

العنوان:	دور مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح الشركات الصناعية : دراسة ميدانية على شركات الأدوية الأردنية
المصدر:	مجلة البحوث التجارية
الناشر:	جامعة الزقازيق - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	عطية، عبدالرحمن زيدان
مؤلفين آخرين:	الفلاحات، محمود فلاح(م . مشارك)
المجلد/العدد:	مج36, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2014
الشهر:	يناير
الصفحات:	167 - 193
رقم MD:	753266
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	إدارة التكلفة ، الأرباح ، شركات الأدوية ، الأردن
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/753266">http://search.mandumah.com/Record/753266</a>

# دور مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح الشركات الصناعية

"دراسة ميدانية على شركات الأدوية الأردنية"

دكتور

محمود فلاح الفلاحات

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة الزيتونة الأردنية

دكتور

عبد الرحمن زيدان عطية

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة الزيتونة الأردنية

## المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية دور مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي. من خلال تطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة وهي (نظام التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، نظام محاسبة الموارد، نظام تكاليف دورة حياة المنتج، نظرية القيود نظام الإنتاج الآني، نظام الرقابة على الجودة الشاملة).

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبان تم توزيعها على عينة الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين في شركات الأدوية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددهم 28 مدير مالي.

وقد ظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

- إن هناك إمكانيات وقدرات لدى شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي على توفير البيئة الملائمة وتوفير المقومات الأساسية لتطبيق أدوات مدخل التكلفة، لاسيما وأن تلك الشركات تمتلك رؤوس أموال تمكنها من توفير النظم ذات العلاقة ومن هذه النظم (نظم الإنتاج، ونظم الموارد البشرية، نظم المحاسبة بكافة أنواعها، نظم الشراء، نظم المخزون، نظم التوريد والتخزين، نظم الشراء، نظم الجودة).
- هناك إمكانات وقدرات لدى شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لتوفير الكوادر البشرية، وتأهيلها، وتدريبها.
- أظهرت أيضاً نتائج الدراسة بأن تطبيق شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لأدوات مدخل إدارة التكلفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتعزيز التنافسية وتعظيم الأرباح. وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحثان ما يلي:
- زيادة الوعي والإدراك والاهتمام بالقطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الأدوية بشكل خاص لما يمثله القطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الأدوية بشكل خاص من أهمية بالغة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن المقومات الرئيسية لبناء الدولة.
- ضرورة إدراك الإدارات والأقسام المالية في الشركات بأهمية بند التكاليف لأي منتج، لاسيما وأن هذا البند يمثل أحد المرتكزات الرئيسية لهدف أي مشروع، إلا وهو هدف البقاء والنمو والاستمرار.
- الاهتمام بتطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة، لاسيما وإن تطبيقها يساعد على تحديد وحصر عناصر التكاليف التي تدخل في المنتج، والوصول إلى تحديد التكاليف بشكل دقيق.
- زيادة الاهتمام والتوعية بأدوات واستراتيجيات مدخل إدارة التكلفة من خلال الدورات والمحاضرات والتدريب، والتوصية بضرورة التطبيق لما لها من مزايا وإيجابيات كثيرة.

● تحفيز الشركات بضرورة التنسيق مع الجامعات للاستفادة من الأبحاث والدراسات المعدة من قبل تلك الجامعات.

● إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول دورات واستراتيجيات مدخل التكلفة لما لهذه الدراسات والأبحاث من أهمية وفائدة عظيمة على الشركات وعلى اقتصاديات الدول.

الكلمات الدالة: مدخل إدارة التكلفة، ادوات ادارة التكلفة الربحية.

## المقدمة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى أهمية الدور الذي يلعبه مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) من خلال تطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة والتي تشمل (نظام التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، نظام محاسبة للموارد، نظام تكاليف دورة حياة المنتج، نظرية القيود، نظام الإنتاج الآني، 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 مدى دقة هذه المعلومات والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات نظراً 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 إلى تلبية بكفاءة وبجودة عالية على أن يتحقق ذلك بأدنى تكلفة ممكنة ومن منظور استراتيجي يأخذ في اعتباره متغيرات ومتطلبات هذه البيئة الجديدة، فلم يعد المقصود بالمنافسة الحصول على العملاء فقط وإنما أيضاً القدرة على 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 الاتفاق على أن يتم ذلك من منظور استراتيجي.

أيضاً في ظل بيئة الإنتاج الحديثة انتقدت نظريات التكاليف التقليدية لأنها تنطلق من افتراض دورات إنتاجية طويلة لمنتج نمطي واحد، لا تتغير مواصفاته أو خصائصه، وبناء على هذا الافتراض اقتصر البحث التكاليفي واقتصرت وسائل تخفيض وإدارة التكلفة على مرحلة التصنيع وتخزين الإنتاج المصنع 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 ومختلفة 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 إلى التوجه نحو إرضاء العملاء، أدى ذلك للحاجة الملحة لتطبيق مدخل إدارة التكلفة.

ففي ظل هذه الظروف يمكن للمنشأة أن تواجه المنافسة وتستمر في السوق فقط في حالة أن سايرت هذه التغيرات السريعة لا بل من الأفضل أن تكون المنشأة رائد في الإبداع وتطوير 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.

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

كان ذلك أدى ذلك إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة والحاجة الملحة لتطبيق أدواته والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية وتخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح للمنشأة.

### **مشكلة الدراسة:**

يعتبر الانتقال من نظام التكاليف التقليدي إلى مدخل إدارة التكاليف أمر ليس بسيطاً، وله من الإيجابيات والسلبيات لا سيما وإن لكل نظام مقومات واستراتيجيات وأدوات لتطبيقه ويتوقف الحكم على افضلية أي نظام بمقدار ما يحققه من إيجابيات على حساب السلبيات في التطبيق والمنفعة والعائد، والمقصود بالإيجابيات هنا مدار البحث هي التخطيط وأحكام السيطرة والرقابة على التكاليف للوصول إلى أعلى درجة من الكفاءة والموضوعية والدقة في احتساب وتحميل المنتج من التكاليف بشكل يمكن الشركة من تعظيم أرباحها. ومن هنا فإن مشكلة الدراسة تكمن في إدراك مدى أهمية دور مدخل إدارة التكلفة وأدواته في تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية).

ومن هنا فإن مشكلة الدراسة يمكن صياغتها بشكل أوضح من خلال الأسئلة البحثية الآتية:

1 - هل توجد إمكانيات عند الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته؟

2 - هل يؤدي تطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته إلى تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية)؟

### **أهمية الدراسة:**

إن الهدف الرئيس لأي شركة هو البقاء والنمو والاستمرار، ومن المقومات الرئيسية لهذا الهدف هو إدارة التكاليف والتي تعتبر الأساس واللبنة الأساسية لرسم السياسات والاستراتيجيات للشركة، ومن هذا المنطلق تكمن أهمية هذه الدراسة في قيمة الإضافة التي تقدمها هذه الدراسة للشركات الصناعية بشكل عام وشركات الأدوية بشكل خاص. حيث تعتبر هذه الإضافة بمثابة خارطة طريق يمكن انتهاجها لأحكام السيطرة والتحكم بالتكاليف والتي تعتبر أهم أساس وأهم مقوم من مقومات الهدف الرئيس لأي شركة إلا وهو البقاء والنمو والاستمرار.

### **هدف البحث:**

- 1 - بيان مدى قدرة الشركات الصناعية (شركة الأدوية الأردنية) على توفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته؟
- 2 - بيان الدور الذي يلعبه مدخل إدارة التكلفة وأدواته في تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية).

### **الدراسات السابقة:**

#### **1 - دراسة (2008، المعداوي، 2008)**

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 للوجستية 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 أن مثلث إستراتيجية اللوجستيات يتكون من (إستراتيجية النقل، وإستراتيجية الموقع وإستراتيجية المخزون). وقد توسع الباحث في إستراتيجية المخزون من حيث الأهمية، والكلفة، وتكلفة فقدان صفقات البيع، والعلاقة بين تكلفة فقد المبيعات وتكلفة المخزون، ومنظومة التخزين والتداول.

2 - دراسة (Grandlich, 2004) بعنوان "استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في العمليات الجراحية. حيث بين الباحث أنه ونتيجة للمنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الخدمات الصحية في عصرنا الحاضرة ومحدودية الموارد المتاحة، والاتجاه العام لدى المنشآت إلى خفض موازنة الإنفاق 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:-

- 1 - معرفة الأقسام (مراكز الكلفة) التي لها علاقة بإجراءات العملية الجراحية مثل فحوصات ما قبل الإدخال، التخدير، مستهلكات العملية الجراحية، العناية الحثيثة والمواد المستخدمة.
- 2 - معرفة الموارد التي سيتم استخدامها مثل الجراحين، الأجهزة، المعدات والأدوية.
- 3 - 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.
- 4 - احتساب كلفة كل نشاط تتم ممارسته، فمثلاً يتم احتساب أسعار المواد المستخدمة داخل غرفة العمليات بناءً على سعر إخراجها من المستودع وكذلك أجور العمال بناءً 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 أو غير المباشرة بهدف تعظيم الربحية، وقد استنتج الباحث من أن تطبيق هذا النظام في المنشآت الصحية (المستشفيات) يحقق الأمور التالية:

- 1 - تمكين المنشآت الصحية (المستشفيات) من تحديد تكاليفها بشكل دقيق.
- 2 - تمكين المنشآت الصحية (المستشفيات) من وضع آلية تسعير ملائمة لخدماتها المقدمة للمرضى.
- 3 - تحديد الانحرافات السعرية للموردين.
- 4 - إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى مما يمكنه من مقارنة نتائج أعماله مع المنافسين.

3 - دراسة (ميدة، 2005) 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 إلى مجموعة من الاستنتاجات وأقتراح نموذج لتطبيق هذا النظام يعمل على تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية بموجب أسس تخصيص محددة ومسببات تكلفة معينة على أساس مراكز النشاط الاقتصادي.

حيث توصل الباحث إلى ضرورة تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وذلك لأن هذا النظام يوفر بيانات ومعلومات أكثر دقة عن تكاليف الأداء الاجتماعي ومنافعه ومقدار قدرة المنشأة بالوفاء بمسئوليتها الاجتماعية، وبشكل عام أوصى الباحث بضرورة أن تتبنى الجهات الأكاديمية تدريس محاسبة التكاليف وخاصة تلك المبنية على أساس محاسبة تكاليف الأنشطة.

4 - دراسة (زعر، 2006) بعنوان "مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات وال كليات المتوسطة في قطاع غزة - دراسة ميدانية".

بين الباحث من خلال دراسته هذه إن الحاجة إلى أنظمة تكاليف ملائمة ومناسبة لاتخاذ القرارات لا تقتصر على المنشآت الصناعية وإنما تتعدى ذلك لتشمل أيضاً المنشآت الخدمية لما لمثل تلك الأنظمة من مميزات تظهر علاقة النتيجة بالسبب (Cause - Relationship Effect) وأثرها على إدارة الجودة الشاملة (TQM). كما هدف الباحث إلى تبيان مدى أهمية تطبيق النظم المحاسبية وبالاخص التكاليف في الجامعات وذلك لمساعدة الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء واتخاذ القرارات.

هذا وقد أوصى الباحث إلى ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف في جميع المنشآت بغض النظر عن طبيعة عملها سواء أكان صناعياً أم خدماً وذلك بهدف معرفة كلفة كل نشاط على حدي ومدى استهلاك ذلك النشاط للموارد المتاحة للمنشأة.

5 – دراسة (Krishnan, 2006) بعنوان تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة في منشآت التعليم العالي – دراسة ميدانية).

لقد بين الباحث بأن اقتصاد معظم دول العلم في الوقت الحاضر أصبح يعتمد على المنشآت الخدمية مثل خدمات التأمين، والخدمات المالية، وخدمات القطاع الصحي، والقطاع التعليمي. وإن بعض المنشآت في هذه القطاعات قد عانت من الإفلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها، وقد وضع الباحث بأن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى إيجاد مقومات أفضل لاتخاذ القرارات في المنشآت الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة إلى كونه أداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة للمستهلك. كما بين الباحث بأن نظام محاسبة التكاليف يوفر أساساً لفرص خفض التكاليف واستبعاد أية أنشطة لا تؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي إلى توفير في الموارد المتاحة. وقد نشأت أهمية الدراسة لدى الباحث من معاناة قطاع التعليم العالي من شدة المنافسة مما تتطلب لدراسة تكاليف الأنشطة لديها لاستبعاد الأنشطة التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة دون التأثير على مخرجات التعليم من حيث الجودة. وقد توصل الباحث أنه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يتم توفير أساساً دقيقاً لتحديد واحتساب الكلفة الحقيقية للمنتج – كلفة الطالب الواحد – وأنه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعال إيجاد موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على المخرجات النهائية.

6 – دراسة (Weinstein, et al, 2009) بعنوان Cost of quality and Maintenance Improvement Approaches.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تكاليف جودة الصيانة في منظمات ربحية في أمريكا وتم الاعتماد على نظام تكلفة الصيانة بتحليل تكاليف جودة الصيانة والذي يساعد على فتح اتصالات بين الإدارة العليا ووظيفة الصيانة.

وقد توصلت الدراسة إلى النظام وفر قنوات جديدة للاتصال لتوضيح أفضل الممارسات وتنسيق الجهود في إدارة الجودة وتحسين جودة الصيانة بما يقلل من تكاليف الجودة.

7 – دراسة (Leblanc, et al, 2008) بعنوان Simulation Models For just – In- Time Provision Of Resources In An Emergency Department

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد نموذج لاستخدام الموارد العلاجية كالأسرة والعاملين بالاعتماد على نظام JIT في المستشفيات وأقسام الحالات الطارئة من خلال استخدام نموذج المحاكاة لحل أي مشكلة تواجه هذه المؤسسات حيث يستجيب هذا النموذج إلى متطلبات المريض من الأطباء والمرضات والأدوية والأشعة والمختبرات 0 وبينت أن استخدام نظام JIT في استغلال الموارد العلاجية أدى إلى تخفيض الكلف وإعطاء المريض عناية أكثر.

## 8 – دراسة (Broyles, et al., 2006) بعنوان: Just –In –Time Inventory Management "Strategy Overview Of JIT"

بينت الدراسة مدى القبول الكبير في مجتمع الأعمال لنظام JIT، بسبب الضغوط اليابانية في مجال التطوير المستمر لهذا النظام الذي يهدف إلى تقليل الكلفة لإنتاج السلعة لتصبح أكثر منافسة في السوق من خلال تحديد مستلزمات احتياجات المصنع في الوقت المحدد، وبموجب الحاجة.

ولتحقيق هذا الهدف على المصنع أن يعمل جاهداً على إيجاد طرق لتقليل الفاقد، مما يوفر التكاليف، ويزيد من العائد على الاستثمار، وهذا يمكنه تحقيقه من خلال استخدام نظام ال JIT لهذا على الشركات أن تمارس مجموعة النشاطات كأهداف لها لتقليل الفاقد من المخزون، وتخفيض الإجراءات والخطوات الإنتاجية الغير ضرورية. ويعد حجم المخزون عاملاً هاماً في إستراتيجية JIT، لأنه يؤدي إلى تقليل الفاقد، وزيادة القيمة، وتخفيض التكاليف.

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

### فرضيات الدراسة:

- 1 – لا توجد إمكانية عند الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته؟
- 2 – لا يؤدي تطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته إلى تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية).

### مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين في شركات الأدوية الأردنية والبالغ عددها 28 شركة، حيث تم توزيع 28 استبانة استرد منها 26 استبانة.

### أساليب جمع البيانات

أضافة إلى الأبحاث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجالات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث. فقد قام الباحثان بتصميم استبانة خاصة لهذه الدراسة بالاستناد إلى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة، حيث تم توزيعها واستلامها باليد.

تكونت الاستبانة من قسمين: هدف القسم الأول إلى جمع بيانات ديموغرافية عن الأشخاص المجيبين (المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، المركز الوظيفي). وذلك للتأكد من توفر المعرفة والقدرة لدى المجيبين ومدى تأهيلهم للإجابة على الأسئلة التي تم طرحها عليهم، والحصول على إجابات تمتاز بدرجة عالية من الدقة والموضوعية.

أما القسم الثاني من الاستبانة فقد هدف إلى قياس مدى أهمية مدخل إدارة التكلفة والأدوات المستخدمة في مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح شركات الأدوية الأردنية 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 أسئلتها تم عرضها على مجموعة من أساتذة الجامعات في أقسام المحاسبة بهدف تحكيمها وإبداء آرائهم حول سلامة صياغتها وترابط فقراتها.

### أساليب تحليل البيانات:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- أساليب الإحصاء الوصفي: تم إيجاد الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للتعرف على خصائص عينة الدراسة ومدى تشتت الإجابات.
  - اختبار T-test: تم استخدام هذا الاختبار لفحص إمكانية قبول أو رفض فرضيات الدراسة التي تختبر مدى أهمية دور مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح شركات الأدوية الأردنية.
- الفرضية الثانية

#### One Sample Test

Test Value = 3						
					95% Confidence of the Difference Interval	
	T	Df	Sig (2 – tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
H2	51.823	25	.000	1.74615	1.678	1.8155

#### One Sample Statistics

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

الفرضية الأولى:

### One Sample Statistics

	<b>N</b>	<b>Mean</b>	<b>Std. Deviation</b>	<b>Std. Error Mean</b>
H1	26	4.7462	.64105	.12572

### One Sample Test

Test Value = 3						
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	Df	Sig (2 -iled	Mean 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 BANE DataSet2 WINDOW= FRONT

FREQUENCIES VARIABLES MAXIMUM MEAN MEDIAN/ ORDER = ANALYSIS

Frequencies

Note

Output Created	EEST- 2013 -02-حزيران- 14:41:55
Comments	
Input- Data	C:/Users/2098\Desktop\البحث.sav
Active Dataset	DataSet2
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in	26
Working Data File	
Missing Value Definition of Handling Cases Used	User-defined missing Values are treated as missing. Statistics are based on all cases with valid data. FREQUENCIES VARIABLES=مؤهل تخصص FP
Syntax	/STATISTICS=MMMfM MAXIMUMMEAN MEDIAN /ORDER=ANAAYSIS.
Resources Processor Time	00:00:00.000
Elapsed Time	00:00:00.000

**(Data set2)  
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	2.1	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
اكثر من 15	5	19.2	19.2	100.0
Total	26	100.0	100.0	

مؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid دكتوراه	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
محاسبية valid	15	57.7	57.7	57.7
مصرفية	8	30.8	30.8	88.5
إدارة	3	11.5	11.5	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 إجابات الاستبانة واختبار الفرضيات:

بعد تحليل البيانات في ضوء أهداف الدراسة وفرضياتها تم التوصل إلى ما يلي:

## خصائص عينة الدراسة:

يتضح من تحليل نتائج القسم الأول من الاستبانة ارتفاع درجة قناعة المجيبين بأهمية دور مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح شركات الأدوية، إذ يرى معظم المجيبين أن تطبيق واستخدام أدوات مدخل إدارة التكلفة يؤدي إلى أحكام السيطرة على جميع بنود التكلفة المحملة للمنتج والعمل على تخفيضها مما يؤدي إلى خلق أساس متين للمنافسة وتعظيم الربحية.

ومما يعزز الثقة بالنتائج التي تم التوصل إليها هو أن المجيبين يتمتعون بخبرة عالية في مجال أدوات إدارة التكلفة، إذ تبلغ نسبة من يتمتعون بخبرة لا تقل عن 5 سنوات حوالي 84% وهي نسبة مرتفعة.

كما يلاحظ أن نسبة من يحملون درجة البكالوريوس حوالي 34.6%، ونسبة من يحصلون على درجة الماجستير حوالي 46.2%، ونسبة من حصلوا على مؤهل دكتور حوالي 19.2%، مما يعني بأن هناك إدراك تام ومنطقي بأهمية تطبيق مدخل إدارة التكلفة، وبضرورة استخدام أدوات إدارة التكلفة.

## اختبار الفرضية الأولى:

الفرضية الأولى: لا توجد إمكانية عند الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة.

تم اختبار هذه الفرضية حيث اتضح بأن قيمة  $t$  المحسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية عند مستوى ثقة (95%) ( $\alpha = 0.05$ ) كما يلاحظ أن مستوى الدلالة sig أقل من 0.001 ولا يساوي صفر تماماً، وإنما هو قريب من الصفر، إلا أن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من 0.001، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أقل من قيمة  $t$  الجدولية، ورفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهنا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن هناك إمكانية عند الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (مالية، بشرية، فنية) لتطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة.

## اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية الثانية: لا يؤدي تطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة إلى تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية).

تم اختبار هذه الفرضية حيث اتضح بأن قيمة  $t$  المحسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية عند مستوى ثقة (95%) ( $\alpha = 0.05$ ) كما يلاحظ أن مستوى الدلالة sig أقل من 0.001 ولا يساوي صفر تماماً، وإنما هو قريب من الصفر إلا إن الحاسب لا يظهر الرقم بعد ثلاث خانوات عشرية إذا كان الرقم أقل من 0.001 وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أقل من قيمة  $t$  الجدولية، ورفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهنا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي إن تطبيق الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) لأدوات مدخل إدارة التكاليف سيؤدي إلى تعظيم الأرباح.

## نتائج الدراسة:

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

- هناك إمكانيات وقدرات لدى شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي على توفير البيئة الملائمة وتوفير المقومات الأساسية لتطبيق أدوات مدخل التكلفة، لاسيما وإن تلك الشركات تمتلك رؤوس أموال تمكنها من توفير النظم ذات العلاقة ومن هذه النظم.
- (نظم الإنتاج، نظم الموارد البشرية، نظم المحاسبة بكافة أنواعها، نظم الشراء، نظم المخزون، نظم التوريد والتخزين، نظم الشراء، نظم الجودة).
- هناك إمكانات وقدرات لدى شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لتوفير الكوادر البشرية، وتأهيلها، وتدريبها.
- أظهرت أيضاً نتائج الدراسة بأن تطبيق شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لأدوات مدخل إدارة التكلفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتعزيز التنافسية وتعظيم الأرباح.

## التوصيات:

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

- زيادة الوعي والإدراك والاهتمام بالقطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الأدوية بشكل بشكل خاص لما يمثله القطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الأدوية بشكل خاص من أهمية بالغة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن المقومات الرئيسية لبناء الدولة.
- ضرورة إدراك الإدارات والأقسام المالية في الشركات بأهمية بند التكاليف لأي منتج لاسيما وأن هذا البند يمثل أحد المرتكزات الرئيسية لهدف أي مشروع، إلا وهو هدف البقاء والنمو والاستمرار.
- الاهتمام بتطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة، لاسيما وأن تطبيقها يساعد على تحديد وحصر عناصر التكاليف التي تدخل في المنتج، والوصول إلى تحديد التكاليف بشكل دقيق.
- زيادة الاهتمام والتوعية بأدوات واستراتيجيات مدخل إدارة التكلفة من خلال الدورات والمحاضرات والتدريب. والتوصية بضرورة التطبيق لما لها من مزايا وإيجابيات كثيرة.
- تحفيز الشركات بضرورة التنسيق مع الجامعات للاستفادة من الأبحاث والدراسات المعدة من قبل تلك الجامعات.
- إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات حول أدوات واستراتيجيات مدخل التكلفة لما لهذه الدراسات والأبحاث من أهمية وفائدة عظيمة على الشركات وعلى اقتصاديات الدول.

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1 - المعداوي، محمد (2008). إدارة اللوجستيات وسلاسل الإمداد محاضرات على موقع <http://www.shatharat.net> الإنترنت.

2 - زعرب، حمدي شحده محمود، (2006)، مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة. المجلة العربية للإدارة، مجلد 26، عدد 1 ص 3 - 33.

3 - ميده، إبراهيم (2005). نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 21 عدد 4 ص 275 - 313.

4 - نور، عبد الناصر إبراهيم، وعدس، نائل (2003) أهمية قياس تكلفة الخدمة باستخدام أنظمة التكاليف في المصاريف الأردنية، ورقة مقدمة في مؤتمر واقع منظمات الأعمال العربية فرص وتحديات. المنعقدة من 22 - 24 / 4 / 2003 جامعة أربد الأهلية - الأردن.

5 - عقيلي، عمر وآخرون (2004) إدارة المواد ط (2) عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

6 - الغدير: حمد (2000) إدارة الشراء والتخزين (2) عمان: دار وزهران للنشر.

- 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 L 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 Justin-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*, 3rd. ed., Bath : UK, Patrick Bond.
- 6- Esrtrin T.,Kantar j., Albers D., Is ABC Sutable For Your Company?, *Management Accounting*, p. 42, April 1994.
- 7- Grandlichr 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., 6<sup>th</sup>ed., Thomson Higher Education, 5191 Natorp Boulevard Masson, OH 4504&i'USA, (2006).
- 9- Raiborn,C. Ai, Kinney, M. R., Kinsey,j. p., 6<sup>th</sup>ed, Thomson South-Western : Singapore. Thoumson, (2006)
- 10- Davidson,?, & Wernsted,F. (2005). Characterization and Evaluation of Just-in-Time Production and Distribution, Blekinge Institute of Technology, Sukn: Ronneby
- 11- Garrison R., Noreen E. & Brewer p. (2004). *Managerial Accounting*. (11<sup>th</sup> 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:

### 1 - المعلومات الشخصية:

الموقع الوظيفي

مدير مالي                      مدير مالي وإداري                      رئيس حسابات

محاسب                                      مدقق                                      أخرى

تخصص الشهادة العلمي

محاسبة                                      علوم مالية ومصرفية                      إدارة

أخرى

مستوى الشهادة العلمي

دكتوراه                                      ماجستير                                      بكالوريوس

دبلوم                                      أخرى

سنوات الخدمة

من سنة - أقل من 5 سنوات                      من 5 - أقل من 10 سنوات                      من 10 - أقل من 15 سنة

أكثر من 15 سنة

## الجزء الثاني

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية

الرقم	البيان	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	هناك إدراك من إدارات الشركات الصناعية لأهمية استخدام أدوات إدارة التكلفة					
2	تعتبر بيئة الشركات الصناعية ملائمة لتطبيق واستخدام أدوات إدارة التكلفة					
3	المقومات الرئيسية (مالية، بشرية، وأنظمة) لتطبيق واستخدام أدوات إدارة التكلفة يمكن توفيرها					
4	استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة من أدوات إدارة التكاليف يؤدي إلى تكلفة أدق.					
5	استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى قرارات إدارية دقيقة					
6	استخدام نظرية القيود كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى معالجة نقاط الاختناق بين خطوط الإنتاج بالمصنع					
7	استخدام نظرية القيود كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى تحقيق توازن بين خطوط الإنتاج بالمصنع					
8	تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لموارد الشركة					
9	تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى قرارات إدارية كفوءة في كل المستويات					

					10	أتباع الشركة سياسية التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى خفض تكاليف مرحلة التصميم
					11	أتباع الشركة سياسية التكلفة المستهدفة كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي تحقيق جودة في المنتج، والوصول إلى سعر تنافسي
					12	أتباع نظام الإنتاج الأدنى كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى تخفيض المخزون وحل المشاكل التي تواجه الإدارة
					13	أتباع نظام الإنتاج الأدنى كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى توفير السيولة
					14	أتباع تكاليف دورة حياة المنتج كأداة من أدوات إدارة التكاليف يؤدي إلى خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة
					15	أتباع تكاليف دورة حياة المنتج كأداة من أدوات إدارة التكاليف يؤدي إلى خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة، والكفاءة في اكتشاف مواقع الخلل ووضع الحلول والبدائل لكل مرحلة
					16	أتباع الرقابة على الجودة الشاملة كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى ضمان تحقيق درجات عالية من الجودة للنظام والعمليات والمنتج النهائي
					17	أتباع الرقابة على الجودة الشاملة كأداة من أدوات إدارة التكلفة يؤدي إلى تحقيق حصة سوقية كبيرة
					18	تطبيق الشركة لمدخل إدارة التكلفة يمكن الشركة من تحقيق المنافسة الشاملة في مجال الصناعة
					19	تطبيق الشركة لمدخل إدارة التكلفة يساعد الشركة على الوصول إلى الهدف الرئيس وهو البقاء والنمو والاستمرارية

					تطبيق الشركة لمدخل إدارة التكلفة يمكن الشركة من تعظيم أرباحها	20
--	--	--	--	--	--	----

### Abstract

The study aimed to identify the extent of the importance of the role of the entrance cost management in maximizing the profits of pharmaceutical companies to contribute to public listed on the Amman Financial Market through the application of Sanitary entrance to a cost management system (cost on the basis of activity), target cost, resource accounting system, the system life-cycle costs product, theory of constraints, automated production system, quality control system overall.

The results of the study showed the following

- 1- That there are possibilities and capabilities of the pharmaceutical companies to contribute to public listed on the Amman Financial Market to provide an appropriate environment and basic Toviralamqomat for the application of Sanitary entrance, especially since the cost of those companies owns recapitalization to enable them to provide those systems
- 2- There are possibilities and capabilities of the pharmaceutical companies listed contribution to the Amman Financial Market to provide manpower and training and rehabilitation .
- 3- The study showed that file application of pharmaceutical companies to contribute to the cost management tools public entrance leads to lower costs and enhance competitiveness and maximize profits
- 4- The researchers recommended the application of Sanitary attention entrance cost management, especially since the application helps to identify and record the cost components that go into the product and accessible to accurately determine the costs .