية
56	1-2 تعريف نظم التكاليف
58	2-2 تعريف التكلفة
59	3-2 تكاليف الإنتاج
60	4-2 أهداف قياس تكاليف الإنتاج
62	5-2 حاجة الشركات الصناعية إلى تطبيق نظام التكاليف
64	6-2 الأهداف التي تحققها نظم التكاليف في المنشآت الصناعية
66	7-2 مقومات نظم التكاليف في الشركات الصناعية
68	8-2 المقومات الرئيسية لتصميم نظام التكاليف
68	2-8-1 تحديد وحدة التكلفة وإعداد الدليل الخاص بها
69	2-8-2 تحديد مراكز التكلفة وإعداد دليل الخاص بها.
70	2-8-3 تحديد عناصر تكاليف وإعداد دليل الحسابات
72	2-8-4 تحديد الدورات المستندية والمحاسبية لعناصر التكاليف
72	2-8-4-1 الدورة المستندية والمحاسبية لعنصر المواد
73	2-8-4-2 صرف المواد من المخازن
74	2-8-4-3 طرق التسعير على أساس التكلفة
74	2-8-4-4 المواد المرتجعة إلى المخازن

75	2-8-4-5- المواد المحولة
75	2-8-4-6- جرد عنصر المواد
76	2-8-5- الدورة المستندية والمحاسبية للعمل الإنتاجي (الأجور)
76	2-8-5-1- تحديد تكلفة العمل
77	2-8-5-2- الوقت الضائع
78	2-8-6- الدورة المستندية والمحاسبية لتكلفة الخدمات (مصاريف صناعية أخرى)
79	2-8-6-1- توزيع التكاليف مراكز الإنتاج
80	2-8-7- تحديد المجموعة الدفترية والطريقة المحاسبية
82	2-8-8- التقارير
84	2-8-9- استخدام أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية
88	الفصل الثالث: دراسة تحليلية انتقادية للنظريات التقليدية باستخدام المناهج الحديثة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة
89	3-1- نظرية التكاليف الإجمالية (الكلية)
91	3-2- نظرية التكاليف المتغيرة
93	3-3- نظرية التكاليف المستغلة
95	3-4- فروض ومحدودية تطبيق المدخل التقليدي لنظريات التكاليف
99	3-5: التحليل التقليدي للكلف
111	3-6: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة
111	3-6-1: الإطار العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة
114	3-6-2: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
121	3-6-4: العلاقة بين مستويات الأنشطة وموجهات التكلفة والتكاليف
126	الفصل الرابع: تحليل البيانات واختيار الفرضيات الخمسة الأولى باستخدام الاستبانة التحليلية
170	الفصل الخامس: تطبيق نظام الـ ABC على الشركة الفلسطينية للصناعات الدوائية المساهمة المحدودة.



203  
213  
244

الاستنتاجات والاقتراحات  
الملاحق  
قائمة المراجع

## فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أوجه التكلفة المختلفة	34
2-1	العلاقة بين تجميع التكاليف وأوجه التكلفة	34
1-2	ملخص المجموعة الدفترية طبقاً لطريقة الاندماج	86
2-2	ملخص المجموعة الدفترية طبقاً لطريقة الانفصال	87
1-3	تخصيص التكاليف غير المباشرة	110
2-3	الهيكل العام لنظام التكاليف المبني على الأنشطة	113

## فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-3	أمثلة على موجهات الكلفة	118
2-3	العلاقة بين مستويات الأنشطة والتكاليف	122
1-4	نمو الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	128
2-4	توزيع استبانة الدراسة على مجتمع الدراسة	130
3-4	توزيع عينة الدراسة حسب تاريخ التأسيس	134
4-4	توزيع عينة الدراسة حسب رأس المال	136
5-4	توزيع عينة الدراسة حسب مستوى التصنيع الآلي	137
6-4	توزيع عينة الدراسة حسب عدد المنتجات	138
7-4	توزيع الشركات التي لا تطبق نظام محاسبة التكاليف حسب أسباب عدم التطبيق	139
8-4	توزيع الشركات التي تطبق نظام محاسبة التكاليف حسب نسبة تكاليف الإنتاج الثابتة	140
9-4	توزيع الشركات حسب نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل التصنيع الآلي	141
10-4	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي للمدير المالي	143
11-4	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي للمدير المالي	144
12-4	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة للمدير المالي	145
13-4	المتوسطات الحسابية للإجابات المتعلقة بإدراك أهمية وجود نظم محاسبة تكاليف	148
14-4	المتوسطات الحسابية لقياس مدى الإدراك لطبيعة الفوائد المرجوة من نظم التكاليف	149
15-4	المتوسطات الحسابية لقياس مدى الإدراك لطبيعة المواصفات المطلوب توفرها في نظم التكاليف	150
16-4	أسس التصنيف لعناصر التكلفة في المنشآت	154
17-4	مقارنة بين نسب تحليل المواد ونسب تحليل الأجور	157

الرقم	العنوان	الصفحة
18-4	نسب استخدام أسس تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة	159
19-4	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات الفقرات التي تخص الفرضية الثالثة	163
20-4	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات الفقرات التي تخص الفرضية الرابعة	165
21-4	نتائج اختبار الفرضية الخامسة	166
22-4	نتائج اختبار Wilcoxon للفرضية الخامسة	167
23-4	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات الأسئلة الخاصة بالفرضية الخامسة	168
1-5	احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة	173
2-5	احتساب تكلفة الإنتاج لكل مستحضر	174
3-5	مراحل تصنيع الحبوب والكبسولات	175
4-5	مراحل تصنيع الكريما والمراهم	176
5-5	مراحل تصنيع محلول الشراب	176
6-5	مراحل تصنيع شراب غير محلول	177
7-5	مراحل تصنيع التحاميل	178
8-5	عدد مرات تصنيع الدواء لكل مستحضر	180
9-5	عدد مرات الفحص لكل مستحضر	181
10-5	عدد مرات التجارب لكل مستحضر	182
11-5	عدد ساعات تشغيل آلات كل مستحضر	183
12-5	عدد أوامر البيع لكل مستحضر	184
13-5	عدد أوامر شراء المواد لكل مستحضر	185
14-5	التكاليف الصناعية غير المباشرة مبوبة بالأنشطة	186
15-5	احتساب معدل التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج	186
16-5	احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بنشاط الإنتاج للوحدة	188
17-5	احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة بنشاط الجودة للوحدة	189
18-5	احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة بنشاط البحث والتطوير للوحدة	190
19-5	احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة بنشاط الهندسة للوحدة	191
20-5	احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة بنشاط التعبئة والتغليف للوحدة	192
21-5	احتساب التكاليف الصناعية غير المباشرة بنشاط الشراء والتزويد للوحدة	193
22-5	احتساب تكلفة الإنتاج لكل مستحضر	194
23-5	تكلفة الإنتاج باستخدام نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة	196
24-5	قائمة بأرقام المستحضرات الواجب إعادة تسعيرها	198

# تقويم وتطوير أنظمة التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات

## ”دراسة تحليلية في عينة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية“

### ملخص:

لقد تطورت وسائل محاسبة التكاليف وإجراءاتها كنتيجة لتطور أهدافها والحاجة إلى بياناتها في كافة المشروعات المختلفة. ولم يعد دور محاسبة التكاليف يقتصر على الاهتمام بالميدان الصناعي والذي لعبت فيه دوراً بارزاً في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة. فقد امتد اهتمامها إلى ميادين أخرى، وغدت محاسبة التكاليف تخدم أهداف المنشآت المالية على اختلاف أنواعها. وتتطور وتتجدد مع الزمن لتساير الحياة الاقتصادية.

وخلال العقدين الماضيين تعرضت المحاسبة الإدارية عموماً ونظم محاسبة التكاليف على وجه الخصوص للعديد من الانتقادات فيما يتعلق بمدى ملائمة أساليب وإجراءات نظم التكاليف المتبعة حالياً في ظل المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة المشروعات الصناعية، مما دفع العديد من الباحثين إلى السعي نحو تحسين طرق تخصيص التكلفة حتى يمكن تحديد كلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات المناسبة اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

قبل التطور الهائل في المكننة والتطورات التكنولوجية الحديثة وتعدد أساليب الإنتاج؛ كانت الأنظمة التقليدية مقبولة وتؤدي الغرض منها فقد كانت تكاليف العمالة المباشرة والمواد المباشرة تشكلان الجزء الأكبر من التكاليف ولم تكن تكاليف الأعباء الإضافية تشكل إلا جزءاً ضئيلاً من تكاليف الإنتاج الكلية، أما مع انتشار المكننة في المصانع والتطورات التقنية الحديثة فقد طرأ تغيير كبير على هيكلية عناصر التكاليف فقد أصبحت تكاليف العمالة المباشرة تشكل جزءاً أقل من تكاليف الإنتاج وزادت تكاليف الأعباء الإضافية بحيث أصبحت تشكل جزءاً هاماً من تكاليف الإنتاج الكلية وبالتالي أصبح تحميل هذه التكاليف على المنتجات وفقاً للأنظمة التقليدية يؤدي إلى احتساب تكاليف غير صحيحة للمنتجات نظراً لتجاهل هذه الأنظمة الأنشطة التي تتسبب في ظهور هذه التكاليف. كما أن النظم التقليدية تركز كثيراً على إنتاج معلومات متعلقة بالبيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ولا تركز على تزويد الإدارة بالمعلومات

اللازمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية الأمر الذي يؤدي في كثير من الأحيان إلى اتخاذ قرارات خاطئة ومختلفة.

كما تتجاهل أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية كثيراً من الاعتبارات الهامة في نشاطات وعمليات الإنتاج عند احتساب تكاليف المنتجات حيث تستند الأنظمة إلى الافتراض بأن المنتجات هي تستهلك الموارد وبالتالي تتجاهل تفاصيل الأنشطة التي يتم القيام بها حتى يمكن إنتاج المنتجات حيث يتم احتساب التكاليف بافتراض علاقة مبسطة نسبياً بين الإنتاج وسلوك التكاليف. كما تتجاهل الأنظمة التقليدية التكاليف والأنشطة التي تقع خارج المصانع وبذلك ينظر إلى مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية على أنها مصاريف للفترة تحمل على حساب خلاصة الدخل.

وعليه تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها تبحث في أحد أهم وأحدث أنظمة التكاليف الذي قد يسهم استخدامه من قبل الشركات الصناعية في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها التنافسية من خلال تقديمه لبيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات السليمة حيث يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف.

### وعليه فإن من أهم أهداف هذه الدراسة ما يلي:

1- تحليل واقع نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وبيان نقاط قوتها وضعفها وتقديم الاقتراحات بشأنها.

2- اعتماد "دراسة الحالة" حيث تم اختيار الشركة الفلسطينية للصناعات الدوائية للتعرف على نظام التكاليف فيها والعمل على تطوير هذا النظام من خلال تطبيق نظام الـ(ABC) بدلاً من نظام التكاليف التقليدي الموجود لديها من أجل ما يلي:

أ- تحديد ما إذا كان تحميل الأعباء الإضافية بالطرق التقليدية يؤدي إلى قرارات خاطئة.

ب- تحديد ما إذا كان تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية والقدرة التنافسية.

ج- معرفة ما إذا كان تطبيق نظام الـ(ABC) يؤدي إلى حصول الشركة على بيانات أكثر ملاءمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

من أجل بلوغ أهداف واختبار فرضيات الدراسة فقد تم الاعتماد على إعداد استبانة تكون أحد المصادر المهمة للحصول على البيانات اللازمة للتعرف على مشاكل نظم التكاليف المتبعة ومشاكل التطبيق واختبار الفرضيات، وقد أعدت الاستبانة في ضوء

أدبيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وقد تم وضع أسئلة الاستبانة في شكلها النهائي على أساس توزيع أسئلتها على ستة أقسام. وزعت الاستبانات على مجتمع الدراسة المكونة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغة (89) شركة، أما عينة الدراسة فقد بلغت (65) شركة، وقد احتوت الاستبانة على ستة أقسام رئيسية هي:

**القسم الأول:** وتجيب عليه جميع الشركات عينة الدراسة أي الشركات التي تطبق محاسبة التكاليف والشركات التي لا تطبق محاسبة التكاليف وأن أسئلة هذا القسم خاصة بالشخص المجيب وقد دارت حول مؤهله العلمي ومدة خدمته أما الأسئلة الأخرى من هذا القسم فإنها أسئلة عامة على الشركة.

**القسم الثاني:** وتجيب عليه فقط الشركات التي تطبق محاسبة التكاليف من أجل اختبار الفرضية الأولى وقد احتوت أسئلة هذا القسم على (20) سؤال.

**القسم الثالث:** يشتمل هذا القسم من أسئلة الاستبانة "قائمة باستقصاء العلامات" على (49) سؤالاً لاختبار الفرضية الثانية وقد وجهت هذه الأسئلة إلى مديري ومسؤولي أقسام التكاليف أو المحاسبة في الشركات التي تطبق نظم التكاليف فيها وتم الطلب من المعنيين أن تكون ردود الإجابات على أسئلة هذا القسم من الاستبانة كما هي مطبقة فعلاً في منشآت عينة الدراسة وليس ما يمثل آراءهم من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في تطبيق هذه النظم التكاليف والتوصية بمعالجتها. وتجيب على هذه الأسئلة الشركات التي تطبق محاسبة التكاليف.

**القسم الرابع:** يشتمل هذا القسم من أسئلة الاستبانة على (23) سؤالاً لاختبار الفرضية الثالثة وقد وجهت هذه الأسئلة إلى إدارات الشركات أي القيادات الإدارية التي يمكنها من اتخاذ قرارات أو التوصية باتخاذ قرارات تؤثر في نظام التكاليف المطبق. وأن الذين استجابوا من الإدارات للإجابة على أسئلة هذا القسم (32) شركة من الشركات التي تطبق محاسبة التكاليف والبالغة (36) شركة.

**القسم الخامس:** يشتمل هذا القسم من أسئلة الاستبانة على (22) سؤالاً لاختبار الفرضية الرابعة وتجيب على أسئلة هذا القسم فقط الشركات الصناعية التي تستخدم أنظمة الموازنات المرنة لأغراض الرقابة والشركات التي لها الرغبة في استخدام هذه الموازنات في الأمد القريب. وقد بلغ عدد الشركات التي استجابت للإجابة على هذا القسم (17) شركة.

**القسم السادس:** يشتمل هذا القسم على (20) سؤالاً لاختبار الفرضية الخامسة. وقد وجهت هذه الأسئلة إلى إدارة الشركات الراغبة في التحول إلى تطبيق نظام التكاليف

المبني على أساس الأنشطة. وقد أجاب على أسئلة هذا القسم فقط (9) شركات بدأت رغبتها بالتحول إلى نظام الـ(ABC) بدلاً من استخدامها نظم تقليدية في تخصيص تكاليف الأعباء الإضافية.

ومن أجل اختبار الفرضيات الخمسة الأولى، فقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) للقيام بعملية التحليل الإحصائي والتوصل إلى الأهداف الموضوعية في إطار هذه الدراسة من خلال اختبار الفرضيات، وقد تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتعلقة بمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت ومنها الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التكرار والنسب المئوية واختبار Wilcoxon.

أما الفرضيات السادسة والسابعة والثامنة فقد تم اختبارها من خلال تحليل واقع نظام محاسبة التكاليف التقليدي المطبق حالياً في الشركة الفلسطينية للصناعات الدوائية ومقارنة نتائجه مع نتائج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة. أي إجراء مقارنة تحليلية لفروقات تكاليف الإنتاج للمستحضرات في حالة تطبيق نظام الـ(ABC) بالمقارنة مع النظام المتبع المطبق حالياً من قبل الشركة.

#### وقد أظهرت الدراسة ما يلي:

1- عدد الشركات الصناعية المساهمة الأردنية التي لا تستخدم نظام محاسبة التكاليف تبلغ (26) شركة أي بنسبة (29%) من مجتمع الدراسة.

2- تتمتع إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي تطبق نظم التكاليف بدرجة عالية من الوعي التكاليفي.

3- أظهرت الدراسة أن شركات مجتمع وعينة الدراسة جميعها لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كما أظهرت الدراسة أن هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومنها عدم معرفة عدد كبير من الإدارات بنظام التكاليف المبني على الأنشطة أو عدم الرغبة في تحمل تكاليف التحول إلى هذا النظام.

4- أن الشركات عينة الدراسة لم تأخذ ببعض الاتجاهات الحديثة التي تمكنها من تحديد أسعار مناسبة لمنتجاتها وخاصة الاتجاه إلى تحليل أنشطة الإنتاج ليتم تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أجل التخلص منها وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للإنتاج من أجل الإبقاء عليها وكذلك الاتجاه إلى تحليل ربحية المنتج عبر مستويات التكلفة التفصيلية كما هي في نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

5- أشارت نتائج هذه الدراسة إلى اختلاف في تكلفة الإنتاج للمستحضرات المنتجة عندما تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمقارنة مع النظام المتبع حالياً، إذ انخفضت تكلفة الإنتاج لبعض المستحضرات وارتفعت في بعضها الآخر، مما

يؤدي إلى إتباع سياسات سعرية غير صحيحة تنعكس على ربحية كل منتج من هذه المنتجات.

6- بلغ عدد الشركات المساهمة العامة الأردنية التي تطبق الموازنات المرنة (17) شركة بما نسبته (19%) من إجمالي الشركات مجتمع الدراسة. وقد تم اقتراح ما يلي:

1- بالنسبة إلى الشركات الصناعية التي تطبق أنظمة محاسبية التكاليف ينبغي على إدارتها الاهتمام بتطوير تلك الأنظمة لتأخذ الاتجاهات الحديثة التي تساعد على التوصل لقياس صحيح لتكاليف وحدات الإنتاج ليتم تحديد أسعار مناسبة لمنتجاتها، أما الشركات الصناعية المساهمة العامة التي لا تطبق أنظمة محاسبة التكاليف ينبغي على إدارتها إعادة النظر بدراسة جدوى وإمكانية تطبيق نظم التكاليف.

2- التحول إلى تطبيق نظام الـ(ABC) في تخصيص الأعباء الإضافية للتغلب على نواحي القصور في نظم التكاليف التقليدية.

3- ضرورة قيام الشركة الفلسطينية للصناعات الدوائية بإعادة تسعير منتجاتها بعدما تم التوصل إلى تكلفة أكثر دقة للمنتجات من خلال القيام بتطبيق التكاليف المبني على الأنشطة.

### المصطلحات الأساسية:

نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج، أنشطة مرتبطة بإنتاج دفعة من الإنتاج، أنشطة مرتبطة بأداء الخدمة الإنتاجية اللازمة لإنتاج منتج معين، أنشطة مرتبطة بأداء خدمات عامة تساعد على إتمام الإنتاج بصفة عامة، مراكز الأنشطة، موجه التكلفة، الكلفة على أساس النشاط، الموازنات المرنة، نظام تكلفة المنتج التقليدي، نظريات التكاليف التقليدية. تكاليف صناعية غير المباشرة.

تخصيص تكاليف غير المباشرة بالطرق التقليدية:



# **Evaluation and Development of Cost Systems for the Purposes of Control and Making Decision "An Analytical Study on an Industrial Public Joint-Stock Companies Sample"**

## **Abstract:**

The cost accounting methods and procedures developed as a result of the development of their goals, and the lack for their data in all various projects. The role of cost accounting is no longer limited to the interest in the industrial field, in which it played a prominent role in planning, control and major decision making. Rather it extended to other fields, and the cost accounting has become serving the goals of the financial institutions of various types, and it is developing over time to take up with the economical life

During the past two decades , the managerial accounting in general, and the cost accounting in particular, were exposed to many criticisms concerning the relevance of the methods and procedures of the cost systems currently applied in the shade of the new comings, which occurred on the environment of the industrial projects. This made many researchers seek toward improving the means for allocating the cost so that the products and services costs could be defined in a sound and accurate manner, and for providing suitable information for the purposes of control and Making right administrative decisions.

Before the enormous development in the machinery and modern technological developments, as well as complicity of the production methods, the traditional systems were accepted and served the purpose. In this regard, the direct labor costs and direct materials costs formed the major part of the costs. The additional burdens costs were only forming a very marginal part of the total production costs. But, after the spread of the machinery in the factories, and the modern technological advances, a vast change took place on the structure of the cost elements. The direct labor costs became forming a part less than the production cost, and the additional burdens costs increased so they are forming an important part of the total production costs. As a result, charging these costs on the precuts accordingly to the traditional systems leads to charging incorrect costs on the products due to these systems ignoring the activities that cause the existence of these costs. Further, the traditional systems much focus on producing information concerning the financial statements in accordance with the applicable accounting criteria, and do not emphasize on providing the management with the necessary information to take operational and strategic decisions, which will lead in many times for taking wrong and different decisions.

The traditional cost accounting systems also ignore many of the important considerations in the activities and production processes upon calculating the products costs. They systems depend on hypothesizing that the products consume the resources, and subsequently, ignore the details of activities such as those done to enable producing the products. The costs are calculated by hypothesizing a relatively simplified relation between the production and costs behavior. The traditional systems further ignore the costs and activities that fall outside the

factories, thus, the expenses of sales, distribution and administrative costs are viewed as expenses of the period charged to the account of the net income.

Accordingly, the importance of this study becomes clear in that it is one of the most important and recent costs systems, which use by the industrial companies may contribute in promoting their productive efficiencies, and increasing its competition ability through providing more accurate information quite suitable for control and taking sound administrative decisions. This is because the costs system built upon the activities is a most important development occurring in costs accounting.

As a result, the most important objectives of this study are:

- 1- Analyzing the factual cost systems applicable in the Jordanian public joint-stock industrial companies, and identifying their strengths and weaknesses in order to provide proposals for them;
- 2- Accrediting the Case Study, as the Palestinian Company for Pharmaceutical industries was chosen to identify the cost system there, and develop this system through applying the ABC system instead of the traditional cost system duly applied by the company for:
  - A- Defining whether charging the additional burdens in the traditional ways will lead into wrong decisions.
  - B- Defining whether the application of the cost system based on the activities will lead to raise the productive efficiency and the competitive ability.
  - C- Identifying whether the application of ABC system will lead into providing the company with more relevant data for the purposes of control and taking sound administrative decisions.

For the purpose of achieving the goals and testing the study hypotheses, the researcher relied on a questionnaire that would be of the important resources for getting the required data, in order to know the problems of the applicable cost systems as well as the application and hypotheses testing problems. The questionnaire was prepared in the light of the literatures of cost accounting and managerial accounting. The questionnaire questions were set in their final shape based on distributing them over six sections. The questionnaire was distributed over the study population consisting of (89) Jordan public joint-stock industrial companies. The study sample consisted of (65) companies, and the study questionnaire consisted six major sections, namely:

Section One: to be responded by all the companies in the study sample, i.e. those applying the cost accounting and those who do not. The questions in this section concern the responding person and were centered about his/her academic qualification, length of experience, meanwhile the other questions in this part are general questions about the company.

Section Two: to be responded only by the companies applying the cost accounting in order to test the first hypothesis, and there were 26 questions in this section.

Section Three: includes 49 questions "list for examining the grades", for testing the second hypothesis. These questions were asked to the managers and in charge

people of the cost accounting or accounting sections in the companies applying the cost systems. The concerned parties were asked to respond on the questions of this section as they are really applied in the firms of the study sample, not what represents their personal views, in order to define the weakness and strength points in applying these cost systems and recommendations to remedy them. These questions are responded by the companies applying the cost accounting.

Section Four: contains (23) questions to test the third hypothesis, and were asked to the companies managements, i.e. the administrative leaderships that are able to take decisions or recommend to take decisions that influence the applicable cost system. The respondents to these questions are (32) companies of the companies applying the cost accounting totaling (36) companies.

Section Five: this section includes (22) questions to test the fourth hypothesis, and the questions are only responded by the industrial companies that utilize the flexible budgets for the purposes of control, and the companies which are willful to use these budgets in the short run. The respondent companies to the questions of this section were (17).

Section Six: this section contains (20) questions to test the fifth hypothesis. These questions were asked to the companies that are willing to shift from the cost system based on the activities. The respondent companies to the questions of this section were (9) only, which showed their will to change to (ABC) system instead of using traditional systems in allocating the costs of the additional burdens.

And for the purposes of testing the first five hypotheses, the statistical program (SPSS) was employed to make the statistical analyses and reach the planned goals in the study framework, through testing these hypotheses. Further some statistical methods concerning the centrifugal trend and disperse measures were used, in addition to the means, standard deviation, rehearsal, percentages and Wilcoxon test.

As for the sixth, seventh and eighth hypotheses, they were tested through analyzing the traditional cost accounting employed currently in the Palestinian Company for the Pharmaceutical Industries, and comparing the results with the results of applying the cost system based on the activities. That is conducting an analytic comparison of the differences of the product costs of the preparations in the event of applying the (ABC) system as compared with the currently applied system by the company.

The study had shown the following:

- 1- The number of the Jordan joint-stock industrial companies not using the cost accounting system is (26) companies, i.e. (29%) of the study population.
- 2- The managements of the Jordan joint-stock industrial companies that employ the cost system enjoy high degree of cost awareness.
- 3- The study showed that the study population and sample companies all do not apply the cost system built on the activities, and that there are obstacles impeding the application of the costs system based on the activities. One of these obstacles is lack of knowledge of large

numbers of these managements about the costs system based on the activities, or non willingness to bear the costs of changing to this system.

- 4- The study sample companies did not take into account some modern trends in defining suitable prices for their products, especially the trend for analyzing the production activities, in order to identify the activities that do not add value for the purpose of getting rid of them, and at the same time identifying the activities that add value to the production, for the purpose of keeping them, as well as the trend to analyze the profitability of the product through levels of the detailed cost levels, as the matter in the activities cost accounting.
- 5- The results of the study indicated a difference in the production costs of the produced preparations when applying the cost system based on the activities as compared by the currently followed system. Actually, the production cost decreased for some preparations and increased for the others, leading into following incorrect pricing policies that reflect on the profitability of each product.
- 6- The number of the Jordan industrial joint-stock companies that apply the flexible budgets were (17) companies i.e. (19%) of the total study population companies.

The researcher suggests the following:

- 1- As for the industrial companies that apply cost accounting systems, their managements should place attention to the development of these systems so as to take the modern trends that help reaching an accurate cost criterion of the production units. This is important to enable determine the most suitable prices of their products. As for those industrial companies not applying the cost accounting systems, their managements should reconsider the feasibility study and possibility of applying the cost systems.
- 2- Shifting to the application of (ABC) system in allocating the additional burdens to overcome the shortcoming aspects in the traditional cost systems.
- 3- The Palestinian Company for the Pharmaceutical industries should reconsider pricing their products, after they approached a cost more accurate for the products through applying the cost system built on activities.

**Key words:**

Activity- Based Costing, Unit-Level Activities, Batch- Related Activities , product-Sustaining Activities, Facility Sustaining Activities, Activity Centers, Cost Drivers, Activities Base Cost, Flexible Budgets, Traditional cost theories, Traditional Allocation Methods.

## مقدمة

1. أهمية الدراسة.
2. مشكلة الدراسة.
3. فرضيات الدراسة.
4. أهداف الدراسة.
5. بعض الدراسات السابقة:  
أولاً: الدراسات العربية.  
ثانياً: الدراسات الأجنبية.
6. ما تميزت به هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.
7. منهجية الدراسة.
8. الأساليب الإحصائية المستخدمة:  
الوسط الحسابي (Arithmetic Mean).  
التكرار والنسب المئوية (Frequencies and Percentage).
9. محددات الدراسة.

## 1-أهمية الدراسة:

لاشك في أن الدافع للقيام بهذه الدراسة، هو وجود قاعدة صناعية تكنولوجية متطورة في الأردن، يتوسع نطاقها الجغرافي والتكنولوجي يوماً بعد يوم، مما يدعو إلى الوقوف على المدى الذي وصلت إليه هذه القاعدة الصناعية في تطبيق نظم التكاليف، لمعرفة العوامل المؤثرة على فعالية أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية العامة وصولاً إلى أفضل النتائج في الاستثمار لتحقيق المعدلات الاقتصادية المنشودة، بأقل التضحيات الاقتصادية في الموارد والإمكانات المتاحة.

ويعتمد الوصول إلى هذه النتائج على مدى تبني الإدارة العليا لنظم التكاليف ونوعية التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، وعلى مستوى ومهارات القوى العاملة ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة.

والآن الأردن يتوجه نحو تخصيص الشركات العامة، الأمر الذي سيؤدي إلى فقدان هذه الشركات لدعم الدولة مستقبلاً، فيصبح ضرورياً لهذه الشركات استخدام الأساليب العلمية لتحافظ على مكانتها التنافسية في السوق والاعتماد على بيانات ومعلومات دقيقة في اتخاذ القرارات، ومن أهمها بيانات التكاليف.

وخاصة أن مدى الفائدة من الخصخصة يعتمد في الضرورة على مدى وقدرة الشركات الصناعية على المنافسة والصمود في عالم مفتوح، ولا شك في أنه من أولويات المحددات التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية تكمن في تخفيض تكاليف منتجاتها، نحو تحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لاستمرارها وتؤدي بالتالي إلى إيجاد أجواء استثمارية جديدة ومناسبة.

وتأتي أهمية هذه الدراسة بأنها تتناول العوامل ذات العلاقة والمؤثرة على تطبيق أنظمة تكاليف فاعلة في الشركات الصناعية الأردنية، لقد جاء الاهتمام بالبيئة الصناعية الأردنية وذلك لأن أنظمة التكاليف المطبقة في شركاتها لم تحظ بنصيبها من الاهتمام، حيث بينت الدراسات القليلة التي أجريت في هذا المجال والتي شملت بعض الشركات الصناعية الأردنية أن أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة لا توفر البيانات والمعلومات الملائمة للإدارات العليا في هذه الشركات، وهذا يدل على أن الاهتمام بحاسبة التكاليف وأهميتها ما زال قاصراً، الأمر الذي انعكس سلباً على احتساب وتحديد تكلفة الإنتاج الصناعية بشكل سليم.

كما تبرز أهمية الدراسة من كونها تبحث في أحد أهم وأحدث أنظمة التكاليف الذي قد يسهم استخدامه من قبل الشركات الصناعية في رفع كفاءتها الإنتاجية وزيادة قدرتها

التنافسية من خلال تقديمه لبيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات حيث يعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف، حيث بدأ التوسع في استخدامه منذ عقد الثمانينات وطبقته العديد من الشركات في أمريكا وكندا وأوروبا خصوصاً في مجالات التصنيع، حيث كتب الكثير في السنوات الأخيرة عن نظم التكاليف المبنية على الأنشطة وتفوقها على نظم محاسبة التكاليف التقليدية من جانب توفير معلومات تكلفة أكثر دقة وصحة تساعد الإدارة في ترشيد القرارات التشغيلية والاستراتيجية والمساهمة في تحسين الإنتاج وأداء المنشأة وفي زيادة ربحية الشركات أيضاً من خلال تحليل أنشطة المنشأة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة ليس لها قيمة مضافة، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض حجم الموارد المخصصة للأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من موارد المنشأة وبالتالي تخفيض التكاليف والذي ينعكس إيجابياً على أرباح الشركة، إلا أنه مع كل هذه المميزات لهذا النظام فإنه إذا اتضح أن تكلفة تطبيق هذا النظام تفوق المنفعة المتوقعة منه فيجب الإبقاء على النظام الحالي.

وبناء على ذلك تظهر أهمية هذه الدراسة بالنسبة للإدارة من جانب أن هذا النظام يقوم على توفير معلومات أكثر دقة عن الإنتاج والأنشطة المدعمة له وتكاليف المنتجات، وذلك كي تتمكن الإدارة من تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح، ومن ثم فإنه يساعد المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج والتسعير والتسويق والمزج البيعي وتشجيع التطورات التشغيلية بصفة مستمرة، وقرارات إضافة منتجات أو استبعادها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة.

كما تظهر أهمية هذه الدراسة بالنسبة للمستثمرين من ناحية أن هذا النظام يساعد المستثمرين على التعرف على أحدث نظم التكاليف المستخدمة في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج، وبالتالي تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار بالشركات التي تقوم باستخدام نظم تكاليف متطورة في تحميل هذا النوع من التكاليف على وحدات الإنتاج كون أن هذه التكاليف أصبحت تشكل نسبة كبيرة من إجمالي تكلفة الإنتاج وتؤثر على تكلفة المنتج وبالتالي على القدرة التنافسية للشركة ونجاحها، وعليه وعندما يرى المستثمر أن الشركة تتجه إلى استخدام أساليب متطورة في احتساب تكاليف الإنتاج لديها، فإن ذلك سيزيد من ثقة المستثمر بتلك الشركة.

أما أهمية هذه الدراسة بالنسبة للمستهلكين فتظهر من جانب أنها تساعدهم على اختيار شراء السلع والخدمات من الشركات التي تقوم باستخدام نظم تكاليف متطورة باعتبار أن هذه النظم تقوم بتسعير المنتجات بشكل أكثر دقة وأكثر عدالة. كما تظهر أهمية هذه الدراسة كونها إحدى الدراسات الأولى في الأردن التي تناولت تطبيق هذا النظام على إحدى الشركات الصناعية المساهمة الأردنية. كما تبرز أهمية الدراسة من أهمية المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف باستخدام نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)، وتأثير هذه المعلومات على القرارات الإدارية المتعلقة بقرارات التسعير، وإدارة التكلفة وتحسين العملية الإنتاجية ورقابة وتخطيط الإنتاج في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. كما تتبع أهمية الدراسة من كونها تهتم بالمعلومات المحاسبية المتوفرة للإدارة الوسطى كمصدر من مصادر المعلومات، والتي تصبح أداة في يد الإدارة تستطيع من خلال رفع قدراتها على التخطيط والرقابة، لتؤدي بالتالي إلى تحسين في العملية الإنتاجية والتشغيلية، ورفع القدرة التنافسية للشركة.

## 2. مشكلة الدراسة:

تتبع مشكلة الدراسة من نقص المعلومات الدقيقة المتوفرة لإدارات الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة عن تكاليف منتجاتها لمتخذي القرارات المرتبطة بالسياسات الإنتاجية والربحية فيها، حيث تعتبر هذه المشكلة من غايات الإدارات التي تحاول التطوير في نوعية المعلومة لديها، لتساعد متخذي القرارات في تسعير المنتجات، وإدارة التكلفة، وتحديد الخليط المناسب من المنتجات، ورقابة وتحسين الإنتاج. تعتبر مشكلة الدراسة ذات أهمية واضحة في دول العالم النامي، للفارق الملحوظ في الأسعار والمنافسة والجودة المطلوبة، لذلك لا بد من تكريس جهود الباحثين في الدول النامية لمثل هذه الدراسات، ومحاولة التعرف على أسباب الخلل في اتخاذ القرارات الخاطئة التي أدت إلى إغلاق أو إفلاس الكثير من الشركات. كما تتبع مشكلة الدراسة من أن أنظمة التكاليف التقليدية لم تعد فاعلة في توجيه وإدارة عناصر المنافسة الرئيسية لدى المنظمة وبالشكل الذي يمكنه من إنتاج المعلومات الملائمة لصنع القرار الإداري وتقييم أداء المنظمة حيث أن مخرجات نظم التكاليف التقليدية غير صحيحة ومشوهة، مما ينتج عنه اتخاذ قرارات غير سليمة. وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:



1. ما مدى درجة الوعي بأهمية وجود نظم تكاليف والدور المستهدف من هذه النظم والمواصفات التي توفرها ؟
2. هل أن نظم محاسبة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية مصممة وفق أسس علمية سليمة؟
3. ما مدى ملاءمة البيانات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف للتوصل إلى قياس صحيح لتكاليف وحدات الإنتاج يمكنها من اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة لمنتجاتها؟
4. ما مدى ملاءمة أنظمة الموازنات المرنة المستخدمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لرقابة التكاليف غير المباشرة؟
5. هل تتلاءم تصنيفات هيكل التكاليف باستخدام نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) مع النشاط الصناعي للشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة؟
6. هل ينتج عن تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الوحدات المنتجة بالطرق التقليدية قرارات إدارية خاطئة في الشركة الفلسطينية للصناعات الدوائية المساهمة العامة ؟
7. هل يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى رفع الكفاءة الإنتاجية والقدرة التنافسية للشركة الفلسطينية للصناعات الدوائية المساهمة العامة عن طريق التسعير الملائم وترشيد التكاليف؟
8. هل يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى الحصول على بيانات أكثر ملاءمة لإغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة؟

### 3. فرضيات الدراسة:

من خلال التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي :

1. مدى وعي إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأهمية وجود نظم تكاليف فيها والدور المستهدف من هذه النظم والمواصفات المطلوب توفرها فيها". حيث يتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :
- أ- تدرك إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أهمية وجود نظم تكاليف صناعية ملائمة تطبق فيها.