

أثر القياس المحاسبي على استهلاك الموارد في تخصيص تكاليف الجودة في شركات الصناعات الغذائية

The effect of accounting measurement of resources consumption in allocating quality costs in food industry companies

(دراسة تطبيقية)

باحث دكتوراه

إسحق محمد عمر

أستاذ المحاسبة - جامعة النيلين

أ.د صالح حامد محمد علي

- أستاذ المحاسبة - جامعة السودان
للعلوم والتكنولوجيا.

د. فارس الطيب محمد عثمان

البحث مأخوذ من رسالة دكتوراه

المستخلص:

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى إبراز القياس المحاسبي عن استهلاك الموارد في تخصيص تكاليف الجودة ، وتأني أهمية الدراسة في أنها تساعد إدارات الشركات في تخصيص تكاليف الجودة للوصول إلى تخفيض التكاليف وتحقيق مكاسب أكبر، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن قياس التكاليف بوحدات كمية يساعد في التخصيص الأمثل للتكاليف والكشف عن الوحدات المعيبة مبكراً مما يؤدي إلى خفض تكاليف الفشل الداخلي، والاهتمام بشكاوي العملاء ويحسن من أداء الشركات ويقلل من تكاليف الفشل الخارجي ، وأوصت الدراسة بالاهتمام بإعداد الموازنات وتعيين التكاليف المخططة، كما أوصت الدراسة بضرورة الاستثمار في تكاليف المنع والتقييم ومتابعة وتحليل شكاوي العملاء والسعي لحلها لتحقيق ربحية أكبر في ظل سوق المنافسة الحادة.

الكلمات المفتاحية: (محاسبة استهلاك الموارد، تكاليف المطابقة، تكاليف

عدم المطابقة)

ABSTRACT:

The study aimed mainly to highlight the accounting measurement of resource consumption in allocating quality costs. The importance of the study is that it assists companies' management in allocating quality costs to reach cost reduction and achieve greater benefits. The study concluded a number of results, including that measuring costs in quantitative units helps in the optimal allocation of costs and early detection of defective units leads to reducing the costs of internal failure, Attention to customers' complaints improve companies' performance and reduces costs of external failure. The study recommended attention to preparing budgets and assigning planned costs. The study also recommended the necessity of investing in prevention and appraisal costs, following up and analyzing customer complaints and seeking to solve them to achieve greater profitability in the presence of the severe competition market.

Key words: (resource consumption accounting, Conformance costs, and nonconformance costs).

المقدمة:

لم تشهد المحاسبة الإدارية من قبل هذا المعدل السريع من التطور كما شهدته منذ نهاية القرن الماضي، فلقد تلاقت المفاهيم الحديثة في تحليل البيانات واتخاذ القرارات والوسائل الجديدة لإدارة التكلفة، وكان ذلك تجاوباً مع التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية السريعة التي وضعت على إدارات المنشآت مسؤولية تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي أصبحت السمة السائدة للتكاليف وذلك لأن التكنولوجيا والآلة أخذت حيزاً كبيراً في الصناعة اليوم مما جعل مسؤولية الإدارة تمتد لخلق قيمة للعملاء بأقل تكلفة ووضع المنشأة في مركز تنافسي مناسب إن لم يكن متميزاً⁽¹⁾ ولقد كانت الطاقة وكيفية قياسها وإدارتها وتحديد الطاقة العاطلة والتعامل معها من أهم التطورات في مجال المحاسبة الإدارية حيث اعتبرها الكثيرون مفتاح الكفاءة الذي يحقق المعادلة الصعبة وهي زيادة القيمة مع خفض التكلفة، وكان البحث منهجاً متكاملًا لإدارة

التكلفة، والذي يركز على الموارد واستهلاكها ومحاولة دمجها مع الفلسفة الخاصة بحاسبة التكاليف على أساس النشاط وهو التطور الأبرز في إدارة التكلفة في الشركات الأمريكية واليابانية والتي تركز على العمليات والأنشطة وصولاً لإطار متكامل يتعدى كونه نظاماً تقليدياً للمحاسبة عن تكلفة المنتجات التي تدعم اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة في الشركات ويعظم استفادتها من نظم تخطيط الموارد⁽²⁾

مشكلة الدراسة:

في ضوء ما سبق تتلخص مشكلة الدراسة في قصور نظم التكاليف التقليدية في تلبية احتياجات نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية الراهنة، بل وقد تقف حائلاً أمام تزويد الإدارة بالمعلومات الجيدة لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنتجات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت. وتبرز تساؤلات يمكن صياغتها في الآتي: هل تستخدم شركات صناعة الأغذية نموذج محاسبة استهلاك الموارد في قياس تكاليف الجودة؟ هل تدرك شركات صناعة الأغذية أهمية قياس تكاليف الجودة؟

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة في محاولة لإلقاء الضوء على نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد كأداة محاسبية جديدة تستهدف زيادة فعالية إدارة التكلفة، في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة بعد أن عجزت أنظمة التكاليف الأخرى المطبقة في الشركات عن بلوغ الهدف مما ينعكس ذلك في قياس مؤشرات تكاليف الجودة بنوعيتها بغية تخصيصها والوصول إلى التكلفة الأمثل وتحقيق التنافس.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف من هذه الدراسة في تناول نموذج محاسبة عن استهلاك الموارد لإبراز نواحي الاختلاف والتميز بينه وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في الوحدات الاقتصادية، لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة وذلك بالتطبيق على قطاع الصناعات الغذائية السودانية لتخصيص تكاليف الجودة وما ينعكس ذلك على أداء الإدارات في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب مما ينعكس على أداء المنشأة الكلي وتحقيق التنافس في بيئة صناعية تتسم بالجودة والمنافسة.

فروض الدراسة:

يسعى الباحث في ثنايا هذا البحث إلى إثبات صحة الفرضيتين التاليتين:
الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المبني على محاسبة استهلاك الموارد ومؤشرات تكاليف المطابقة.
الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المبني وفقاً لمحاسبة استهلاك الموارد ومؤشرات تكاليف عدم المطابقة.

منهجية الدراسة:

يتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي: باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة أثر القياس المحاسبي عن استهلاك الموارد في تخصيص تكاليف الجودة في شركات الصناعة الغذائية.

حدود البحث :

- حدود بشرية: المحاسبون والمدراء الماليون ومدراء الإدارات بشركات صناعة الأغذية السودانية.
- حدود موضوعية استهلاك الموارد، تكاليف الجودة.

الدراسات السابقة:

دراسة : صالح حامد محمد علي(2016م)، بعنوان: « واقع تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات السودانية»
هدفت الدراسة إلى بحث وتحليل مدى اهتمام المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك في أنه يساعد في التخصيص الأمثل لقياس تكاليف الموارد، وتوصلت الدراسة إلى وجود اهتمام لدى المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
دراسة: محمد هيثم الدبس(2015م)، بعنوان: «إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية»

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في بيئة الصناعة السورية لمعرفة مدى توافر المقومات اللازمة لتطبيقها ضمن المنشآت، وتحديد المعوقات التي تواجهها، وخلصت الدراسة إلى احتواء البنية التحتية في المنشآت الصناعية

على خصائص تتطلب تبني نظام محاسبة تكاليف حديث كنظام، غير أن هناك صعوبة كبيرة في إمكانية تطبيقه نظراً لافتقار هذه المنشآت إلى مقومات تبنيه ووجود معوقات تعترض تطبيقه.

دراسة : صديق آدم ، فتح الرحمن الحسن (2014م)، بعنوان: « التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية»

هدفت هذه الدراسة الى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة الاستهلاك عن الموارد يقدم رؤية مباشرة لإدارة لطاقات الموارد وتكاليف هذه الطاقات مما يؤدي إلى استبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج، كما يقدم تطبيقه نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة مما يزيد من كفاءة أداء الأنشطة.

دراسة : يارا سعد علي (2014م)، بعنوان: « المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة»

هدفت هذه الدراسة إلى تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد لمدخل لإدارة التكلفة، أحد المدخل المستحدثة المصاحبة للتحديات التي تواجه المنشآت في القرن الحادي والعشرين، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك وجود تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، وتحقيق قدرة أكبر في تخطيط الموارد والاستغلال الأمثل للطاقة الفائضة للوحدات الاقتصادية.

دراسة: وليد أحمد محمد علي (2013م)، بعنوان: « أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة»

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع ونظام محاسبة استهلاك الموارد، وانعكاسات ذلك على إدارة التكلفة، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يركز على الطاقة النظرية ويصنف الطاقة إلى ثلاثة أنواع هي: طاقة إنتاجية ، وطاقة غير إنتاجية ، وطاقة عاطلة.

وأشارت الدراسة كذلك إلى أن الموارد العاطلة أعلى في ظل نظام محاسبة استهلاك الموارد وهو ما يجعله أكثر دقة في حساب تكلفة المنتج وتحديد الطاقة العاطلة.

دراسة : جهاد ربحي الناطور (2012م)، بعنوان: « أثر تطبيق نموذج استهلاك

الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية»
استهدفت الدراسة بيان أثر احتساب الموارد غير المستغلة في نموذج محاسبة استهلاك الموارد على تطوير واستمرارية استخدام نظم إدارة التكلفة وقياس أثر ذلك على تخفيض تكلفة المنتجات، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر دقة أكثر في احتساب تكاليف الإنتاج ، وأنه كلما زادت درجة تعقيد وتنوع المنتجات وزادت التكلفة النسبية للنشاط نجح النموذج الجديد في تحقيق الدقة في التكاليف.

دراسة: فتح الإله محمد أحمد محمد (2014م)، بعنوان: «نموذج مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة»

هدفت الدراسة إلى بيان مدى ملاءمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف الجودة والتعرف على أثر استخدام المقاييس غير المالية وقياس تكاليف الجودة المستترة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد أنشطة الجودة ذات القيمة المضافة ويوفر إطاراً عملياً لعمليات دمج وفصل الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة يتيح للمنشأة تخطيط تكلفة الجودة وتحقيق المرونة التي تعكس استراتيجية المنشأة في ظل البيئة المعاصرة.

يخلص الباحث من الدراسات السابقة إلى الآتي:

يؤدي نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد دوراً كبيراً في الوصول إلى التخصيص الدقيق للتكاليف، وتحميلها على الأنشطة وفقاً لمقدار استهلاكها من الموارد، كما تقدم علاجاً شاملاً لنواحي القصور في نظم التكاليف التقليدية، ويعمل على فصل تكاليف الطاقة غير المستغلة عن التكاليف المحملة على المنتجات، وصولاً إلى توزيع عادل للتكاليف على المنتجات، مما ينعكس في التخصيص الأمثل لتكاليف الجودة بأنواعها المختلفة وصولاً إلى تحقيق أكبر مبيعات بفضل تعيين التكاليف الدقيقة بتبني نموذج محاسبة استهلاك الموارد.

الإطار النظري:

المحاسبة عن استهلاك الموارد:

إن ازدياد المنافسة المحلية والأجنبية والتطور التكنولوجي السريع في هيكل تكلفة المنتجات قد أجبر المديرين على البحث عن فهم أفضل لنظم إدارة التكلفة

الحالية والحاجة إلى نظم جديدة ، لقد فقدت مهنة المحاسبة مصداقيتها أمام أهم عميل لها وهو الإدارة وطبقاً للدراسة التي قام بها معهد المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة الأمريكية في يوليو 2003م فإن 77% من المديرين غير راضين عن تلك البيانات التي تقدمها نظم التكاليف الحالية، وأن منهم من يعتقد بأن هذه البيانات مضللة⁽³⁾، لقد تم تطبيق طرق المحاسبة عن التكاليف منذ أن بدأ الرأسماليون المخامرون المحاسبة عن نجاحاتهم، ومثلهم وقد تطورت هذه الطرق من التقرير المبسط عن التكاليف إلى نماذج التكلفة المتغيرة أو المباشرة المتقدمة أو المباشرة المتقدمة جداً والتي تتطلب مهارة رياضية وبرمجة متميزة على الحاسب الآلي وما زال المهنيون يكافحون بشدة لتحديد التكلفة الملائمة لاتخاذ القرارات.⁽⁴⁾

مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد:

تعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط مع المعلومات المستمدة من نظام محاسبة التكاليف المستندة إلى الفكر الألماني والذي نتج عن الدمج بينهما مدخل محاسبة استهلاك الموارد الذي يعتبر تطويراً لأنظمة محاسبة التكاليف.⁽⁵⁾، عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها نظام يعطي نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقاً لمتطلبات موارد الأنشطة بما يحقق رغبة العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الاستخدام الفعال للموارد بما يحقق الفعالية والكفاءة في إدارة الطاقة وعرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات المناسبة عن كيفية الاستغلال الكفاء والأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة بما يساعد في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي.⁽⁶⁾

متطلبات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد

يعتمد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد على أسس ودعائم مهمة تتمثل فيما يلي:

1. النظرة الشاملة للموارد: يركز مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الموارد والتي تساعد في الأنشطة والعمليات.⁽⁷⁾
2. النموذج المبني على الكمية: يقيس مدخل محاسبة استهلاك الموارد مخرجات الموارد في شكل كمية الموارد المستخدمة.⁽⁸⁾
3. طبيعة التكلفة: إن السمة الأساسية لمدخل محاسبة استهلاك الموارد هي أنه يفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع للموارد.⁽⁹⁾

أهداف المحاسبة عن استهلاك الموارد:

حددت أهداف المحاسبة عن استهلاك الموارد في الآتي⁽¹⁰⁾:

1. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة.
2. إبراز قدرة المورد على إيجاد قيمة مضافة للعميل.
3. الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات المواد المستخدمة.
4. تقديم معلومات أساسية حول موارد المنشأة.

خصائص المحاسبة عن استهلاك الموارد

خصائص الموارد: هما أن الموارد هي المسبب الأساسي للتكاليف فإنه من الضروري فهم طبيعة الموارد تمهيداً لعمل نموذج لها توضح فيه بكفاءة علاقات السبب والنتيجة وفي هذا الصدد فإن للموارد خصائص أساسية هي⁽¹¹⁾:

- القابلية: وهي الخصائص النوعية التي تتمثل في كيفية تدريب العاملين والكيفية التي ينفذون بها العمل ، وجودة الآلة المستخدمة.
- المقدرة (الطاقة): هي خاصية وصفية يقصد بها إمكانية المورد في تحقيق متطلبات أو تقديم خدمات معينة أو المساهمة في مورد آخر.

مزايا محاسبة استهلاك الموارد:

- وتتميز محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها ومنها⁽¹²⁾:
- التخطيط الفعال للموارد: حيث يعتبر محاسبة استهلاك الموارد أساس يعتمد عليه في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي.
- تحقيق الرقابة الذاتية: تتميز محاسبة استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية على أنشطة المنشأة.

تكاليف الجودة:

استخدمت تكاليف الجودة بشكل أولي في الشركات الصناعية ، ولكن اليوم حظيت باهتمام كبير حتى أصبحت تستخدم في القطاعات العامة والمؤسسات الخدمية⁽¹³⁾. هناك عدة معاني لتكاليف الجودة بحسب ما ينظر الناس لما يمكن أن تقيسه

هذه التكاليف فبعض الكتاب والإداريين يربط تكاليف الجودة بالتكلفة الناتجة عن الجودة الرديئة (ضبط الجودة وال فشل في ضبط الجودة)⁽¹⁴⁾، والبعض يرى أن تكاليف الجودة هي تلك المرتبطة بوصول الشركة لنظام معين من الجودة⁽¹⁵⁾ والبعض أيضاً يرى أن تكاليف الجودة هي تلك التكاليف الناتجة عن تشغيل قسم الجودة في الشركة⁽¹⁶⁾.

مفهوم تكاليف الجودة:

تعبر تكاليف الجودة عن الفرق بين تكلفة المنتج الفعلية وتكلفة المنتج المنخفضة التي يمكن أن تحدث إذا لم يكن هناك إمكانية لحدوث خدمات غير مطابقة وفشل في المنتجات ووحدات معينة في التصنيع⁽¹⁷⁾. أو بمعنى آخر هي التكاليف المتعلقة بكل من الوصول وعدم القدرة على الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب من المنتجات⁽¹⁸⁾. عناصر تكاليف الجودة:

في بدايات 1960م صنف كل من Juran و Feigenbaum تكاليف الجودة عموماً إلى أربعة تقسيمات وهي (تكاليف الوقاية ، وتكاليف التقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي ، وتكاليف الفشل الخارجي)، أما العالم الشهير Crosby فقد قسم هذه التصنيفات في قسمين رئيسيين هما:-

- 1 - تكاليف المواءمة (المطابقة): والتي يتضمن كل التكاليف الوقائية لضمان منتجات بلا عيوب ، وتشمل⁽¹⁹⁾:
 - أ- تكاليف الوقاية. ب - تكاليف التقييم.
 - 2 - تكاليف عدم المواءمة (عدم المطابقة): والتي تتضمن التكاليف الحاصلة بسبب وجود عيوب في الجودة⁽²⁰⁾: -
 - أ- تكاليف الفشل الداخلي. ب - تكاليف الفشل الخارجي.

الدراسة الميدانية:

// / مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتكون مجتمع وعينة الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في شركات صناعة الأغذية متمثلة في شركات صناعة الدواجن بولاية الخرطوم، وعمل الباحث على وحدة مجتمع الدراسة من ذوي الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث. من المحاسبين ومحاسبي التكاليف والمدراء الماليين والمراجعين الداخليين وآخرين لهم علاقة بموضوع الدراسة

قطاع الصناعات الغذائية - صناعة الدواجن- ولاية الخرطوم، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (101) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (101) فرد حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته (100) %).

والجدول والشكل أدناه يبين عدد الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها.

الشركات العاملة في مجال الدواجن بولاية الخرطوم جدول رقم (1)

الرقم	الجهة	الموقع	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الاسترداد
1	شركة رويال جكن للصناعة والاستثمار	غرب أمدرمان	6	6	100%
2	الشركة العربية لإنتاج وتصنيع الدواجن	طيبة الحسانب	5	5	100%
3	الشركة العربية للدواجن - أكوليد	جبل أولياء	5	5	100%
4	شركة شبكية للدواجن	الخرطوم	4	4	100%
5	شركة داجن - ميكو	كترانج	6	6	100%
6	مزارع الريفييرا	شرق النيل	4	4	100%
7	الشركة الكويتية للدواجن	أمدرمان	5	5	100%
8	شركة إيماء	غرب أمدرمان	5	5	100%
9	شركة أزاهير للدواجن	غرب أمبده	5	5	100%
10	شركة الدانوب	الكدرو	3	3	100%
11	مشروع التفون للانتاج الحيواني	مطري أمبده	4	4	100%
12	شركة ماثيو للدواجن	أمدرمان	5	5	100%
13	شركة البراري للدواجن	غرب أمدرمان	6	6	100%
14	شركة كورال	سوبا الحلة	4	4	100%
15	شركة جنيد كو للدواجن	جبل أولياء	3	3	100%
16	شركة الوالدة للانتاج الحيواني	أمدرمان	4	4	100%
17	شركة روافد الزراعية (الصفار)	غرب أمدرمان	3	3	100%
18	مزرعة جندا للدواجن	الكدرو	4	4	100%
19	شركة القارص للدواجن	جبل أولياء	4	4	100%
20	شركة سمبله للدواجن	سوبا غرب	2	2	100%
21	شركة كيلوباترا	الكباشي	3	3	100%

100%	4	4	غرب أمدرمان	مشروع الوادي للدواجن	22
100%	3	3	غرب الصالحة	شركة الحياة للدواجن	23
100%	2	2	السقاي	شركة الغار للدواجن	24
100%	2	2	شرق النيل	شركة الاعراك أخوان	25
	101	101		المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

// / خصائص عينة الدراسة:

جدول رقم (2)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النسبة	التكرار	الفئات	البيان
30.7%	31	أقل من 30 سنة	العمر
30.7%	31	وأقل من 40 سنة 30	
30.7%	31	وأقل من 50 سنة 40	
5.0%	5	واقل من 60 سنة 50	
3.0%	3	سنة فاكثر 60	
100.0%	101	المجموع	
66.3%	67	بكلوريوس	المؤهل العلمي
6.9%	7	دبلوم فوق الجامعي	
18.8%	19	ماجستير	
5.9%	6	دكتوراه	
2.0%	2	أخرى	
100.0%	101	المجموع	
3.0%	3	زمالة المحاسبة البريطانية	لا توجد
17.8%	18	زمالة المحاسبة السودانية	
79.2%	80	لا توجد	
100.0%	101	المجموع	

75.2%	76	محاسبة	المؤهل المهني
11.9%	12	تكاليف ومحاسبة ادارية	
3.0%	3	نظم معلومات محاسبية	
7.9%	8	دراسات مصرفية ومالية	
2.0%	2	أخرى أذكرها	
100.0%	101	المجموع	
58.4%	59	محاسب	المسمى الوظيفي
12.9%	13	رئيس حسابات	
11.9%	12	مدير مالي	
5.9%	6	مراجع داخلي	
10.9%	11	محاسب تكاليف	
100.0%	101	المجموع	
33.7%	34	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
17.8%	18	وأقل من 10 سنوات	
23.8%	24	وأقل من 15 سنة	
24.8%	25	سنة فأكثر	
100.0%	101	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث استمارة الاستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة.

وصف الاستبانة:

أرفق الباحث مع الاستبانة خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الاستبانة (الملحق رقم 1)، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين: القسم الأول: يتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت في التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، وغيرها. القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (30) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفقاً لقياس « ليكرت » الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات كما يلي:

والمحور الأول يتضمن (10) عبارات، والمحور الثاني يتضمن (10) عبارات، والمحور الثالث يتضمن (10) عبارات.

الثبات والصدق الظاهري لأداة:

من أجل تحسين صدق الأداة (استمارة الاستبانة) وثباتها فقد تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض الأكاديميين من الجامعات الأخرى بغرض التحقق من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها. حيث تم تحديثها بتعديلاتهم قبل توزيعها على المبحوثين يوضح الملحق (رقم 2) أسماء وعناوين والدرجات العلمية أو الوظيفة لمحكمي استمارة الاستبانة.

الثبات والصدق الإحصائي:

لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الاستبانة تم أخذ استطلاعية مكونة من (20) فرداً وتم حساب ثبات وصدق الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب معادلة كرنباخ الفا يوضح الجدول رقم (2) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية:

جدول رقم (3)

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	عدد العبارات	الفرضيات
.918٠	.843٠	10	المحور الأول
.919٠	.844٠	10	المحور الثاني
.903٠	.815٠	10	المحور الثالث
.971٠	.943٠	30	الاستبانة كاملة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي باستخدام معادلة كرنباخ الفا للعبارات لكامل استمارة الاستبانة جميعها عالية جداً مما يعطي مؤشراً جيداً لقوة وصدق الاستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي

(SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، كما تمت الاستعانة ببرنامج الإكسل (Excel) لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة. وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
2. الرسومات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة
3. كرنباخ الفا لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
4. والوسط الحسابي (Mean) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
5. اختبار (ت) للعينة الواحدة (T. Test Sample) لاختبار الفرضيات.
6. معامل الارتباط.
7. اختبار (F)
8. الانحدار الخطي البسيط.

(أولاً) التوزيع التكراري لإجابات عبارات محاور عينة الدراسة
 أولاً. تحليل ومناقشة نتائج عبارات المحور الأول: قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد.

يهدف هذا المحور لمعرفة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد ولاختبار هذا المحور لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور .

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة المحور الأول

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أوافق بشدة		لا أوافق بشدة		العبارة
			أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
اوافق	.576	4.48	51	1	1	0	الاهتمام بإعداد الموازنة
			50.5%	1.0%	1.0%	0.0%	
اوافق	.730	4.26	42	14	1	0	تعيين التكلفة المخططة
			41.6%	13.9%	1.0%	0.0%	
اوافق	.638	4.57	65	5	1	0	تقديم معلومات أساسية عن الموارد المتاحة
			64.4%	5.0%	1.0%	0.0%	
اوافق	.740	4.44	57	9	2	0	تتبع كميات الموارد المستخدمة
			56.4%	8.9%	2.0%	0.0%	

اوافق	.761	3.96	22 21.8%	57 56.4%	19 18.8%	2 2.0%	1 1.0%	قياس التكاليف بوحدة كمية
اوافق	.767	3.75	13 12.9%	57 56.4%	24 23.8%	7 6.9%	0 0.0%	تحديد مواقع الطاقة العاطلة
اوافق	.882	3.77	17 16.8%	56 55.4%	17 16.8%	10 9.9%	1 1.0%	توفير مقاييس دقيقة للأداء
اوافق	.838	4.40	55 54.5%	38 37.6%	2 2.0%	5 5.0%	1 1.0%	الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام المواد
اوافق	.963	3.71	20 19.8%	47 46.5%	20 19.8%	13 12.9%	1 1.0%	التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة
اوافق	.749	4.14	30 29.7%	60 59.4%	7 6.9%	3 3.0%	1 1.0%	دعم القرارات المتعلقة باستخدام الموارد
اوافق	.460	4.12	372 36.8%	470 46.5%	118 11.7%	45 4.5%	5 .5%	قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م
يتبين من الجدول رقم (4) الخاص بنتائج المحور الأول (قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.12) أي موافقون حسب مقياس ليكارت الخماسي . أي ان غالبية المبحوثين موافقون على ما جاء بعبارات المحور الثالث قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد.

ثانياً، تحليل ومناقشة المحور الثاني: تخصيص تكاليف الجودة البعد الأول : مؤشرات تكاليف المطابقة

يهدف هذا البعد لمعرفة مؤشرات تكاليف المطابقة. و لاختبار هذا المحور لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته .

جدول رقم (5)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة ل عبارة البعد الأول

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
اوافق بشدة	.640	4.45	51 50.5%	46 45.5%	2 2.0%	2 2.0%	0 0.0%	امتلاك معدات تلائم مع نوعية منتجاتنا

اوافق بشدة	.668	4.29	39	54	6	2	0	برامج خاصة لمتابعة أداء معدائنا
			38.6%	53.5%	5.9%	2.0%	0.0%	
اوافقبشدة	.715	4.48	58	36	4	3	0	تدريب العاملين لأداء وظائفهم بأفضل طرق ممكنة
			57.4%	35.6%	4.0%	3.0%	0.0%	
اوافق بشدة	.672	4.53	63	30	7	1	0	التحسين المستمر لوسائل منتجاتنا
			62.4%	29.7%	6.9%	1.0%	0.0%	
اوافقبشدة	.750	4.33	47	43	8	3	0	التدقيق الداخلي لأداء العاملين
			46.5%	42.6%	7.9%	3.0%	0.0%	
اوافق	.778	3.88	19	57	19	6	0	تحليل بيانات الجودة بشكل موضوعي
			18.8%	56.4%	18.8%	5.9%	0.0%	
اوافق	1.003	3.88	29	46	12	13	1	المراقبة الاحصائية لتجنب عيوب التصنيع
			28.7%	45.5%	11.9%	12.9%	1.0%	
اوافق	.838	4.09	32	54	7	8	0	الاهتمام بمسببات التكلفة
			31.7%	53.5%	6.9%	7.9%	0.0%	
اوافقبشدة	.764	4.41	56	32	11	2	0	التقييم المستمر لأداء الموردين
			55.4%	31.7%	10.9%	2.0%	0.0%	
اوافقبشدة	.808	4.49	64	26	8	2	1	التقييم الخارجي لجودة منتجاتنا
			63.4%	25.7%	7.9%	2.0%	1.0%	
اوافقبشدة	.495	4.28	458	424	84	42	2	مؤشرات تكاليف المطابقة
			45.3%	42.0%	8.3%	4.2%	.2%	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (5) الخاص بنتائج البعد الأول (مؤشرات تكاليف المطابقة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.28) أي موافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي . أي ان غالبية المبحوثين موافقون بشدة على ما جاء بعبارات المحور الأول مؤشرات تكاليف المطابقة .

البعد الثاني: مؤشرات تكاليف عدم المطابقة

يهدف هذا المحور معرفة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة. ولاختبار هذا المحور لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور جدول رقم (6)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	العبارات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
اوافق	.913	4.13	39	44	12	4	2	إنتاج المنتجات وفقاً لمستويات الجودة المحددة
			38.6%	43.6%	11.9%	4.0%	2.0%	
اوافق	.786	4.27	43	46	9	2	1	تخفيض معدلات شكاوي العملاء
			42.6%	45.5%	8.9%	2.0%	1.0%	
اوافق	.804	3.88	18	61	15	6	1	التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الانتاجية الأولى
			17.8%	60.4%	14.9%	5.9%	1.0%	
اوافق	.892	4.06	33	51	7	10	0	الدعم الإداري لتعزيز برنامج الجودة
			32.7%	50.5%	6.9%	9.9%	0.0%	
اوافق	.772	4.06	28	56	12	5	0	تحليل عيوب الإنتاج
			27.7%	55.4%	11.9%	5.0%	0.0%	
اوافق	.953	3.97	33	43	14	11	0	اعتماد الأساليب الحديثة لنظم تكاليف الجودة
			32.7%	42.6%	13.9%	10.9%	0.0%	
اوافق	.900	3.99	29	52	11	8	1	الإنتاج وفقاً لبرنامج الإنتاج المحدد
			28.7%	51.5%	10.9%	7.9%	1.0%	
اوافق	.844	4.22	41	48	6	5	1	تصميم برنامج ل طرح المنتجات الجديدة في السوق
			40.6%	47.5%	5.9%	5.0%	1.0%	
اوافق	.753	4.21	36	54	8	2	1	تقليل معدلات الأخطاء
			35.6%	53.5%	7.9%	2.0%	1.0%	
اوافق	.814	4.09	30	57	8	5	1	الكشف المبكر للوحدات المعيبة
			29.7%	56.4%	7.9%	5.0%	1.0%	
اوافق	.546	4.09	330	512	102	58	8	مؤشرات تكاليف عدم المطابقة
			32.7%	50.7%	10.1%	5.7%	.8%	

المصدر: أعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول رقم (6) الخاص بنتائج البعد الثاني (مؤشرات تكاليف عدم المطابقة) نجد أنه حصل على وسط حسابي (4.09) أي اوافق حسب مقياس ليكارت

الخماسي . أي ان غالبية المبحوثين يوافقون ما جاء بعبارات المحور الثاني مؤشرات تكاليف عدم المطابقة .

(ثانيا) الاحصاءات الوصفية لعبارات محاور عينة الدراسة:

أولاً: عرض ومناقشة نتائج المحور الأول: قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

يهدف هذا المحور لمعرفة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد.

جدول رقم (7)

الوسط الحسابي اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحور قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد

م	العبرة	ت - المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
١	الاهتمام بإعداد الموازنة	78.070	100	.000	90%	دالة احصائياً
٢	تعيين التكلفة المخططة	58.602	100	.000	85%	دالة احصائياً
٣	تقديم معلومات اساسية عن الموارد المتاحة	72.064	100	.000	91%	دالة احصائياً
٤	تتبع كميات الموارد المستخدمة	60.201	100	.000	89%	دالة احصائياً
٥	قياس التكاليف بوحدة كمية	52.333	100	.000	79%	دالة احصائياً
٦	تحديد مواقع الطاقة العاطلة	49.175	100	.000	75%	دالة احصائياً
٧	توفير مقاييس دقيقة للأداء	42.991	100	.000	75%	دالة احصائياً
٨	الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام المواد	52.745	100	.000	88%	دالة احصائياً
٩	التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة	38.761	100	.000	74%	دالة احصائياً
١٠	دعم القرارات المتعلقة باستخدام الموارد	55.551	100	.000	83%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بعبارات محور (قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد) متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى أقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على ماجاء بعبارات محور قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد.

1- تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني: تخصيص تكاليف الجودة

1/البعد الأول: مؤشرات تكاليف المطابقة

يهدف هذا البعد لمعرفة مؤشرات تكاليف المطابقة. ولاختبار هذا المحور ، استخدم اختبار (ت - للعينة الواحدة) لإجابات أفراد عينة الدراسة

الجدول رقم (8)

الوسط واختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات مؤشرات تكاليف

المطابقة

م	العبرة	ت - المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
١	امتلاك معدات تتلائم مع نوعية منتجاتنا	69.816	100	.000	89%	دالة احصائياً
٢	برامج خاصة لمتابعة أداء معداتنا	64.462	100	.000	86%	دالة احصائياً
٣	تدريب العاملين لأداء وظائفهم بأفضل طرق ممكنة	62.863	100	.000	90%	دالة احصائياً
٤	التحسين المستمر لوسائل منتجاتنا	67.839	100	.000	91%	دالة احصائياً
٥	التدقيق الداخلي لأداء العاملين	57.994	100	.000	87%	دالة احصائياً
٦	تحليل بيانات الجودة بشكل موضوعي	50.117	100	.000	78%	دالة احصائياً
٧	المراقبة الاحصائية لتجنب عيوب التصنيع	38.894	100	.000	78%	دالة احصائياً
٨	الاهتمام بمسببات التكلفة	49.049	100	.000	82%	دالة احصائياً
٩	التقييم المستمر لأداء الموردين	57.964	100	.000	88%	دالة احصائياً
١٠	التقييم الخارجي لجودة منتجاتنا	55.811	100	.000	90%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بعبارات بعد (مؤشرات تكاليف المطابقة) متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى أقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على ماجاء بعبارات بعد مؤشرات تكاليف المطابقة.

البعد الثاني: مؤشرات تكاليف عدم المطابقة

يهدف هذا البعد لمعرفة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة ولاختبار هذا المحور لا بد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا البعد الثاني .

جدول رقم (9)

الوسط الحسابي واختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لإجابات أفراد عينة

الدراسة لمحور مؤشرات تكاليف عدم المطابقة

م	العبرة	ت - المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	الاهمية النسبية	القرار
١	إنتاج المنتجات وفقاً لمستويات الجودة المحددة	45.455	100	.000	83%	دالة احصائياً
٢	تخفيض معدلات شكاوي العملاء	54.561	100	.000	85%	دالة احصائياً
٣	التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الانتاجية الأولى	48.540	100	.000	78%	دالة احصائياً
٤	الدعم الإداري لتعزيز برنامج الجودة	45.714	100	.000	81%	دالة احصائياً
٥	تحليل عيوب الإنتاج	52.825	100	.000	81%	دالة احصائياً
٦	اعتماد الاساليب الحديثة لنظم تكاليف الجودة	41.848	100	.000	79%	دالة احصائياً
7	الإنتاج وفقاً لبرنامج الإنتاج المحدد	44.558	100	.000	80%	دالة احصائياً
٨	تصميم برنامج لترح المنتجات الجديدة في السوق	50.232	100	.000	84%	دالة احصائياً
٩	تقليل معدلات الأخطاء	56.194	100	.000	84%	دالة احصائياً
١٠	الكشف المبكر للوحدات المعيبة	50.509	100	.000	82%	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

بلغت قيمة اختبار (ت) المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ماجاء بعبارات بعد (مؤشرات تكاليف عدم المطابقة) متغيرات الدراسة المعنوية (0.00) وهى أقل من مستوى دلالة (0.05) عند درجة حرية (100) ومستوى دلالة 5% مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة لصالح الموافقين على ماجاء بعبارات بعد مؤشرات تكاليف عدم المطابقة.

اثبات الفرضيات العلاقة بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد ومؤشرات تكاليف الجودة:

1/1. تحليل الانحدار بين المتغيرات (قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و قياس مؤشرات تكاليف الجودة):

جدول رقم (10)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و مؤشرات تكاليف الجودة

معاملات الانحدار	(ت) اختبار	(Sig) القيمة الاحتمالية	التفسير
.946	3.206	.002	معنوية
\hat{B}_0			

معنوية	.000	11.366	.809	\hat{B}_1
			.702	معامل الارتباط (R)
			.700	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			129.197	أختبار (F)
$= (0.946) + .809X_1$				
التفسير	(Sig) القيمة الاحتمالية	t(أختبار)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.116	1.585	.538	\hat{B}_0
معنوية	.000	10.529	.862	\hat{B}_1
			.727a	معامل الارتباط (R)
			.528	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			110.856	أختبار (F)
$= (0.538) + .862X_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من الجدول رقم (10)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير مستقل ومؤشرات تكاليف المطابقة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.752).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.655)، هذه القيمة تدل على أن قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير مستقل يساهم بـ (66%) في الحد من مؤشرات تكاليف المطابقة (المتغير التابع).
3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد أن نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار ($F(129.197)$) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. نجد أن ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.946) وهي قيمة مؤشرات تكاليف

المطابقة عندما تكون قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد مساوية للصفر.

- في حين نجد قيمة معلمة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد تساوي (0.809) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة إحصائياً بين قياس مخرجات مؤشرات تكاليف الجودة و مؤشرات تكاليف المطابقة.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: «هناك علاقة بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و مؤشرات تكاليف المطابقة قد تحققت.

تليل الانحدار بين المتغيرات (قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و قياس مؤشرات تكاليف الجودة):

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير مستقل ومؤشرات تكاليف عدم المطابقة كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.727).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.528)، هذه القيمة تدل على أن قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد كمتغير مستقل يساهم بـ (53%) في الحد من مؤشرات تكاليف عدم المطابقة (المتغير التابع).

3. بعد استخدام اختبار تحليل التباين وجد أن نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F(110.856)) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. نجد أن ثابت نموذج الانحدار تساوي (0.538) وهي قيمة مؤشرات تكاليف عدم المطابقة عندما تكون قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد مساوية للصفر.

- في حين نجد قيمة معلمة قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد تساوي (0.862) وقيمتها المصاحبة تساوي (0.000) وهي أقل من القيمة العرفية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة إحصائياً بين قياس مخرجات مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و مؤشرات تكاليف عدم المطابقة.

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: «هناك علاقة بين قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد و مؤشرات تكاليف عدم

المطابقة قد تحققت.

النتائج والتوصيات: النتائج:

1. تستخدم شركات الصناعات الغذائية مفاهيم محاسبة استهلاك الموارد في واقع الممارسة العملية.
2. تهتم شركات صناعة الدواجن بتطبيق برامج الجودة في عملياتها الإنتاجية.
3. الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام الموارد يسهم في خفض التكلفة.
4. الاهتمام بشكاوي العملاء يحسن من أداء المنشأة ويقلل من تكاليف الفشل الخارجي.
5. الكشف عن الوحدات المعيبة مبكراً يؤدي إلى خفض تكاليف الفشل الداخلي.
- 6.

التوصيات:

1. تبني شركات صناعة الأغذية توفير الدعم والتأييد اللازمين لتطبيق دعائم محاسبة استهلاك الموارد.
2. يوصي الباحث شركات الصناعات الغذائية أن تجعل من ضمن أولوياتها اعتماد تكاليف الجودة ضمن برنامج الجودة الشاملة في عملياتها الإنتاجية.
3. الاهتمام بالتطوير والسعي نحو امتلاك الوسائل والتقنيات الحديثة التي تقلل من فاقد الموارد.
4. أهمية متابعة تحليل وتقييم شكاوي العملاء والسعي لحلها لما لها من انعكاس على تحسين الأداء.
5. ضرورة الاهتمام بالاستثمار في تكاليف المنع والتقييم.
- 6.

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة إستبانة

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان « أثر القياس المحاسبي عن استهلاك الموارد في تخصيص تكاليف الجودة في شركات الصناعات الغذائية »

الرقم	برأيك هل تتوفر بمنشأتكم المؤشرات أدناه؟	مستوى الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
١	امتلاك معدات تتلائم مع نوعية منتجاتنا				
٢	برامج خاصة لمتابعة أداء معدتنا				
٣	تدريب العاملين لأداء وظائفهم بأفضل طرق ممكنة				
٤	التحسين المستمر لوسائل منتجاتنا				
٥	التدقيق الداخلي لأداء العاملين				
٦	تحليل بيانات الجودة بشكل موضوعي				
٧	المراقبة الاحصائية لتجنب عيوب التصنيع				
٨	الاهتمام بمسببات التكلفة				
٩	التقييم المستمر لأداء الموردين				
١٠	التقييم الخارجي لجودة منتجاتنا				

البعد الثاني: مؤشرات تكاليف عدم المطابقة:

الرقم	برأيك هل تتوفر المؤشرات التالية بالمنشأة؟	مستوى الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
١	إنتاج المنتجات وفقاً لمستويات الجودة المحددة				
٢	تخفيض معدلات شكاوي العملاء				
٣	التصميم الأمثل للمنتجات في المراحل الانتاجية الأولى				
٤	الدعم الإداري لتعزيز برنامج الجودة				
٥	تحليل عيوب الإنتاج				
٦	اعتماد الاساليب الحديثة لنظم تكاليف الجودة				
٧	الإنتاج وفقاً لبرنامج الإنتاج المحدد				

					تصميم برنامج لطرح المنتجات الجديدة في السوق	٨
					تقليل معدلات الأخطاء	٩
					الكشف المبكر للوحدات المعيبة	١٠

المحور الثاني: قياس مؤشرات المحاسبة عن استهلاك الموارد.
* يرجى التكرم بوضع علامة (√) داخل القوسين أمام الخيار المناسب:

الرقم	فضلاً هل برأيك تهتم منشأتكم بالآتي؟	مستوى الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
١	الاهتمام بإعداد الموازنة				
٢	تعيين التكلفة المخططة				
٣	تقديم معلومات اساسية عن الموارد المتاحة				
٤	تتبع كميات الموارد المستخدمة				
٥	قياس التكاليف بوحددة كمية				
٦	تحديد مواقع الطاقة العاطلة				
٧	توفير مقاييس دقيقة للأداء				
٨	الاهتمام بالرقابة المستمرة على استخدام المواد				
٩	التخصيص الأمثل للطاقة العاطلة				
١٠	دعم القرارات المتعلقة باستخدام الموارد				

المصادر والمراجع:

- (1) باسيلى ، مكرم : محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة الجزء الأول ، الطبعة الثانية، المنصورة ، المكتبة العصرية،(1998م)، ص 205.
- (2) مرعي ، عبدالحى ، مبارك ، صلاح عبدالمنعم ، مرعي عطية: محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر،(2002م)، ص 419.
- (3) خطاب محمد شحاته، : اطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الادارة على أساس القيمة ، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول ، العدد الثاني ،(2000م)، ص 146.
- (4) محمد هيثم الدبس: امكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية- مجلة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-مجلد-37 العدد(3)،(2015)، ص ص 333-334.
- (5) يارا سعد علي : المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، الفكر المحاسبي العدد الخاص -الجزء الثاني- جامعة عين شمس،(2014م)، ص ص758-759.
- (6) خالد حسين خالد الحوالي: دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الأسمت اليمينية،المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد الرابع، العدد الأول ، جامعة قناة السويس، اصدار 2090-3782،(2013م)،ص ص 75-95.
- (7) يونس حسن عقل ، هبه شاکر فتحي البابلي:استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث ،الجزء الأول، جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الأعمال، (2013م)،ص 67.
- (8) فتحي رزق السوافيري ، فهد بن سليمان النافع : تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة أسمنت القصيم، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني، مجلد رقم (50) ، جامعة الاسكندرية،(2013م)، ص ص 46-9

- (9) فتح الإله محمد احمد محمد: نموذج مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، أمارأباك، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الخامس، العدد الثالث عشر، (2014م)، ص ص 77-90.
- (10) رندا موسى كيوان : استخدام نموذج محاسبة استهلاك الموارد في تطوير نظم ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة ، القاهرة ، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، المجلد الثالث،(2013م)، ص 108.
- (11) وليد احمد محمد، : اثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد وتخطيط نظام موارد المشروع في دعم ادارة التكلفة ، جامعة بورسعيد، المعهد العالي للإدارة والحاسب الآلي، (2013م)، ص ص 268-269.
- (12) 12- عبدالحميد شاهين: مدخل مقترح لتطوير مقياس الاداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني،السنة السابعة، (2003م)، ص ص 220-221.
- (13) عبداللطيف بن صالح النعيم: دراسة تحليلية لموقف طلاب الجامعات السعودية من تطبيق إدارة الجودة الشاملة بالتطبيق على الأقسام الادارية بفرع جامعة الامام وكلية العلوم الادارية بجامعة الملك فيصل بالاحساء ، الاداري، السنة 24 ، العدد 90، (2002م)، ص ص 13-61.
- (14) الحلبي، أنور هائل:دراسة للنظام المحاسبي لتكاليف الجودة وتأثيرها على الدخل والعائد الربحي، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي،(2010م)، ص 17.
- (15) ثناء عطيه فراج: تحليل وقياس التكاليف المستترة للجودة، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الادارية، كلية التجارة ، العدد الثاني،(1996م)، ص 334.
- (16) عبدالمنعم فليح عبدالله:تحليل ورقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ، بني سويف ، العدد الاول،(1995م)، ص 77.
- (17) سماسم كامل موسى ابراهيم جادو: أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على اساس النشاط، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،المجلة العلمية ، العدد الثاني ، أبريل،(2004م)، ص325.

- (18) الحديثي، سري كريم ريشان: دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الاداء المالي لشركات الأدوية الأردنية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، (2010م)، ص30.
- (19) محمد، فاطمة جاسم: أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 20 ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، (2008م)، ص84.
- (20) عبدالله بن عيسى بن علي الكيومي: تقدير درجة امكانية تطبيق بعض مفاهيم إدارة الجودة الشاملة في كليات التربية في سلطنة عمان، الإداري ، السنة 25، العدد 95، (2003م)، ص ص 169-223.