



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
Impact Factor ISI 1.304

العدد السابع عشر / الجزء الأول شباط 2023

محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة
(دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية).

Accounting resource consumption and its role in cost management

(A field study on a sample of industrial companies).

الباحثان:

أ.د. الهادي آدم محمد إبراهيم _ أستاذ
المحاسبة _ جامعة النيلين

أ.متوكل ضحية بردون عرقال

Mr. Dr. Al-Hadi Adam
Muhammad Ibrahim _
Professor of Accounting _
Al-Neelain University

باحث دكتوراة محاسبة - جامعة النيلين
A. Mutawakil dahiat Bardun Arqal
PhD Researcher in Accounting -
Al-Neelain University

mtwakeldahia2022@gmail.com
tel: + 24915287494

المخلص.

في ظل اعتماد بعض الشركات الصناعية على الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة التي لها قصور في بعض النواحي، حيث أنها لا تقدم معلومات ملائمة بالوقت المناسب لمتخذي القرار ، لذلك برزت الحاجة إلى أساليب جديدة لإدارة التكلفة ومن بين هذه الأساليب محاسبة استهلاك الموارد التي تقوم بالتخصيص الدقيق للموارد ودعم الاستغلال الأمثل للموارد بالإضافة إلى قياس حجم الموارد المستهلكة داخل النشاط لذلك تتلخص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي: ما مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد في ادارة التكلفة بالمنشآت الصناعية؟.هدفت الدراسة الي توضيح العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وادارة التكلفة في الشركات الصناعية. لتحقيق اهداف الدراسة اختبرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتخفيض التكاليف وإدارة التكلفة ، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة والتقييم وإدارة التكلفة". اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت استمارة الاستبانة لجمع البيانات من العاملين بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، بعد عرض الاطار النظري واجراء الدراسة الميدانية توصلت الدراسة الي النتائج التالية: وجد ان هنالك ارتباط قوي بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتخفيض التكاليف و إدارة التكلفة ، أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين دعم إتخاذ القرارات وإدارة التكلفة ، اوضحت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين المقارنة و التقييم و إدارة التكلفة، بناء على النتائج التي تم التوصل اليها اوصت الدراسة بزيادة وعي المنشآت الصناعية بتفعيل محاسبة استهلاك الموارد كأحد انظمة التكاليف الحديثة ببيان اهميته ومميزاته واهدافه ومدى مساهمته في ادارة التكلفة، وضع الأفكار والتطورات المدروسة موضع التنفيذ تمهيدا للحصول على منتجات جديدة وخدمات افضل.

الكلمات المفتاحية: محاسبة استهلاك الموارد(تخفيض التكاليف، دعم اتخاذ القرارات، المقارنة والتقييم)، ادارة التكلفة.

Abstract.

In light of the dependence of some industrial companies on the traditional methods of cost management that have deficiencies in some surfaces, as they do not provide information appropriate to the appropriate time for decision makers, so the need for new cost management methods has emerged. Among these methods is to hold resource consumption accountability that dedicates resource and support The optimal exploitation of resources in addition to measuring the size of the resources consumed within the activity, so the problem of the study is summarized in the following main question: What is the impact of accounting for resource consumption in the cost management of industrial facilities? To achieve the goals of the study, the study tested the existence of a statistically significant relationship between the use of resource consumption accounting as a tool to reduce costs and cost management, there is a statistically significant relationship between the use of resource consumption accounting as a tool to support



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

decision –making and cost management, there is a statistically significant relationship between the use of resource consumption accounting as a comparison tool The evaluation and cost management. ”The study adopted the descriptive analytical approach and used the questionnaire form to collect data from workers in the companies listed in the Khartoum market for automatic papers, after presenting the theoretical framework and conducting the field study. The study reached the following results: It was found that there is a strong correlation between the use of resource consumption accounting as a tool to reduce costs And cost management, the results of the estimate showed the existence of a strong expense between support for decision –making and cost management, the estimate results showed a strong correlation between comparison, evaluation and cost management, based on the results reached. The study recommended an increase in the awareness of industrial facilities to activate resource consumption accounting as one Modern cost systems by showing its importance, advantages, goals and extent It contributed to the cost management, putting the thoughts and developments studied into practice in preparation for new products and better services.

Keywords: resource consumption accounting (cost reduction, decision – making support, comparison and evaluation), cost management.

المحور الأول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

في منتصف التسعينات في الولايات المتحدة الأمريكية ظهر نموذج محاسبة إستهلاك الموارد كنموذج إقتصادي متكامل يجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونموذج التكلفة الألماني في نظام شامل للمحاسبة الإدارية حيث يقدم للمديرين معلومات ملائمة تدعم عملية إتخاذ القرارات. وتقوم فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي التكلفة وأن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط.

تشير ادارة التكلفة إلى تجميع وقياس وتصنيف البيانات التكاليفية وتحليلها لتقديم معلومات مفيدة للمديرين تساعد في اتخاذ قرارات تسهم في تعظيم قيمة المنشأ، وهي عملية ممتدة تحدث قبل بدء الإنتاج حيث يتم القيام بكل من تخطيط التكلفة



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

وتخفيضها، ومرورا بعملية الإنتاج ذاته حيث يتم تخفيض كل من التكلفة والرقابة عليها، وانتهاء بإتمام عملية الإنتاج حيث يتم القيام بالرقابة اللاحقة على التكلفة لتقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وتكاليف أقل .

تعتبر محاسبة استهلاك الموارد من الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة التي تتميز بالشمول وبقدرتها على توفير المعلومات الملائمة والتي عجزت عن توفيرها أنظمة التكاليف التقليدية، والتي تساعد في تخطيط الموارد وخفض التكاليف وتحقيق الرقابة والكشف عن الطاقة العاطلة والفائضة وتخصيص التكاليف واتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية بدقة مما يدعم قدرة المنشأة التنافسية وارضاء العملاء .

مشكلة الدراسة:

في ظل اعتماد بعض الشركات الصناعية على الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة التي لها قصور في بعض النواحي، حيث أنها لا تقدم معلومات ملائمة بالوقت المناسب لمتخذي القرار ، لذلك برزت الحاجة إلى أساليب جديدة لإدارة التكلفة ومن بين هذه الأساليب محاسبة استهلاك الموارد التي تقوم بالتخصيص الدقيق للموارد ودعم الاستغلال الأمثل للموارد بالإضافة إلى قياس حجم الموارد المستهلكة داخل النشاط لذلك تتلخص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي: ما مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية؟ هذه هي المشكلة التي تبحثها الدراسة ويمكن تلخيصها في التساؤلات التالية:

1. ما اثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتخفيض التكاليف في إدارة التكلفة؟
2. هل هنالك علاقة بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة؟
3. ما هو أثر استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة والتقييم في إدارة التكلفة؟

أهمية الدراسة:

تعتبر الدراسة إثراء علمي لحدائثة الموضوع الذي يتم تناوله، وبما أنه يوضح أهمية محاسبة استهلاك الموارد وضرورة دراستها في إطار علمي متكامل مما يساعد في إدارة التكلفة ، ومن ثم الخروج بنتائج وتوصيات جديدة من خلال التعرف على ما توصلت إليه الدراسات السابقة ومعرفة الفجوات الموجودة فيها . كما تتبع أهميتها في مساعدة المنشآت الصناعية في زيادة فعالية إدارة التكلفة لتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد بإعتباره محركاً للنشاط الإقتصادي ومحفزاً للتنمية .

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على العلاقة بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتخفيض التكاليف وإدارة التكلفة
2. دراسة العلاقة بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة
3. بيان العلاقة بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة والتقييم وإدارة التكلفة

فرضيات الدراسة:

لحل مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها تمت صياغة الفرضيات الآتية:

1. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتخفيض التكاليف وإدارة التكلفة
2. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
3. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة والتقييم وإدارة التكلفة
منهجية الدراسة:

إعتمدت الدراسة على المناهج التالية:

المنهج التاريخي: لأستعراض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتتبع الظاهرة تاريخياً.

المنهج الإستنباطي: لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات.

المنهج الإستقرائي: لتكوين الإطار النظري.

المنهج التحليلي الوصفي: لتحليل بيانات الدراسة الميدانية.

مصادر جمع البيانات:

إعتمدت الدراسة في جمع البيانات على المصادر التالية:

المصادر البيانات الثانوية: الكتب، المجلات العلمية، الرسائل الجامعية، المؤتمرات والمنشورات والتقارير، المواقع الإلكترونية.

المصادر البيانات الأولية: إستمارة الإستبانة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

الحدود المكانية: على عينة من المنشآت الصناعية.

الحدود الزمانية: 2022م.

الحدود الموضوعية: محاسبة إستهلاك الموارد- إدارة التكلفة

الحدود البشرية: عينة من العاملين بالمنشآت الصناعية.

ثانياً: الدراسات السابقة:

دراسة: (2013) Ahmed M Mihoob :

تمثلت مشكلة الدراسة ما إذا كان من الممكن حوسبة استهلاك الموارد من وجهة نظر المستهلك. هدفت الدراسة إلي فهم تفاصيل النماذج المحاسبية التي يتم تقديمها حالياً من قبل مختلف مزودي الخدمات من وثائقهم وأي وثائق أخرى متاحة للنشر، معالجة كيفية قيام مزودي الخدمات بحوسبة استهلاك الموارد، دراسة ما إذا كانت جميع المعلومات المطلوبة لحوسبة استهلاك الموارد يمكن جمعها محلياً وبشكل مستقل من جانب المستهلك. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة لتحليل البيانات. توصلت الدراسة إلي إن نماذج محاسبة الموارد لدي شركات تزويد الخدمة، مثل الأمازون، ليست مناسبة تماماً لمحاسبة استهلاك الموارد، تطبيق العميل يسمح بتنفيذ جميع العمليات التي يوفرها مزود الخدمة، يستطيع العميل تحميل دليل الاستخدام من قبل مزود الخدمة الخاص بالبيانات المحاسبية في أي وقت.

دراسة: الدبس، (2015م):

قدمت هذه الدراسة إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA في المنشآت الصناعية السعودية وتمثلت مشكلة الدراسة توافر مقومات تطبيق نظام المحاسبة إستهلاك الموارد بحدودها الدنيا علي الأقل في المنشآت الصناعية المعروفة، وامتنياز البنية الانتاجية لدي المنشآت الصناعية السورية بخصائص تستلزم تبين نظام RCA من اجل القيام بعملية قياس تكاليف



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الانتاج وتوزيعها ومن ثم كيفية مواجهة نظام RCA لمعوقات تجعل من الصعب تطبيقه ضمن المنشآت الصناعية السورية، هدفت الدراسة الي تحديد مدى توافر مقومات تطبيق نظام RCA في المنشآت الصناعية السورية اعتماداً علي خصائص البيئة الانتاجية ضمن هذه المنشآت والكشف عن وجود اي معوقات ضمن المنشآت الصناعية السورية قد تصعب من تطبيق نظام RCA. توصلت الدراسة الي النتائج تتمثل في عدم توفر الحد الأدنى من مقومات تطبيق نظام RCA في المنشآت الصناعية السورية وخاصة افتقار العاملين في القسم المحاسبي الي الخبرات العلمية التي تمكنهم من تطبيق آليه عمل هذا النظام، وضمن التواصل بين كل الرؤساء الاقسام الانتاجية والقائمين علي تحديد آليه الانتاج من جهة العاملين في القسم المالي ضمن المنشآت من جهة اخري إضافة الي ضعف كفاءة الرؤساء اقسام الانتاج في تأمين البيانات اللازمة للقسم المحاسبي، وقد يستنتج من ذلك توفر بعض المعلومات كإستقلال الجهاز المحاسبي الخاص بقياس تكاليف الانتاج، وتواجد أنظمة أتمته ضمن المنشآت من شأنها تسهيل عملية تطبيق نظام RCA،

دراسة: بخيت، (2018م)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المؤسسات في الوقت الراهن تواجه تحديات مختلفة منها كيفية قياس تكاليفها بصورة جيدة واختيار أساليب حديثة ومتطورة ومواكبة تتماشى مع الوقت الحالي. هدفت إلي دراسة طبيعة التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، دراسة مجتمعات الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، معرفة قياس التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، التعرف علي مسببات ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية الرئيسية هنالك علاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وفاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية التالية توجد علاقة بين طبيعة التكلفة وبين فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، توجد علاقة بين مجتمعات الموارد وبين فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، توجد علاقة بين مسببات التكلفة وبين فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها تجاوز أسلوب محاسبة استهلاك الموارد نظم إدارة التكلفة وإدارة الطاقة ليمتد ويشمل العلاقات التشابكية بين الموارد مع بعضها البعض وجميع الأنشطة المسببة لها، وأن مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) مدخل شامل ومتكامل لإدارة التكلفة يتفاعل مع تخطيط موارد والأنشطة في المنشأة. أوصت الدراسة ضرورة وضع خطة واضحة لاستغلال الطاقة العاطلة بالمنشآت الصناعية من خلال تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، ضرورة إستغلال موارد المنشآت الإستغلال الأمثل الذي يحقق فاعلية الأداء البيئي، ضرورة وضع أهمية لاستخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في مجال تخصيص الموارد وقياس التكاليف وذلك لتوفير معلومات لمتخذي القرار.

دراسة: يوسف، (2019م):

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد على الرغم من دورها الهام في تحقيق في الميزة التنافسية لها، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة استهلاك الموارد، الوقوف على مفهوم وأنواع الميزة التنافسية. لتحقيق أهداف الدراسة تم إختبار الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد وجودة المنتج، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المنخفضة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة استهلاك الموارد وسرعة تسليم المنتج. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها ساعدت محاسبة استهلاك الموارد على تصميم، تصنيع، وتسويق منتج بأقل تكلفة،

المحور الثاني: الإطار النظري (للدراسة)

أولاً: مفهوم محاسبة استهلاك المورد:

هنالك العديد من التعريفات التي أوردها الكتاب والباحثان للمحاسبة عن استهلاك الموارد يعرضه الباحثان منها الآتي:
عرفت محاسبة استهلاك الموارد بانها: "الأسلوب الذي يضمن تكامل أدوات إدارة التكلفة التي كانت تطبق في صورة منفردة، وهو يتكامل مع نظام تخطيط موارد المنشأة لتحقيق أفضل تكامل بين أدوات إدارة التكلفة" (الهللوي، سعيد ، النشار، تهاني، 2013م، ص 125).

كما عرفت بأنها " أسلوب ناشئ من أساليب المحاسبة الإدارية يمزج بين مزايا تركيز المحاسبة الإدارية الألمانية على الموارد ومزايا الرؤية الخاصة بالأنشطة العمليات التي تقدمها المحاسبة عن التكاليف على أساس الأنشطة، والتي تصاغ جميعاً في نظام شامل لدعم قرارات المنشأة، حيث أنه يقوم بتوفير نتائج دقيقة ومعلومات مفصلة (سعة أوفر ودقة أكبر) تساعد متخذي القرارات في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها للوفاء بإستراتيجيات الشركة" (عقل، يونس حسن ، البابلي، هبه شاكر فتحي، 2013م ، ص 269).

كما عرف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه "أسلوب إداري شامل للتكلفة يعتمد على تزويد الشركة بمعلومات لها مصداقية تساعدها على اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة وزيادة الإيراد وتحقيق القدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح الشركة في ظل سوق المنافسة الشديدة" (أبو شعيب، مختار ، زيدان، عبد العزيز، 2013م، ص 47).

كما عرف بأنه: "أحد نظم إدارة التكلفة التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة بالمنشأة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض التكلفة" (قطب، عماد، 2009م ، ص 333).

عرف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه "نظام المحاسبة الإدارية الذي يجمع بين مميزات نظام التكاليف الألماني ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط". (أبكر، صديق، 2014م ، ص 158)

كما عرف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على المدير ليس علي التقرير المالي الخارجي كمستخدم أساسي لمعلوماته ويستند بشكل كبير علي طرق المحاسبة الإدارية الألمانية. (الهيبي، شريف عمر، 2003م ، ص 5).

يعرف الباحثان أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه أسلوب يمزج بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف الألماني من اجل الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشاة وذلك عن طريق تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تؤدي الى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثانياً: أهمية محاسبة استهلاك الموارد:

تتبع أهمية محاسبة استهلاك الموارد من خلال الآتي (الكومي، أمجاد محمد، 2007م ، ص187):

1. أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفعيل الموارد لتحقيق التكاليف مع أساليب المحاسبة الإدارية الأخرى.
 2. يجمع بين أهم نظامين عالميين وهما نظام التكلفة الإنمائي ونظام التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية دقيقة تساعد في التحليل.
 3. يعمل على التفرقة بين إمتلاك الموارد وإستهلاكها.
 4. أنه أسلوب يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر ارتباطاً بعمليات التشغيل.
- يرى الباحثان بأن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة لزيادة الإنتاجية وخفض التكلفة وزيادة جودة المنتج مما يدعم المركز التنافسي للمنشأة

ثالثاً مكونات أسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

ترتكز محاسبة استهلاك الموارد على المكونات التالية¹ (هلال، سمير رياض، 2012م ، ص278):

- 1- **الموارد:** عرفت بأنها اي عنصر يساهم في إيجاد وتشغيل الطاقة ويسمى المورد بأنه مورد للطاقة سواء كانت الإنتاجية أو التسويقية أو التنظيمية أو البيعية ، وتمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها إلى مبيعات القياس التكاليفي، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، حيث يتم التركز على الموارد بدلاً من الأنشطة وأن الموارد يتم تحديدها وتشمل عدد الساعات لتشغيل الآلات وعدد ساعات عمل العمال والمواد الخام واستهلاك الأصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس التكاليفي (الهلباوي، سعيد محمود، 1995م ، ص31).
- 2- **مجمعات الموارد:** تمثل مجمعات الموارد جميعاً لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحداً وتتطلب جميع بيانات عن المدخلات من الموارد والتكاليف المرتبطة بها والمطلوبة لإنتاج مخرجات محددة وتتمثل المعايير التي يجب مراعاتها عند تحديد العلاقات في مجمعات الموارد فيما يلي:
 - أ. يجب أن تكون الموارد متجانسة ومتشابهة بنفس التكنولوجيا.
 - ب. يجب أن تكون مخرجات مجمعات الموارد وعلاقات الاستهلاك كمية ومخططة.
 - ج. يمكن تجميع البيانات الفعلية والتكاليف والكميات لكل مجمع موارد.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

3- العلاقات التبادلية بين مجتمعات الموارد: يتطلب أسلوب محاسبة استهلاك تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة أسلوب مجتمعات الموارد وبين مجتمعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وتتصف هذه العلاقات بالخصائص التالية:

(Van Der Mer we, A. and David, E. Keys, 2001,. P.24.)

أ. العلاقات التبادلية هما دالة للموارد البشرية.

ب. العلاقات التبادلية هي علاقات تبادلية.

ج. تعتمد العلاقات التبادلية على كميات مخرجات الموارد.

4- مسبات التكلفة الخاصة بالموارد: يعتبر هذا النوع من المسبات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد ويعبر عن حجم الموارد التي يجب استهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول إلى حجم معين من المخرجات، وتستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد والتكاليف باستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية والتكاليف الفعلية لهذه الموارد (الدفن، محمد عمر محمد، (2013م)، ص93).

5- موضوعات القياس التكاليف: تعتبر موضوعات القياس التكاليفي الهدف الذي يتم ربط التكاليف به مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على موضوعات القياس التكاليفي بالشكل الذي يؤدي إلى حساب تكاليف الخدمات بالشكل الدقيق وتنمية المركز التنافسي للمنشأة.

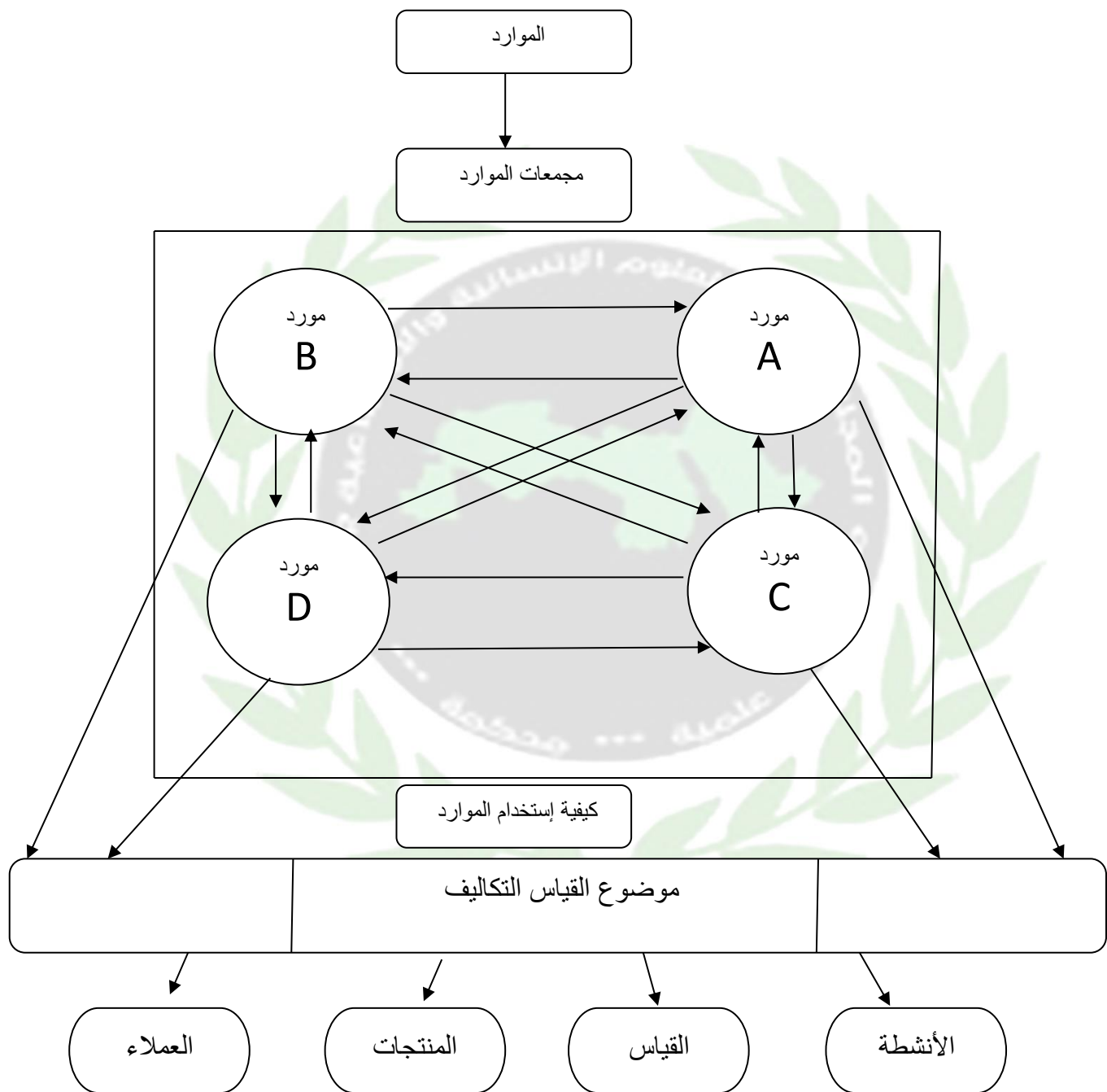
حيث يوضح الشكل (1) الإطار العام لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد وذلك على النحو التالي:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

شكل (1)

الإطار العام لأسلوب المحاسبة إستهلاك الموارد



المصدر: خطاب، محمد شحاتة خطاب، (2010م)، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، الرياض: جامعة الملك خالد، كلية العلوم الإدارية والمالية، ندوة المحاسبة المملكة العربية السعودية، 18-19 مايو، ص 18.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

من خلال الشكل (1) الذي يحدد الإطار العام لمحاسبة استهلاك الموارد يتم تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس النشاط ما يستهلك من الموارد لخدمة العملاء مقاس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة (وهي الأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو العملاء) مع مراعاة إن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث إن كل مورد قد يفيد مورد آخر كما إن هنالك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي المباشر وبالتالي فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة ويظهر للإدارة موطن الطاقة العاطلة.

المحور الثالث: الاطار النظري لادارة التكلفة

لقد ظهرت إدارة التكلفة لتتجاوز الهدف الذي يقوم عليه نظام محاسبة التكاليف التقليدي لتتجاوز مع التطورات الاقتصادية المتلاحقة ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بحدة المنافسة عن طريق تدعيم العلاقة مع العملاء والموردين وتخفيض التكاليف في المدى الطويل والمدى القصير. (باسيلي ، مكرم 2001م، ص 316).

حيث عرفت إدارة التكلفة بأنها عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل فضلاً عن الرقابة على التكاليف ، وعرفت بأنها الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط الكلف منطقياً بوظيفتي التخطيط والرقابة وعلى المديين القصير الأجل والطويل الأجل. (البكري، رياض ، نعيم، فائز، 1996م، ص 216).

ظهر مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليجول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدار التكلفة إلي اتجاه إدارة التكلفة من منظور استراتيجي يحقق للمنشأة ميزة تنافسية تكاليفية ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المنشأة طويلة الأجل ووضع الاستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانات الداخلية للمنشأة ثم تطبيق تلك الاستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها. (علي، أشرف حسن ، 2010م ، ص 78).

ويرى أحد الكتاب بأن إدارة التكلفة هي مجموعة الإجراءات المتخذة من قبل المداير سعياً لتحقيق رضا الزبائن الى جانب تخفيض التكاليف وم ارقبتها بصورة مستمرة

(Charles T. Homgren, ee. Al. 1997 p991).

يطلق مصطلح إدارة التكلفة على وصف القرارات المتخذة من قبل المديرين لإشباع رغبات العملاء، مع العمل في الوقت نفسه على تخفيض ورقابة التكاليف وتنبع أهمية إدارة التكاليف من أنها قادرة على ضبط الجودة ورقابتها خلال فترة مالية متتالية، نظراً لأهمية الجودة وعرض المنتجات وطرحها في الأسواق وتقديم خدمات ما بعد البيع للعملاء، وأصبح مصطلح الإستراتيجية مستخدم من قبل المحاسبين والقائمين على إدارة التكلفة. (باسيلي ،مكرم عبد المسيح، 2001م، ص 54).

يرى الباحثان من خلال عرض التعريفات أعلاه إن إدارة الكلفة تتضمن التركيز على الموارد سواء كانت داخلية أم خارجية وكيفية توزيعها على طول سلسلة القيمة وتحديد الأنشطة وتقييم تكاليفها ورقابتها بالشكل الذي يحقق الكلفة المخفضة للوحدة وللزبون.

ثانياً: أثر محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة:

ارتكز الأسلوب التقليدي للمحاسبة الإدارية والتكاليف على مصطلح تحليل التكلفة واستخدامه في تحقيق أغراض تخطيطية ورقابية وفي اتخاذ القرارات، ثم تطور الفكر المحاسبي الإداري وأعقبه تطور آخر في هذا المصطلح ليصبح إدارة التكلفة، وقد



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

حظي هذا التطور بانتشار واسع، ثم تلا ذلك نوع من التزاوج بين مفاهيم الإدارة الإستراتيجية وإدارة التكلفة ليحدث تطور آخر لتلبية احتياجات بيئة نظم التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية من خلال أسلوب جديد يطلق عليه الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والذي يؤدي الى تحقيق العديد من الأهداف، منها زيادة الإنتاجية ومضاعفة الإنتاج، وزيادة الربحية ورفع كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية والبشرية

وتتمثل العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وإدارة التكلفة أيضا في أن مدخل إدارة التكلفة يوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء كانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما يحقق العديد من المزايا والتي من أهمها رفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي للمنشأة. حيث أن هناك علاقة وثيقة بين القرار الإداري المتخذ والتكلفة المترتبة علي هذا القرار فيمكن وصف إدارة التكلفة بأنها الإدارة التي تعمل من منظور فكري وسلوكي من منظور يقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الإستعمالية للمنتج، وبتكاليف منخفضة، وبأسعار حقيقية، وأن يكون للمنتج العديد من الإستعمالات البديلة، واختيار أفضل تشكيلة من المنتجات في ظل ما هو متاح من موارد، على أن يتحقق ذلك اعتمادا علي أدوات وأساليب فنية متطورة⁽¹⁾ باسيلي، مكرم 1997م، ص (88).

كما أن محاسبة استهلاك الموارد تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعالية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مقاس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد الى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة وهي (الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو العملاء)، مع مراعاة أن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة، وبالتالي فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة (الزائدة) وهذا المدخل سيدعم القدرة التنافسية للمنشأة ويساعدها في التعرف على مصالح الموردين والدائنين وحملة السندات لما يتطلبه ضرورة الحاجة الى موارد وكيفية تمويلها، مما يدعم مبادئ وأساليب الحوكمة التي تقوم على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف(خطاب، محمد شحاتة، 2010م، ص 13).

بصفة عامة فإن نظام محاسبة استهلاك الموارد اثبت كفاءته في تحسين العمليات التجارية حيث يقدم الحوافز لتطبيق العديد من أساليب المحاسبة الإدارية المعقدة ومنها مدخل الكلفة على أساس النشاط، وإعداد الموازنات على أساس النشاط (ABB) والتكلفة المستهدفة (T.C) وبطاقة القياس المتوازن "BSC" وغيرها⁽²⁾. يرى الباحثان أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعد احد التوجهات الحديثة في المحاسبة والذي يؤثر ايجابيا على إدارة التكلفة في كل المشروعات حيث يخدم تطلعات الإدارة ويحقق أهداف المنشآت، بما يتماشى مع التطور الهائل الذي يشهده الاقتصاد العالمي والمحلي.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المحور الرابع: الدراسة الميدانية

تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق أهدافها، وإثبات فرضياتها وذلك من خلال تحديد محتويات الدراسة، ومصادر المعلومات، وأسلوب جمعها من المصادر الميدانية.

أولاً: مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث من عينة من العاملين بالشركات الصناعية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوئياً من مجتمع الدراسة حيث قام البحث بتوزيع (150) استبانة على العينة المستهدف من ذوي الإختصاص.

ثانياً: الأساليب الإحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة، وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة .

1. الوسط الحسابي :

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق، والوزن 3 لعبارة محايد، والوزن 2 لعبارة لا أوافق، والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.

2. الانحدار البسيط والانحدار المتعدد:

استخدام الانحدار الخطي البسيط، والمتعدد لاختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

1. معامل الارتباط (R) وهو مؤشر إحصائي يستخدم لتحديد نوع، ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة.

2. معامل التحديد (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

3. اختبار (T) ووفقاً لهذا الاختبار يتم مقارنة القيمة الاحتمالية (Prob) للمعلمة المقدرة مع مستوى المعنوية (5%) فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم، وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً، إما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

4. يتم الإعتمادية على قيمة (B) معامل الانحدار لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير في المتغير المستقل، واختبار F للتعرف على معنوية جميع المعامل في الدالة.

ثالثاً: اختبار درجة مصداقية البيانات:

ثبات الاختبار بأن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة، واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد، ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها، وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة، والإتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان براون.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

2- معادلة ألفا-كرونيباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات، والاتساق الداخلي بين الإجابات على العبارات تم احتساب معامل المصادقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60%. وقد تم إجراء اختبار المصادقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها.

أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق، والثبات بين الصفر، والواحد الصحيح.

في هذه الدراسة تم استخدام طريقة التجزئة النصفية لحساب ثبات المقياس، حيث يتم فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات الزوجية، ومن ثم حسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية، والزوجية، وفق الصيغة الآتية: (ماجد، عدنان وآخرون، 1991م، ص 129).
حيث:

ر: معامل ارتباط بيرسون.

ن: حجم العينة.

مجس: مجموع درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مجص: مجموع درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مجس²: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مجص²: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مج (س×ص): مجموع حاصل ضرب درجة الإجابات على العبارات الفردية في الإجابات على العبارات الزوجية.
وأخيراً حسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان بر، أون بالصيغة الآتية:

$$r \times 2$$

$$\text{معامل الثبات} = \frac{\quad}{\quad}$$

$$r + 1$$

أما معامل الثبات فهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل المصادقية ألفا كرنباخ، ويتر، أوح كل من الصدق والثبات بين الصفر و 100%، فكلما كانت النتيجة قريبة إلى 100% دل ذلك على الثبات والصدق العاليين في إجابات أفراد عينة الدراسة. الجدول (1) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
الجدول (1)

معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	معامل الثبات
عبارات المحور الأول	15	0.933	0.918
عبارات المحور الثاني	10	0.881	0.909
لجميع عبارات الاستبانة	25	0.911	0.921

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتمادية على بيانات الاستبانة، 2022م

بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (91.1%) فيما بلغ معامل الثبات (92.1%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات، والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة، والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الإعتمادية على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة، وتحليل نتائجها.

رابعاً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول الباحثان في هذا المبحث تحليل البيانات الشخصية وبيانات الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاساليب الاحصائية والاشكال البيانية، بالاضافة الى ذلك يتم إجراء مقارنة بين أهم نتائج الدراسة الميدانية ونتائج الدراسات السابقة، وذلك على النحو التالي:

جدول (2)

البيانات الشخصية

العمر	العدد	النسبة المئوية
اقل من 30 عاما	39	26%
30 واطل من 35	25	16.7%
35 واطل من 40	44	29.3%
40 عاما فأكثر	42	28%
المجموع	150	100%
المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	29	19.3%
الدبلوم عالي	15	10%
الماجستير	36	24%
الدكتوراه	31	20.7%
اخرى	39	26%



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

المجموع	150	%100
التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
المحاسبة	24	%16
الدراسات المالية والمصرفية	8	%5.3
إدارة الأعمال	19	%12.7
الإقتصاد	25	%16.7
نظم المعلومات المحاسبية	37	%24.7
اخرى	37	%24.7
المجموع	150	%100
الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
موظف	26	%17.3
رئيس قسم	10	%6.7
مدير إدارة	22	%14.7
مدير مالي	30	%20
مراجع داخلي	30	%20
أخرى	32	%21.3
المجموع	150	%100
سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	31	%20.7
من 5 و اقل 10 سنوات	21	%14
من 10 و اقل من 15 سنة	19	%12.7
15 سنة فأكثر	79	%52.7
المجموع	150	%100

يلاحظ من الجدول (2) ان غالبية المبحوثين وفق العمر اعمارهم (35 و اقل من 40)، وبنسبة (29.3%)، وان غالبية المبحوثين لديهم مؤهلات علمية اخرى حيث بلغ (39) وبنسبة (26%) من العينة المبحوثة.، وان غالبية المبحوثين تخصصهم نظم المعلومات المحاسبية وبنسبة (24.7%)، كما ان غالبية المبحوثين يوجد لديهم وظائف أخرى بعدد (32) مبحوث وبنسبة (21.3%) من العينة المبحوثة. وان غالبية المبحوثين خبراتهم 15 سنة فأكثر وبعدهد (79) مبحوث وبنسبة (52.7%).

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحاور



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
الجدول (3)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الاول محاسبة استهلاك الموارد

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	الوسيط	العبارات	ت
البعد الأول: الدقة في تخفيض التكاليف						
4	عالية جدا	1.02	5	4.08	حساب تكلفة المنتج بدقة	1
2	عالية جدا	1.00	5	4.09	معالجة التقلبات في حجم إنتاج المنتجات النهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج	2
3	عالية جدا	0.85	5	4.09	حساب تكلفة المنتج بشكل موضوعي ودقيق	3
7	عالية جدا	1.01	5	4.04	توفر معلومات صحيحة بما يكفل خدمة اغراض نظام التكاليف	4
6	عالية جدا	1.00	5	4.07	قياس تكلفة المنتج من خلال تحميل المنتج بالموارد المستهلكة	5
البعد الثاني: دعم اتخاذ القرارات						
7	عالية	1.15	4	3.93	اتاحة الفرصة امام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد	1
4	عالية جدا	1.06	5	4.02	توفر معلومات ملائمة على المستويات (الإستراتيجية ، التكتيكية ، التشغيلية)	2
5	عالية جدا	0.95	5	4.01	تحديد التكاليف التي تؤثر على القرار بدقة	3
6	عالية جدا	1.08	5	4.00	التوفيق بين العرض و الطلب لمخرجات الموارد لدعم قرارات الإستثمارات الإضافية	4
8	عالية	1.10	4	3.92	تقديم رؤى واضحة بشأن العلاقات السببية بين الموارد في المنشأة	5
البعد الثالث: المقارنة و التقييم :						
4	عالية جدا	1.02	5	4.03	توفر مقاييس دقيقة وعادلة للأداء	1
2	عالية جدا	0.89	5	4.06	توفر معلومات أكثر مصادقية و	2



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

					موضوعية في تحليل الإنحرافات	
7	عالية جدا	1.11	5	4.01	توفر معلومات صحيحة و عن الأداء الفعلي	3
9	عالية	1.19	4	3.94	الرقابة على استخدام الموارد بتتبع كميات الموارد المستخدمة و غير المستخدمة و تحديد الطاقات العاطلة	4
3	عالية جدا	1.00	5	4.04	اتاحة اكبر قدر من إمكانية تخطيط الموارد	5

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

من الجدول (3) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على " الدقة في تخفيض التكاليف " فان الاوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.84 - 4.12) والمونال يقع في المدى (4 - 5) الانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.85 - 1.13) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة .

البعد اثنائي: دعم إتخاذ القرارات:

أن الإحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على " دعم إتخاذ القرارات " فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.88 - 4.13) والانحراف المعياري (0.80 - 1.16) والمونال (4 - 5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

أن الإحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على " المقارنة و التقييم " فان الاوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (3.93-4.25) والمونال (4 - 5) والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.80 - 1.19) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
الجدول (4)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني: " إدارة التكلفة "

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	النوال	الوسيط	العبارات	ت
3	عالية جدا	0.91	5	4.18	دراسة وتحليل أنشطة توريد المواد الخام	1
5	عالية جدا	0.95	5	4.10	دراسة و تحليل أنشطة تصميم المنتجات	2
7	عالية جدا	0.85	5	4.06	توفير معلومات عن الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج	3
4	عالية جدا	1.00	5	4.18	يوجد نظام رقابي يشتمل على إجراءات تصحيحية للانحرافات في الإنتاج	4
1	عالية جدا	1.02	5	4.31	لدينا موازنة مخصصة لتطوير المنتجات	5
8	عالية جدا	0.85	5	4.05	البحث و تطوير المنتجات بصورة مستمرة	6
10	عالية	0.81	4	3.87	تحقيق التجانس بين الوحدات الإدارية لتوفير بيانات اكثر دقة	7
6	عالية جدا	0.96	5	4.09	تحديد الأفكار الجديدة المطبقة في المنشآت لتطبيقها في الشركة	8
2	عالية جدا	0.98	5	4.23	مراجعة تصميم اساليب الإنتاج لتتناسب مع التطور المستمر للمنتج و الإرتفاع المستمر	9
9	عالية جدا	1.02	5	4.03	معرفة المستوى التنافسي للشركة مقارنة بالشركات المتميزة في السوق	10

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

من الجدول رقم (4) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الذي تنص على " تخفيض تكلفة الإنتاج " فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.87-4.31) والنوال (4 - 5) الانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.81 - 1.02) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة .

خامساً: إختبار الفرضيات:

سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار (t) لإختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات كل فرضية.

إختبار الفرضية الأولى:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتخفيض التكاليف وإدارة التكلفة " .

تهدف هذه الفرضية إلى بيان دور الدقة في تخفيض التكاليف في إدارة التكلفة ، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد الدقة في تخفيض التكاليف كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) و إدارة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (5)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الأولى.

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	1.780	2.089	معنوية
\hat{B}_1	0.802	0.701	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.81		
معامل التحديد (R^2)	0.72		
أختبار (F)	208.621		النموذج معنوي

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الدقة في تخفيض التكاليف و إدارة التكلفة

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول (5) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين الدقة في تخفيض التكاليف كمتغير مستقل و إدارة التكلفة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.81)، و بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.72)، هذه القيمة تدل على ان الدقة في تخفيض التكاليف كمتغير مستقل تؤثر بـ (72%) في إدارة التكلفة (المتغير التابع)، و نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (208.621) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و 2.089، ومتوسط دور الدقة في تخفيض التكاليف في إدارة التكلفة مرتين، 0.720 وتعني أن الدقة في تخفيض التكاليف تؤثر على إدارة التكلفة بـ 72%.

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة والتي نصت على: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الدقة في تخفيض التكاليف و إدارة التكلفة " قد تحققت.

إختبار الفرضية الثاني: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم إتخاذ القرارات وإدارة التكلفة " .

تهدف هذه الفرضية إلى بيان دور دعم إتخاذ القرارات في إدارة التكلفة ، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن دعم إتخاذ القرارات كمتغير مستقل ممثل بـ (X2) و إدارة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الجدول (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة:

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.479	2.993	\hat{B}_0
معنوية	0.000	0.742	0.571	\hat{B}_1
			0.84	معامل الارتباط (R)
			0.79	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	303.882	أختبار (F)
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين دعم إتخاذ القرارات و إدارة التكلفة				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول (7) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين دعم إتخاذ القرارات كمتغير مستقل و إدارة التكلفة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.84)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.79)، هذه القيمة تدل على ان دعم إتخاذ القرارات كمتغير مستقل تؤثر ب (79%) في إدارة التكلفة (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (303.882) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و2.479، متوسط دور دعم إتخاذ القرارات في إدارة التكلفة يساوي مرتين، و0.742، وتعني دعم إتخاذ القرارات عندما تطبق تساهم في إدارة التكلفة ب 74%.

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين دعم إتخاذ القرارات و إدارة التكلفة " قد تحققت.

إختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كاداة للمقارنة و التقييم و إدارة التكلفة".

تهدف هذه الفرضية إلى بيان دور المقارنة و التقييم في إدارة التكلفة ، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد المقارنة و التقييم كمتغير مستقل ممثل ب (X1) إدارة التكلفة كمتغير تابع ممثل ب (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
الجدول (8)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الخامسة.

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.406	2.159	\hat{B}_0
معنوية	0.000	0.779	0.508	\hat{B}_1
			0.79	معامل الارتباط (R)
			0.68	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			361.448	أختبار (F)
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المقارنة و التقييم و إدارة التكلفة				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول (8) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين المقارنة و التقييم كمتغير مستقل و إدارة التكلفة كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.79)، و بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.68)، هذه القيمة تدل على ان المقارنة و التقييم كمتغير مستقل تؤثر ب (68%) في إدارة التكلفة (المتغير التابع)، و نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (361.448) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و متوسط دور المقارنة و التقييم في إدارة التكلفة (2) مرة، و 0.779: وتعني أن المقارنة و التقييم تؤثر على إدارة التكلفة ب 77%. مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على: " هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المقارنة و التقييم و إدارة التكلفة " قد تحققت.

الخاتمة

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لتخفيض التكاليف و إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية.
2. أوضحت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم إتخاذ القرارات وإدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية.
3. بينت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة و التقييم و إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية.
4. ساهمت محاسبة استهلاك الموارد في الدقة في تخفيض التكاليف وذلك بمعالجة التقلبات في حجم إنتاج المنتجات النهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

5. عملت محاسبة استهلاك الموارد على دعم اتخاذ القرارات من خلال توفير معلومات ملائمة على المستويات (الإستراتيجية ، التكتيكية ، التشغيلية)

6. ساهمت محاسبة استهلاك الموارد في المقارنة و التقييم وذلك بتوفر معلومات أكثر مصادقية و موضوعية في تحليل الإنحرافات

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل اليها يوصي الباحثان بالآتي:

1. زيادة وعي المنشآت الصناعية بتفعيل محاسبة استهلاك الموارد كأحد انظمة التكاليف الحديثة ببيان اهميتها ومميزاتها واهدافها ومدى مساهمتها في ادارة التكلفة
2. تحديد الطاقات العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنشأة.
3. الرقابة على استخدام الموارد بتتبع كميات الموارد المستخدمة و غير المستخدمة و تحديد الطاقات العاطلة.
4. توفر مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها.
5. تحديد الافكار الجديدة المطبقة في المنشآت المختلفة مع تحديد إمكانية تطبيقها في الشركة.
6. وضع الأفكار والتطورات المدروسة موضع التنفيذ تمهيدا للحصول على منتجات جديدة وخدمات افضل .
7. توصيات بدراسات مستقبلية في:
أ. الأساليب المعاصرة لمحاسبة التكاليف ودورها في قياس تكلفة جودة المنتجات الصناعية.
ب. محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إضافة القيمة السوقية ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

المصادر والمراجع:

1. Ahmed M Mihoob(2013)., **Consumer Side Resource Accounting in Cloud Computing Thesis for PhD in Computer science**, (School of Computing Science University of Newcastle British,
2. الدبس، محمد هيثم،(2015م) إمكانية تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد RCA في المنشآت الصناعية السورية، عمان: جامعة تشرين، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد33، العدد37، ص ص 331 - 339.
3. بخيت، إبراهيم محمد حامد،(2018م)، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة
4. يوسف، سمر أحمد فرح،(2019م) محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في دعم الميزة التنافسية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

5. الهلباوي، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود، (2013م)، المحاسبة الإدارية المتقدمة مدخل إدارة التكلفة، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص 125.
6. عقل، يونس حسن ، البابلي، هبه شاكر فتحي، (2013م)، استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة ورقابة التكلفة، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية لبحوث والدراسات التجارية، العدد3، ص269.
7. أبو شعيشع، مختار إسماعيل ، زيدان، عبد العزيز محمد أيوب، (2013م)، دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، بورسعيد: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد2، الجزء الأول، ص 47
8. قطب، عماد سيد،(2009م)، التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الإنسيابي، (القاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد4، ص333.
9. أبكر، صديق ادم محمد، (2014م)، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة،
10. الهيتي، شريف عمر،(2003م)، دراسات في التوجهات التكاليفية المعاصرة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، ص5
11. هلال، سمير رياض،(2012م)، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص278.
12. الهلباوي، سعيد محمود،(1995م)، قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لأغراض قياس تكلفة المنتجات، مدخل تحليل الأنشطة، القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد2، ص31.
13. Van Der Mer we, A. and David, E. Keys, (2001)the Case for RCA: understanding Resources interrelationship "Journal of cost management, Vol. 15, Ni.5 September / October,. P.24.
14. الدنف، محمد عمر محمد،(2013م)، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ، ص93.
15. باسيلي ، مكرم عبد المسيح،(2001م)، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، ط3، القاهرة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، رؤية إستراتيجية، ، ص 316
16. البكري، رياض حمزة، نعيم، فائز ،(1996م) ،نظام الكلفة على أساس الأنشطة،بغداد جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 8، المجلد 3، ص216



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

17. علي، أشرف حسن، (2010م)، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، الاسكندرية:

جامعة الإسكندرية، كلية التجارة،، دراسة استطلاعية، ص78

18. Charles T. Horngren, ee. Al.) 1997(, **Cost Accounting: A managerial emphasis**, 9 (edition, Prentice–Hall, inc.), p991

19. باسيلي، مكرم عبد المسيح،(2001م) محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، القاهرة: المكتبة العصرية للطباعة والنشر،

رؤية إستراتيجية، ص 54

20. باسيلي، مكرم عبد المسيح،(1997م)، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المنصورة: مكتبة الجلاء الجديدة،، ص

88

21. ماجد، عدنان وآخرون،(1991م)، مبادئ الاحصاء والاحتمالات، الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، ص 129

22. الكومي، أمجاد، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات

الاقتصادية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد1، 2007م)،