



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:
<http://journals.sustech.edu/>



التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية (دراسة ميدانية على قطاع صناعة السكر بالسودان)

صديق آدم محمد

فتح الرحمن الحسن منصور

جامعة نيالا - كلية الإقتصاد والدراسات التجارية

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية

المستخلص:

تناولت الدراسة مشكلة عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكلفية تساعد الإدارة في القيام بعملية تخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً ، وهدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة ، إتبعنا الدراسة المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة ، والمنهج الإستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات والمنهج الإستقرائي لإختبار الفرضيات ، وتم إعداد وتوزيع إستبانة للفئة المستهدفة المتمثلة في الإدارات المالية بشركات صناعة السكر ، وتوصلت الدراسة الى إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في صناعة السكر بالسودان يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة ، وأن تطبيق هذا الأسلوب يساعد الإدارة في السيطرة على تكاليف التشغيل وبالتالي تخفيضها وأن تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يقدم رؤية مباشرة للإدارة لطاقت الموارد وتكاليف هذه الطاقات مما يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج ، كما يقدم تطبيقه نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل لموارد الأنشطة مما يزيد من كفاءة أداء الأنشطة في قطاع صناعة السكر بالسودان، وأوصت الدراسة بضرورة وضع إستراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات العاطلة بمنشآت الأعمال وأن تعمل إدارات المنشآت على السيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف.

Abstract:

The study addressed the problem of inability of traditional cost methods used in sugar industry in Sudan to produce cost information that help the administration to carry out cost reduction, especially under the global competition between local and international businesses. This study aimed to determine the impact of modern methods of cost accounting on cost reduction. The study adopted the historical method in reviewing the related previous studies, and the deductive method in order to examine the study problem, objectives, and hypotheses, which had been tested through using the inductive method. The study conducted a designed questionnaire survey which was distributed to the target sample represented by the employees in sugar industry companies' financial departments. The study findings indicated that the application of activity- based costing method in sugar industry in Sudan contribute to increase efficiency of the performance of activities. The application of this method helps the administration to control and reduce operating costs. Furthermore, the application of resource consumption accounting method provides direct visualization to the administration for the energies of resources and their costs, hence leading to exclude the cost of resources that is not required for production. Also, its application provides a future outlook on the optimal utilization of the activities resources, which increases the efficiency of the performance of activities in sugar industry in Sudan. The study called for designing a clear strategy to utilize the idle business resources, besides urging the administration of business firms to control the operating costs through the application of modern costs methods.

الكلمات المفتاحية: الأنشطة ، الموارد ، خفض التكلفة .

المقدمة :

تسعى معظم الشركات إلى تحقيق مركز تنافسي متقدم في الأسواق التي تعمل بها ، بل ترغب في أن تكون الرائدة ، ففي السابق كان يتم ذلك من خلال تطبيق إقتصاديات الإنتاج الكبير التي تهدف إلى زيادة كفاية الإنتاج ورفع نسبة إستغلال الآلات ومن ثم خفض التكلفة بإستخدام عمالة محدودة المهارة وآليات أقل مرونة ، أما في الوقت الحالي ومع إزدياد شدة المنافسة تركز الشركات على إرضاء العميل في الوقت المناسب من خلال تقديم منتجات متميزة ذات جودة عالية مما يدعم قدرتها على التنافس ولتحقيق ذلك لا بد من إستخدام أساليب إنتاجية وإدارية متطورة تساهم في إرضاء العملاء والحد من الفاقد ولحكام الرقابة على التكاليف وبالتالي تقديم المنتج بتكلفة أقل .

مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان على إنتاج معلومات تكلفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً ، وبما أن شركات صناعة السكر في السودان جزء من منشآت الأعمال التي تتأثر بهذه المنافسة وتسعى إلى التحكم في تكاليفها فلا بد لها من إستخدام أساليب إنتاجية حديثة تساعد في تحسين جودة منتجاتها لإرضاء العملاء ، وتطبيق أنظمة تكاليف تساهم بفاعلية في إحكام الرقابة على التكاليف وتخفيضها وذلك لضمان المنافسة والإستمرار والبقاء في السوق .

مما سبق يمكن صياغة تساؤلات الدراسة هذه كما يلي :-

- 1 - هل يساهم تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد في تخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر بالسودان ؟
- 2 - هل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قطاع صناعة السكر بالسودان يساعد في تخفيض التكلفة ؟

أهداف الدراسة :

- 1 - معرفة أهم التطورات وأساليب محاسبة التكاليف والتي بموجبها يتم إختيار الطرق المناسبة لقطاع صناعة السكر في السودان لمساعدتها في تخفيض التكاليف .
- 2 - تحديد مدى تأثير الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة.
- 3 - دراسة مدى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد إلى جانب التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

الأهمية العلمية:

- أ - ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.
- ب - دراسة مدى إمكانية إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في قطاع صناعة السكر بالسودان بما يتلائم مع طبيعة هذا القطاع.
- ج - البحث عن أنسب أساليب محاسبة التكاليف لخفض التكاليف بقطاع صناعة السكر بالسودان.
- د - إمكانية تقديم مقترحات لإستخدام أساليب تكاليف تساعد قطاع صناعة السكر بالسودان على تحقيق الميزة التنافسية.
- هـ - إمكانية مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف في قطاع صناعة السكر بالسودان.

الأهمية العملية:

- أ - حاجة المنشآت لتطبيق أساليب حديثة في الإنتاج والإدارة تساهم بفاعلية في تحقيق الكفاءة الإنتاجية والإستخدام الأمثل للموارد.
- ب - حاجة المنشآت لتطبيق أساليب حديثة للتكاليف تواكب الأساليب الحديثة في الإنتاج والإدارة.
- ج - زيادة حدة المنافسة والحاجة إلى تخفيض التكلفة.

مناهج الدراسة:

تنتهج هذه الدراسة المناهج التالية :-

- 1 - المنهج الإستنباطي : للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات .
- 2 - المنهج الإستقرائي : لإختبار مدى صحة الفرضيات .
- 3 - المنهج الوصفي : لوصف عينة الدراسة وتحليل بيانات الدراسة بإستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة .
- 4 - المنهج التاريخي : لتتبع الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة .

فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى إختبار الفرضيتين التاليتين :-

- 1 - تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان.
- 2 - تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : قطاع صناعة السكر في السودان ، الحدود الزمانية : 2013م.

هيكل الدراسة :

تتكون الدراسة من ثلاثة اجزاء يتناول الجزء الأول المقدمة وتعرض الجزء الثاني للإطار النظري للأساليب الحديثة لمحاسبة لتكاليف ودورها في تخفيض التكلفة ، أما الجزء الثالث فقد تناول الجانب العملي وأخيراً النتائج والتوصيات .

الدراسات السابقة :

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تخفيض التكاليف ، ويمكن إستعراض هذه الدراسات على النحو التالي :-

1 - دراسة: (علي، 2004م) : تناولت الدراسة مشكلة قصور الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في تحديد تكلفة دقيقة للوحدات المنتجة ورقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة . هدفت إلى دراسة مقومات نظام محاسبة التكاليف بمصنع سكر عسلاية وتوضيح الإطار العلمي لأسلوب التكاليف وفقاً للنشاط والتعرف على أثر تطبيق هذا الأسلوب التكلفة في تحديد تكلفة الإنتاج بمصنع سكر عسلاية وتوضيح فاعليته في تقديم بيانات دقيقة تساعد إدارة مصنع سكر عسلاية على رقابة وتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة . توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحدد تكلفة مجمعات الأنشطة بدقة ويساعد في تحديد تكلفة دقيقة لمنتجات مصنع سكر عسلاية ، كما يعمل على إظهار الأنشطة المختفية في ظل النظم التقليدية مما يساعد على الرقابة . أوصت الدراسة بأهمية دراسة محركات التكلفة وفقاً لأساليب علمية للتعرف على ارتباطها بالأنشطة عند تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط واعتبار مجمعات الأنشطة مراكز مسؤولية وإسناد إدارتها لإفراد مختصين لإحكام الرقابة على الأنشطة بمصنع سكر عسلاية (فيصل القاسم سنين علي ، 2004م).

2 - دراسة: (فراج، 2006م) : ناقشت الدراسة مشكلة عجز الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف عن مواجهة متطلبات الإدارة الحديثة ، ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في هذه الأنظمة بغرض تطوير أهدافها وأساليبها ، بحيث يكون هدف خفض التكلفة من الأولويات. هدفت الدراسة إلى إثبات أن التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخفيض التكلفة وارتفاع مستوى جودة منتج الأسمنت مما يحقق الميزة التنافسية . خلصت الدراسة إلى أن المنشآت الصناعية في الوقت الحالي في ظل ظروف المنافسة تحتاج إلى وجود أساليب حديثة للتكاليف وذلك لتحقيق مزايا تنافسية تساعد على البقاء والإستمرار ، وأن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق أدنى تكلفة ويدعم القدرة التنافسية ، وأن إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم بإستبعاد الأنشطة غير الضرورية ويقوم بالتحديد الدقيق للتكاليف مما يساعد على تخفيض التكاليف بهذه المنشآت ، كما أن الترابط والتكامل بين الأسلوبين يؤدي إلى نظام إداري قوي يترتب عليه زيادة القدرة التنافسية للمنتجات . أوصت الدراسة ، بالعمل على تطبيق التكامل بين الأسلوبين وذلك لما يحققه هذا التكامل من زيادة القدرة التنافسية للمنشآت في ظل ظروف المنافسة .

3 - دراسة : (الكومي، 2007م): ناقشت الدراسة مشكلة صعوبة تحقيق التوازن بين الإستغلال الكفء للموارد المتاحة وبين القيود المفروضة على تلك الموارد مما ينعكس سلباً على قدرة المنشأة في تعظيم أرباحها في نهاية كل عام .هدفت الدراسة إلى دراسة وتقييم أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وإبراز مدى فعاليته في إدارة الطاقة داخل الوحدات الإقتصادية في ظل تطبيق نظرية القيود لمساعدة إدارة الوحدات الإقتصادية في تحسين وتنمية مستوى الأرباح . توصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يمثل أحد الإتجاهات المستحدثة في مجال المحاسبة الإدارية ، يعتبر هذا النظام الإمتداد الطبيعي لتطبيقات نظام محاسبة تكلفة النشاط الذي يساعد على سد الثغرات التي أخفق نظام محاسبة تكلفة النشاط في تحقيقها ، وأن الفارق الأساسي بين أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد ونظام محاسبة تكلفة النشاط يتمثل في التتبع التفصيلي لمسارات الموارد وتوفير معلومات تكاليفية عند كل مستوى لهذه الموارد بما يساعد في إستكمال الخطوات المعروفة لتطبيق نظام محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص التكاليف وتحميلها على المنتجات ومن ثم قياس تكلفة المنتج بصورة أكثر عدالة ودقة . أوصت الدراسة بالإهتمام بتغيير ثقافة التنظيم بما يتلاءم مع إدارة التكلفة والإتجاهات الحديثة ، وتطوير الأنظمة الداخلية المطبقة داخل المنشآت .

4 - دراسة : (عبد الله، 2008م): ناقشت الدراسة مشكلة عدم الدقة والموضوعية في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات التي تقضي لها الطرق التقليدية المستخدمة في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات في بيئة التصنيع الحديثة . هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة السكر في السودان والتعرف على عيوب طرق التكاليف التقليدية المستخدمة في تحديد التكلفة وبناء نموذج محاسبي يمكن تطبيقه في علاج مثالب نظم التكاليف التقليدية ، كما هدفت إلى توفير إطار علمي لتطبيق نظم التكاليف الحديثة في إنتاج السكر في السودان . توصلت الدراسة إلى أن الطرق التقليدية لتحمل التكاليف لا تمكن من تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة لإعتمادها على حجم الإنتاج في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وأن إستخدام النظم الحديثة لتحمل التكاليف يساعد على قياس وتحديد تكلفة إنتاج السكر بصورة دقيقة لإستخدامها مجموعة من موجهات التكلفة لتحمل التكاليف على الوحدة المنتجة . أوصت الدراسة بضرورة إستخدام النظم الحديثة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة في صناعة السكر ، وضرورة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لتخصيص التكاليف على مراكز التكلفة .

5 - دراسة: (ناصر، 2009م) :تدور مشكلة الدراسة في دراسة الجوانب المختلفة لخفض التكلفة وصولاً إلى الخفض الحقيقي والمستمر في تكلفة الوحدة المنتجة. هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية أساليب ومداخل خفض التكلفة لتحديد مدى كفاءتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية لمواجهة متغيرات البيئة الصناعية والإقتصادية الحديثة . خلصت الدراسة إلى أن الظروف والمتغيرات المحيطة بالشركات والمنشآت المعاصرة قد فرضت عليها ضرورة البحث والتطوير في وسائل وأساليب التصنيع والمحاسبة ومن ثم إعادة النظر في أساليب خفض التكلفة المستخدمة بالشكل الذي يساعد على تقديم منتجات تفي بإحتياجات ورغبات العملاء بأقل تكلفة ممكنة وفي ظل مستوى جودة متميز ، وأن تطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة يتطلب تغيير وجهة النظر الحالية للإدارة بنظرة أكثر إتساعاً تعتقد بجذوى تطبيق أساليب تحقيق الخفض المستمر في التكلفة مع قدرتها على تسيير العمل دون معوقات ، هناك ضرورة لتبني منهج شامل لقياس التكاليف يهدف إلى خفض التكلفة وتحقيق التكاليف التنافسية وذلك يتطلب ليس فقط دراسة وتحليل ظروف المنشأة الداخلية وإنما تدعيم ذلك بتحليل المعلومات الخاصة بالعوامل الخارجية وتكلفة المنافسين وإحتياجات العملاء . أوصت الدراسة ، بإجراء دراسة شاملة عن ظروف كل وحدة إقتصادية

ولمكانيته المتاحة ومدى إستغلالها وقدرتها على مواجهة المنافسة المحلية والعالمية للكشف عن مواطن جديدة لخفض التكلفة وبالتالي الوصول إلى خفض حقيقي ومستمر للتكلفة ، وضرورة إشراك العاملين في عمليات التحسين والتطوير والتخفيض المستمر للتكلفة حيث أنهم أكثر ارتباطاً بالعمليات الإنتاجية المختلفة وأكثر قدرة على دعم ومساندة جهود خفض التكلفة.

6 - دراسة : (شاهين ، 2010) : هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مدخل المحاسبة عن تكاليف الموارد وكيفية قياس إستهلاك الأنشطة من الموارد ، و دراسة وتحليل أثر تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة على تحليل الأنشطة وإدارة الموارد في المنشأة بالإضافة إلى تحديد المزايا الخاصة الناتجة من تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة والخطوات العملية الخاصة بتطبيق هذا المدخل. خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة عن الموارد المستهلكة تجمع بين الإهتمام بالأجلين الطويل والقصير وتفيد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية عن طريق إستخدام نوعي المسببات سواء تلك المتعلقة بالموارد أو المتعلقة بالأنشطة والعمليات ، وأن القياس في ظل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يتميز في أنه يظهر تكاليف الموارد العاطلة ويفصلها عن التكاليف المحملة على المنتجات. أوصت الدراسة بالمزج بين مبادئ مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة و الإفتراضات الخاصة بمدخل المحاسبة على أساس النشاط المعتمد على الزمن.

7 - دراسة : (كيوان ، 2013) :- ناقشت الدراسة مشكلة عدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في تلبية إحتياجات نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية الراهنة ، بل وقد تقف حائلاً أمام تزويد الإدارة بالمعلومات لتحقيق أغراض التميز التكملي للمنتجات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت. هدفت الدراسة إلى إبراز نواحي الإختلاف بينه وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في الوحدات الإقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة. توصلت الدراسة إلى أن أسلوب تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم لا يتناسب مع ظروف التصنيع الحديثة ، وأن تمييز الموارد العاطلة في نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد يمكن نظم إدارة التكلفة من تزويد المديرين بمعلومات أكثر ثقة واعتمادية لإتخاذ القرار. أوصت الدراسة بإستبعاد الأساليب التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة التي تعتمد على الحجم وعلى عنصر العمل المباشر كمسبب تكلفة وحيد لتوزيع هذه النوعية من التكاليف على الوحدات المنتجة. يتضح للباحثان من عرض الدراسات السابقة أنها ركزت على قصور أنظمة التكاليف المطبقة حالياً في المنشآت في توفير معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج وذلك في ظل وجود سوق منافسة كاملة ، وأثر تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف على توفير معلومات دقيقة لمتخذي القرار ، أما هذه الدراسة سوف فقد ركزت على أثر تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف على رقابة وخفض التكلفة في ظل سوق إحتكارية.

الإطار النظري للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

تعريف أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

يعرف على أنه نظام يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات والخدمات عن طريق تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام محركات التكلفة، كما يؤثر على عملية اتخاذ القرارات في المنشأة (سيلفيا أنيس صومويل ، 2012م). كما عرف بأنه (مجموعة من الإجراءات المحاسبية المترابطة والمتكاملة التي تهدف إلى قياس هيكل تكلفة وربحية المنتجات التي تقدمها المنشآت، عن طريق تقسيم الأداء إلى مجموعة أنشطة وإيجاد تكلفة كل نشاط ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات في ضوء محركات تكلفة ملائمة (فاروق جمعة عبد العال ، 2001م) .

مما سبق يعرف الباحثان أسلوب التكلفة على أساس النشاط بأنه منهج أو طريقة تقوم على مجموعة من الإجراءات المحاسبية لقياس تكلفة المنتجات بصورة أكثر دقة من خلال مرحلتين ، يتم في الأولى ربط التكلفة بالنشاط الذي يستهلك الموارد ثم بعد ذلك تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات التي تستهلك الأنشطة بإستخدام مسبب تكلفة مناسب.

أهداف أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

- أورد (إسماعيل يحيى التكريتي ، 2007م) أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يسعى إلى تحقيق عدة أهداف منها:-
1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
 2. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
 3. التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
 4. يساعد إدارة المنشأة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حده.
 5. يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
 6. تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط :

تتمثل أهم المقومات التي يقوم عليها هذا الأسلوب فيما يلي :-

الأنشطة: يعرف النشاط على أنه حدث أو عملية تسببت في نشأة أو إيجاد تكاليف في المنشأة مثل إعداد الآلات ، طلبات الشراء ، فحص الجودة ، الصيانة ، مناولة المواد ، الشحن ، إستلام المواد إستهلاك القوى المحركة ، إصلاح الإنتاج المعيب وغير ذلك من الأنشطة التي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج (محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، 2012م) . ويتم التعامل مع الأنشطة التي يتم تحديدها في المنشأة عن طريق تقسيمها إلى أربعة مجموعات رئيسية وهي (رضا إبراهيم صالح، 2002م) :

- أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج :** هي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين.
- أنشطة مرتبطة بالدفعة الإنتاجية:** هي الأنشطة التي يتم أداؤها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة.
- أنشطة مرتبطة بالخط الإنتاج:** هي نوعية من الأنشطة التي يتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات.
- أنشطة مرتبطة بعمليات المنشأة ككل:** هي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات المنشأة بصورة كلية وتتعلق بإمداد الخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة.
- المسارات:** يعرف المسار على إنه مزيج من الأنشطة توجد بينهم رابط لتحقيق هدف مشترك يتمثل في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء (محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، 2012م).

محرك التكلفة: محرك التكلفة عبارة عن وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكمية التي أنجزها النشاط (سماسم كامل موسى، وأشرف صالح سليمان، 2011م). كما يعرف مسبب التكلفة على أنه أي حدث أو عملية مسببة للتكلفة وهو مرادف لاصطلاح غرض أو موضوع التكلفة (السيد عبد المقصود دبيان وآخرون، 2004م).

مما سبق يعرف الباحثان محرك أو مسبب أو موجه التكلفة بأنه حدث أو عملية تؤثر في التكلفة ويعتبر وحدة قياس كمية للعلاقة بين متغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع وينشأ طلب من المستقل للمتغير التابع .

تقسم محركات التكاليف إلى نوعين رئيسيين هما (محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق ، 2005م) :

1- محركات التكاليف الهيكلية : يقصد بها المحركات التي ترتبط بالقرارات الإدارية في خمسة مجالات أساسية ، وقد يكون تأثير هذه المجالات على المنظمة إيجابياً أو سلبياً تتمثل هذه المجالات في الحجم والطاقة والمجال والخبرة والتكنولوجيا ودرجة التعقيد.

2 - محركات التكاليف التنفيذية : يقصد بها المحركات المباشرة لحدوث التكلفة وتحديد هيكل التكاليف بالمنظمة وتحديد مدى قدرة المنظمة على تنفيذ خططها، وتحقيق أهدافها بنجاح ويكون لهذه المحركات تأثيراً كبيراً في تخفيض التكاليف ومن ثم دعم المركز التنافسي للمنظمة.

الموارد: هي العناصر الاقتصادية المستخدمة في إنجاز النشاط (محمود يوسف الكاشف ، 1997م).

مما سبق يعرف الباحثان الموارد بأنها عناصر إقتصادية تستهلكها الأنشطة وهي ضرورية لأداء العمل ويتم قياس تكلفتها من خلال النظام المحاسبي بالمنشأة .

وحدة التكلفة: هو الشيء الذي نحتاج إلى قياس تكلفته بصورة منفصلة ومستقلة ، وقد يكون إما قسم أو منتج أو خدمة أو عميل (علاء محمد محمد البتانوني ، 2007م).

عليه يمكن للباحثان أن يعرفا وحدة التكلفة بأنها الشيء الذي يود تحديد تكلفته وهو الأساس الذي يحمل عليه التكلفة سواء كان منتجاً أو قسماً أو عميل أو غير ذلك مما نحتاج إلى معرفة تكلفته .

مجمعات التكلفة: تعرف بأنها مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية ، حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل المنتج النهائي من سلع وخدمات (رضا إبراهيم صالح ، 2002م).

مما سبق ، يعرف الباحثان مجمعات التكلفة بأنها مجموعة من الأعمال المتماثلة يتم أداؤها داخل المنشأة وذلك لتحقيق غرض معين ويتم توزيعها عن طريق إستخدام محرك تكلفة مناسب وتعتبر حلقة وصل بين العناصر المستخدمة في الإنتاج والمنتجات النهائية .

مراحل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

تمر عملية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بعدة مراحل وهي :-

المرحلة الأولى: تحليل قيمة العملية: يبدأ نظام تحديد أسلوب التكلفة على أساس النشاط الجيد بتحليل قيمة العملية ، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة مع تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة بطبيعتها (ري أنس جاريسون و إريك نورين ، 2002م) .

المرحلة الثانية : تحديد مراكز النشاط : بعد تحليل قيمة العملية تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة وجاهزة ويتم تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل والتفصيل المطلوبة (المصدر السابق) .

المرحلة الثالثة : تحويل التكاليف الى مراكز النشاط : إن محاسبة تكاليف النشاط تستفيد من عملية ذات مرحلتين للتكاليف ، في الأولى يتم تخصيص التكاليف على مراكز الأنشطة حيث يتم تجميعها وفقاً لهذه الأنشطة ثم توزع بعد ذلك على المنتجات ، ويمكن أن توزع التكاليف مباشرة على مراكز الأنشطة في المرحلة الأولى ، كما يمكن أن توزع باستخدام مسببات التكلفة في المرحلة الأولى (كمال خليفة أبو زيد ، و كمال الدين مصطفى الدهراوي ، 2007م) .

المرحلة الرابعة : إختيار مسببات التكلفة: تشتمل هذه المرحلة على تعيين التكاليف من مركز النشاط إلى المنتجات ويتم ذلك من خلال إختيار واستخدام مسببات التكاليف المحددة من قبل (زينب أحمد عزيز حسين ، 2004م).

المرحلة الخامسة : تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات : هذه الخطوة تعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستفيدة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية (هاشم أحمد عطية ، 2000م).

مزايا ومنافع أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

أوضح (فاروق جمعة عبد العال ، 2001م) أن تطبيق هذا الأسلوب يحقق عدة مزايا ومنافع أهمها:-

- 1- يعكس هذا الأسلوب كيفية إدارة المصنع ، بتحديد سلسلة من العمليات مع المسؤوليات المناسبة لها.
- 2 - إزدياد مقدرة القائمين على المنتج في معرفة أثر التكلفة التي تحدثها قراراتهم.
- 3 - إنخفاض في العمل المكتبي المطلوب.
- 4 - توافر بيانات تكلفية سليمة يؤدي إي المساعد في قرارات التسعير .

تعريف أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد:

إن المحاسبة عن إستهلاك الموارد هي أحد نظم إدارة التكلفة التي تهدف إلى تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل لموارد الأنشطة بالمنشأة في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة للعملاء ودعم المركز التنافسي للمنشأة (عماد سيد قطب السيد ، 2009م). أيضاً عرفت بأنها مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على توفير معلومات يمكن الإعتماد عليها لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية لمنشآت الأعمال والنجاح الأكبر في تحقيق الأهداف في سوق المنافسة العالية، Syed Ajaz Ahmed, (Mehboob Moosa, 2011) .

مبادئ أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد:

يستند أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد على ثلاثة مبادئ أساسية وهي:

النظرة الشاملة للموارد والطاقة: يقوم على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الإستثمار بالمنشأة والذي يتحول إلى قرار الإستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة ، على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراستها كدالة للموارد وأن مجتمعات الموارد هي وسيلة لإدارة الطاقة ، وبالتالي فإن محاسبة إستهلاك الموارد تركز على الموارد بمفهومها

الشامل وتعمل على تجميع تلك الموارد في مجموعات موارد تتضمن التكاليف المرتبطة بكل نوعية من الموارد ، وتساعد في التعرف على العلاقات التشابكية بين الموارد (محمد شحاتة خطاب، 2009م).

يرى الباحثان أن تركيز هذا الأسلوب على الموارد ودراسة العلاقات المتبادلة بينها يزيد قدرة المنشآت على إدارة الموارد النادرة بصورة أفضل وأكثر كفاءةً وأن الرقابة تكون عند مستوى الموارد.

النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة: يميز أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد بين بعدين أساسيين لطبيعة التكلفة وهما (أيجاد محمد الكومي، 2007م) :-

1 - **البعد الأول:** هو الطبيعة الأولية للتكلفة سواء كانت تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة وفقاً لنقاط إستهلاك الموارد ، وتحدد الاختبارات التنظيمية والإستراتيجية نوع التكلفة عند حدوثها الأصلي.

2 - **البعد الثاني:** هو الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة والتي تفسر إحتمال التغير التناسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطة الإستهلاك وبالتالي يجب أن ترتبط طريقة تخصيص التكاليف بنماذج إستهلاك الموارد فتعالج التكاليف المتغيرة إما تكاليف تناسبية أو تكاليف ثابتة.

يتفق الباحثان مع ضرورة تمييز طبيعة التكلفة وذلك لإرتباط العديد من القرارات المتعلقة بالوحدة المنتجة كتخفيض التكاليف والرقابة عليها بهذا التقسيم فالوحدة المنتجة يفضل تحميلها بالتكلفة المتغيرة فقط لإتخاذ العديد من القرارات خاصة عندما لا تكون الطاقة مستغلة بالكامل فعندئذ يتم إستبعاد الطاقة العاطلة من حساب تكلفة المنتجات.

إستخدام نموذج التكلفة على أساس كمي: يعتمد نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر ، وعدد ساعات دوران الآلات وغيرها من الأسس ، ويتم تخصيص التكلفة المخططة ولفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما إستهلك كمياً من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ في الإعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفدة وتكلفة الوحدات ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك ، وليس مقدماً كما في حالة نظم التكلفة التقليدية ، وإذا تعذر إقامة هذه العلاقات السببية ، فإن تخصيص التكاليف يتم على المستوى التنظيمي الأعلى في المنشأة (راندا مرسى كيوان، 2013م).

يرى الباحثان أن إستخدام أسلوب نموذج التكلفة الكمي يساعد في التمييز بين الكميات المستهلكة من الموارد وتخصيص التكلفة عليها مما يساهم في توفير الأسس المناسبة للرقابة وتقويم الأداء من خلال تحليل الإنحرافات والتعرف على سببها ومن ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

خصائص أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد:

ذكر (محمد السيد محمد الصغير، 2011م) أن أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يمتاز بالعديد من الخصائص، من أهمها ما يلي:

- 1 - التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.
- 2 - إتاحة قدر أكبر من إمكانية تخطيط الموارد.
- 3 - إتاحة الفرصة أمام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد ، مما يدعم عملية إتخاذ القرارات.
- 4 - السيطرة على الطاقات الزائدة (العاطلة) والتوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.

5 - توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب إستبعادها.

6 - دعم فلسفة التوجه بالعميل ، من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل وتقليل الإستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل.

7 - يجمع ما بين الإهتمام بالأجلين القصير والطويل (محمد أحمد شاهين ، 2010م).
يعاب على هذا الأسلوب أنه يستلزم مجتمعات أكبر من تلك التي تستلزمها التكلفة على أساس النشاط ولن إستخدام العلاقات التبادلية يستلزم نموذج معقد جداً - ربما نظم تخطيط موارد المنشأة- ويشير كل ذلك إلى أن المنشآت الكبيرة فقط هي التي تستطيع تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد (علي مجدي سعد الغروري، 2010م).

يرى الباحثان أن هذا الأسلوب يتلافى معظم عيوب أنظمة إدارة التكلفة التقليدية لما يتميز به من خصائص وخاصة فيما يتعلق بالطاقات العاطلة وكيفية معالجتها ويمكن التغلب على عيبه المتمثل في صعوبة الإستفادة منه في المنشآت الصغيرة بتطبيقه بالتكامل مع نظم تخطيط الموارد.

أسلوب التكلفة على أساس النشاط محاسبة إستهلاك الموارد وإستخدامهما في تخفيض التكلفة:

أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

يعتبر تخفيض التكاليف من المزايا الأساسية التي يمتاز بها أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، حيث يتم تخفيض التكاليف من خلال إستبعاد تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ودعم الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة المقدمة وبما أن معظم التكاليف تحدث أثناء عمليتي تصميم المنتج أو الخدمة والإنتاج أو تقديم الخدمة ، فسوف يركز الباحث على دراسة مفهوم تحليل القيمة لمعرفة أي الأنشطة سيتم إستبعاده وأيها يجب دعمها في مرحلة الإنتاج.
مفهوم القيمة : يقصد بقيمة الوظيفة قدرة المنتج علي أداء وظيفة بأدنى حد ممكن من التكاليف ، (مكرم عبد المسيح باسيلي ، 2007م).

مفهوم تحليل القيمة : يعرف تحليل القيمة بأنه أداة تساعد على تحديد أي جزء من سلسلة القيمة يمكن تعويضه أو تخفيض تكلفته بهدف زيادة المنافع للعملاء (فاروق جمعة عبد العال ، 2001م).

مما سبق يعرف الباحثان تحليل القيمة بأنه أداة تساعد في معرفة أي من أنشطة سلسلة القيمة يمكن تعويضه وأي الأنشطة يمكن تخفيض تكلفته والتخلص من التالف والمعيب وكافة صور الضياع في العملية الإنتاجية.

يبرز دور تحليل القيمة في تخفيض التكلفة من خلال دراسة أبعاد تحليل القيمة والتي يمكن إيجازها كما يلي : -
أبعاد تحليل القيمة : ذكر (محمد مصطفى احمد الجبالي ، 1998م). أن مفهوم تحليل القيمة ينطوي على ثلاثة أبعاد رئيسية ، يمكن بيانها على النحو التالي:-

1 - تحليل مسببات حدوث التكلفة ، مراقبة حدوث القيمة والأنشطة المسببة لحدوثها ، وما يترتب على ذلك من حدوث تكلفة ، يتطلب بداية ضرورة إبراز مسببات حدوث تلك الأنشطة.

2 - تقييم محتويات القيمة ، يتضمن تحليل وتقييم محتويات القيمة ، العمل على تحديد تلك الأنشطة التي تحدث قيمة للمشروع وتلك التي لا تحقق أي قيمة ، إن هذا التحليل يعتبر في حقيقة الأمر الجانب الرئيسي لعملية تحليل القيمة لأغراض

تخفيض التكلفة ، وذلك بسبب تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمشروع ، ومعرفة مسببات حدوثها ، وعناصر الإنفاق المترتبة عليها ، والعائد الحدي الناتج عن التخلص منها أو تحويلها لتحقيق الهدف من التخفيض وهو تجنب الضياع.

3 - تقييم فاعلية أداء الأنشطة ، يستهدف معرفة وتقييم كفاءة وفاعلية الأنشطة المؤداة بهدف الوصول إلى مثالية النفع والعائد المحقق من تلك الأنشطة.

يلاحظ مما سبق أن تخفيض التكلفة يتطلب التعرف على مسببات التكلفة والعناصر المؤثرة عليها ومن ثم تقييم محتويات القيمة وذلك بتحديد الأنشطة التي يمكن أن تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة للمنتج وبعد ذلك تقييم كفاءة وفاعلية الأنشطة للوصول إلى مثالية المنافع والعوائد المحققة من تلك الأنشطة.

أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:

سيتناول الباحثان تعريف الطاقة وتقسيماتها وكيفية معالجة الطاقة العاطلة وتحليل الأنشطة في ظل هذا الأسلوب وذلك على النحو التالي:

تعريف وتقسيم الطاقة: تعرف الطاقة بأنها حجم العمل المؤدى دون أن يعبر ذلك عن مدى الأهمية النسبية لذلك العمل ، ويمكن التعبير عن تلك الطاقة بأعلى معدل من المخرجات النهائية عند تصنيع منتج ما بمواصفات محددة ، وأيضاً عن طريق الآلات والأفراد والمباني المتوفرة داخل المنشأة (أمجاد محمد الكومي، 2007م).

تقسم الطاقة حسب علاقتها بالإنتاج إلى:

- 1- الطاقة المنتجة ، حيث تكون الموارد منتجة أو تزود بالخدمات المخططة للإنجاز.
- 2 - الطاقة غير المنتجة ، حيث تعمل الموارد في الصيانة والإنشاء ، خطط الإستعداد ، النفايات.
- 3 - الطاقة العاطلة ، الموارد لا تقوم بنشاطها الأساسي نظراً لقلّة الطلب أو لأنها صممت ما بعد الطلب الحالي (Syed Ajaz Ahmed, Mehboob Moosa , 2011).

يرى الباحثان أن تقسيم الطاقة حسب علاقتها بالإنتاج يساعد في معرفة الطاقة التي لا يتم الإستفادة منها على الأقل في الوقت الحالي ، فعلى إدارة الشركة إما إزالتها إذا كان لا تتوقع زيادة الطلب على منتجاتها في المستقبل أو البحث عن زيادة الطلب الحالي وبالتالي إستخدام هذه الطاقة غير المستفاد منها حالياً.

هذا ويعترف أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد بالموارد العاطلة وهذا الإعتراف سهل من تطوير وصيانة أنظمة إدارة التكلفة من خلال تبسيط تحليلات تكاليف الموارد ، بالإضافة إلى إن أنظمة إدارة التكلفة التي يعتمد عليها الأسلوب تقدم معلومات عن الموارد العاطلة تساعد في إتخاذ القرار ، ويمكن تفصيل ذلك كالآتي (محمد أحمد شاهين ، 2010م) :

1- تبسيط تحليل تكاليف الموارد: وذلك عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام حساب التكلفة بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل عليه دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد.

2 - المساعدة في بلورة تكاليف الموارد المتعطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة ، حيث أنه في ظل مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد يتم توفير ثلاثة أنواع من المعلومات المساندة لإتخاذ القرار وهي:

- معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدة التكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار إستهلاك هذا المنتج من موارد الشركة.

- معلومات تفيد في الربط بين مجموعات الموارد ومجموعات التكلفة ، فالتركيز في ظل مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد يكون على الأنشطة المضيضة للقيمة وحجم الموارد التي تستهلكها من موارد الشركة.

- معلومات تساعد في إبراز الطاقة العاطلة ، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها.

يرى الباحثان أن إعترااف أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد بالطاقة العاطلة وعدم تحميلها على المنتجات يساهم في تخفيض التكاليف في اتجاهين: يتمثل الإتجاه الأول في عدم تحميل الوحدة المنتجة بتكلفة الموارد العاطلة ويتمثل الإتجاه الثاني في قدرة إدارة الشركة في السيطرة على الموارد العاطلة والسعي لتخفيضها أو التخلص منها.

تحليل الأنشطة في ظل أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد:-

ينتج أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد تقسيم جديد للأنشطة يقوم على محورين أساسيين وهما: هل يضيف النشاط قيمة أم لا ؟ هل النشاط ضروري أم غير ضروري؟.

واعتماداً على المحورين أعلاه من الممكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أقسام :-

أ - أنشطة مضيضة للقيمة وضرورية للشركة.

ب - أنشطة مضيضة للقيمة وغير ضرورية للشركة.

ج - أنشطة غير مضيضة للقيمة وضرورية للشركة.

د - أنشطة غير مضيضة للقيمة وغير ضرورية للشركة.

إن التحسين المعتمد على تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد يعتمد على الإستراتيجيات التالية(محمد أحمد شاهين، 2010م):-

1 - الإستراتيجية الأولى: تحسين الأنشطة التي تقع في المجموعة الأولى (أ): في ظل هذه الإستراتيجية يجب على الشركة أن تتخذ كافة التصرفات المناسبة للعمل على تحسين أنشطتها الرئيسية والجوهرية والتي تمثل المصدر الرئيسي للمزايا التنافسية للشركة في السوق.

2 - الإستراتيجية الثانية: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (أ) إلى المجموعة (ب): إن التحليل المستمر لأنشطة المجموعة الأولى التي تتسم بأنها ضرورية ومضيضة للقيمة قد ينتج عنه أن بعض العمليات أصبحت غير ضرورية مع أنها مضيضة للقيمة وبالتالي يتم نقلها من المجموعة (أ) إلى المجموعة (ب).

3 - الإستراتيجية الثالثة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (ب) إلى المجموعة (د): بعد التحليل السابق وتحويل أنشطة المجموعة (أ) الضرورية إلى المجموعة (ب) غير الضرورية ولكنها منتجة للقيمة ، يتم التفكير في إستخدام بعض الطرق والأساليب لإعادة هندسة العمليات الفنية وتحويل هذه الأنشطة إلى أنشطة غير مضيضة للقيمة أو غير مؤثرة على القيمة التي يتم إنتاجها في المنتج وبالتالي يمكن تحويلها إلى المجموعة (د).

4 - الإستراتيجية الرابعة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (أ) إلى المجموعة (ج): تحليل الأنشطة الضرورية والمضيضة للقيمة بصفة مستمرة وإدخال التعديلات والتحسينات المستمر عليها قد ينتج عنها وجود بعض الأنشطة غير مضيضة للقيمة وبالتالي يتم إعادة تصنيفها على أساس أنها أنشطة ضرورية ولكنها غير مضيضة للقيمة.

5 - الإستراتيجية الخامسة: نقل مجموعة من الأنشطة من المجموعة (ج) إلى المجموعة (د): بإستمرار عمليات البحث والتحليل للأنشطة الضرورية وغير المضيضة للقيمة بصفة مستمرة قد ينتج عنها وجود جزء من هذه الأنشطة غير ضروري وغير مضيض للقيمة وبالتالي يتم نقلها وإعادة تصنيفه ضمن المجموعة (د) تمهيداً للتخلص منها وحذفها.

6 - الإستراتيجية السادسة: التخلص من الأنشطة التي تقع في المجموعة (د): بسرعة لإيقاف نزيف الموارد التي يتم إستهلاكها دون إضافة قيمة.

يرى الباحثان أن التركيز على التحسين المستمر في ظل التقدم التكنولوجي هو العامل الحاسم في تحديد أهمية الأنشطة ومدى مساهمتها في إضافة أو عدم إضافة القيمة ، حيث أن بعض الأنشطة المضيقة للقيمة ستصبح غير ضرورية لذلك يجب التخلص منها بجعلها غير مؤثرة على القيمة من خلال إجراء المزيد من التحسينات.

تحليل الإستبانة واختبار الفرضيات

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بالإدارات المالية بشركات صناعة السكر بالسودان. وتم إختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغ عددها (150) فرداً .

أداة الدراسة:

قام الباحثان بتوزيع (150) إستبانة إستبانة على عينة الدراسة إسترجع منها (129) بنسبة 86% من مجموع العينة.

وصف الإستبانة:

تتكون الإستبانة من جزئين: يتناول الجزء الأول المعلومات الشخصية لعينة الدراسة ، ويتكون الجزء الثاني من 18 عبارة تتعلق بفرضيتي الدراسة ، بواقع 9 عبارات لكل فرضية.

إختبار الصدق والثبات للإستبانة:

تم إجراء إختبار للإستبانة قبل صياغتها النهائية للتأكد من ملائمتها لقياس أهداف الدراسة والتأكد من ثبات الفقرات الواردة فيها، ومدى وضوحها بالنسبة للمبحوثين، وذلك على النحو التالي:-

صدق الإستبانة:

قام الباحثان بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:-

1 - صدق المحكمين: تم إجراء إختبار الإستبانة قبل صياغتها النهائية للتأكد من ملائمتها لقياس أهداف الدراسة ، والتأكد من صياغة العبارات الواردة فيها ومدى وضوحها بالنسبة لعينة الدراسة ، وذلك عن طريق تحكيمها من قبل أساتذة متمرسين في مجال مناهج البحث العلمي وإعداد الإستبانات ، حيث أبدوا ملاحظاتهم على فقرات الإستبانة وتمت دراسة هذه الملاحظات وأخذت بعين الاعتبار لإخراج الإستبانة بصورتها النهائية.

2 - صدق المقياس: قام الباحثان بحساب الصدق البنائي للإستبانة ، حيث يبين مدى إرتباط كل مجال من مجالات البحث بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة. ويوضح الجدول رقم (1) الصدق البنائي لكل فرضية من فرضيات البحث:

جدول (1) الصديق البنائي لكل فرضية من فرضيات البحث

م	الفرضية	معامل الارتباط	قيمة الاحتمال
1	تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان.	0.908	0.000
2	أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان.	0.89	0.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2013م

يتضح من الجدول رقم (1) أن محتوى كل فرضية من الفرضيات له علاقة قوية بهدف البحث ويؤكد وجود ارتباط بنائي قوي بين كل فرضية وبين مجمل فقرات الإستبانة وذلك عند مستوى دلالة ($\alpha=0.001$).

2/2/3- ثبات الإستبانة:

إستخدم الباحثان - طريقة ألفا - كرونباخ: لحساب معامل الثبات باستخدام برنامج SPSS والذي من خلاله نحسب معامل التمييز لكل سؤال حيث يتم حذف السؤال الذي معامل تمييزه ضعيف أو سالب.

وقد تم إجراء اختبار ألفا كرونباخ لإجابات المستجيبين عن كل فرضية من فرضيات الدراسة وعن مستوى الإستبانة ككل (تم أخذ عينة إستطلاعية بلغت 50 فرد) وتتراوح قيمة معامل ألفا بين (0 - 100) ، وتكون مقبولة إحصائياً إذا زادت عن (60%) فعندها يكون ثبات الأداة جيداً ويمكننا تعميم النتائج . وجاءت نتائج التقدير للثبات لكل فرضية وللإستبانة ككل كما هو موضح في الجدول رقم (2) التالي:

جدول رقم (2) درجة الثبات لكل فرضية وللإستبانة ككل

م	الفرضيات	عدد العبارات	معامل الثبات
1	تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان.	9	83.3%
2	أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان.	9	72.2%
	مستوى الإستبانة ككل	18	85.9%

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2013م

يتضح من الجدول رقم (2) أن درجة ثبات الإستبانة 85.9% ويعني ذلك أن الإستبانة المستخدمة تقيس الأبعاد والمتغيرات المقصودة بالدراسة بدرجة إعتمادية عالية.

عليه يكون الباحثان قد تأكدا من صدق وثبات الإستبانة وتكون الإستبانة في صورتها النهائية.

التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

فيما يلي إستعراض تفصيلي لخصائص المبحوثين بإعتبارها المتغيرات النوعية لأفراد عينة الدراسة :

العمر:

غالبية أفراد عينة الدراسة وعددهم (27) كانت أعمارهم أكثر من 50 سنة وبنسبة (23.3%) ، يليهم (26) من أفراد العينة وبنسبة (22.4%) كانت أعمارهم في المدى (30 سنة فأقل) ، ثم (18) فرداً وبنسبة (15.5%) كانت أعمارهم في المدى (41 - 45 سنة) ، و(16) فرداً وبنسبة (13.8%) كانت أعمارهم في المدى (31 - 35 سنة) ، وكذلك ضمن العينة (16) فرداً وبنسبة (13.8%) كانت أعمارهم في المدى (46 - 50 سنة) ، و(12) فرد أعمارهم في المدى (36 - 40 سنة) بنسبة بلغت (10.3%) وفرد واحد وبنسبة (0.9%) لم يذكر عمره.

المؤهل العلمي:

إن غالبية عينة الدراسة من حملة شهادة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (71) من عينة الدراسة بنسبة (61.2%)، و(27) من حملة الدبلوم الوسيط وبنسبة (23.3%) ، و(4) من حملة الدبلوم العالي وبنسبة (3.4%) ، و(14) من حملة الماجستير بنسبة (12.1%) ولا يوجد من أفراد العينة من يحمل درجة الدكتوراه. وهذا يدل على تأهيل المبحوثين علمياً ويتوقع من خلال هذه النتيجة أن تكون إجابات أفراد مجتمع الدراسة عن أسئلة الإستبانة يمكن أن تكون أكثر موضوعية.

التخصص العلمي:

تخصص غالبية أفراد عينة الدراسة المحاسبة وعددهم (66) بنسبة (56.9%) ، يليهم (17) فرد تخصصهم الإقتصاد بنسبة (14.7%)، ثم (15) تخصصهم إدارة أعمال بنسبة (12.9%) ، ثم (11) تخصصهم بخلاف العلوم المالية والإقتصادية بنسبة (9.5%) ، ثم فرداً واحداً تخصصه دراسات مالية ومصرفية بنسبة (0.9%) ، وكذلك فرداً واحداً تخصصه نظم معلومات بنسبة (0.9%) ، ولا يوجد أحد متخصص نظم معلومات محاسبية . ومنه يتضح أن أعلى النسب سجلت لتخصص المحاسبة وهذا يعزز من دقة الآراء المعطاة لإرتباط ومعرفة غالبية أفراد العينة بموضوع الدراسة أكاديمياً.

المؤهل المهني:

إن غالبية العينة ليست من حملة الزمالات المهنية حيث بلغ عددهم (69) من عينة الدراسة بنسبة (59.5%)، وأن (34) من أفراد العينة لهم مؤهلات أخرى غير التي ذكرت بنسبة (29.3%) ، ثم (12) فرداً وبنسبة (10.3%) من حملة الزمالة السودانية ، وأن هناك فرداً واحداً فقط من حملة الزمالة الأمريكية بنسبة (0.9%) ، ولا يوجد ضمن العينة من يحمل زمالة بريطانية أو عربية ، ويرى الباحث أن هذا التوزيع طبيعي ، حيث لا يشترط لممارسة المهنة الحصول على الزمالة.

سنوات الخبرة:

إن الغالبية وعددهم (36) من أفراد عينة الدراسة كانت خبرتهم (أكثر من 25 سنة) بنسبة (31%)، ثم يليهم (30) فرداً كانت خبرتهم (5 سنة فأقل) بنسبة (25.9%) و(16) فرداً وبنسبة (13.8%) كانت خبرتهم في المدى (11 - 15 سنة) ، و(11) فرد خبرتهم في المدى (21 - 25) بنسبة بلغت (9.5%) و(10) كانت خبرتهم في المدى (16 - 20) بنسبة (8.6%) ، و(9) كانت خبرتهم في المدى (6 - 10) سنة بنسبة (7.8%) ، و(4) من أفراد عينة الدراسة وبنسبة (3.3%) لم يذكروا مدة خبرتهم.

المركز الوظيفي:

إن غالبية أفراد عينة الدراسة وعددهم (37)، أي ما نسبته (31.9%) مركزهم الوظيفي محاسبون ماليون، كما أن نفس العدد وبنفس النسبة مركزهم الوظيفي مسميات أخرى غير التي ذكرت في الإستبانة، وأن (21) فرد من شملتهم الدراسة وبنسبة (18.1%) كانوا رؤساء أقسام، وأن (9) من أفراد العينة وبنسبة (7.8%) محاسبو تكاليف، وأن (6) من أفراد العينة وبنسبة (5.2%) مراجعون داخليون، وأن (4) من أفراد العينة وبنسبة (3.4%) مدراء إدارات، وأن من بين أفراد العينة فرداً واحداً وبنسبة (0.9%) مراجع خارجي، وفرداً واحداً وبنسبة (0.9%) مدير مالي. ويعد هذا من المؤشرات الجيدة لنجاح تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في رقابة وتخفيض التكلفة.

التوزيع النسبي للمبحوثين واختبار فرضيات الدراسة:

تم إختبار فرضيات الدراسة من خلال إيجاد الأوساط الحسابية، لكل فقرة من فقرات الإستبانة، وجميع هذه الفرضيات هي أسئلة وصفية وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي: "أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة". ومن نتائج المتوسطات لكل متوسط فرضية ومتوسطات عبارات الفرضيات، نستطيع استخلاص نتيجة آراء وإتجاهات المستجيبين حول أي فرضية، من خلال حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح لكل فرضية) ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً، وهي عبارة عن حاصل قسمة (4 على 5). حيث 4 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) 5 تمثل عدد الإختبارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 وعليه تم قياس درجة الموافقة العامة وفقاً للتقسيم التالي: من 1 إلى 1.79، لا أوافق بشدة. ومن 1.80 إلى 2.59، لا أوافق. ومن 2.60 إلى 3.39، محايد. ومن 3.40 إلى 4.19، أوافق. ومن 4.20 إلى 5، أوافق بشدة. كذلك تم حساب الإنحرافات المعيارية لجميع بنود الإستبانة، وذلك لمعرفة درجة التجانس بين إجابات المبحوثين حول فقرات الفرضية المعنية. فإذا كانت النتيجة أقل من الواحد دل ذلك على التجانس الكبير بين إجابات المبحوثين، وأن التجانس بين إجابات المبحوثين لا يدل على أن جميع المبحوثين متفقين على فقرات الفرضية، وإنما هنالك آراء مخالفة لذلك يمكن حساب الفروقات ما بين متوسط إجابات المبحوثين فإذا كانت الفروقات معنوية، دل ذلك على قبول الفرضية. لذلك يمكن حساب القيم ومستوي دلالتها الإختبار (t) مقارنة مع مستوي الدلالة 5%. فإذا كانت القيمة المحسوبة الإختبار (t) مرتفعة ومستوي دلالتها أقل من 5% دل ذلك على وجود فروق معنوية (أي رفض (H0)) وقبول فرض البديل (أي قبول (H1)).

إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على (تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان). لمعرفة إتجاهات آراء المبحوثين عن مدى تحقق هذه الفرضية تم حساب الأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين ولختبار (t) على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى ولعبارات الفرضية مجتمعة.

يوضح الجدول رقم (3) التالي التوزيع النسبي و نتائج اختبار t والأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الأولى:-

جدول (3) التوزيع النسبي و نتائج اختبار t والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الأولى

م	الفقرات	الإجابة %					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم t	مستوى الدلالة
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة				
1	تقوم الشركة بتخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة ثم تخصص تكاليف الأنشطة على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها ويساعد ذلك في إستبعاد أي أنشطة غير لازمة.	19.0	48.3	15.5	14.7	2.6	3.66	1.03	38.33	0.000
2	للشركة إمكانية لتوفير مجموعة متكاملة من مسببات التكلفة لكل نشاط مما يزيد من إمكانية السيطرة على تكاليف التشغيل.	29.3	43.1	18.1	7.8	1.7	3.91	0.97	43.41	0.000
3	إستخدام أسس متعددة ، يوفر معلومات أكثر دقة من إستخدام أساس واحد لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة المعايير .	33.6	39.7	17.2	7.8	1.7	3.96	0.99	43.03	0.000
4	هناك صعوبات في تحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد ، فضلاً عن صعوبة تجميع الأنشطة المتجانسة المترابطة في مجمعات التكلفة مما يؤثر في السيطرة على تكاليف التشغيل.	18.1	44.8	19.8	14.7	2.6	3.61	1.03	37.84	0.000
5	معرفة الأنشطة التي تساهم في تكوين المنتج بشكل منفصل تساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة.	31.0	52.6	10.3	5.2	0.9	4.08	0.84	52.56	0.000
6	تصنيف الأنشطة إلى مضيضة وغير مضيضة للقيمة يمكن من إستبعاد الأنشطة غير الضرورية.	24.1	39.7	19.8	14.7	1.7	3.70	1.05	37.99	0.000
7	تحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة الإستخدام الكفاء لموارد المنشأة.	26.7	43.1	13.8	13.8	2.6	3.78	1.07	37.93	0.000

0.000	51.96	80.8	4.22	0.9	5.2	8.6	41.4	44.0	8	إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف يساعد الإدارة في السيطرة على تكاليف التشغيل.
0.000	43.94	0.96	3.92	1.7	8.6	13.8	47.4	28.4	9	تحليل التكلفة الكلية للنشاط إلى تكلفة استخدام وتكلفة طاقة غير مستغلة للنشاط يمكن من إستبعاد تكلفة الطاقات غير المستغلة من التحميل على الإنتاج.
0.00 0	84.34	0.49	3.871							جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2013م

يبين من الجدول رقم (3) ، أن الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على فقرات الفرضية الأولى تراوحت بين (3.61 - 4.22) وهذه الأوساط تعني أن أفراد العينة ، موافقون أو موافقون بشدة علي أن (تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان ، فهي تمثل درجة تقدير مرتفعة و معنوية ، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري للإجابات على فقرات الفرضية الأولى بين (0.836 - 1.072) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها، ويتبين كذلك أن المتوسط الحسابي العام عالياً، وقد بلغ (3.87) ، وأنه ليس هنالك إنحراف معياري كبير ، حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.494). وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المبحوثين أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة يلاحظ أن جميع قيم (t) مرتفعة ، حيث بلغت (84.34) على مستوى جميع العبارات وهي معنوية عند مستوى دلالة (0.05). مما سبق يقتضي قبول فرضية الدراسة التي تنص علي أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان.

2 - إختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على (أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان). لمعرفة إتجاهات آراء المبحوثين عن مدى تحقق هذه الفرضية تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين ولختبار (t) على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية ولعبارات الفرضية مجتمعة. يوضح الجدول رقم (4) التالي التوزيع النسبي و نتائج اختبار t والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثانية:-

جدول (4) التوزيع النسبي و نتائج اختبار t والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثانية

م	الفقرات	الإجابة %					الانحرا ف المعياري	قيم t	مستوى الدلالة
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة			
1	الأسلوب المتبع في الشركة لتحديد تكلفة	29.3	45.7	13.8	9.5	1.7	0.983	42.879	0.000

									المنتج يهتم بالأجلين الطويل والقصير معاً مما يساهم في زيادة السيطرة على تكاليف التشغيل.
0.000	30.861	1.240	3.55	4.3	21.6	18.1	26.7	29.3	2 تعاني الشركة من عدم القدرة على التخطيط لموارد المنشأة وهذا يؤثر على تقييد نسبة الضياع.
0.000	36.829	1.034	3.53	1.7	17.2	25.0	37.9	18.1	3 نسبة الموارد العاطلة إلى المستوى المسئول عنها يحقق الاستخدام الكفاء للموارد بشكل أفضل من نسبتها على المنتجات.
0.000	30.177	1.225	3.43	4.3	25.0	18.1	28.4	24.1	4 هناك صعوبة في تمييز الطاقة العاطلة عن الطاقة المستغلة وهذا يؤثر على تحقيق وفورات في الموارد المستخدمة.
0.000	46.840	0.900	3.91	0.9	7.8	16.4	49.1	25.9	5 تقسيم الأنشطة بناء على إضافتها للقيمة ومدى أهميتها للنشاط ، يعطي صورة واضحة للأنشطة التي يمكن إستبعادها.
0.000	40.258	1.003	3.75	3.4	7.8	21.6	44.8	22.4	6 يؤدي تقديم رؤية مباشرة للإدارة لطاقات الموارد وتكاليف هذه الطاقات إلى إستبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج .
0.000	47.372	0.880	3.87	1.7	4.3	22.4	48.3	23.3	7 تقسيم التكاليف إلى إلزامية للطاقة وتشغيل الطاقة يحقق وفورات تكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل.
0.000	50.005	0.860	3.99	-	6.9	16.4	47.4	29.3	8 معرفة الموارد المطلوبة فعلاً فقط للإستخدام في المستقبل يساعد في تقييد نسبة الضياع.
0.000	52.257	0.885	4.29	0.9	5.2	7.8	36.2	50.0	9 تقديم نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل لموارد الأنشطة يزيد من كفاءة أداء الأنشطة.
0.000	87.848	0.446	3.806						جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الإستبانة ، 2013م

يبين من الجدول رقم (4) ، أن الأوساط الحسابية لإجابات المبحوثين على فقرات الفرضية الثانية تراوحت بين (3.43 - 4.29) وهذه الأوساط تعني أن أفراد العينة ، موافقون أو موافقون بشدة علي أن (أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على

خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان) ، فهي تمثل درجة تقدير مرتفعة و معنوية ، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري للإجابات على فقرات الفرضية الثانية بين (0.836 – 1.072) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها، ويتبين كذلك أن المتوسط الحسابي العام عالياً، وقد بلغ (3.81) ، وأنه ليس هنالك إنحراف معياري كبير ، حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.446). وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المبحوثين أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة يلاحظ أن جميع قيم (t) مرتفعة ، حيث بلغت (87.848) على مستوى جميع العبارات وهي معنوية عند مستوي دلالة (0.05).

مما سبق يقتضي قبول فرضية الدراسة التي تنص على أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان.

النتائج:

من خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:-

1. إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في صناعة السكر بالسودان يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة.
2. إن تقسيم الأنشطة بناء على إضافتها للقيمة ومدى أهميتها للمنتج ، يعطي صورة واضحة للأنشطة التي يمكن إستبعادها.
3. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قطاع صناعة السكر بالسودان يساعد الإدارة في السيطرة على تكاليف التشغيل وبالتالي تخفيضها.
4. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قطاع صناعة السكر بالسودان يمكن من إستبعاد تكلفة الطاقات غير المستغلة من التحميل على الإنتاج.
5. يحقق تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في صناعة السكر بالسودان الإستخدام الكفء للموارد.
6. إن تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يقدم رؤية مباشرة للإدارة لطاقات الموارد وتكاليف هذه الطاقات مما يؤدي إلى إستبعاد تكلفة الموارد غير اللازمة للإنتاج.
7. تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد في قطاع صناعة السكر بالسودان يحقق وفورات تكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل.
8. تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يقدم نظرة مستقبلية لكيفية الإستغلال الأمثل لموارد الأنشطة مما يزيد من كفاءة أداء الأنشطة في قطاع صناعة السكر بالسودان.

التوصيات:

- 1- ضرورة تقسيم أنشطة المنشآت وفقاً لأهميتها للمنتج وإضافتها قيمة له.
- 2- وضع إستراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات العاطلة بمنشآت الأعمال.
- 3- ضرورة إستغلال موارد المنشآت الإستغلال الأمثل الذي يحقق خفض المستمر في التكاليف.
- 4- على إدارات المنشآت العمل على السيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الأساليب الحديثة للتكاليف.
- 5- ضرورة تقديم مقترحات لكيفية إستغلال موارد الأنشطة الإستغلال الأمثل في المستقبل.

المراجع :

1. إسماعيل يحيى التكريتي (2007 م)، محاسبة التكاليف المتقدمة ، قضايا معاصرة ، عمان: الحامد للشر .
2. أماني زكريا مصطفى مصطفى ناصف (2009 م)، دراسة تحليلية لأساليب ومداخل خفض التكلفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة - إطار مقترح للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال.
3. أمجاد محمد الكومي (2007م) ، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس - القاهرة ، العدد الأول.
4. السيد عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف - 2004م، في مبادئ التكاليف ، الإسكندرية ، الدار الجامعية.
5. راندا مرسي كيوان (2013م) ، إستخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،المجلد الثالث،العدد الثاني.
6. رضا إبراهيم صالح (2002م)، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، مجلة الإدارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، المجلد الثاني والأربعون ، العدد الأول.
7. ري أنش جاريسون و إريك نورين (2006 م) ، محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
8. زينب أحمد عزيز حسين (2004م) ، تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة ، مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، القاهرة ، السنة الثانية والعشرون ، العدد الأول يناير .
9. سماسم كامل موسى، وأشرف صالح سليمان (2010م / 2011)، محاسبة التكاليف ، القاهرة : د. ن.
10. سيلفيا أنيس صموئيل (2011م)، تقييم أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود على ربحية المنشأة ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال.
11. عبد المنعم أحمد محمد عبد الله (2008م)، نموذج محاسبي لإستخدام نظم التكاليف الحديثة في تحديد تكلفة صناعة السكر بالسودان ، رسالة دكتوراه محاسبة غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا.
12. علاء محمد محمد البنتانوني (2007م)، ص 309، إستخدام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الحادي والثلاثون ، العدد الثاني.
13. علي مجدي سعد الغوري (2010م) ، المحاسبة عن إستهلاك الموارد ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الرابع والثلاثون ، العدد الأول .
14. عماد سيد قطب السيد (2009م)، التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الإنسيابي ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد الرابع.

15. فاروق جمعة عبد العال (2000م) ، المدخل المتكامل لتخفيض التكلفة ورقابة الجودة لزيادة السوق التنافسي في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة بإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط،مجلة الدراسات والبحوث التجارية،بنها ،العدد الثاني.
16. فيصل القاسم سنين علي (2004م) ، أثر تطبيق أسلوب التكاليف وفقاً للنشاط على رقابة وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية ، رسالة ماجستير تكاليف ومحاسبة إدارية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا.
17. كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي (2007م) ، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف (الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث).
18. محمد أحمد شاهين (2010م) ، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة،جامعة عين شمس،الجزء الأول،العدد الرابع.
19. محمد السيد محمد الصغير (2011م) ، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل تكلفة الموصافات (ABCII) ومحاسبة إستهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد الأول ، يونيو .
20. محمد شحاتة خطاب (2009م) ،إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة،المجلة العلمية للتجارة والتمويل،كلية التجارة،جامعة طنطا ، العدد الثاني.
21. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح (2012م) ، محاسبة التكاليف - القياس - الرقابة - إتخاذ القرار ، الإسكندرية ، الدار الجامعية.
22. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق (2005م) ، الإختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الأول.
23. محمود يوسف الكاشف (1997م) ، التكلفة وفقاً للنشاط المدخل لقياس تكلفة الجودة توفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الرابع.
24. مكرم عبد المسيح باسيلي (2000م) ، المحاسبة الإدارية - الأصالة والمعاصرة ، المنصورة ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
25. منال حامد فراج (2006م) ، تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات المصرية من خلال التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط ، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة - جامعة الزقازيق - المجلد الثامن والعشرون ، العدد الأول.
26. هاشم أحمد عطية (2000م) ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الإسكندرية ، الدار الجامعية.
27. Ahmed & Moosa. Syed Ajaz, Mehboob (January 2011) , Application of Resource Consumption Accounting In an Educational Institute, Pakistan Business Review.