

دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين ادارة التكلفة (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية 2022م)

قسم المحاسبة والتمويل - كلية
الإقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة بخت الرضا.

د. عمر النور كريمة الدين عمر

المستخلص:

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 تتلخص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي : ما مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد في تحسين ادارة التكلفة بالمنشآت الصناعية ؟ هدفت الدراسة الي توضيح العلاقة بين محاسبة استهلاك الموارد وتحسين ادارة 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 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 وإدارة التكلفة ، أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين دعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة ، اوضحت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين المقارنة والتقييم وإدارة 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 تحسين 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 ، تحسين ادارة التكلفة .

The Role of accounting resource consumption in improving cost Management

(A field study on a sample of industrial companies 2022)

Dr. Omer El nur Kreem Eldin Omer

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 improving 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 decision – making and cost management , there is a statistically significant relationship between the use of resource consumption 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 as one Modern cost systems by showing its importance , advantages , goals and extent It contributed to the improving 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 , improving cost management

الإطار المنهجي والدراسات السابقة أولاً : الإطار المنهجي

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.

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

تشير ادارة التكلفة الى تجميع وقياس وتصنيف البيانات التكاليفية وتحليلها لتقديم معلومات مفيدة للمديرين تساعد في اتخاذ قرارات تسهم في تعظيم قيمة المنشأة ، وهي عملية ممتدة تحدث قبل بدء الانتاج حيث يتم القيام بكل من تخطيط التكلفة وتخفيضها ومرورا بعملية الانتاج ذاته حيث يتم تخفيض كل من التكلفة والرقابة عليها ، وانتهاء بإتمام عملية الانتاج حيث يتم القيام بالرقابة اللاحقة على التكلفة لتقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وتكاليف أقل .

مشكلة الدراسة :

في ظل اعتماد بعض الشركات الصناعية على الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة التي لها قصور في بعض النواحي ، حيث انها لا تقدم معلومات ملائمة بالوقت المناسب لمتخذي القرار ، لذلك برزت الحاجة إلى اساليب جديدة لتحسين ادارة التكلفة ومن بين هذه الأساليب محاسبة استهلاك الموارد التي تقوم بالتخصيص الدقيق للموارد ودعم الاستغلال الامثل للموارد بالإضافة الى قياس حجم الموارد المستهلكة داخل النشاط لذلك تتلخص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي : ما مدى تأثير محاسبة استهلاك الموارد في تحسين 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 اهمية محاسبة استهلاك الموارد وضرورة دراستها في إطار علمي متكامل مما يساعد في تحسين إدارة التكلفة ، ومن ثم الخروج بنتائج وتوصيات جديدة من خلال التعرف على ما توصلت إليه الدراسات السابقة ومعرفة الفجوات

الموجودة فيها . كما تنبع اهميتها في مساعدة المنشآت الصناعية في زيادة فعالية إدارة التكلفة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد بإعتباره محركاً للنشاط الاقتصادي 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 .
3. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة والتقييم وإدارة التكلفة .

منهجية الدراسة :

اعتمدت الدراسة على المناهج التالية :

- المنهج التاريخي : لاستعراض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتتبع الظاهرة تاريخياً.
- المنهج الاستنباطي : لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات .
- المنهج الاستقرائي : لتكوين الإطار النظري .
- المنهج التحليلي الوصفي : لتحليل بيانات الدراسة الميدانية .

مصادر جمع البيانات :

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على المصادر التالية :

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

المصادر البيانات الأولية : استمارة الاستبانة .

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في الآتي :

الحدود المكانية : على عينة من المنشآت الصناعية .

الحدود الزمانية : 2022م .

الحدود الموضوعية : محاسبة استهلاك الموارد - تحسين إدارة التكلفة .

الحدود البشرية : عينة من العاملين بالمنشآت الصناعية .

ثانياً : الدراسات السابقة :

دراسة : (Ahmed M Mihoob (2013) :

تمثلت مشكلة الدراسة ما اذا كان من الممكن حوسبة استهلاك الموارد من وجهة نظر المستهلك . هدفت الدراسة الى 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 اذا كانت جميع المعلومات المطلوبة لحوسبة استهلاك الموارد يمكن جمعها محلياً وبشكل مستقل من جانب المستهلك . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، وتم استخدام اسلوب دراسة الحالة لتحليل البيانات . توصلت الدراسة الى ان نماذج محاسبة الموارد لدى 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 امكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA في المنشآت الصناعية السعودية وتمثلت مشكلة الدراسة توافر مقومات تطبيق نظام المحاسبة استهلاك الموارد بحدودها الدنيا على الاقل في المنشآت الصناعية المعروفة ، وامتياز البنية الانتاجية لدي المنشآت الصناعية السورية بخصائص تستلزم تبين نظام RCA من اجل القيام بعملية قياس تكاليف الانتاج وتوزيعها ومن ثم كيفية مواجهة نظام RCA لمعوقات تجعل من الصعب تطبيقه ضمن المنشآت الصناعية السورية ، هدفت الدراسة الى تحديد مدى توافر مقومات تطبيق نظم RCA في المنشآت الصناعية السورية اعتماداً على خصائص البيئة الانتاجية ضمن هذه المنشآت والكشف عن وجود أي معوقات ضمن المنشآت الصناعية السورية قد تعصب من تطبيق نظام RCA ، توصلت الدراسة الى النتائج تتمثل في عدم توفر الحد الادنى من مقومات تطبيق نظام RCA في المنشآت الصناعية السورية وخاصة افتقار العاملين في القسم المحاسبي الى الخبرات العلمية التي تمكنهم من تطبيق آليه عمل هذا النظام ، وضمن التواصل بين كل الرؤساء الاقسام الانتاجية والقائمين على تحديد آلية الانتاج من جهة العاملين في القسم المالي ضمن المنشآت من جهة اخرى اضافة الى ضعف كفاءة الرؤساء اقسام الانتاج في تأمين البيانات اللازمة للقسم المحاسبي ، وقد يستثني من ذلك توفر بعض المعلومات كاستقلال 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 ان المؤسسات في اوقت الراهن تواجه تحديات مختلفة منها كيفية قياس تكاليفها بصورة جيدة واختيار أساليب حديثة ومتطورة ومواكبة تتماشى مع الوقت الحالي . هدفت الى دراسة طبيعة التكلفة ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ، دراسة مجمعات الموارد ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ، معرفة قياس التكلفة ودورها في فاعلية الأداء للمنشآت الصناعية ، التعرف على مسببات ودورها في فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ، اختبرت الفرضية الرئيسية هنالك علاقة

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 قياس التكلفة وبين فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ، توجد علاقة بين مسببات التكلفة وبين فاعلية الأداء البيئي للمنشآت الصناعية ، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة الى نتائج منها تجاوز أسلوب محاسبة استهلاك الموارد نظم ادارة التكلفة وادارة 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 استغلال موارد المنشآت الاستغلال الأمثل الذي يحقق فاعلية الأداء البيئي ، ضرورة وضع أهمية لاستخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في مجال تخصيص الموارد وقياس التكاليف وذلك لتوفير معلومات لمخذي القرار .

دراسة يوسف ، (2019) :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام المنشآت الصناعية السودانية بتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد على الرغم من دورها الهام في تحقيق في الميزة التنافسية لها ، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة استهلاك الموارد ، الوقوف على مفهوم وأنواع الميزة التنافسية . لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة الموارد وجودة المنتج ، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة المنخفضة ، توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة استهلاك الموارد وسرعة تسليم المنتج . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي ، توصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها ساعدت محاسبة استهلاك الموارد على تصميم ، تصنيع ، وتسويق منتج بأقل تكلفة .

المحور الثاني: الاطار النظري (للدراسة) أولاً : مفهوم محاسبة استهلاك المورد :

هناك عدد من التعريفات التي أوردها الكتاب والباحثين عن استهلاك الموارد يعرض الباحث منها الآتي : عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها: الأسلوب الذي يضمن تكامل أدوات ادارة التكلفة التي كانت تطبق في صورة منفردة ، وهو يتكامل مع نظام تخطيط موارد المنشأة لتحقيق أفضل تكامل بين أدوات ادارة التكلفة⁽¹⁾ . كما عرفت بأنها أسلوب ناشئ من أساليب المحاسبية الإدارة يمزج بين مزايا تركيز المحاسبة الادارية 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 انه يقوم بتوفير نتائج دقيقة ومعلومات مفصلة (سعة أوفر ودقة أكبر) تساعد متخذي القرارات في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها للوفاء باستراتيجيات الشركة⁽²⁾ .

كما عرف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه أسلوب اداري شامل للتكلفة يعتمد على تزويد الشركة بمعلومات لها مصداقية تساعد على اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة وزيادة الإيراد وتحقيق القدرة الانتاجية للعمل بهدف نجاح الشركة في ظل سوق المنافسة الشديدة⁽³⁾ .

كما عرف بأنه : أحد نظم إدارة التكلفة التي تهدف الى 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⁽⁴⁾ .

عرف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه نظام المحاسبة الإدارية الذي يجمع بين مميزات نظام التكاليف الأمامي ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط⁽⁵⁾ .

كما عرف أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على المدير ليس على التقرير المالي الخارجي كمستخدم أساسي لمعلوماته ويستند بشكل على طرق المحاسبة الإدارية الألمانية⁽⁶⁾ . يعرف الباحث أسلوب محاسبة استهلاك الموارد بأنه أسلوب يمزج بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف الأمامي من اجل الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة وذلك عن طريق تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تؤدي الى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة .

أهمية محاسبة استهلاك الموارد :

تتبع أهمية محاسبة استهلاك الموارد من خلال الآتي⁽⁷⁾ :

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

ثالثاً مكونات أسلوب محاسبة استهلاك الموارد :

ترتكز محاسبة استهلاك المواد على المكونات التالية⁽⁸⁾ :

1. **الموارد :** عرفت بأنها أي 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 موضوعات القياس التكاليفي ، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد ، حيث يتم التركيز 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⁽⁹⁾
2. **مجمعات الموارد :** تمثل مجمعات الموارد تجميعاً لمجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع موارد واحداً وتتطلب تجميع 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 مجتمعات الموارد وعلاقات الاستهلاك كمية ومخططة .
 - ج. يمكن تجميع البيانات الفعلية والتكاليف والكميات لكل مجمع موارد .
- 3- العلاقات التشابكية 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 : (10)

- أ- العلاقات التشابكية هما دالة للموارد البشرية .
- ب- العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية .
- ج- تعتمد العلاقات التشابكية على كمية مخرجات الموارد .

4 - مسببات التكلفة الخاصة بالموارد : يعتبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد ويعبر ن حجم الموارد التي يجب استهلاكها داخل كل مجمع للموارد للوصول الى 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⁽¹¹⁾

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 الى حساب تكاليف الخدمات بالشكل الدقيق وتنمية المركز التنافسي للمنشأة .

المحور الثالث : الاطار النظري لإدارة التكلفة

لقد ظهرت إدارة التكلفة لتتجاوز الهدف الذي يقوم عليه نظام محاسبة التكاليف التقليدي لتتجاوب 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⁽¹²⁾.

حيث عرفت ادارة 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 وتضمن وربط الكلف منطقياً بوظيفتي التخطيط والرقابة وعلى المديين القصير الأجل والطويل الأجل⁽¹³⁾.

ظهر مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليحول الاتجاه التقليدي لرقابة وإدار التكلفة الى اتجاه لإدارة 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 وإمكانيات الداخلية للمنشأة ثم تطبيق تلك الاستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها .⁽¹⁴⁾ ويرى أحد الكتاب بأن إدارة التكلفة هي مجموعة الاجراءات المتخذة من قبل المدراء

سعىً لتحقيق رضا الزبائن الى جانب تخفيض التكاليف وم ارقبتها بصورة مستمرة (15).
يطلق مصطلح إدارة التكلفة على وصف القرارات المتخذة من قبل المديرين لإشباع رغبات العملاء، مع العمل في الوقت نفسه على تخفيض ورقابة التكاليف وتنوع أهمية إدارة التكاليف من أنها قادرة على ضبط الجودة ورقابته خلال فترة مالية متتالية ، نظرا لأهمية الجودة وعرض المنتجات وطرحها في الأسواق وتقديم خدمات ما بعد البيع للعملاء ، وأصبح مصطلح الإستراتيجية مستخدم من قبل المحاسبين والقائمين على إدارة التكلفة⁽¹⁶⁾.

يرى الباحث 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 ورقابته بالشكل الذي يحقق الكلفة المنخفضة للوحدة وللزبون .

ثانياً : أثر محاسبة استهلاك الموارد على تحسين 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 حظي هذا التطور بانتشار واسع ، ثم تلا ذلك نوع من التزاوج بين مفاهيم الإدارة 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 ايضا في ان 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 على هذا القرار فيمكن وصف إدارة التكلفة بأنها الإدارة التي تعمل من منظور فكري وسلوكي متطور بقصد تقديم منتج بمواصفات وجودة تشبع أذواق المستهلكين المتجددة بصفة مستمرة سواء من الناحية الجمالية أو الاستعمالية 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 اعتماداً على أدوات وأساليب فنية متطورة (17) .

كما أن محاسبة استهلاك الموارد تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية 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 هنالك 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 الموردین والدائنين وحملة السندات لما يتطلبه ضرورة الحاجة الى موارد وكيفية تمويلها ، مما يدعم مبادئ وأساليب الحكومة التي تقوم

على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف ، 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 ، واعداد الموازنات على أساس النشاط (ABB) والتكلفة المستهدفة (T.C) وبطاقة القياس المتوازن BSC وغيرها.

يرى الباحث أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يعد احد التوجهات الحديثة في المحاسبة والذي يؤثر ايجابيا على تحسين إدارة التكلفة في كل المشروعات حيث يخدم تطلعات الإدارة ويحقق أهداف المنشآت ، بما يتماشى مع التطور الهائل الذي يشهده الاقتصاد العالمي والمحلي .

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 ، وأساليب جمعها من المصادر الميدانية .

أولاً : مجتمع وعينة البحث :

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

ثانياً : الأساليب الاحصائية الوصفية:

تم استخدام الأساليب الاحصائية 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 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 فكلما 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 المقدره مع مستوى المعنوية (5 %) فإذا كانت القيمة الاحتمالية اكبر من (05.0) يتم قبول فرض العدم ، وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية احصائياً ، إما اذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (05.0) يتم رفض العدم وقبول الفرض البديل .
4. يتم الاعتمادية على قيمة (B) معامل الانحدار لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغير المستقل ، واختبار F للتعرف على معنوية جميع المعام 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 اذا 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 ، والاتساق 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 .
- 2- معادلة ألفا -كرونباخ .
- 3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار .
- 4- طريقة الصور المتكافئة .
- 5- معادلة جوهان .

لاختبار مدى توافر الثبات ، والاتساق الداخلي بين الاجابات على العبارات تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرنباخ (Alpha - cronbach) ، وتغير القيمة المقبولة احصائياً لمعامل ألفا كرنباخ 60 % . وقد تم اجراء اختبار المصدقية على اجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها . أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال اجاباتهم 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 اجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن اجاباتهم على العبارات الزوجية ، ومن ثم حسب معامل ارتباط بيرسون بين اجاباتهم على العبارات الفردية ، والزوجية ، وفق الصيغة الآتية : (18) .

حيث :

ر : معامل ارتباط بيرسون .

ن : حجم العينة .

مج س : مجموع درجة الاجابات على العبارات الفردية .

مج ص : مجموع درجة الاجابات على العبارات الزوجية .

مج س² : مجموع مربعات درجة الاجابات على العبارات الفردية .

مج ص² : مجموع مربعات درجة الاجابات على العبارات الزوجية .

مج (س × ص) : مجموع حاصل ضرب درجة الاجابات على العبارات الفردية في الاجابات على

العبارات الزوجية .

وأخيراً حسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان بر ، أون بالصيغة الآتية :

$$r \times 2$$

معامل الثبات =

$$1 \times r$$

أما معامل الثبات فهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل المصدقية ألفا كربناخ ، و يتر ، أوح كل من الصدق والثبات بين الصفر و 100 % ، فكلما كانت النتيجة الى 100 % دل ذلك على الثبات والصدق العالين في اجابات أفراد عينة الدراسة .

الجدول (1) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة .

الجدول (1)

معامل المصدقية ألفا كربناخ والثبات لعبارات الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل المصدقية ألفا كربناخ	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 الباحث من الدراسة الميدانية ، 2022م

بلغ معامل المصدقية ألفا كربناخ في اجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (1 . 91 %) فيما بلغ معامل الثبات (1 . 92 %) ، وتشير هاتان القيمتان الى الثبات ، والصدق الكبيرين في اجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي الى الثقة ، والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة ، مما يمكننا من الاعتمادية على هذه الاجابات في تحقيق أهداف الدراسة ، وتحليل نتائجها .

رابعاً : تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

يتناول الباحث في هذا المبحث تحليل البيانات الشخصية وبيانات الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاساليب الاحصائية والاشكال البيانية ، بالإضافة الى ذلك يتم اجراء 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 و اقل من 35	25	16.7 %
35 و اقل 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 %

العمر	العدد	النسبة المئوية
الدكتوراه	31	20.7 %
اخرى	39	26 %
المجموع	150	100 %
التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
المحاسبة	24	16 %
الدراسات المالية والمصرفية	8	5.3 %
إدارة الأعمال	19	12.7 %
الاقتصاد	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 %
5 و اقل من 10 سنوات	21	14 %
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 اخرى بعدد (32) مبحوث وبنسبة (21.3 %) من العينة المبحوثة . وان غالبية المبحوثين 15 سنة فأكثر وبعده (79) مبحوث وبنسبة (52.7 %) .

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحاور

الجدول (3)

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

ت	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
البعد الأول : الدقة في تخفيض التكاليف						
1	حساب تكلفة المنتج بدقة	4.08	5	1.02	عالية جداً	4
2	معالجة التقلبات في حجم انتاج المنتجات لنهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج	4.09	5	1.00	عالية جداً	2
3	حساب تكلفة المنتج بشكل موضوعي ودقيق	4.09	5	0.85	عالية جداً	3
4	توفر معلومات صحيحة بما يكفل خدمة اغراض نظام التكاليف	4.04	5	1.01	عالية جداً	7
5	قياس تكلفة المنتج من خلال تحميل المنتج بالموارد المستهلكة	4.07	5	1.00	عالية جداً	6
البعد الثاني : دعم اتخاذ القرارات						
1	اتاحة الفرصة امام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد	3.93	4	1.15	عالية	7

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	الوسيط	العبارات	ت
4	عالية جدا	1.06	5	4.02	توفر معلومات ملائمة على المستويات الاستراتيجية ، 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 والطلب لمخرجات الموارد لدعم قرارات الاستثمار الاضافية	4
8	عالية	1.10	4	3.92	تقديم رؤى واضحة بشأن العلاقات السببية بين الموارد في المنشأة	5
البعد الثالث : المقارنة والتقييم :						
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 وموضوعية في تحليل الانحرافات	2
7	عالية جدا	1.11	5	4.01	الرقابة على استخدام الموارد بتتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة	3

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	الوسيط	العبارات	ت
9	عالية	1.19	4	3.94	الرقابة على استخدام الموارد بتتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة	4
3	عالية جدا	1.00	5	4.04	اتاحة اكبر قدر من امكانية تخطيط الموارد	5

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2022م

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

البعد الثاني : دعم اتخاذ القرارات :

أن الاحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على « دعم اتخاذ القرارات » فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.88-4.13) والانحراف المعياري (0.8-1.16) والمنوال (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن اجابات المبحوثين هي الموافقة .

أن الاحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على « المقارنة والتقييم » فإن الاوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.93-4.25) والمنوال (4-5) والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (0.80-1.19) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن اجابات المبحوثين هي الموافقة .

الجدول (4)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني « إدارة التكلفة »

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	الوسيط	العبارات	ت
3		0.91	5	4.18	دراسة وتحليل أنشطة توريد المواد الخام	1
5		0.95	5	4.10	دراسة وتحليل أنشطة تصميم المنتجات	2
7		0.85	5	4.06	توفير معلومات عن الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج	3

ت	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
4	يوجد نظام رقابي يشتمل على إجراءات تصحيحية للانحرافات في الإنتاج	4.18	5	1.00		4
5	لدينا موازنة مخصصة لتطوير المنتجات	4.31	5	1.02		1
6	البحث وتطوير المنتجات بصورة مستمرة	4.05	5	0.85		8
7	تحقيق التجانس بين الوحدات الإدارية لتوفير بيانات أكثر دقة	3.87	5	0.81		10
8	تحديد الأفكار الجديدة المطبقة في المنشآت تطبيقها في الشركة	4.09	5	0.96		6
9	مراجعة تصميم اساليب الانتاج لتناسب مع التطور المستمر للمنتج والارتفاع المستمر	4.23	5	0.98		2
10	معرفة المستوى التنافسي للشركة مقارنة بالشركات المتميزة في السوق	4.03	5	1.02		9

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2022م

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

خامساً : اختبار الفرضيات :

سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار (t) لاختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في اجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية .

اختبار الفرضية الأولى :

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 اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد الدقة في تخفيض التكاليف كمتغير مستقل بـ (X1) وإدارة التكلفة كمتغير تابع بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي :

الجدول (5)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الاولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.089	1.780	B
معنوية	0.000	0.701	0.802	B
			0.81	معامل الارتباط (R)
			0.72	معامل التحديد (R ²)
			208.621	اختبار (F)
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الدقة في تخفيض التكاليف وإدارة التكلفة				

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2022م

يتضح للباحث من الجدول (5) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوي بين الدقة في تخفيض التكاليف كمتغير مستقل وإدارة التكلفة كمتغير تابع ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.81) ، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.72) ، هذه القيمة تدل على ان الدقة في تخفيض التكاليف كمتغير مستقل تؤثر بـ (72 %) في إدارة التكلفة (المتغير التابع) ، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (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 الباحث أن فرضية الدراسة والتي نصت على : « هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الدقة في تخفيض التكاليف وإدارة التكلفة » قد تحققت.

اختبار الفرضية الثاني : تنص الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي : « هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة » .

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

الجدول (7)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.479	2.993	B
معنوية	0.000	0.742	0.571	B
			0.84	معامل الارتباط (R)
			0.79	معامل التحديد (R ²)
			303.882	اختبار (F)
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين دعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة				

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2022م

يتضح للباحث من الجدول (7) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين دعم اتخاذ 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 اتخاذ القرارات كمتغير مستقل تؤثر بـ (79 %) في إدارة التكلفة (المتغير التابع) ، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (303.882) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) ، و2.479، متوسط دور دعم اتخاذ القرارات في ادارة التكلفة يساوي مراتين ، 0.742، وتعني دعم اتخاذ القرارات عندما تطبق تساهم في إدارة التكلفة بـ 74 % . مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن : « هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين دعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة » قد تحققت .

اختبار الفرضية الثالثة :

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي : « هناك ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة وإدارة للمقارنة وأداة التكلفة » .
 نهدف هذه الفرضية إلي بيان دور المقارنة والتقييم في إدارة التكلفة ، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد المقارنة والتقييم كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) إدارة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي :

الجدول (8)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الخامسة :

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.406	2.159	B
معنوية	0.000	0.779	0.508	B
			0.79	معامل الارتباط (R)
			0.68	معامل التحديد (R^2)
			361.448	اختبار (F)
هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المقارنة والتقييم وإدارة التكلفة				

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2022م

يتضح للباحث من الجدول (8) قد أظهرت نتائج التقرير وجود ارتباط قوي بين المقارنة والتقييم كمتغير مستقل وإدارة التكلفة كمتغير تابع ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.79) وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.68) ، هذه القيمة تدل على أن المقارنة والتقييم كمتغير مستقل تؤثر بـ (68 %) في إدارة التكلفة (المتغير التابع) ، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (361.448) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) ، و 2.406 ، ومتوسط دور المقارنة والتقييم في إدارة التكلفة (2) مرة 0.779 : وتعني أن المقارنة والتقييم تؤثر على إدارة التكلفة بـ 77 % .

مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت علي : « هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المقارنة والتقييم وإدارة التكلفة » قد تحققت .

خاتمة:

ان محاسبة التكاليف تؤدي دوراً مهماً وحيوياً في خدمة الادارة بمستوياتها ونتيجة لتطوير الوحدات الانتاجية وانشاء المصانع الضخمة اصبحت الادارة تعلق الآمال علي انظمة التكاليف في احكام قياس التكلفة ورقابتها ولكن بعد الثورة الكبيرة في وسائل وسياسات وانظمة الانتاج اصبحت اساليب التكاليف التقليدية غير مسايرة لتلك الثورة ، مما ادي الي ظهور انظمة حديثة ومتطورة توافق هذا التطور التكنولوجي. ومن هذه الانظمة الحديثة اسلوب التكلفة علي اساس النشاط ثم تم تطويره وظهر اسلوب النشاط الموجه بالوقت بالإضافة الي اسلوب محاسبة استهلاك الموارد . وقد ظهر اسلوب محاسبة استهلاك الموارد الذي يعتبر اتجاها واسلوبا اوسع ويزود الادارة بالمعلومات الدقيقة والعدالة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين ادارة العمليات والأشظة وتحسين الاستغلال الكفاء للموارد

النتائج :

توصلت الدراسة إلي النتائج التالية :

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط قوى بين استخدام محاسبة استهلاك المواد كأداة لتخفيض التكاليف وإدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية .
2. أوضحت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوى بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة لدعم اتخاذ القرارات وإدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية .
3. بينت نتائج التقدير وجود ارتباط قوى بين استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداة للمقارنة والتقييم وإدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية .
4. ساهمت محاسبة استهلاك الموارد في الدقة في تخفيض التكاليف وذلك بمعالجة الثقلبات في حجم إنتاج المنتجات النهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج .
5. عملت محاسبة استهلاك الموارد على دعم اتخاذ القرارات من خلال توفر معلومات ملائمة على المستويات (الاستراتيجية ، التكتيكية ، التشغيلية)
6. ساهمت محاسبة استهلاك الموارد في تحسين ادارة التكلفة وذلك بالمقارنة والتقييم وبتوفر معلومات اكثر مصداقية وموضوعية في تحليل الانحرافات .

لتوصيات :

- بناء علي النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث 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 وغير المستخدمة وتحديد 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 امكانية تطبيقها في الشركة .
 6. وضع الأفكار والتطورات المدروسة موضع التنفيذ تمهيدا للحصول على منتجات جديدة وخدمات أفضل .

الهوامش:

- (1) الهلباوي ، سعيد محمود ، النشار ، تهاني محود ، (2013م) المحاسبة الإدارية المتقدمة مدخل إدارة التكلفة ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، ص 125 .
- (2) عقل ، يونس حسن ، البابلي ، هبه شاکر 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 ، ص 269 .
- (3) أبو شعيشع ، مختار اسماعيل ، زيدان ، عبدالعزيز 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 .
- (4) قطب ، عماد سيد ، (2009م) ، التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الانسيابي ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، العدد4، ص 333.
- (5) 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 .
- (6) الهيتي ، شريف عمر ، (2003م) ، دراسات في التوجهات التكليفية المعاصرة ، الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 5 .
- (7) 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) ،
- (8) هلال ، سمير رياض ، (2012م) ، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، ص 278 .
- (9) 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 ، ص 31.
- (10) 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.
- (11) 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 ، ص 93.
- (12) باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، (2001م) ، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة ، ط3 ، القاهرة ،

- المكتبة العصرية للطباعة والنشر ، رؤية استراتيجية ، ص 316
- (13) 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 ، ص 216.
- (14) (علي ، أشرف حسن ، (2010م)، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيمها
المنشأة ، الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة دراسة استطلاعية ، ص 78.
- (15) Charles T. Horngren, ee. Al.) 1997(**Cost Accounting : A managerial emphasis,**
9 (edition, Prentice – Hall, inc.,). P991
- (61) باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، (2001م) محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة ، القاهرة : المكتبة
العصرية للطباعة والنشر ، رؤية إستراتيجية ، ص 54.
- (17) باسيلي ، مكرم عبد المسيح ، (1997م) المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة ، المنصورة : مكتبة
الجلء الجديدة ، ص 88.
- (18) ماجد ، عدنان وآخرون، (1991م) ، مبادئ الاحصاء والاحتمالات ، الرياض : مطابع جامعة
الملك سعود ، ص 129.
- (19) **Ahmed M Mihoob (2013) ., Consumer side Resource Accounting inCloud
Computing Thesis for PhD in Computerscience , (School of Computing
Science University of Newcastle British,**
- (20) الدبس ، محمد هيثم (2015م) إمكانية تطبيق محاسبة استهلاك الموارد RCA في المنشآت
الصناعية السورية ، عمان : جامعة تشرين ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلة
جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، المجلد33، العدد37، ص 331-339 .
- (21) بخيت ، ابراهيم 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 .
- (22) يوسف ، سمر أحمد فرح، (2019م) محاسبة استهلاك الموارد ودورها في دعم الميزة التنافسية
، الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة .