

المقدمة

تشتمل على الآتي :-

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الاطار المنهجي :

تمهيد:

إن إزدياد المنافسة المحلية والأجنبية، والتطور التكنولوجي السريع، والتغير في هيكل تكلفة المنتجات أجبر المديرين على البحث عن نظم جديدة لادارة التكلفة لتقديم معلومات ملائمة تساعد في التخطيط والرقابة وخفض التكاليف واتخاذ القرارات الرشيدة. ونتيجة لذلك ظهر في منتصف التسعينات في الولايات المتحدة الأمريكية نموذج محاسبة إستهلاك الموارد كنموذج إقتصادي متكامل يجمع بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونموذج التكلفة الألمانى فى نظام شامل للمحاسبة الإدارية حيث يقدم للمديرين معلومات ملائمة تدعم عملية إتخاذ القرارات. وتقوم فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة وأن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط.

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

من الأدوات الحديثة لادارة التكلفة محاسبة استهلاك الموارد التي تتميز بالشمول و بقدرتها 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 . جاء هذا البحث للتعرف على دور محاسبة استهلاك الموارد في ادارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني باعتبار أن القطاع المصرفي هو المحرك الحقيقي للاقتصاد من خلال الخدمات التي يقدمها.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في القطاع المصرفي السوداني على توفير معلومات تكلفية ملائمة تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة والتخطيط وتخفيض التكلفة ولتوضيح المشكلة تمت صياغة التساؤلات التالية:

- 1- هل تعتبر محاسبة استهلاك الموارد إضافة حقيقية في مجال إدارة التكلفة؟
- 2- هل يتم تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال استخدام محاسبة استهلاك الموارد كمدخل لإدارة التكلفة؟
- 3- إلى أى مدى تساهم محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات أفضل وأكثر دقة لإتخاذ القرارات المتعلقة بأدارة التكلفة؟
- 4- هل تحقق محاسبة استهلاك الموارد دقة أكبر في تخصيص التكاليف؟
- 5- إلى أى مدى تساهم محاسبة استهلاك الموارد في المساعدة في ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف ؟

أهمية البحث:

- تظهر أهمية البحث في الآتي :-
- . الأهمية العلمية : تتمثل الأهمية العلمية للبحث في الندرة النسبية للدراسات التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد مما يجعله إضافة للمكتبة العربية وفتح المجال للباحثين للتعلمق في دراسة محاسبة استهلاك الموارد .
 - . الأهمية العملية : تظهر الأهمية العملية للبحث في مساعدة القطاع المصرفي في زيادة فعالية ادارة التكلفة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد باعتباره محركاً للنشاط الإقتصادي ومحفز للتنمية .

أهداف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق الآتى:

1. دراسة إمكانية تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة.
2. التعرف على مدى مساهمة محاسبة استهلاك الموارد فى تخفيض التكاليف.
3. بيان دور محاسبة إستهلاك الموارد فى تخصيص التكاليف.
4. دراسة وتحليل مدى مساهمة محاسبة إستهلاك الموارد فى المساعدة فى ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة فى القطاع المصرفى السودانى.

فرضيات البحث:

يختبر البحث الفرضيات التالية:

- . **الفرضية الأولى:**تؤثر محاسبة إستهلاك الموارد كمدخل لإدارة التكلفة على جودة مخرجات نظام المحاسبة على التكلفة.
- . **الفرضية الثانية:** تؤثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد فى توفير معلومات ملائمة عن التكلفة لإتخاذ القرار بدقة.
- . **الفرضية الثالثة:** تؤثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد فى تحقيق دقة أكبر فى تخصيص التكاليف بديلاً للمداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف.

مناهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث يستخدم الباحث المناهج التالية:-

- المنهج التاريخى: لتحليل الدراسات السابقة وتتبع الظاهرة تاريخياً
- المنهج الإستقرائى: فى تكوين الإطار النظرى
- المنهج الإستنباطى: لصياغة المشكلة وإشتقاق فروض البحث
- المنهج الوصفى: للجانب الميدانى من البحث

حدود البحث:

الحدود المكانية: القطاع المصرفى السودانى وتم إختيار العينة من المصارف التى تعمل وفق أنظمة البنوك المتخصصة ، وهي البنك الزراعي السوداني ومصرف الادخار والتنمية الاجتماعية .
الحدود الزمانية: 2016م.

مصادر جمع البيانات:

قسمت مصادر جمع البيانات فى هذا البحث إلى:

مصادر أولية: عن طريق الإستبانة

مصادر ثانوية : بالإعتماد على الدوريات والمجلات العلمية والمراجع ومواقع الإنترنت

هيكل البحث:

قسم البحث إلى مقدمة إشتملت على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، ومن ثم فصل أول خصص لمحاسبة إستهلاك الموارد، وقسم الى مبحثين، تناول المبحث الأول مفهوم الموارد ومفهوم ونشأة وأهداف ومزايا محاسبة إستهلاك الموارد، وتناول المبحث الثانى مبادي ومقومات واجراءات ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد. خصص الفصل الثانى لإدارة التكلفة تناول المبحث الأول، مفهوم وأهمية واهداف وخطة إدارة التكلفة وتناول المبحث الثانى، أدوات وأساليب إدارة التكلفة. خصص الفصل الثالث للدراسة الميدانية، حيث تناول المبحث الأول نبذة عن البنوك عينة الدراسة وتناول المبحث الثانى، تحليل البيانات واختبار الفرضيات. ختم البحث بخاتمة إشتملت على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

اطلع الباحث علي العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وفي ما يلي التلخيص لاهم هذه الدراسات :

دراسة : امجاد محمد الكومي، 2007م،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في صعوبة تحقيق التوازن بين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وبين القيود المفروضة على تلك الموارد مما ينعكس سلبا علي قدرة المنشأة في تعظيم ارباحها في نهاية كل عام . هدفت دراسة الى دراسة وتقييم اسلوب محاسبة استهلاك الموارد وابرز مدي فعاليته في ادارة الطاقه داخل الوحدات الاقتصادية في ظل تطبيق نظريه القيود لمساعدة ادارة الوحدات الاقتصادية في تحسين وتنمية مستوي الارباح .

نبعت اهمية الدراسة من حاجة الوحدات الاقتصادية لاساليب جديدة تساعد في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة و تحقيق الارباح وتعظيم قيمة المنشأة.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي ومنهج دراسة الحالة

اختبرت الدراسة فرضيتين، الفرضية الأولى : هنالك اختلاف بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط ، الفرضية الثانية : يحقق الدمج والتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة بالوحدات الاقتصادية .

من أهم نتائج الدراسة، ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يمثل احد الاتجاهات المستحدثة في مجال المحاسبه الادارية ،يعتبر هذا النظام الامتداد الطبيعي لتطبيقات نظام محاسبة تكلفة النشاط بالشكل الذي يساعد علي سد الثغرات التي اخفق نظام محاسبة تكلفة النشاط في تحقيقها ، وان الفارق الاساسي بين اسلوب محاسبة استهلاك الموارد ونظام محاسبة تكلفة النشاط يتمثل في التتبع التفصيلي لمسارات الموارد وتوفير معلومات تكاليفه عند كل مستوي لهذه الموارد مما يساعد في استكمال الخطوات المعروفة لتطبيق نظام محاسبة تكلفة النشاط في تخصيص التكاليف وتحميلها علي المنتجات ومن ثم قياس تكلفة المنتج بصورة اكثر عداله ودقة .

من أهم توصيات الدراسة ، الاهتمام بتغيير ثقافة التنظيم بما يتلائم مع ادارة التكلفة والاتجاهات الحديثه وتطوير الانظمة الداخلية المطبقة داخل المنشآت .

(1) أمجاد محمد الكومي، 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، العدد الأول، 2007م)، ص 187.

ركزت هذه الدراسة على اثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على ادارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، بينما تركز الدراسة لحالية علي إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني.

دراسة : محمد أحمد شاهين، 2010م،⁽¹⁾

إنصبت مشكلة الدراسة في دراسة المشاكل التي تواجه تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد في الشركات الصناعية الكويتية كوسيلة مقترحة لتطوير المحاسبة على أساس النشاط.

هدفت الدراسة الى دراسة وتحليل المحاسبة عن تكاليف الموارد وكيفية قياس إستهلاك الأنشطة من الموارد، كما سعت الى دراسة وتحليل أثر تطبيق المحاسبة عن الموارد المستهلكة على تحليل الأنشطة وإدارة الموارد في الشركات الصناعية.

نبعت أهمية الدراسة من حاجة الشركات الصناعية في البيئة التنافسية إلى البحث عن الأساليب المتطورة التي تمكنها من القياس الدقيق لتكاليف منتجاتها بالشكل الذي يمكنها من المنافسة على منتجات الشركات الأخرى في الأسواق العالمية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي والإستنباطي ودراسة الحالة.

إختبرت الدراسة فرض رئيسي مفاده: لا يوجد إختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات المحسوبة في ظل نظام تكاليف لمحاسبة الأنشطة عن تلك المحسوبة في ظل محاسبة إستهلاك الموارد.

من أهم نتائج الدراسة، أن تطبيق المحاسبة على أساس النشاط في الشركات قد أدى الى العديد من المزايا الناتجة عن دقة تخصيص التكاليف الى الأنشطة بالمقارنة بالأسلوب التقليدي لتوزيع وتحميل التكاليف المعتمد على معدلات مرتبطة بالحجم ولكن على الرغم من كل المزايا المترتبة على تطبيقه إلا أن هناك العديد من الإنتقادات التي إستلزمت البحث عن طريقة وأسلوب لتطوير المحاسبة على أساس النشاط، أن محاسبة إستهلاك الموارد تجمع بين الإهتمام بالأجلين القصير والطويل وتفيد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية عن طريق إستخدام نوعي للمسببات سواء تلك المتعلقة بالموارد أو المتعلقة بالإنشطة والعمليات.

⁽¹⁾محمد احمد شاهين، دراسة تحليلية المحاسبة علي استهلاك الموارد كاحد المناهج المقترحة لتطوير اسلوب قياس التكلفة علي اساس النشاط، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، الجزء الاول، 2010)، ص ص 229-299.

من أهم توصيات الدراسة أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد من المداخل التي تعتمد على عنصرى الزمن والكمية، فإنه من الممكن المزج بين مبادئ هذا المدخل والإفتراضات الخاصة بمحاسبة النشاط المعتمد على الزمن.

قدمت هذه الدراسة دراسة تحليلية لمحاسبة إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط من خلال دراسة وتحليل أثر تطبيق المحاسبة عن الموارد المستهلكة على تحليل الأنشطة وإدارة الموارد فى الشركات. بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة فى القطاع المصرفى السودانى.

دراسة : محمد السيد محمد الصغير، 2011م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى ما مدى إمكانية التوصل إلى مقترح لقياس التكاليف يعتمد على الربط بين كلاً من تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد، يقوم على الإستفادة من المزايا المحققة من كلاهما، بما يساعد على تحقيق الدقة فى القياس، والخفض الحقيقى فى التكاليف بما يدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.

هدفت الدراسة بشكل أساسى إلى إقتراح إطار يعمل على تحقيق التكامل بين كلاً من تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لدعم عملية تخصيص التكاليف من ناحية، والتوجه بالسوق من ناحية أخرى. نبعت أهمية الدراسة من ضرورة للتكامل بين تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائى والإستنباطى.

المحاور التى ارتكزت عليها الدراسة منها: قدرة الموارد على ايجاد القيمة سواء كل مورد بمفردها وبالتفاعل مع الموارد والانشطة الاخرى بالمنشأة، ان هناك امكانية لتحديد كمية الموارد وبالتالي حجم التكاليف المتوقعة لانجاز انشطة او عمليات محددة فى مراحل تصميم المنتج، يتوقف استهلاك الانشطة للموارد على عاملين هما دور الانشطة فى استهلاك الموارد من ناحية والعلاقات المتداخلة بين الموارد بعضها البعض. من أهم نتائج الدراسة، يقوم التكامل بين كل من مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد على كيفية الإستفادة من مزايا كل منهما فى مجال حسن إدارة الموارد وتعزيز فلسفة التوجه للعميل لخلق مزايا تنافسية للمنشأة، ينتج عن التكامل بين كل من تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد مدخل ملائم

⁽¹⁾ محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لإغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، 2011)، ص 69-

لتطوير نظام التكاليف من حيث الأهداف والمفاهيم وإجراءات التطبيق وتلافي العديد من الإنتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية.

من أهم توصيات الدراسة، تنمية الوعي لدى هيكل العمالة بكافة مستويات المنشأة بضرورة وأهمية إنتاج المنتجات التي يمكن بيعها وتحقيق رغبات العملاء بجودة عالية لخلق مزايا تنافسية من أهمها خفض التكلفة، ضرورة أن تعمل منشآت الأعمال المختلفة وخصوصاً الصناعية منها التي تنتج منتجات متعددة بمواصفات مختلفة على ضرورة التغيير والانتقال من الفكر التقليدي في قياس وتحديد التكلفة إلى أنظمة أكثر إرتباطاً بحاجات العملاء من ناحية وتحقيق مزايا تنافسية من ناحية أخرى.

ركزت هذه الدراسة على دراسة التكامل بين تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، من خلال إقتراح إطار يعمل على تحقيق التكامل بين كل من تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لدعم عملية تخصيص التكاليف من ناحية، والتوجه بالسوق من ناحية أخرى، بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني.

دراسة : نجلاء إبراهيم يحي عبدالرحمن، 2011من،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في إختبار دور نظامي محاسبة إستهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة.

هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى قياس أثر نظامي محاسبة إستهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة.

نبعت أهمية الدراسة من أهمية موضوع إدارة التكلفة في الفكر المحاسبي والسعي المستمر لتطويره. إختبرت الدراسة فرضيتين، الفرضية الأولى: تمثل كل من التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد فلسفتين مختلفتين في إدارة التكلفة، الفرضية الثانية: يوجد أثر لإستخدام نظامي محاسبة إستهلاك الموارد والتكلفة الموجه بالوقت على تحسين دقة قياس التكلفة.

من أهم نتائج الدراسة، تعتبر محاسبة إستهلاك الموارد نظام شامل للمحاسبة الإدارية يجمع بين مبادئ إدارة التكلفة الألمانية مع مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط، تقوم محاسبة إستهلاك الموارد على ثلاث

⁽¹⁾نجلاء إبراهيم يحي عبدالرحمن، قياس أثر نظامي المحاسبة عن الموارد المستهلكة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على دقة قياس التكلفة (بنى سويف: جامعة بنى سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، 2011)، ص ص 469-494.

أركان رئيسية، النظرة الشاملة للموارد والطاقة واستخدام نموذج التكلفة على أساس كمي، والعلاقة بين إستهلاك الموارد وسلوك التكاليف.

من أهم توصيات الدراسة، التأكيد على أهمية إستخدام الأساليب الحديثة في مجال تخصيص الموارد وقياس التكاليف من أجل توفير المعلومات لأغراض إتخاذ القرارات في مجال تخفيض التكلفة وتحقيق المزايا التنافسية، ضرورة قياس أثر التكامل بين محاسبة إستهلاك الموارد مع النظم الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية.

ركزت هذه الدراسة على قياس أثر نظامي محاسبة إستهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على دقة قياس التكلفة من خلال أثر نظامي محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحسين دقة قياس التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني.

دراسة : يارا سعد على عبدالهادي، 2012م،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات: ما علاقة نظام التكاليف الألماني ومحاسبة إستهلاك الموارد بنظام التكلفة على أساس النشاط، وما نتيجة الدمج بين النظامين وأثره على إستهلاك الموارد بنظام التكلفة على أساس النشاط، وما نتيجة الدمج بين النظامين وأثره على النظام التكاليفي بالمنشأة لمواجهة تحديات المنافسة، هل يمكن لنظام محاسبة إستهلاك الموارد أن يتغلب على مشاكل النظم الحالية للمحاسبة عن التكلفة وتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد النادرة، بما يخدم هدف تعظيم الطاقة المتاحة، ما مدى إمكانية تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال المحاسبة عن إستهلاك الموارد كمدخل لإدارة التكلفة.

هدفت الدراسة بصورة رئيسية الى محاولة تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة كأحد المداخل المستحدثة المصاحبة للتحديات التي تواجه المنشآت في القرن الواحد والعشرين.

نبعت أهمية الدراسة من التركيز على دراسة أحدث النظم المعاصرة لإدارة التكلفة من خلال دراسة محاسبة إستهلاك الموارد.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ومنهج دراسة الحالة.

⁽¹⁾ يارا سعد على عبدالهادي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة لإدارة التكلفة، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012)،

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: لا يوجد أثر جوهري لمحاسبة إستهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، الفرضية الثانية: لا يوجد فرق جوهري بين محاسبة إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير جوهري لمحاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة.

من أهم نتائج الدراسة، تصلح التكلفة المحددة بإتباع نظام محاسبة إستهلاك الموارد لتحقيق المفاهيم المختلفة للرقابة المانعة، واللاحقة والمتزامنة فى المقابل تصلح التكلفة المحددة بإتباع نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحقيق رقابة فعالة عن التكاليف، وجود فرق واضح بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، وهذا مرجعه إستخدام معدلين للتكلفة أحدهما للتكاليف الثابتة والآخر للتكاليف التناسبية، وهذا ما يميزه عن التكلفة على أساس النشاط.

قدمت هذه الدراسة محاسبة إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، من خلال محاولة تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال من خلال إستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة فى القطاع المصرفي السوداني.

(1)دراسة : جهاد ربحي الناطور، 2012م،(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الدقه في احتساب التكاليف والضعف في مستوي اداء الشركات الصناعي في ظل ظروف البيئه التنافسيه الصناعي الحاليه ،يمكن ان يقود الشركات لمشاكل اقتصاديه تهددوجودها لذلك فان هذه الدراسه تبين اهم الاثار المحاسبيه الناتجه عن اداره التكاليف بهدف تكاليف الانتاج . هدفت هذه الدراسه لبيان اثر احتساب الموارد غير المستغله في نموذج محاسبة استهلاك المورد علي تطويرواستمرارية استخدام نظم ادارة التكلفة وقياس اثر ذلك علي تخفيض تكلفة المنتجات . نبعت اهميه الدراسه في وضع اطارعلمي يساعد في ادارة جيده تساهم في احداث تغييرات في الطرق التقليديه للتكاليف اوتعديلها بما يوائم التطورات الراهنه.

اتبعت الدراسه المنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي .

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى : لا توجد فروق ذات دلالة احصائية ما بين الموارد عند تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية ، الفرضية الثانية : لا توجد علاقة ذات

(1) جهاد ربحي الناطور ، اثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على ادارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية

(القاهاة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثالث 2013) ص ص 279 . 281

دلالة احصائية بين تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد وتخفيض تكلفة المنتج ، الفرضية الثالثة :
لايؤثر تقسيم المورد الى ثابت ومتغير على دقة احتساب التكاليف المستغلة .
من اهم نتائج الدراسة ان نموذج محاسبة استهلاك الموارد يوفر دقة أكثر في احتساب تكاليف الانتاج
نجاح استخدام النموذج كلما تنوعت المنتجات وزادت درجات التعقيد والتكلفة النسبية .
من اهم توصيات الدراسة فحص كفاءة انظمة التكاليف المطبقة في الشركات والعمل على تطويرها
لمواكبة التغيرات الحديثة، تبني ادارات الشركات لانظمة الجودة التي تزيد من كمية الطاقة المستغلة
ركزت هذه الدراسة على اثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على ادارة التكلفة في الشركات
الصناعية الأردنية، بينما تركز الدراسة لحالية علي إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في
القطاع المصرفي السوداني.

دراسة : أمانى سمير عبدالعظيم موسى، 2012م،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى محاولة البحث عن أسلوب لمعالجة أوجه القصور فى أسلوب قياس التكاليف
على أساس الأنشطة بهدف ترشيد تكلفة إستهلاك الموارد المتاحة بغرض دعم المركز التنافسى.
هدفت الدراسة بشكل أساسى إلى اقتراح وتطبيق إطار متكامل بين الترشيده ومحاسبة إستهلاك الموارد
يوائم بين الإشتراطات والأبعاد النظرية وبين الممارسات العملية بغرض ترشيد التكلفة وما لها من أثر على
رضا العميل ودعم المركز التنافسى.
نبتت أهمية الدراسة من إعتبار موضوعات ترشيد التكلفة ذات الأهمية فى مجال دعم المركز التنافسى
للوحدات الإقتصادية.

إتبعته الدراسة أسلوب دراسة الحالة،

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: عدم وجود علاقة معنوية بين إستخدام مدخل الترشيده
وترشيد التكلفة، الفرضية الثانية: عدم وجود علاقة معنوية بين إستخدام أسلوب قياس التكاليف على أساس
النشاط من ناحية ومدخل ترشيد التكلفة من ناحية أخرى، الفرضية الثالثة: عدم وجود علاقة معنوية بين
إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد ومدخل ترشيد التكلفة.

من أهم نتائج الدراسة، ترجع مبررات تطوير أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة عن طريق إستخدام
أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد إلى أن هذا التطوير يساعد فى توفير المعلومات الملائمة للوفاء
بإحتياجات طبيعة عملية إتخاذ القرار، يكمن الفرق بين محاسبة التكاليف التقليدية وأسلوب قياس التكلفة

(¹) أمانى سمير عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيده ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسى للوحدات
الإقتصادية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة 2012)،

على أساس الأنشطة ومحاسبة إستهلاك الموارد فى الأدوات التى وظفها كل منهما فى إطاره الفكرى لوضع فلسفته موضع التطبيق، من ثم فإن محاسبة إستهلاك الموارد تعتبر إمتداد طبيعى لأهداف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط.

من أهم توصيات الدراسة، ضرورة تطبيق مدخل الترشيد محل النظم التقليدية للوحدات الإقتصادية التى يكون توجهها تطوير نظم الإنتاج مع إتباع مجموعة الإستراتيجيات التى تؤدى إلى تحقيق أقصى درجات التنسيق بين إحتياجات ومتطلبات أصحاب المصالح مع الإدارة، المساهمين، العاملين، الموردين، العملاء، المجتمع فى مجالات الصحة والبيئة، تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد فى إطار مدخل الترشيد حتى يتسم بالتعامل مع قدر كبير من الموارد والطاقات بأنواعها المختلفة ومن ثم توفير المعلومات عن كل من التكلفة الحقيقية للموارد المستهلكة نتيجة التشغيل الفعلى، معدل الإنجاز، كذلك سرعة رد الفعل تجاه السلوك الغير المتوقع للمنافسين.

ركزت هذه الدراسة على تقديم إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسى للوحدات الإقتصادية، من خلال إقتراح وتطبيق إطار متكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة إستهلاك الموارد يوائم بين الإشتراطات والإبعاد النظرية وبين الممارسات العملية بغرض ترشيد التكلفة وما لها من أثر على رضا العميل ودعم المركز التنافسى. بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة فى القطاع المصرفى السودانى.

دراسة : محمد عمر محمد الدنف، 2013م،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى أن أنظمة محاسبة التكاليف بشكلها التقليدى غير قادرة على توفير المعلومات الملائمة والدقيقة التى تساعد فى تحديد تكلفة الخدمات بشكل أكثر دقة، كما أنها غير قادرة على المساعدة فى ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

هدفت الدراسة بشكل أساسى إلى تطوير أنظمة محاسبة التكاليف فى منشآت الخدمات بصفة عامة وذلك بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد لتوفير معلومات ملائمة تساعد فى تحقيق هدف ترشيد إدارة الموارد بتلك المنشآت.

نبعت أهمية الدراسة من حاجة منشآت الخدمات إلى تطبيق أنظمة محاسبة تكاليف حديثة ومتطورة.

⁽¹⁾ محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف فى منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد - دراسة تطبيقية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة، غير منشورة، 2013)،

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: لا توجد دقة أكبر فى تخصيص التكاليف فى ضوء محاسبة إستهلاك الموارد، الفرضية الثانية: تحقق محاسبة إستهلاك الموارد دقة أكبر فى تخطيط الموارد، الفرضية الثالثة: توفر محاسبة إستهلاك الموارد معلومات أفضل وأكثر دقة لإتخاذ القرار.

من أهم نتائج الدراسة، أن إدارة المنشآت الخدمية ليس لديهم معرفة بمحاسبة إستهلاك الموارد وكذلك عدم وجود جهات تعمل على تعريف إدارت هذه المنشآت بمحاسبة إستهلاك الموارد وأهميتها لذلك توجد صعوبة فى تطبيقها ، إن طبيعة التكاليف فى منشآت الخدمات هى أكثر إتساقاً مع المفاهيم المستخدمة فى تنفيذ محاسبة إستهلاك الموارد.

من أهم توصيات الدراسة، ضرورة العمل على إقناع إدارات المنشآت الخدمية وصانعى القرارات بجدوى لتطبيقها وأثرها على تحسين آلية إستخدام الموارد المتاحة، مع تدريب العاملين فى هذه المنشآت على المفاهيم الأساسية لتطبيقها، زيادة الإهتمام بمنشآت الخدمات وتطوير أنظمة التكاليف القائمة بها حتى يمكن توفير معلومات أكثر دقة ذات معنى تعتبر الأساس فى إتخاذ القرارات.

ركزت هذه الدراسة على تطوير أنظمة التكاليف فى منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة فى القطاع المصرفي السوداني.

دراسة : فتحى رزق السوفيرى وفهد بن سليمان النافع، 2013م،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى كيفية إيجاد الكيفية التى تم بها ترشيد عملية إختيار طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة، وما يترتب على ذلك من ضرورة توفير قناعة علمية وعملية سواء لدى الباحثين والأكاديميين من ناحية ولدى المسؤولين والممارسين عن إختيار طريقة التخصيص لعناصر التكاليف غير المباشرة فى الوحدات الإقتصادية من ناحية أخرى.

هدفت الدراسة إلى تطوير عملية التخصيص لعناصر التكاليف غير المباشرة وعدم الإكتفاء بطريقة التخصيص التقليدية القائمة على الحكم الشخصى ، كما هدفت الدراسة الى معالجة الفجوة المعلوماتية بين طرق التخصيص التى درجت مداخل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أن تشملها من ناحية وبين الطرق المستحدثة.

⁽¹⁾فتحى رزق السوفيرى وفهد بن سليمان النافع، تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة إستهلاك

الموارد مع التطبيق على شركة أسمنت القصيم، (الأسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثانى، المجلد رقم 334-305 (2013).

نبتت أهمية الدراسة من نتائج الدراسة الإستنباطية الممكن إجراؤها على أدبيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فى السنوات العشر الأخيرة.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطى إلى جانب دراسة الحالة على شركة أسمنت القصيم، بجانب المنهج الوصفى التحليلى على قائمة الإستبانة.

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: توجد علاقة بين عملية إختيار أحد طرق تخصيص الأعباء الصناعية وكل من الأغراض التى يجب تحقيقها من عملية التخصيص، الفرضية الثانية: تتوقف عملية إختيار إحدى طرق تخصيص الأعباء الصناعية على درجة الإلتزام بالمعايير الواجب إتباعها ومراعاتها عند تنفيذ عملية التخصيص، الفرضية الثالثة: لا تتوقف عملية إختيار إحدى طرق تخصيص الأعباء الصناعية على قدرة إدارة الوحدة الإقتصادية على إستغلال إمكانيات الحاسب.

من أهم نتائج الدراسة، بالنسبة لمدخل الأنشطة الموجه بالوقت تم الأخذ بضرورة تصنيف العمليات الصناعية وغير الصناعية فى مجموعات تكلفة فى صورة أنشطة، بالإضافة إلى قياس زمن إنجاز كل منها، محاسبة إستهلاك الموارد التى تبنى على أساس الفصل بين بيانات المحاسبة المالية لقياس الدخل وإعداد القوائم المالية من ناحية، وبين معلومات إتخاذ القرارات من ناحية أخرى وبناء على ذلك تم تصنيف التكاليف إلى تكاليف ثابتة وأخرى تناسبية وفق مفاهيم تختلف عن تصنيفها تقليدياً.

من أهم توصيات الدراسة، ضرورة تطوير مناهج محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لكى تشمل المداخل المستحدثة لتخصيص الأعباء الصناعية وغير الصناعية على أغراض التكلفة، ضرورة قيام إدارات الشركات الوطنية بإجراء دراسة جدوى نحو إتخاذ قرار بمدى صلاحية إستبدال أو تعديل نظام التكاليف السائد حيث أن إستمرار إدارة التكاليف لدى بعض الشركات فى تطبيق النظام التقليدى لتخصيص الأعباء الصناعية وغير الصناعية يحول دون قدرة تلك الإدارات على توفير معلومات تكلفية ذات خصائص مرغوبة ومخططة.

ركزت هذه الدراسة على تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة إستهلاك الموارد مع التطبيق على شركة أسمنت القصيم، من خلال معالجة الفجوة المعلوماتية بين طرق التخصيص التى درجت مداخل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أن تشملها من ناحية وبين الطرق المستحدثة، بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة فى القطاع المصرفى السودانى.

دراسة : وليد أحمد محمد علي، 2013م،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات: هل استخدام محاسبة إستهلاك الموارد يحقق دقة قياس التكلفة، هل استخدام نظام تخطيط موارد المشروع يحقق دقة قياس التكلفة، هل التكامل بين نظامي محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع يساهم في دعم إدارة التكلفة. هدفت الدراسة الى التعرف على أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة.

نبعت أهمية الدراسة من أهمية التكامل بين نظامي محاسبة إستهلاك الموارد، ونظام تخطيط موارد المشروع ومساهمتها في دعم إدارة التكلفة.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي بجانب المنهج الوصفي التحليلي على قائمة إستبانة. إختبرت الدراسة فرضيتين، الفرضية الأولى: يوجد أثر لتطبيق نظام تخطيط موارد المشروع على نظام محاسبة إستهلاك الموارد، الفرضية الثانية: يوجد أثر لتكامل نظام تخطيط موارد المشروع مع نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دعم إدارة التكلفة.

من أهم نتائج الدراسة، يجمع نظام محاسبة إستهلاك الموارد كاداء لقياس التكلفة بين مميزات التكلفة على أساس النشاط و التكلفة الألمانية، يعتمد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على التكامل بين نظام تخطيط الموارد في المنشأة لحل وتجاوز مشكلة الصعوبة والتعقد في إدارة البيانات.

من أهم توصيات الدراسة، العمل على تطوير مداخل إدارة التكلفة وتطبيق الأساليب الحديثة في مجال قياس وإدارة التكلفة، إجراء المزيد من البحوث عن دور نظام محاسبة إستهلاك الموارد في دعم إعداد الموازنات على أساس الموارد بغرض تحسين الأداء.

ركزت هذه الدراسة على أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة، من خلال التعرف على أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة. بينما تركز الدراسة الحالية على استخدام محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني.

دراسة : هبة شاكر فتحى البابلى، 2014م،⁽¹⁾

(1) وليد أحمد محمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة - دراسة ميدانية،

(بنى سويف: جامعة بنى سويف، كلية التجارة، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، إتحاد الجامعات العربية، العدد الأول، 2013)، ص ص 249-

تمثلت مشكلة الدراسة فى قصور أسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس المراكز وأسلوب المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط فى إدارة التكلفة فى ظل متغيرات البيئة المعاصرة، بالتالى تقويم إستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة.

هدفت الدراسة إلى تقويم المحاسبة عن إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة. نبعت أهمية الدراسة من مواكبتها للتطورات الحديثة التى جعلت من المنافسة عاملاً أساسياً بشكل ملحوظ نحو البحث عن الأدوات الحديثة اللازمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية آخذاً فى الإعتبار المنافسة. إتبعَت الدراسة المنهج الإستقرائى والمنهج الإستنباطى.

من أهم نتائج الدراسة، إن إعتراف محاسبة إستهلاك الموارد بالطاقة العاطلة يعد أهم ما يميزها حيث أنه يمكن المديرين من الإهتمام بهذه الجزئية والعمل على إدارتها وإستغلالها بشكل فعال، إن نظام محاسبة إستهلاك الموارد لإدارة التكلفة مدخل ديناميكى، متكامل، شامل يتفاعل بصورة جيدة مع نظم تخطيط موارد المنشأة.

من أهم توصيات الدراسة، إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة الطاقة العاطلة فى المنشآت الصناعية المصرية، إجراء دراسة مستقبلية لإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى المنظمات الخدمية. ركزت هذه الدراسة على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة، من خلال تقويم المحاسبة عن إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة فى القطاع المصرفى السودانى.

(1) هبة شاكرا فتحى البابلى ، إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة، (القاهرة: جامعة حلون، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014)،

دراسة : صديق آدم محمد وفتح الرحمن الحسن منصور ، 2014م،⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية على انتاج معلومات تكلفية تساعد الادارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة الحالية .

هدفت الدراسة الى التعرف على اهم التطورات في اساليب محاسبة التكاليف وتحديد مدى تأثير الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة، كما هدفت الى دراسة مدى امكانية تطبيق اسلوب محاسبة استهلاك الموارد الى جانب التكلفة على اساس النشاط واثر ذلك على تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة .

نبعت اهمية الدراسة في البحث عن انسب الاساليب لخفض التكاليف في قطاع صناعة السكر بالسودان من خلال التكامل بين اسلوب محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على اساس النشاط .

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي بجانب المنهج الوصفي والتاريخي .

اخذت الدراسة فرضيتين، الفرضية الأولى : تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط يؤثر في خفض تكاليف انتاج صناعة السكر بالسودان، الفرضية الثانية : تطبيق اسلوب محاسبة استهلاك الموارد يؤثر على خفض تكاليف صناعة السكر في السودان .

من أهم نتائج الدراسة ، تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يقدم رؤية مباشرة للادارة لطاقت الموارد ويقدم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل لموارد الانشطة ، نظام التكلفة على اساس النشاط يساهم في زيادة كفاءة أداء الانشطة والسيطرة على تكاليف التشغيل وتخفيضها .

من أهم توصيات الدراسة وضع استراتيجية واضحة لاستغلال الطاقات العاطلة وان تعمل الادارات على السيطرة على تكاليف التشغيل من خلال تطبيق الاساليب الحديثة للتكاليف .

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة على اساس النشاط في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية، بين ما تركز الدراسة الحالية على استخدام محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني.

⁽¹⁾ صديق آدم محمد وفتح الرحمن الحسن منصور ، التكلفة على اساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية .دراسة ميدانية(الخرطوم: ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي ، مجلة العلوم الاقتصادية ،المجلد الخامس عشر ، العدد الثاني ، 2014)، ص ص 61. 59

الفصل الأول

مفهوم الموارد ومفهوم ونشأة واهداف ومزايا ومبادئ ومقومات واجراءات
ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد

ويشتمل علي :

المبحث الاول : مفهوم الموارد ومفهوم ونشأة وأهداف ومزايا محاسبة استهلاك
الموارد.

المبحث الثاني: مبادئ ومقومات واجراءات ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك
الموارد.

المبحث الأول

مفهوم الموارد ومفهوم ونشأة وأهداف ومزايا محاسبة استهلاك الموارد

تقوم فلسفة محاسبة استهلاك الموارد على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة، وأن الموارد يجب أن تكون منظمة في مجموعات متجانسة أو مجموعات موارد، وكل مجمع موارد له مجموعة من المدخلات التي تستخدم لإنتاج مخرجات تستخدمها مجموعات موارد أخرى، أو أن تستخدم لإنتاج السلع، والخدمات النهائية للعميل، كما تركز محاسبة استهلاك الموارد على الاستخدامات الأساسية لنظام الأعمال، فهي توجه النظر إلى أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط وبالتحديد كل مورد له طاقة أو قدرة على خلق القيمة، بالإضافة إلى التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى.

أولاً : مفهوم الموارد.

عرفت الموارد بانها كل ما يستخدم في إنتاج السلع والخدمات التي تشبع حاجات أفراد المجتمع⁽¹⁾ وعرفت بأنها: الوسائل المتاحة لإنتاج السلع التي تستخدم لإشباع رغبات الناس⁽²⁾ كما عرفت بأنها: كل الأصول والإمكانات التي تمتلكها المؤسسة كالموارد المالية، البشرية، التقنية، التنظيمية، المعلوماتية، إلى جانب موارد مادية تتمثل في الأصول الملموسة من أراضي ومصانع وتجهيزات، وموارد معنوية متمثلة في المهارات وخبرات الأفراد، براءات الاختراع، سمعة المؤسسة، وتعمل هذه الموارد على تهيئة الظروف لنشأة الكفاءة المتميزة كلما كانت متفردة وذات قيمة عالية⁽³⁾.

عرفت الموارد الاقتصادية بأنها: جزء من المصادر استطاع الإنسان أن يتعرف عليها ويكتشفها ويطوعها للاستغلال في إشباع رغباته، أي أنها مصدر معروف لثروة اكتشف الإنسان أهميتها وتمكن من تطوير أساليب فنية تساعده على استغلالها لإشباع احتياجاته البشرية⁽⁴⁾.

ثانياً : أنواع الموارد.

هناك عدة تقسيمات للموارد الاقتصادية يعتمد كل منها إلى معيار معين، الذي بدوره يقسم الموارد إلى عدة أنواع تتمثل في⁽⁵⁾:

(1) إيمان عطيه ناصف، مبادئ اقتصاديات الموارد البيئية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2007م)، ص13.

(2) محمد حامد عبدالله، اقتصاديات الموارد والبيئة، (الرياض: جامعة الملك سعود، 2011م)، ص2

(3) إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2012م)، ص185.

(4) السيد محمد أحمد السرليني، اقتصاديات الموارد، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2011م)، ص14

(5) عبدالمطلب عبدالحמיד، اقتصاديات الموارد الاقتصادية، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للنشر والتسويق، 2010م)، ص45.

1. الموارد البشرية:

تتمثل هذه الموارد في حجم ونوعية القوى البشرية المتاحة العاملة وغير العاملة، ونظراً لأهمية الموارد البشرية في تحقيق التنمية الاقتصادية، فقد بدأ الكثير من الاقتصاديين في دراستها كعلم مستقل بذاته تحت مسمى اقتصاديات الموارد البشرية.

2. الموارد الطبيعية:

يشير الفكر الاقتصادي إلى أن الموارد الطبيعية هي الأرض بما عليها وما تحتها وما يحيط بها، وهي أي أشياء مادية لها قيمة اقتصادية ليس للإنسان دخل فيها، فالأرض وما عليها من غابات ومراعي وإنهار، كلها موارد طبيعية، وذلك دون أن يكون للإنسان دخل مباشر في إيجادها. بالإضافة للموارد الطبيعية، هناك الموارد المصنعة أي من صنع الإنسان، صنعها الإنسان بفكره وعلمه لتساعده على الإنتاج وتزيد من عملية استغلاله للموارد الطبيعية تسمى الموارد المصنوعة، وتتمثل في رأس المال المادي، مثل الموارد المستخرجة من الأرض بعد معالجتها صناعياً وتحويلها إلى معدات وآلات إنتاجية.

يستنتج الباحث من التعريفات أعلاه أن الموارد هي :

1. الوسائل المتاحة لإنتاج السلع التي تستخدم لإشباع رغبات الناس.
2. كل الأصول والإمكانات التي تمتلكها المؤسسة وتعمل على تهيئة الظروف لنشأة الكفاءة المتميزة.
3. هي ثروة اكتشف الإنسان أهميتها وتمكن من تطوير أساليب فنية تساعده على استغلالها لإشباع احتياجاته البشرية.

بناءً على الاستنتاج أعلاه يعرف الباحث الموارد بأنها عوامل الإنتاج الرئيسية والمتمثلة في الموارد البشرية والموارد الطبيعية والمصنوعة والتي يجب إجراء تحويلات وتغيرات عليها لكي تصبح صالحة للاستخدام لإشباع حاجات ورغبات الناس .

ثالثاً: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد:

عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها: نظام يعطي نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقاً لمتطلبات موارد الأنشطة، بما يحقق رغبة العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الاستخدام الفعال للموارد بما يحقق الفعالية والكفاءة في إدارة الطاقة وعرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها: أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات المناسبة عن كيفية الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف

الطاقات العاطلة، بما يساعد في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي⁽¹⁾.

وعرفت بانها نظام لإدارة التكلفة يجمع ما بين مبادئ التكلفة الألمانية (المحاسبة عن التكاليف الحدية والمخططة) ونظام التكلفة على أساس النشاط على أساس الكمية، ومن ثم تستخدم نظم معلومات شاملة للمحاسبة الإدارية التي تسمح بدمج كلاً من تحليل الموارد والأنشطة⁽²⁾.

كما عرفت بأنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الاستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة وتدعيم اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالشركة⁽³⁾.

وعرفت بأنها أحد نظم إدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة 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⁽⁴⁾.

كما عرفت بأنها: نظام ديناميكي، مرن، مدمج، وشامل يجمع ما بين نظام إدارة التكلفة المعيارية ونظام الرقابة الألماني، مع نظام التكلفة على أساس النشاط ويركز بصفة أساسية على الموارد واستهلاكها، وليس على وحدات التكلفة⁽⁵⁾.

كما عرفت بأنها: مدخل إداري شامل للتكلفة يعتمد على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية توفر قرارات مثلى لتقليل التكلفة وزيادة الإيراد لتحقيق القدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق المنافسة القوية⁽⁶⁾.

مما سبق من تعريفات يستنتج الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما استهلك من موارد لخدمة العملاء.

⁽¹⁾ محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة العدد الأول، 2011م)، ص85

⁽²⁾ علي مجدي سعد الغوري، المحاسبة عن استهلاك الموارد، (لمصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الثاني، 2010م)، ص347.

⁽³⁾ محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير مقاييس التكلفة على أساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (الاسكندرية: جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، 2010م)، ص219

⁽⁴⁾ عماد سيد قطب محمد، التوافق والتكامل بين منظمة إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الإنسيابي، (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الرابع 2009م)، ص333

⁽⁵⁾ سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (القاهرة: دن، 2012م)، ص273.

⁽⁶⁾ خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في نوعية استغلال الطاقة بمنشآت الأسمنت، (الاسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية، العدد الأول، 2013م)، ص81.

بناء على ما سبق يعرف الباحث محاسبة استهلاك الموارد بأنها أداة من أدوات ادارة التكلفة تتسم بالشمول لقدرتها على توفير المعلومات الملائمة والدقيقة عن أنشطة الشركة والكشف عن الطاقة العاطلة مما يساعد في استغلال الموارد بصورة أمثل واتخاذ القرارات بدقة .

رابعاً: نشأة محاسبة استهلاك الموارد.

إن إزدياد المنافسة المحلية والأجنبية، والتطور التكنولوجي السريع، والتغير في هيكل تكلفة المنتجات قد أجبر المديرين على البحث عن فهم أفضل لنظم إدارة التكلفة الحالية والحاجة إلى نظم جديدة. لقد فقدت مهنة المحاسبة مصداقيتها أمام أهم عميل لها وهو الإدارة، وطبقاً للدراسة التي قام بها معهد المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة الأمريكية في يوليو 2003 فإن 77% من المديرين غير راضيين عن تلك البيانات التي تقدمها نظم التكاليف الحالية، وأن منهم يعتقد بأن هذه البيانات مضللة⁽¹⁾.

لقد تم تطبيق طرق المحاسبة عن التكاليف منذ أن بدأ الرأسماليون المغامرون المحاسبة عن نجاحاتهم ومثلهم وقد تطورت هذه الطرق من التقرير المبسط عن التكاليف إلى نماذج التكلفة المتغيرة أو المباشرة المتقدمة أو المباشرة المتقدمة جداً والتي تتطلب مهارة رياضية وبرمجة متميزة على الحاسب الآلي، وما زال المهنيون يكافحون بشدة حتى الآن لتحديد التكلفة الملائمة لاتخاذ القرارات، أن تكلفة المنتج بغرض اتخاذ قرارات التسعير تختلف عن تكلفة المنتج اللازمة للاستعلام عن طلبية خاصة وتختلف مرة أخرى عن تكلفة المنتج الخاصة بقرار التصنيع أو الشراء⁽²⁾.

إن المشكلة الأساسية في محاسبة التكاليف هي الاختلافات بين أرقام التكلفة المستخدمة في القرارات التشغيلية، وأرقام التكلفة المستخدمة في القرارات التكتيكية أو الإستراتيجية وبالنسبة للمنشآت الصغيرة، لا يمثل ذلك مشكلة كبيرة، ولكن كلما أزداد التعقيد التنظيمي وتم تخصيص التكاليف على عدد كبير من المنتجات والعمليات، فإن القدرة على تحديد ماهية تكاليف المنتج أصبحت محل بحث ودراسة، في الثمانينات من القرن العشرين بدأت إدارة المنشآت الاهتمام بمحاسبة التكاليف مرة أخرى استجابة لذلك الاهتمام ظهرت سلسلة متلاحقة من المناهج، مثل نظرية القيود، والتكلفة على أساس النشاط، أو المحاسبة الموجزة، والتي ساهمت كلها في توفير تبصيرات قيمة، لكنها فشلت في الوفاء بوعودها، أي أن هذه المناهج لم تتضمن سوى المبادئ الأساسية اللازمة لكي تدعم المحاسبة الإدارية إدارة المنشأة⁽¹⁾.

⁽¹⁾د. رندا موسى كيوان، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة -حالة تطبيقية، (القاهرة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (العدد الثاني المجلد الثالث، 2013م)، ص1108.

⁽²⁾سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية، (المنصورة: دار الأصدقاء، 2003م)، ص40.

⁽¹⁾سليمان محمد مصطفى، إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة، (القاهرة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، 2011م)، ص 515.

في منتصف الثمانينيات من القرن الماضي قدم رويين كوبر وروبرت كابلان نظام التكلفة على أساس النشاط بهدف تصحيح المسار الخاطيء لتخصيص التكاليف غير المباشرة في ظروف التصنيع الحديثة. ولقد حظى هذا النموذج باهتمام كبير خلال العقدين الماضيين وقامت بعض الشركات الأمريكية بتطبيقه Dell, Coca- Cola and American express. ولكن بالرغم من تميزه النظرى على أنظمة التكاليف التقليدية على أساس الحجم، لم يستطيع نموذج التكلفة على أساس النشاط أن يحل محل هذه النظم في غالبية الشركات، فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن 80% من الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية لازالت تستخدم نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم، كما أكدت نفس الدراسة على أن 60% من الشركات الأمريكية قد قامت بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، في حين أن 20% فقط هي ما حاولت الإبقاء عليه⁽²⁾.

وفي أعقاب الحرب العالمية الثانية، قدم Plant تطويراً لنظام التكاليف الألماني أطلق عليه Grenz Plan Kostenrechnung (GPK)، وتم ترجمته إلى الإنجليزية بنظام التكلفة المرنة Flexible Marginal Costing، وأفضل وصف له نظام التكاليف المباشرة أو المتغيرة ويستخدم بواسطة الشركات التي تسعى إلى تحديد سلوك التكلفة وتتبعها وربطها باتخاذ القرارات⁽³⁾.

ومن خلال الربط بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام المحاسبة الألماني ظهر ما أطلق عليه في الولايات المتحدة الأمريكية محاسبة استهلاك الموارد.

ادرج الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants في يونيو 2009 محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت عنوان⁽⁴⁾:

.Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model

قدمت محاسبة التكاليف الألمانية طريقة جديدة لفحص التكاليف يطلق عليها محاسبة استهلاك الموارد وتعتبر محاسبة استهلاك الموارد منهج أساسي للمحاسبة الإدارية يطبق على نحو دقيق لتوفير معلومات يمكن استخدامها في تعظيم قيمة المنشأة⁽¹⁾.

⁽²⁾ د. رندار موسى كيوان مرجع سابق، ص 1109.

⁽³⁾ د. محمد السيد الصغير، مرجع سابق، ص 84.

⁽⁴⁾ أ.د. مختار إسماعيل أبو شعيشع، د. عبدالعزيز محمد أيوب زيدان، دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، (بور سعيد : جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية والتجارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثاني- الجزء الأول، 2013م)، ص 47.

يعد نظام محاسبة الموارد المستهلكة إلى حد كبير مستوحى من محاسبة التكاليف الألمانية حيث ساعدت العديد من العوامل في تطبيق التكلفة الألمانية في ألمانيا والدول الأخرى الناطقة بالألمانية ومن تلك العوامل على سبيل المثال:

1. قيام المنشأة الاستشارية بإدخال التكلفة الألمانية ضمن نظم التكاليف في العديد من المنشآت الألمانية والسويسرية والنمساوية.

2. تطوير القواعد النظرية التي يقوم عليها نظام التكلفة الألمانية من قبل الأكاديمية الألمانية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف.

3. اعتماد نظام التكلفة الألمانية مع البرمجيات ضمن المقررات الدراسية في المعاهد والمدارس التجارية الألمانية.

4. تكامل نظام التكلفة الألمانية مع تخطيط موارد المنشأة .

يعد نظام التكلفة الألمانية التكاليف المباشرة أو المتغيرة حيث يخصص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرض التكلفة، ويستثنى جميع التكاليف الثابتة وتستفيد منه المنشآت التي تبذل جهوداً كبيرة لتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات اتخاذ القرارات. بالتالي تتمثل أهم دوافع استخدام محاسبة استهلاك الموارد من قبل المنظمات في حل الكثير من المشاكل مثل⁽²⁾:

1. التنبؤ بالموارد المفقودة: مثل الطاقة الفائضة أو الطاقة الفعلية.

2. التنبؤ بالاحتياجات من كل مورد والاستغلال الأمثل للموارد، مثل (الطاقة الفائضة المخططة، الطاقة العاطلة المخططة).

3. عدد شكاوي مديري خطوط ومهندسي العمليات الإنتاجية وكذلك مديري الخدمات الأخرى من زيادة التكاليف نتيجة تحملهم بتكاليف الطاقة العاطلة التي لم تنتج من خطوط منتجاتهم .

4. عدم كفاية الموارد أو عدم تحديد مكان أو موقع استخدام الموارد مثل (تحويل أو نقل الأفراد أو المعدات بين الإدارات المختلفة).

5. عدم تحديد التكاليف بدقة للمستويات الفعلية من الإنفاق المستقبلي للموارد.

6. عدم القدرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية نتيجة عدم وجود مقارنة بين المخطط والفعلي.

يرى الباحث ان محاسبة استهلاك الموارد تطور حديث في مفاهيم قياس وإدارة التكلفة تضافرت العديد من الجهود في ظهوره والتي من أهمها قصور الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف وعدم قدرتها على

(1) أمجاد محمد الكومي، 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، العدد الاول 2007) ص187

(2) أ.د. مختار إسماعيل أبو شعيشع، د. عبدالعزيز محمد أيوب زيدان، مرجع سابق، ص49.

تلبية الاحتياجات المتطورة لبيئة التصنيع الحديثة وحاجات الإدارة للمعلومات التي تفيدها في إدارة التكلفة وهو ما يخدم توجه البحث الحالي.

خامساً: أهداف محاسبة استهلاك الموارد

حددت أهداف محاسبة استهلاك الموارد في الآتي⁽¹⁾:

- الهدف الرئيسي لمحاسبة استهلاك الموارد هو تحقيق أفضل استغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة بما يؤدي الى خفض تكلفة المنتج وتحقيق أفضل قيمة مضافة للعميل ودعم المركز التنافسي للمنشأة . وفي اطار الهدف الرئيسي المذكور تهدف محاسبة استهلاك الموارد الى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :
1. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل.
2. إبراز قدرة المورد على ايجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض.
3. الرقابة على استخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والقيود والاختناقات بشكل مستمر بما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنشأة
4. تقديم معلومات أساسية حول موارد المنشأة وتشمل تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة، العلاقة بين الموارد والأنشطة ،تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
5. دراسة أثر طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وفقاً لعوامل الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة .
6. زيادة فعالية التخطيط: فقد ساهم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في وضع الخطط التشغيلية للوحدة الاقتصادية باستخدام تخطيط الموارد على أساس الأنشطة لعلاج أوجه القصور في نظم إعداد الموازنة التقليدية، ويشير تخطيط الموارد على أساس الأنشطة إلى منهج يهدف إلى أن يكون إجمالي التكاليف المتوقعة أقل من إجمالي التكاليف المحددة وفقاً لاستخدامات الموازنة على أساس النشاط وذلك لسببين:
- أ. يساعد تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على المحاسبة على وجه صحيح عن الموارد المستهلكة للتكلفة الفعلية المستخدمة في أداء وظائف أنشطة الوحدة الاقتصادية وليست التكلفة التي يجب تحميلها، فقد استخدم مصطلح النشاط بهدف صياغة الخطط الإستراتيجية واتخاذ القرارات والتعرف على فرص التحسين الممكنة.

(1) عماد سيد قطب، مرجع سابق، ص ص 334-335.

ب. يستند أسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلى دعم الأساس الكمي مع الإقرار بالطبيعة الملازمة للتكلفة نتيجة التمييز بين التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة التناسبية، ويساعد ذلك على التوفيق بين العرض والطلب لمخرجات الموارد ودعم قرارات الاستثمارات الإضافية.

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد تهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق رغبات العملاء ودعم الموقف التنافسي للمنشأة .

سادساً: مزايا محاسبة استهلاك الموارد .

تتميز محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها من بينها ما يلي:

1. التخطيط الفعال للموارد:

حيث تعتبر محاسبة استهلاك الموارد أساس يعتمد عليه في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض حساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات الشركة، وبالتالي إتاحة أكبر قدر ممكن من فعالية تخطيط الموارد، فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة للتخطيط سواء على المستوى الإستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي للشركة، كذلك توفير المعلومات المالية وغير المالية في ضوء الاتجاهات المستقبلية بالتبوء باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى داخل الشركة وتحديد الطاقات العاطلة بما يدعم قدرة الموارد على إيجاد وخلق قيمة الشركة⁽¹⁾.

2. تحقيق الرقابة الذاتية للموارد:

حيث تتميز محاسبة استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية على أنشطة الشركة سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل، حيث أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها تحدث على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، مما يساعد على ترشيد استهلاك الموارد، والسيطرة على الطاقة العاطلة والرقابة والتوجيه بما يخدم أهداف الشركة في الرقابة الذاتية على الموارد⁽¹⁾.

3. تدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة:

حيث تتميز محاسبة استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الأجل الطويل، أو على المستويات الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية، وبما يحقق دقة أكبر في التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة للعميل، بالإضافة إلى

⁽¹⁾عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل الهيئة التنافسية الحديثة، (سوهاج : جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، 2001م، ص56.

⁽¹⁾عبدالناصر عبداللطيف، تطور نظم قياس التكاليف باستخدام تكلفة المواصفات، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2008م، ص41.

إتاحة الفرصة أمام إدارة الشركة لفهم أكبر للعلاقات التشابكية بين الموارد بعضها البعض، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات الملائمة ويخدم أهداف الشركة في الاستغلال الامثل للموارد المتاحة، وبالتالي تدعيم القدرة التنافسية لها⁽²⁾.

4. نظام ديناميكي:

تتمثل نظام ديناميكية محاسبة استهلاك الموارد في دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة لانجاز واتمام إنتاج المنتج وفق حجم التكاليف المتوقعة ومدى وجود فاقد أو فائض مما يؤدي إلى ترشيد الطاقة المستخدمة، والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة لعملاء الشركة⁽³⁾.

5. نظام متكامل وشامل:

تتميز محاسبة استهلاك الموارد بأنها نظام متكامل مع كل نظم التكاليف الأخرى والمطبقة في الشركة، كما تتميز في كونها شامل يركز على الموارد، حيث يؤدي إلى التحديد الشامل للتكاليف الكلية للموارد والذي يتضمن مجموعة من الأنظمة التكاليفية الأخرى مثل التكلفة على أساس النشاط، وغيرها⁽⁴⁾.

6. لدعم فلسفة التوجه نحو العميل:

تمتاز محاسبة استهلاك الموارد بأنا تدعم فلسفة التوجه نحو العميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل والتخلص من الفائض مما يترتب عليه تحسين أنشطة الشركة ذات القيمة المضافة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة الشركة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء⁽¹⁾.

7. تعتمد على تحديد الكمية:

(2) امجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص211.
(3) عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص58.
(4) نجاتي إبراهيم عبد القيوم، مدخل قياس التكاليف على اساس النشاط ودوره في ترشيد عملية إتخاذ القرارات، (بنى سويف : جامعة بنى سويف كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية 2004)، ص13
(1) محمد أحمد شاهين، مرجع سابق، ص 547

حيث التميز الواضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف وهذا يسهل تحليل الانحرافات من خلال فصل الكمية المستهلكة عن القيمة، حيث أن التتبع المستمر لبيانات الاستهلاك الفعلي يتطلب فقط المحاسبة عن الكميات المحددة في العلاقة بين الموارد بعضها البعض، حيث أن السهولة في تحليل الطاقة طالما أن الموارد تخصص عند استخدامها فقط⁽²⁾.

يرى الباحث ان محاسبة استهلاك الموارد توفر مقاييس دقيقة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالتالي توفر معلومات أكثر مصداقية في تحليل الانحرافات مما يدعم محاسبة المسؤولية على مستوى جميع وظائف الشركة.

⁽²⁾ محمد السيد الصغير، مرجع سابق، ص 87.

المبحث الثاني

مبادئ ومقومات واجراءات ومعوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد

أولاً: المبادئ التي تقوم عليها تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.

تقوم محاسبة استهلاك الموارد على المبادئ الآتية:

1. مبدأ استعراض الموارد:

تتمثل الموارد في الاستثمارات المتاحة التي تمتلكها المنشأة في صورة مادية من أجل الحصول على الطاقة التشغيلية، الأفراد، الخامات، الأموال، الآلات، أو في صورة غير مادية (معنوية) كخدمات تكنولوجيا المعلومات، وتعكس تكاليف المورد طبيعة المورد نفسه، فعلى سبيل المثال تمثل المرتبات والمزايا العينية وأجور الإجازات تكلفة الموارد البشرية، في حين تمثل مصاريف الصيانة والاهلاكات وأجور الفنيين تكلفة مورد الآلات. بناء عليه تتكون المنشأة من مجموعة معينة من الموارد تتحمل في سبيل تشغيلها واستغلالها مجموعة معينة من النفقات تعكس تكلفة استغلال هذه الموارد والاستفادة منها. في ظل نظم التكاليف المطبقة على أساس (الحجم أو النشاط) يتم تخصيص أوعية المورد بالكامل على أوعية التكاليف، مما يعني نظرياً استهلاك جميع الموارد أثناء عملية التشغيل وذلك على النحو التالي⁽¹⁾:

أوعية الموارد = أوعية التكاليف = تكاليف التشغيل.

مما يعني أن تكلفة المنتجات (تكاليف التشغيل) تمثل تكلفة جميع الموارد بالمنشأة، وفي حالة حدوث أي اختلاف بين تكلفة الموارد الدفترية (النظرية) وتكاليف التشغيل الفعلية يتم التعامل معه على أساس أنه خطأ محاسبي يستلزم معه إجراء التسويات اللازمة لمعالجة وإزالة هذا الفرق.

أما محاسبة استهلاك الموارد فهي تعترف بوجود جزء غير مستغل من طاقة المورد في الأحوال العادية للمنشأة، ومن ثم يجب ألا تتحمل به تكلفة المنتجات وإنما يتم ترحيله إلى حسابات النتيجة آخر الفترة الزمنية، وتمثل تكاليف التشغيل في هذه الحالة، التكلفة المستفدة فقط من تكلفة المورد والتي تتدفق من أوعية الموارد إلى قياس وحدات التكلفة (مثل الأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو العملاء) بواسطة مسببات الموارد، مع مراعاة العلاقات التشابكية بين الموارد، حيث أن كل مورد قد يفيد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة، فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة⁽²⁾.

(1) محمد السيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 83-87.

(2) محمد شحاته خطاب خطاب إطار مقترح للتعامل مع نظام التكاليف على أساس القيمة، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، (العدد الثاني، 2009م)، ص 141.

2. مبدأ تخصيص التكاليف على أساس كمي:

تعتمد محاسبة استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر، وعدد ساعات دوران الآلات، وعدد الكيلوات من الكهرباء ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كمياً من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية من الموارد الفعلية المستفدة وتكلفة الوحدات، ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك وليس مقدماً كما في حالة نظم التكلفة التقليدية/ على سبيل المثال 5 ساعات تشغيل/ وحدة منتجة). إذا تعذر إقامة هذه العلاقات السببية فإن تخصيص التكاليف يتم على المستوى التنظيمي الأعلى في المنشأة، فعلى سبيل المثال إذا حدث هبوط (ركود) في حجم المبيعات فإن إدارة المنشأة وإدارة المبيعات تكونان مسئولان عن ذلك، ومن ثم يجب أن يتحمل بهذه التكاليف (طاقة فائضة) ولا يتم تضخيم تكلفة المنتجات بها. أما في ظل التكاليف الأخرى المطبقة على أساس (الحجم - النشاط) فيتم التعبير عن العلاقات بين الموارد المستبعدة ووحدات التكلفة في صورة نقدية مباشرة (500 جنيه / ساعة تشغيل مثلاً) مما لا يعطي أي توضيح عن الطبيعة التفسيرية لهذا البيان، وربما يترتب عليه قرارات إدارية غير سليمة، وعدم الدقة في تخصيص التكاليف وخاصة في حالة وجود طاقة عاطلة أو زائدة، ومن ثم حدوث تضخيم "غير حقيقي" في تكلفة الوحدة المنتجة⁽¹⁾.

3. مبدأ طبيعة هيكل التكاليف:

تصنف محاسبة استهلاك الموارد عناصر التكاليف الخاصة بكل مورد إلى مجموعتين عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة وذلك حسب علاقة هذه العناصر بالمخرجات على مستوى كل مورد على حدا وليس على مستوى المنشأة ككل، ينطبق هذا التصنيف على كل من التكلفة الأولية وهي التكلفة المتولدة داخل المورد نفسه، والتكاليف الثانوية وهي التكلفة التي يستفيد منها كل مورد من أوعية الموارد الأخرى مثل أوعية الموارد البشرية، إلى جانب التسهيلات والمشتريات، مع الأخذ في الاعتبار الطبيعة الاحتمالية للتكاليف المتغيرة عند نقطة استهلاك الموارد، حيث تعالج التكاليف المتغيرة، إما كتكاليف تناسبية أو تكاليف ثابتة، في حين الطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة كما هي لا تتغير مع نماذج الاستهلاك⁽²⁾.

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد تعتمد بصورة رئيسية على الموارد في تخصيص التكاليف على موضوعات القياس التكاليفي وفقاً لعلاقة السبب والنتيجة ويساعد هذا الفصل في معرفة أثر التغيرات المتوقعة في حجم المخرجات على عناصر التكاليف على مستوى كل وعاء تكلفة على حدا، مما

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 141

⁽²⁾ رندا موسى كيوان، مرجع سابق، ص 1128

يضيف الكثير من الدقة على قدرة هذا النموذج على التوقع واتخاذ القرار وخاصة في مجال المفاضلة بين البدائل المطروحة، كما أنه يستبعد تكلفة الطاقة العاطلة او الفائضة عند تحديد تكلفة الوحدة المنتجة مما يترتب عليه تحديد التكلفة الحقيقية لوحدة المنتج.

ثانياً : مقومات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.

تتمثل مقومات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في الآتي:

1. تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد:

للتغلب على مشكلة عدم تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع للموارد فهذا المدخل يحدد مقياساً للمخرجات في كل مجمع من مجمعات الموارد ويكون هذا المقياس متجانساً لإدارة الطاقة، فهو يوفر رؤية لكيفية استخدام الموارد بغض النظر عن تشكيلة الأنشطة التي تؤديها الموارد، يركز على طبيعة العلاقات بين الموارد مما يوفر منظوراً للاختيار الدقيق لمقياس المخرجات⁽¹⁾.

2. فعالية إدارة الطاقة العاطلة / الفائضة:

تم تلخيص فعالية إدارة الطاقة العاطلة في النقاط التالية⁽²⁾:

أ- تتواجد الطاقة في الموارد وليس في الأنشطة:

ب. يتم التقرير عن الطاقة العاطلة أو الفائضة كانهزافات.

ج. لا يتم تخصيص الطاقة العاطلة بأي صورة على وحدة الخدمة.

د. تتبع الطاقة العاطلة إلى الشخص المسئول وبذلك يمكن السيطرة عليها.

3. العلاقات التشابكية بين مجمعات الموارد:

إن كمية المخرجات الخاصة بكل قسم محددة على أساس نسبة أو معدل ثابت لكل وحدة من المخرجات، مثل عدد ساعات العمل المباشر، أو عدد ساعات تشغيل الآلة، لذلك يكون هناك علاقات تناسبية مع المخرجات، وأيضاً تكون هناك علاقات ثابتة مع المخرجات⁽³⁾.

4. الطبيعة الأولية للتكلفة على أساس الموارد المستثمرة، التغيرات في التكلفة، ووقت استهلاك الموارد⁽⁴⁾.

5. إتباع نظام التكاليف على أساس كمية الموارد:

⁽¹⁾ محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة

الموارد- دراسة تطبيقية، (طنطا: جامعة طنطا ، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2013م، ص99

⁽²⁾ المرجع السابق، ص 101.

⁽³⁾ سعيد محمود الهلباوي، تهاني محمود، مرجع سابق، ص43.

⁽⁴⁾ المرجع السابق، ص 101

يمثل ذلك العمود الفقري لمحاسبة استهلاك الموارد، ويعتبر تدعيم لتحميل جميع عناصر التكاليف من خلال مجتمعات الموارد إلى مجتمعات الموارد الأخرى، أو إلى موضوعات القياس التكاليفي المباشر⁽¹⁾.

6. إدارة الموارد وتدعيم القرارات الإدارية:

يتم ذلك عند كل المستويات الإدارية لإدارة الطاقة عند المستويات التشغيلية وفهم الطبيعة الأولية والتناسبية للتكاليف عند المستويات التكتيكية وفهم القرارات المتعلقة بتسويق الخدمات عند المستويات الإستراتيجية⁽²⁾.

هناك ثلاثة أسس تستند عليها محاسبة استهلاك الموارد يمكن تناولها كآليات⁽³⁾:

1. أن محاسبة استهلاك الموارد تركز أساساً على الموارد، حيث تتضمن مجتمعات الموارد كل من الموارد والتكاليف التي تخدم هذه الموارد، ويتم الربط المباشر بين مجتمعات الموارد مع موضوعات القياس التكاليفي مع ضرورة مراعاة أن بعض مجتمعات الموارد وجدت لتخدم مجتمعات موارد أخرى ومفهوم الموارد يتضمن ثلاث خصائص أساسية هي:

أ. المقدرة: الموارد ذات قدرات كامنة على أداء عمل ما أو تقديم خدمة ما.

ب. الطاقة: الطاقة كامنة في الموارد وليس في النشاط، والطاقة قد تكون طاقة إنتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها، أو قد تكون طاقة غير إنتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات، والمخصصة للأنشطة الإدارية وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب مثلاً.

ج. تكلفة الموارد: تكلفة المورد تعتبر ضمن خصائص المورد، فعلى سبيل المثال الموارد البشرية لها تكاليف مرتبطة بها مثل معدل الأجر، المزايا النقدية والعينية، أجر الإجازات، كذلك الموارد الآلية تتطلب تكاليف صيانة، تكاليف تشغيل، تكلفة المساحة التي تحتاجها هذه الطاقة الآلية.

2. إن محاسبة استهلاك الموارد تستخدم القياس الكمي للمخرجات من كل مجمع مورد معين. حيث تركز محاسبة استهلاك الموارد على تتبع التدفق الجيد للموارد في صورة وحدات كمية وذلك عند انتقالها من مجمع موارد إلى مجمع موارد آخر، أو إلى موضوع القياس التكاليفي والمقياس الكمي هو نفسه مقياس طاقة مجمع الموارد وهذا يعني أنه سيتم إجراء التتبع العيني للجزء المستخدم فقط كجزء من الطاقة النقدية، والجزء الذي لا ينتقل إلى مجمع موارد آخر أو إلى موضوع القياس التكاليفي ستعتبر موارد غير مستخدمة يمكن تقسيمها إلى جزء غير مستخدم/ يمكن تقسيمه، وجزء غير مستخدم لا يمكن تقسيمه يعتبر كفاقد.

3. إن محاسبة استهلاك الموارد تحدد بعدين هامين لطبيعة سلوك التكاليف هما:

⁽¹⁾تهاني محمود النشار، استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمة، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، نموذج محاسبي مقترح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 2004م، ص23.

⁽²⁾أميمة عبدالفتاح، مرجع سابق، ص 39.

⁽³⁾سعید محمود الهلباوي، تهاني محمود النشار، مرجع سابق، ص127

أ. البعد الأول: يمثل الطبيعة المتأصلة في التكاليف بالنسبة لنمط استهلاك الموارد، فهي إما أن تستهلك على صورة ثابتة أو أنها تستهلك على صورة تناسبية، والإستراتيجية الخاصة بالمنشأة هي التي ستحدد ما إذا كانت هذه التكاليف ثابتة أو تناسبية عند تحديد التكلفة.

ب. البعد الثاني: يتمثل في أن الطبيعة المرتقبة للتكاليف التناسبية قد تتعرض للتغيير عند نقطة استهلاك المورد، فقد تتغير وتظل متناسبة عند استهلاك المورد وذلك على العكس بالنسبة لطبيعة التكاليف التي تستهلك على صورة ثابتة فإنه يصعب تغييرها مع نمط استهلاك المورد.

مما سبق يرى الباحث إن محاسبة استهلاك الموارد توفر نظام سليم لإدارة التكلفة الذي يساعد في التعامل مع مشاكل التعقيد المترادف في التشغيل وكذلك مراعاة العلاقات المتشابهة بين الموارد.

ثالثاً: إجراءات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.

تم تحديد الإجراءات الرئيسية لمحاسبة استهلاك الموارد في النقاط التالية:

1. تحديد الموارد المتاحة وتحديد الاحتياجات المتوقعة منها، ومن ثم تجميع الموارد الفعلية والمخططة والمتجانسة، في مجموعات الموارد، تم تحديد مخرجات مجموعات الموارد مقاسة في شكل عيني، ومن ثم بناء خريطة تنظيمية للموارد التي تفيد في تحديد العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد بعضها البعض للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وربط وتخصيص الموارد المتاحة بالعمليات التشغيلية عن طريق محركات الموارد ، مما يسهل معه تحديد موقع وكمية وتكلفة كل مورد مستخدم داخل المنشأة وأيضاً تحديد كل مورد غير مستخدم⁽¹⁾.

2. تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة والتي تمثل العلاقة للتكلفة عن طريق تجميع الأعمال المتجانسة ضمن نشاط واحد، بما يعكس الارتباط الطردي بين تلك الأعمال معاً، ويعكس درجة المرونة في تغيير عناصر التكاليف المجمعة بحيث يتلائم مع التغيير في مستوى النشاط⁽²⁾.

3- تحديد التكلفة السنوية طبقاً للموازنة، مع مراعاة الهدف الأساسي لكل إدارة هو استخدام الموارد المتاحة لديها بأكبر قدر من الكفاءة والفعالية، لتحقيق هذا الهدف يجب على الإدارة أن تستفيد من أفضل المعلومات المناسبة والمتاحة في إعداد خططها المستقبلية، وأكثر هذه المعلومات أهمية في عملية التخطيط تلك المتعلقة بسلوك التكاليف، بمعنى دراسة سلوك التكاليف وكيفية تغييرها في مجموعها وفقاً للتقلبات في مستوى أو حجم النشاط، عليه يتم تقسيم التكاليف السنوية المخططة إلى تكاليف تناسبية وثابتة

(1) محمد شحاته خطاب، مرجع سابق، ص 151.

(2) أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص 201

ومختلطة، وهنا يتم فصل الشق التناسبي عن الثابت في التكاليف المختلطة باستخدام أسس موضوعية حتى تصبح عناصر التكاليف مكونة من التكاليف التناسبية والثابتة⁽¹⁾.

4. تحديد حجم النشاط أو الطاقة مميزاً بكل محرك من محركات الطاقة، وهنا لابد من التفرقة بين الطاقة المتاحة والطاقة المخططة في الموازنة، حيث تمثل الأولى الطاقة النظرية بعد تعديلها بأعطال التشغيل الحتمية، والثانية تتمثل في الاستخدام المخطط بالموازنة وهو المستوى المتوقع لاستخدام الطاقة خلال فترة الموازنة القادمة، وفي كثير من الحالات يكون المستوى المخطط بالموازنة أقل من الطاقة المتاحة، فمن خلال معرفة الفرق بين الطاقة المتاحة والاستخدام المخطط بالموازنة، يمكن تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة ومن ثم استبعادها واستغلالها⁽²⁾.

5. يتم ربط كافة عناصر التكاليف السنوية المخططة طبقاً للموازنة سواء كانت تناسبية أو ثابتة بالأنشطة سواء كانت رئيسية أو مساعدة، ثم يعاد تخصيص تكاليف الأنشطة المساعدة على الرئيسية وفقاً لاستفادة هذه الأنشطة، ثم يعاد توزيع تكاليف الأنشطة الرئيسية على المنتجات، ويتم ذلك من خلال مرحلتين هما⁽³⁾:

أ. المرحلة الأولى: تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة تبعاً لمدى استهلاك هذه الأنشطة لتلك الموارد، وذلك طبقاً لمفهوم الأنشطة تستهلك موارد وبعبارة أخرى فإن أي نشاط لا يستهلك مورداً من هذه الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذا المورد، ويتم استخراج نوعين من معدلات التحميل لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة هما:

i. الأول: مرتبط بالتكاليف التناسبية ويتم استخراجها عن طريق قسمة التكاليف السنوية التناسبية المخططة طبقاً للموازنة على الاستخدام المخطط بالموازنة.

ii. الثاني: مرتبط بالتكاليف الثابتة ويتم استخراجها عن طريق قسمة التكاليف السنوية الثابتة المخططة طبقاً للموازنة على حجم النشاط السنوي للإنتاج.

أما التكلفة غير المستغلة فتحسب لكل عنصر من عناصر التكاليف الثابتة عن طريق إيجاد الفرق بين حجم النشاط السنوي المتاح والاستخدام المخطط بالموازنة وضرب الفرق في معدل التكلفة الثابتة لهذا العنصر.

(1) محمد شحاته خطاب، مرجع سابق، ص 155

(2) يارا سعد علي، المحاسبة عن استهلاك الموارد الجيل القادم لمنظمة إدارة التكلفة، (القاهرة: المؤتمر العلمي السنوي لقسام المحاسبة والمراجعة دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الخاص، الجزء الثاني الفترة من 11 – 12 أكتوبر، 2014م)، ص 57.

(3) المرجع السابق، ص 159

ب. المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات تبعاً لمدى استهلاك هذه المنتجات للأنشطة، وذلك باستخدام العدد المناسب من محركات التكلفة، ولتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات يتم استخراج معدلات التحميل عن طريق قسمة تكاليف النشاط المتوقعة على الاستخدام المخطط بالموازنة.

6. تحديد تكلفة وحدة الأداء عن طريق ضرب الاستخدام المخطط بالموازنة لوحدة التحميل وتحميلها على المنتجات على نحو أكثر دقة⁽¹⁾.

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد تعتمد على التتبع التفصيلي لمسارات الموارد وعلى التغير التناسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك في تخصيص التكاليف وهذا ما يميزها عن نظام تكاليف النشاط.

رابعاً: معوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد.

حددت معوقات محاسبة استهلاك الموارد في الآتي⁽²⁾:

1. صعوبة تحقيق أهداف التخصيص: بالرغم من الاهتمام بموضوع تخصيص تكاليف الطاقة في مجالات البحوث العلمية، إلا أنه ما زال يحتاج لمزيد من الدراسة نظراً لصعوبة الوصول إلى حلول لمشكلة، تحقيق التخصيص المرضي للتكاليف حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط منها الموضوعية أو البعد عن الاجتهاد الشخصي في اختيار أساس التخصيص وطريقته، ومراعاة التصرفات السلوكية للقائمين على الأداء كذلك السببية والاستفادة إذ يجب تحميل التكاليف على المنتجات والأنشطة التي تسببت في حدوث التكلفة.

2. مدى إمكانية جمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجموعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية أو الثانوية، التكلفة الثابتة، أو التكلفة المتغيرة، التناسبية، كذلك الفصل بين الموارد المستغلة وغير المستغلة.

3. مدى تقبل الفكر الإداري، حيث يعتبر من أهم المحددات التي قد تقف عائقاً أمام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد هي عدم توفر القناعة التامة من قبل الإدارة العليا نظراً لعدم فهم واستيعاب فلسفته، هذا بالإضافة إلى الآثار السلوكية لموضوع تخصيص التكلفة ومنها إسراف مديري مجموعات التكلفة في استخدام الموارد المتاحة وخدمات الأنشطة الثانوية.

⁽¹⁾المرجع السابق، ص 160

⁽²⁾أمانى محمد عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2012م)، ص 131.

4. ارتفاع تكلفة التطبيق: حيث يقوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على علاقة مفادها تتبع مسارات الأنشطة، وتحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد المتاحة سواء من مورد لمورد، أو من نشاط إلى نشاط، ويعرض دراسة تلك العلاقات المعقدة والمتداخلة فالأمر يتطلب الاستناد إلى إحدى مجموعات البرامج التطبيقية التجارية بما يساعد على دمج المعلومات عن الطاقات المتاحة، والعمليات المؤداة داخل الوحدة الاقتصادية.

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة استهلاك الموارد قدمت بعض الأفكار الجيدة لمعالجة أوجه القصور، الخاصة برؤى الموارد. وبالرغم من الانتقادات الموجهة إليها إلا أنها تعتبر من أفضل الانظمة المقدمة حديثاً في إدارة التكلفة وهذا ما يخدم توجه البحث الحالي.

الفصل الثاني

مفهوم وأهمية واهداف وخطة وأدوات وأساليب إدارة التكلفة

ويشتمل علي الاتي :

المبحث الأول: مفهوم وأهمية واهداف وخطة إدارة التكلفة.

المبحث الثاني: أدوات وأساليب إدارة التكلفة.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف وخطة إدارة التكلفة

أولاً : مفهوم إدارة التكلفة.

عرفت ادارة التكلفة بأنها عملية ممتدة تحدث قبل بدء الإنتاج حيث يتم القيام بكل من تخطيط التكلفة وتخفيضها، ومروراً بعملية الإنتاج ذاته حيث يتم تخفيض كل من التكلفة والرقابة عليها، وانتهاءً بإتمام عملية الإنتاج حيث يتم القيام بالرقابة اللاحقة على التكلفة⁽¹⁾. وعرفت إدارة التكلفة بأنها تجميع بيانات التكلفة وتحليلها بطرق تساعد الإدارة على إتخاذ قرارات تسهم في تعظيم قيمة المنشأة⁽²⁾. وعرفت بأنها: تجميع وقياس وتصنيف وتقديم المعلومات المفيدة للمديرين لتحديد تكاليف شيء ما للتخطيط والسيطرة وإتخاذ القرارات⁽³⁾. عرفت إدارة التكلفة بأنها: كافة التصرفات أو الأفعال التي تتخذ بواسطة المديرين⁽⁴⁾. كما عرفت بأنها: أنها الجهد والنشاط المبذولين من قبل محاسبي التكاليف لربط التكاليف بوظائف التخطيط والرقابة سواء على مستوى الأجل القصير والأجل الطويل⁽⁵⁾. كذلك يستخدم مصطلح إدارة التكاليف لوصف الفعاليات الإدارية لإرضاء العملاء عندما تعمل الإدارة على تخفيض التكاليف والرقابة عليها بشكل يزيد القيمة بالنسبة للمستهلك أو العميل⁽⁶⁾.

هناك من يطلق على إدارة التكلفة لفظ احتواء التكلفة (Cost- Containment) ويعرف الكاتب هذا المنهج بقوله: إن منهج احتواء التكلفة يعتمد على مجموعة أدوات تستخدم منفردة ومجموعة لخفض عناصر التكاليف أو لاستبعاد عناصر أخرى وهذه الأدوات مفيدة جداً في إدارة تكاليف العمليات الإنتاجية في مستوى التشغيل الاساسي⁽⁷⁾.

(1) د. سمير هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012م)، ص 35.
(2) د. كمال حسن جمعة الربيعي، أثر إستراتيجية إدارة المعرفة في إستراتيجية إدارة التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (33)، 2012م، ص 135.

(3) Hansen & Mowen, "Cost Management Accounting Abs Control" April 2010, Available At: www.Seribd.com, p.5

(4) إيمان صالح فاضل، استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح، (جامعة القاهرة: كلية التجارة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2011م)، ص 41.

(5) د. علي الجوهرى رمضان، أثر التطور الصناعي على استخدام أساليب متكاملة لإدارة التكلفة، (سوهاج: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الثاني، 2014م)، ص 321.

(6) د. كمال حسن جمعة الربيعي، مرجع سابق، ص 135.

(7) محمد أحمد دسوقي منصور، تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية بجمهورية مصر العربية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 1999م)، ص 39.

وعرفت بأنها وصف القرارات المتخذة من قبل المديرين لإشباع رغبات العملاء، جنباً إلى جنب مع تخفيض ورقابة التكاليف، وتأتي أهمية إدارة التكاليف من أنها قادرة على ضبط الجودة ورقابتها خلال فترات مالية متتالية، ونظراً لأهمية الجودة وعرض المنتجات وطرحها في الأسواق وتقديم خدمات العملاء ما بعد البيع، أصبح مصطلح الاستراتيجية مستخدم من قبل المحاسبين والقائمين على إدارة التكلفة⁽¹⁾. يرى الباحث أن مفهوم إدارة التكلفة يعني استخدام مجموعة من النظم الفرعية التي تساعد الإدارة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج داخل الوحدة التنظيمية بما يساعد الإدارة على تحقيق الأهداف المنوط بها تحقيقها، وتتعدد النظم الفرعية التي تعتمد عليها الإدارة في تحقيق أغراض إدارة التكلفة.

ثانياً: أهمية إدارة التكلفة

تتمثل أهمية إدارة التكلفة في الاعتبارات التالية:

1. اهتمام ادارات الشركات بزيادة رفع مستوى دقة تقديرات التكاليف لديها والتطبيقات المحاسبية لمقابلة متطلبات المحاسبة المالية الحالية، ونتيجة صدور القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley ومايتطلبه من تكاليف معينة للشركات زادت الحاجة إلى الاهتمام بالتكلفة وكيفية إدارتها⁽²⁾
2. الدور المؤثر لإدارة التكلفة في تشخيص، وقياس، وتجميع، وتحليل، والإبلاغ عن المعلومات الخاصة بعوامل النجاح الحاسمة (الكلفة، الجودة، الوقت، الإبداع) بشكل موثوق وبأسلوب المناسب، ويتطلب ذلك وجود تقنيات معينة لأداء هذه المهام. ومجموعة تقنيات إدارة التكلفة التي تعمل سوية لدعم أهداف وأنشطة المنظمة تسمى نظام إدارة التكلفة⁽³⁾.
3. إهمال إدارة المنشأة لأدوات التكلفة وعدم أخذ أساليبها كأهداف داخلية يزيد من فرص تعرض المنشأة لضعف حصتها في السوق لمواجهة منافسة حادة في السوق⁽⁴⁾.
4. تدعم صنع القرارات الرشيدة التي تؤدي إلى تحسين كفاءة الأداء ، ولا بد لهذا النشاط أن يكون متكاملًا خلال دورة حياة المنتج في المنظمة
5. تساعد إدارة التكلفة على النجاح التنافسي في الأجل الطويل لذلك اهتمت الإدارة الإستراتيجية بالمقاييس غير المالية للأداء باعتبارها مقاييس كمية ووصفية لقياس العوامل التي تؤدي إلى تنفيذ الإستراتيجية

⁽¹⁾د.مكرم عبدالمسيح بسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة- الجزء الأول، (المنصورة: المكتبة العصرية، 2007م)، ص450.

⁽²⁾د. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، (عمان: دار ايازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م)، ص120.

⁽³⁾د.محمد شحاته خطاب خطاب، مرجع سابق، ص3.

⁽⁴⁾محمد أحمد دسوقي المنصور، مرجع سابق، ص39.

وتدعيم أولوياتها. وتكمن مناطق التطوير الحقيقي للأداء المحاسبي في إيجاد رؤية إستراتيجية متكاملة تجمع في طياتها البعدين التكاليفي والمالي بما يتضمن كليهما من مؤشرات مالية وغير مالية، والسعي لمواكبة احتياجات وتطلعات بيئة الأعمال، والتي تزداد تعقيداً بسبب العولمة والتقدم التقني المتنامي، وظهور تقنية المعلومات المتقدمة والتي تركز على العمل ونمو الأسواق العالمية على نطاق كبير. لذلك فإن للمعلومات بصفة خاصة سواء كانت مالية و غير مالية دوراً كبيراً وحيوياً في وضع معظم الاستراتيجيات الشاملة المناسبة، وتوجيهها وفقاً لاحتياجات إدارة الشركة لكي تعمل لتحقيق استراتيجيات وأهداف المنشأة وتحقيق مصالح كافة الأطراف⁽¹⁾.

6. يوفر نظام إدارة التكلفة معلومات تحدد المصادر المختلفة للميزة التنافسية. وأهم هذه المصادر تأتي من داخل المنظمة وتعتمد على قدرتها على فهم نقاط قوتها واستثمارها، وتحديد نقاط ضعفها والحد من تأثيرها أو إزالتها. فالميزة التنافسية تتحقق متى ما كانت المنظمة⁽²⁾:

أ. أكثر كفاءة من منافسيها.

ب. تكون صاحبة المبادرة الأولى في تقنيات الصناعة الجديدة التي تقدم فوائد التكلفة أو الإنتاجية.

ج. تؤدي خدمات أكثر قيمة من منافسيها.

د. تمتلك معرفة متفوقة وعاملين ذوي قدرة على الارتقاء بالمنتجات والخدمات الجديدة.

هـ. تسخر مواردها لتحسين حصيلتها المالية وغير المالية.

7. تتمثل أهمية إدارة التكلفة في الآتي⁽³⁾:

أ. الاستفادة من الميزات النسبية والتنافسية لمختلف مجالات وبيئات الاستثمار في إطار تحقيق أكبر خفض ممكن في التكلفة.

ب. تحقيق معدلات عائد متنامية من خلال نظم الإنتاج عالية التقنية.

ج. تطبيق أسلوب فعال لإدارة واستغلال الموارد الاقتصادية في إطار ما يعرف بمفهوم إدارة التكلفة.

د. الاهتمام بأهمية تحليلات بيانات التكاليف من أجل استخداماتها في المجالات الإدارية.

هـ. أهمية عمليات التخطيط والرقابة على عناصر التكاليف باستخدام منهج التكاليف المعيارية.

و. ذات ارتباط وثيق بعملية تخطيط الإيرادات والأرباح.

ز. تحسين مستوى أداء العمليات والأنشطة، وتحقيق الرقابة الفعالة على تلك الأنشطة⁽¹⁾.

⁽¹⁾د. هاني أحمد محاريق، دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق فعالية آليات حوكمة الشركات، دراسة نظرية وميدانية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الثاني، العدد الرابع، 2012م)، ص 916-917

⁽²⁾د. حيدر علي المسعودي، مرجع سابق، ص 121.

⁽³⁾أ.د. مختار اسماعيل شعشع، د. عبدالعزيز محمد ايوب زيدان، مرجع سابق، ص 55.

مما سبق يرى الباحث أن أهمية ادارة التكلفة تتبع من خلال المعلومات المفيدة التي تقدمها للادارات والأقسام والتي تفيد في تخفيض التكاليف واتخاذ القرارات السليمة وتمييز نقاط القوة والضعف في المنشأة لاتخاذ الإجراءات التي تخفض التكلفة وتعزز رضا الزبون.

ثالثاً: أهداف إدارة التكلفة

تتمثل أهداف إدارة التكلفة في الآتي:

1. تخطيط وتخفيض التكلفة قبل البدء في عمليات الإنتاج، وتخفيضها والرقابة عليها أثناء عمليات الإنتاج (2).

2. إشباع رغبات المستهلكين المتجددة بأقل تكلفة ممكنة مما يؤدي إلى زيادة تكلفة المنتج في مواجهة المنافسين، بمعنى تخطيط وتخفيض ورقابة وتحسين فاعلية التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتجات، مع عدم الإخلال بتحقيق مستويات الجودة التي ترضى العملاء. وحتى يمكن تحقيق هذا الهدف لا بد من تقسيمه إلى مجموعة من الإجراءات كمايلي(3):

أ. **تخطيط تكاليف المنتجات الجديدة:** ويتم ذلك في مرحلة تصميم وتطوير المنتجات، بحيث يتم استخدام مجموعة من الأدوات لتخطيط التكلفة بما يساعد إدارة المنشأة في اختيار أفضل التصميمات البديلة، التي تحقق المعادلة الصعبة، وهي تخطيط تكاليف منخفضة، وتحقيق الجودة التي ترضى العملاء، مع تقديم المنتجات إلى الأسواق في أسرع وقت ممكن.

ب.: **تحسين فعالية تكلفة المنتجات القائمة:** ويتم ذلك في مراحل التصنيع المختلفة، بحيث يتم استخدام مجموعة من الأدوات لرقابة وتحسين التكلفة، بما يساعد إدارة المنشأة في رقابة عملياتها التصنيعية، ومحاولة تحقيق أي وفر في التكاليف أو زيادة فعالية التكاليف، وأيضاً قياس المنتجات.

ج. **دعم وظيفة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة:** وبصفة خاصة قرارات اختيار افضل مزيج للمنتجات التي تقوم المنشأة بإنتاجها وبيعها سواء من المنتجات الجديدة أو القائمة، وكذلك قرارات تسعير تلك المنتجات بما يحقق مزايا تنافسية، وهذا الهدف لايحتاج إلى أدوات بخلاف الأدوات المستخدمة لتحقيق الهدفين السابقين.

(1)د. كمال حسن جمعة الربيعي، مرجع سابق، ص 135.

(2)Foster, G. and Horngren, "Cost Accounting and Cost Management Issues," Management Accounting, June, 1987, PP. 24-25.

(3)يسري محمد علي خيرى، إطار مقترح للإدارة الاستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج مع دراسة تطبيقية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة 2004م)، ص ص9-10.

3. لم يعد نظام التكاليف مجرد أداة لتحديد تكلفة المنتجات بل أصبح نظاماً لإدارة التكلفة هدفه توفير البيانات التي يمكن أن تلعب دوراً رئيسياً من خلال المحددات الآتية (1):

أ. قياس تكلفة الموارد المستفزة في تنفيذ أنشطة الإنتاجية.
ب. تحديد وحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة، وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن تجنبها دون تأثير على جودة المنتج أو القيمة المتوقعة.

ج. تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة الرئيسية بالمنشأة.

د. تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء مستقبلاً.

4. إن أهداف إدارة التكلفة تتمثل في إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد على استخدام مواردها بفاعلية وكفاءة، للمساهمة في تحقيق مزايا تنافسية في تكلفة ووظائف المنتجات، ووقت تقديمها للأسواق العالمية. وتعتبر هذه معادلة صعبة، ولكن يمكن لنظم إدارة التكلفة أن تساهم في تحقيقها إذا تمكنت من تحديد تكاليف الموارد المستفزة في أداء أنشطة المنشأة، وقياس درجة كفاءة وفعالية أداء الأنشطة، وتحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة، مع إنجاز الأهداف السابقة في بيئة تتسم بالتغيير التكنولوجي المستمر (2).

5. إن الهدف الأساسي من إدارة التكلفة هو تحقيق الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد المتاحة مما يقلل من مجالات الإسراف، وسوء الاستخدام وتوجيه التكلفة إلى تلك الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج، كما أن الهدف الأكثر أهمية من ذلك هو تحقيق رضا العملاء من خلال تقديم المنتج بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن (3).

من هذا المنطلق تتحدد الأبعاد الرئيسية لمضمون إدارة التكلفة كهدف استراتيجي في الاعتبارات التالية:

أ. الوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة في لحظة معينة لا يعني تحقيق هدف خفض التكلفة، ولكن يعني بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن إدارة تلك التكلفة وتخفيضها كلما أمكن ذلك مما يحقق هدف استراتيجي التحسين المستمر.

ب. التركيز على منابع حدوث التكلفة وهو الأمر الذي يمكن من أحداث خفض حقيقي للتكلفة .

ج. إن تكون إدارة التكلفة هدفاً استراتيجياً للمنشأة في الأجل الطويل والقصير .

(1)د. عيد محمود حميدة، مرجع سابق، ص175.

(2)Berliner, C. and J. Brimson, (Cost Management for Today's Advanced Manufacturing, Harvard Business School Press, Boston, 1988), P. 10.

(3)رغبة حسن عبدالحفيظ، دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وخفض تكلفة اللوجستيات- دراسة ميدانية،(حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2011م)، ص 89.

يرى الباحث تعدد الأهداف التي يسعى نظام إدارة التكلفة إلى تحقيقها ومن أهمها، تخطيط وتخفيض التكلفة وتوفير البيانات التي تساعد إدارة المنشأة في تحقيق مختلفة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ومنها استخدام مواردها بفاعلية وكفاءة وتحقيق الميزة التنافسية.

رابعاً: خطة إدارة التكلفة

تتضمن خطة إدارة التكلفة الأنشطة الآتية (1):

أ. تخطيط الموارد Resource Planning: يدخل في هذا النشاط تحديد الموارد المادية المطلوبة لأداء عمل مشروع معين والكميات اللازمة من كل مورد يدخل في ذلك أيضاً تحديد مصادر الحصول على هذه الموارد ووقت الإحتياج لها.

ب. تقدير التكلفة Cost Estimating: هذا النشاط يتعلق بإعداد تقديرات التكاليف التي تلزم للحصول على الموارد السابق تقديرها في الخطوة السابقة. وربما أيضاً توقيت الحاجة إلى هذه المبالغ.

ج. موازنات التكلفة Cost Budgeting: إعداد موازنات التكلفة يقصد به النشاط الذي يتعلق بتخصيص المبالغ السابق تقديرها لتكلفة الموارد على العناصر التفصيلية للأعمال المطلوبة بغرض بناء معيار أساسي للتكلفة يسهل تتبعها ويساعد على قياس وتقييم الأداء التكاليفي للأعمال.

د. رقابة التكلفة Cost Control: تتضمن رقابة التكلفة الأعمال الآتية:

i. التأثير على العوامل المسببة للتغيرات في المعيار الأساسي للتكلفة.

ii. تحديد إذا ما كان المعيار الأساسي للتكلفة قد تغير.

iii. إدارة التغيير في هذا المقياس (المقاييس) إذا ما حدثت بالفعل.

يرى الباحث ان خطة إدارة التكلفة هي نموذج يصف كيف ستقوم المنشأة بتخطيط الاحتياجات وتقدير التكاليف وتصميم نظام للرقابة وتقييم الانحرافات.

(1) د. سمير هلال، مرجع سابق، ص 35.

المبحث الثاني أدوات وأساليب إدارة التكلفة

أولاً : نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

يقيس نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة. ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة Cost Drivers. ومن الوظائف الرئيسية المبتغاه من نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة نجد (1):

1. تحديد وقياس موارد المنشأة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة.
2. تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل.
3. تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة من ناحية وأنشطة ضرورية وأنشطة غير ضرورية من ناحية أخرى.
4. تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقات الغير مستغلة.
5. تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة.
6. تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة (مثل المنتجات، العملاء، القنوات، والعمليات، باستخدام مسببات التكلفة. ويعتمد التكلفة على أساس الأنشطة على المقومات الأربعة التالية (2):
 - أ. الأنشطة: Activity: تعرف الأنشطة بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل الشركة، وتنقسم الأنشطة إلى مجموعتين هما (الأنشطة التي تضيف قيمة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة).
 - ب. أغراض التكلفة Costobjects: غرض التكلفة هو وحدة لتجميع وتحميل التكاليف عليها، وقد تشمل وحدة المخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية داخل الشركة.
 - ج. مجتمعات التكاليف Cost pools: هي وحدة أداء تستخدم لحصر وتوزيع التكاليف، وتمثل أقل مستوى من التفصيل الذي يحقق الغرض، وقد يمثل نشاط واحد أو مجموعة متجانسة.
 - د. مسببات التكلفة Cost Drivers: وهو العامل أو المسبب في إحداث وتكوين عنصر التكلفة داخل وعاء التكاليف، ويجب أن يراعي دائماً عند اختيار مسببات التكلفة أن يتوفر فيها علاقة سببية مع عناصر التكاليف المراد استخدامها في عملية التوزيع.

(1)د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص 237.

(2)د. سمير هلال، مرجع سابق، ص 37.

ثانياً: التحسين المستمر.

هو أسلوب متطور يهدف لتخفيض التكاليف وذلك من خلال التركيز على التطوير والتحسين المستمر لأساليب اجراءات الانتاج في مختلف الأنشطة الصناعية (1).

على الرغم من أن التكلفة المستهدفة تعتبر أداة للسيطرة على التكلفة واحتوائها في مرحلة ما قبل الانتاج، إلا أن طبيعة العمليات الانتاجية وظروف التشغيل تجعل من التكلفة تختلف عن المتوقع لها (المستهدف)، ومن ثم كان لزاماً البحث عن أسلوب للتحسين المستمر يسفر عن تحسينات متتالية في شكل انخفاض في التكلفة، واتفق على تسمية هذا الأسلوب بالمحاسبة عن التكلفة المطورة ، وتم التعبير عنها (2):

التكلفة المطورة = التكلفة المستهدفة ± أثر اختلاف ظروف التشغيل في ظروف تصميم المنتج - أثر أنشطة التحسين المستمر .

يقصد بأسلوب التحسين المستمر مجموعة الاجراءات التي تتبعها المنشأة بهدف تحسين الأداء الإنتاجي والتكليفي أثناء مرحلة الإنتاج، والتي تهدف أساساً إلى المساهمة في خفض تكلفة المنتج وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة (3).

إن نظام التحسين المستمر وهو في سعيه لخفض التكلفة يركز على تبني حزمة الاجراءات منخفضة التكلفة المدعمة بأسلوب المشاركة بين العاملين وتدريبهم بصورة مستمرة بجانب تحسين الأنشطة المضيقة للقيمة والغاء غير المضيقة للقيمة منها وصولاً إلى أفضل مستوى من الأداء التشغيلي وتنمية القدرة التنافسية للشركة. ويمر نظام التحسين المستمر بدورة اجرائية تركز على الموارد البشرية والآلات والموارد والطرق ومقاييس الأداء لإمكانية توفير إجابات حول ما الذي يؤدي ؟ ولماذا هو مهم ؟ وأي يؤدي ؟ ولماذا يؤدي هناك ؟ وهل يكون من الأفضل أدائه بموقع آخر ؟ ومتى يؤدي ؟ وهل يكون من الأفضل أدائه بتوقيت آخر ومن المسئول عن أدائه؟ وهل يحقق نتائج ملموسة في الأداء أم أن هناك طرق أفضل ؟ وكم يتكلف الأداء الآن ؟ وما هي تكلفة الأداء في المستقبل (1).

(1)د. عطا الله وارد خليل، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية بمؤسسة الطيران العربية السورية- دراسة ميدانية،(القاهرة : جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد الثالث- المجلد الأول2011م)، ص 233.

(2)د. عصام عبدالمنعم أحمد، استراتيجية احتواء التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية العدد الرابع 1996م)، ص98.

(3)محمد محمد منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة،(حلوان: جامعة حلوان ،كلية التجارة وإدارة الأعمال، عدد 2006م)، ص29.

(1)محمد توفيق ماضي، دراسة تحليلية لمتطلبات نظم التكاليف المدعمة للنشاط الإداري لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة(القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف ، العدد الأول، 1994م)، ص154.

نظراً لارتباط نظام التحسين المستمر بغرض تحقيق تكاليف العمليات الانتاجية، فقد استقرت الجهود البحثية على أن هذا النظام يدعم دور إدارة التكلفة في تحسين دور دورة المنتج وتحسين الإنتاجية وخفض المخزون وخفض الوقت المستغرق بخطوط الانتاج وخفض أوقات أعطال الماكينات وخفض المساحات غير المستغلة وزيادة طاقة العمل اليدوية والعمل الآلية والتخلص من الفاقد ومعالجة الانحرافات والتخلص من المعيب (2).

ثالثاً: أسلوب التكلفة المستهدفة.

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها: الإدارة المستجدة في المحاسبة الإدارية التي تركز على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في إطار حصر إمكانيات هندسة المنتج، وذلك في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي تتحدد بناء على الأسعار المتوقعة التي يقبلها السوق (3).

وعرفت بأنها: طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وتستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الابحاث والتطوير وهندسة المنتج. من أجل ايجاد طرق جديدة لخفض التكاليف (4).
يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق ما يلي (5):

أ. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة معينة ومحددة مسبقاً بناء على معطيات السوق، بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم، فإنه سيؤدي إلى ضغط المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدا من تطوير مفهوم المنتج وانتهاء بخدمات ما بعد البيع.

ب. العمل على خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لأعلى تكلفة في دورة حياة المنتج.

ج. يرى احد الباحثين أن التكلفة المستهدفة بدا ظهورها اواخر الستينيات من القرن الماضي، وتم تطبيقها في العديد من الشركات مع ضمان الجودة وتحقيق المزايا التنافسية، وكان الدافع الأساسي وراء استخدامها هو فقد المنتجات الامريكية للعديد من الاسواق وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية (1).

(2) محمد محمد منصور، مرجع سابق، ص 30.

(3) محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 332.

(4) محمد الفيومي محمد، وآخرون، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2011م)، ص 43.

(5) محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص 334.

د. قد يمثل هدف خفض التكلفة هدفاً رئيسياً لنظام التكاليف المستهدفة. كما قد يكون هدف تخطيط الربح هو الاساسي عند البعض، ولا شك ان اعتبار التكاليف المستهدفة كنظام فرعي لإدارة التكلفة والربحية يؤدي الي عدم التعارض بين خفض التكلفة وتخطيط الربحية من خلال تعاون عناصر سلسلة القيمة في اداء الانشطة المضيفة للقيمة، والتركيز علي اهداف كل من المستهلك والمنشأة والمجتمع قد يكون اكثر تعبيراً عن اهداف النظام (2).

رابعاً: أسلوب القياس المقارن

عرف القياس بأنه: قياس أداء شركة ما على أساس مقارن بأداء أفضل الشركات المنافسة (3). ويعرف بأنه: المقارنة بالتجارب أو الأداء الناجح للمنافسين (4).

إن جوهر عملية القياس المقارن تتمثل في تحديد أعلى مقاييس أو معايير للتفوق في كل المنتجات والخدمات، كما يعتبر القياس المقارن أداة للتحسين الذي يتحقق من خلال المقارنة مع المنشآت الأخرى التي تعتبر الأفضل في هذا المجال، وتقوم فلسفة القياس المقارن على أساس ضرورة أن يكون الفرد قادراً على الإدراك والتعرف على أوجه قصوره أو ضعفه، والاعتراف بأن هنالك البعض الذي يمكنه القيام بأداء أفضل منه في العمل، وأن يتعلم كيفية هذا الأداء، ثم يتولى تنفيذه في عمله (5).

أن أسلوب القياس المقارن يعتمد على سلسلة من المراحل التي قد تتضمن العديد من الأنشطة والوظائف، ولا يوجد هناك اتفاق واضح على تحديد خطوات التطبيق، حيث تتحدد وفقاً لوجهة نظر القائمين على التطبيق ومن واقع خبراتهم، وباختلاف أنواع القياس المرجعي ويتعدد النماذج، بالتالي يمكن استخلاص الخطوات فيما يلي:

أ. الخطوة الأولى: الدراسة الداخلية والتحليل المبدئي التنافسي:

(1) طارق تيسير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة في الشركات الصناعية الاردنية، (عمان: جامعة الحسين بن طلال،

كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م)

(2) د. محمد سعيد محمد جنيدي، اطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة، (بنى سويف : كلية التجارة فرع بني سويف جامعة القاهرة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، المجلد الثاني العدد الثالث، 2001م)، ص.ص 318-319.

(3) د. كمال حسين، دراسات في التكلفة، (القاهرة: د.ن، 2002م)، ص.151.

(4) د. عبدالرحمن محمود عليان، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، (القاهرة: د.ن، 2002م)، ص.19.

(5) د. أحمد هاشم معوض سليم، استخدام أسلوب القياس المقارن لإدارة التكلفة دعماً للقُدرة التنافسية للمنشأة، (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية المجلد 29، العدد الثاني، 2005م)، ص.ص 232 - 234.

في هذه المرحلة تقوم المنشأة بتحديد أفضل المجالات لتطبيق الأسلوب ومن أهمها الأنشطة المختلفة للمنشأة، المنتجات، أساليب وطرق المحاسبة الإدارية. من ثم القيام بتحديد إجراءات إتمام الأداء بكفاءة، باستخدام كلاً من التحليل المبدئي التنافسي الداخلي والخارجي (1).

ب. الخطوة الثانية: تشكيل فريق عمل القياس المرجعي:

إن التنفيذ السليم للقياس المرجعي يتطلب تكوين فريق عمل متخصص مكون من خبراء في كافة مجالات الأداء ومن ذوي الاتصالات المتعددة والواسعة، بحيث تستخدم عملية التنفيذ. وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة اختبار أعضاء الفريق من التخصصات المختلفة ذوي المهارة العالية في المنشأة مع التأكد على ضرورة التعاون الوثيق والتنسيق الفعال بين أعضاء الفريق، ويجب أن يتصف أعضاء الفريق بالقدرة على العمل الجماعي وتفهم احتياجات باقي الأعضاء (2).

ج. الخطوة الثالثة: الالتزام طويل الأجل لتطبيق أسلوب القياس المرجعي:

في هذه المرحلة الثالثة تعمل المنشأة على تطوير التزامها بالمشروع المطبق عليه أسلوب القياس المقارن مع ضرورة تحقيق التوافق مع فريق أسلوب القياس المقارن. ويتطلب الالتزام طويل المدى، الحصول على مساندة الإدارة العليا لإعطاء الفريق المسئول عن تطبيق أسلوب القياس المقارن السلطة الكاملة لإتمام هذه التغييرات، تطوير مجموعة من الأهداف لتوجيه جهود فريق أسلوب القياس المقارن، منح السلطة والحرية للعاملين لإجراء أي تغييرات ضرورية (3).

د. الخطوة الرابعة: اختيار شركاء أسلوب القياس المقارن:

في هذه الخطوة يتم تحديد المنشآت المتميزة في مجال الصناعة أو السوق بشكل عام، وإجراء المقابلات والزيارات الشخصية من أجل دراسة إمكانية تعاون تلك المنشآت في تبادل المعلومات والخبرات المكتيبة في تحسين الأداء (4).

هـ. الخطوة الخامسة: تجميع المعلومات وطرق المشاركة:

تعتبر هذه الخطوة خاصة بالحصول على المعلومات المطلوبة (سواء من المصادر الداخلية أو الخارجية) وتحليلها، والتعرف على الأداء وممارسات المنشأة محل الدراسة، لمعرفة مدى نجاح المنشأة في تحقيق

(1) ماجدة حسين إبراهيم، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل دورة حياة المنتج، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2000م)، ص. 345-351.

(2) خديجة محمد كوسه، تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تحقيق المزايا التنافسية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة 2012م)، ص. 69.

(3) د. ثائر صبري الغبان، ونادية شاكر حسين، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية، (بغداد: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، 2009م)، ص. 261.

(4) المرجع السابق، ص. 262.

متطلبات العملاء وكسب رضائهم وولائهم، ومن ثم تحقيق المزايا التنافسية في السوق المقارنة. وتعتبر بمثابة المرحلة الفعلية للمقارنة وهي مرحلة جمع البيانات عن أفضل الممارسات وأفضل المنافسين الذين سيتم مقارنة أدائهم بأداء المنشأة، والهدف من هذه المرحلة هو تجميع معلومات كافية ومناسبة للحصول على فهم متعمق لعمليات المنشآت المشاركة في عملية المقارنة والتي تمتلك أفضل الممارسات (1).

و. الخطوة السادسة: قياس فجوة الأداء وتحديد أسبابها واستخلاص النتائج:

بعد أن يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من المصادر المختلفة يتم تحديد الفجوة التنافسية وذلك بمقارنة نتائج الأداء المتميز لأفضل منافس مع الأداء الحالي للمنشأة، وتحديد فجوة الأداء توضح نواحي القصور في أداء المنشأة الراغبة في تحسين أدائها ويتم تحليلها ومعرفة التي في صالح المنشأة أو في غير صالحها، ومعرفة اسبابها واقتراح الإجراءات المناسبة التي ستقود المنشأة للأداء الأفضل (2).

ز. الخطوة السابعة: اتخاذ الإجراءات لتحقيق أو تجاوز أسلوب القياس المقارن:

في هذه المرحلة النهائية تقوم المنشأة باتخاذ كافة الإجراءات وتطبيق التغييرات كنتيجة للمبادرة الرئيسية. بعد تطبيق التغييرات تقوم المنشأة بإجراء مقارنات مع مقاييس أو معايير الأداء المحددة. في أغلب الأحيان تتخذ الإدارة العليا قراراً بتحسين وتطوير الأداء ليفوق القياس المقارن حتى تكون المنشأة أكثر قدرة لمواجهة المنافسة (3).

(1)د. صفاء محمد عبد الدائم، دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشأة،(القاهرة: ، جامعة القاهرة، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد السادس والسبعون، 2010م)، ص213.

(2)خديجة محمد كوسه، مرجع سابق، ص71.

(3)د. ماجدة حسين إبراهيم، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل دورة حياة المنتج،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول،2000م)، ص350.

خامساً: دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة

يستخدم مفهوم إدارة التكلفة لوصف جهود المديرين في الأجلين قصير المدى وطويل المدى التي تتسبب في تخفيض تكلفة المنتجات وزيادة قيمة الإيرادات، وتساعد المعلومات المستمدة من النظام المحاسبي في إدارة التكلفة، ولكن المعلومات المقدمة والنظام المحاسبي في حد ذاته لا يمثلان إدارة التكلفة⁽¹⁾.

وتتوقف نوعية المعلومات المستمدة من النظام المحاسبي على نموذج التكلفة المستخدم في المنشأة، ولقد فشل نظام التكلفة على أساس النشاط في أن يحل محل نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم في معظم الشركات بعد أن ثبت عدم فعاليته في إدارة التكلفة، مما دفع هذه الشركات إلى التخلي عنه والعودة مرة أخرى إلى نظم التكاليف التقليدية.

من أهم الأساليب لتطوير نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة هو تحسين الطريقة التي يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة من السلع والخدمات، وقد اعتادت نظم التكاليف التقليدية على تخصيص هذه النوعية من التكاليف على المنتجات على أساس الحجم، مما تسبب في الحصول على بيانات تكلفة مشوهة "وغير حقيقية" ومن ثم قرارات إدارية خاطئة.

وقد ساند نموذج التكلفة على أساس النشاط إدارة المنشأة في تحقيق المزيد من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتقييم الأداء، إلا أنه لم ينجح في التغلب على جميع أوجه القصور الموجودة في هذه النظم، وخاصة فيما يتعلق بالكشف عن تكلفة الطاقة غير المستغلة في أوعية الموارد، وما يترتب على ذلك من تضخم "غير حقيقي" في تكلفة الوحدة المنتجة، وما يتبع ذلك من قرارات إدارية غير سليمة.

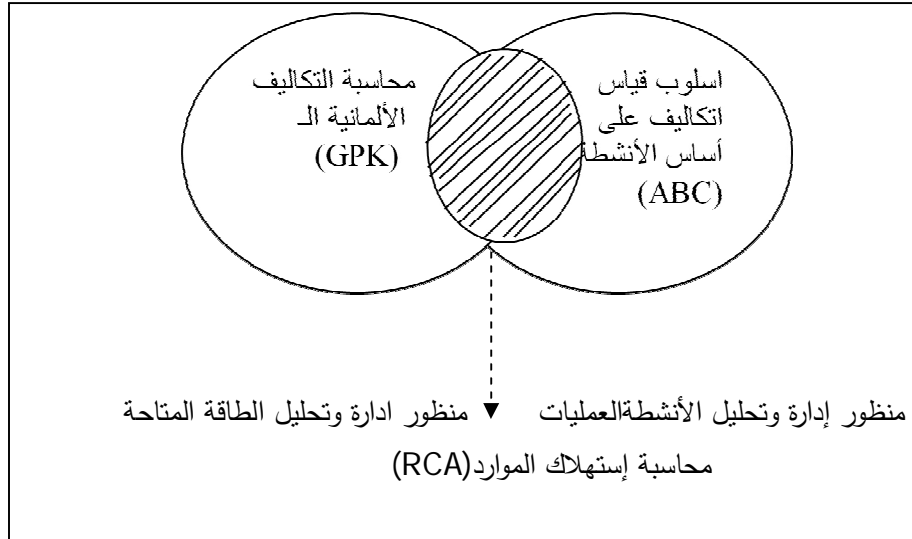
محاسبة استهلاك الموارد تعتبر إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية التي تجمع بين أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة ومحاسبة التكاليف الألمانية⁽²⁾، كما يتضح من الشكل (1/2/2) كالتالي:

(1) د. رندا موسى كيوان، مرجع سابق، ص 1122

(2) أماني سمير عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيد ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2012م)، ص 117.

شكل رقم (1/2/2)

الفكرة الأساسية نشأة أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد



المصدر : أماني سمير عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2012م، ص117.

من ثم تتلخص الفكرة الأساسية لإسلوب محاسبة إستهلاك الموارد كما يتبين من الشكل رقم (1/2/2) في أنه بغرض توفير معلومات التكلفة المالية والتشغيلية الأكثر دقة يتم دراسة وتحليل مراحل إدارة الأنشطة/العمليات كذلك سلوك عناصر الطاقة المتاحة، في إطار دمج منظور إدارة وتحليل الأنشطة والعمليات، ومنظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة حيث يوفر كل واحد منهم ما يلي:

1. منظور إدارة وتحليل الأنشطة والعمليات: حيث يتم التركيز على أنشطة الوحدة الاقتصادية لضمان تدفق الإنتاج، وتحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة للعمليات الإنتاجية ، والتي قد لا تمثل أحد نقاط الإختناق في الوقت الراهن، كذلك يؤدي عدم توظيفها إلى أن تكون عرضة للتحويل إلى قيد قد يؤثر على العمليات التشغيلية على المدى الطويل ومن ثم توجيه نظر الإدارة لمحاولة إتخاذ القرارات بشأنها. ويتم ذلك عن طريق تتبع تكاليف العمليات التشغيلية بتحليل مجموعة الأنشطة المكونة للوحدة الاقتصادية وبنفس المنهج المتبع في أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة. وبالتالي الإستفادة من عدد من المفاهيم والمناهج المترابطة بإستخدام أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة مثل إعداد خرائط

الأنشطة من ثم إمكانية التعرف على أماكن نشوء الموارد وأماكن إستخدامها ، تحليل الربحية المباشرة للمنتج، إعداد الموازنات على أساس النشاط (ABB) Based Activity Budgeting⁽¹⁾.

2. منظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة: حيث يتم التركيز على موارد الوحدة الإقتصادية، فقد إعتبرت محاسبة التكاليف الألمانية عملية إستهلاك الموارد مركزلتقييم العلاقات بين الطاقة المتاحة وعملية إستهلاك الأنشطة لها .

ويساعد ذلك على إلقاء الضوء على أماكن نشوء وفورات تلك الطاقات وعدم تضمينها لتكاليف الإنتاج بالتالي ترشيد عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بالأجل القصير مثل الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة. حيث يضم كل مجمع موارد جميع التكاليف المرتبطة بموارد متجانسة في منطقة معينة من المسؤولية فمثلاً يضم مجمع الموارد تكلفة آلة معينة وأيضاً أجور العمال الذين يعملون عليها خلال فترة زمنية محددة. وبالتالي تقسم الوحدة الإقتصادية لعدد ضخم من مجوعات التكلفة، فمتوسط عدد مجوعات التكلفة في الوحدات الإقتصادية الألمانية "254" مجمع تكلفة مقابل "54" مجمع تكلفة في الوحدات الإقتصادية الأمريكية ومن ثم تكون الرقابة على التكلفة عند أدنى نقاط المسؤولية. محاسبة استهلاك الموارد تمثل النموذج الذي يضمن تكامل أدوات التكلفة التي كانت تطبق في صورة منفردة، وهو يتكامل مع نظام تخطيط موارد المنشأة لتحقيق أفضل تكامل بين أدوات إدارة التكلفة. فهو يستند إلى أن استهلاك الموارد يعتبر المسبب الأساسي لحدوث التكاليف⁽²⁾.

ترتكز محاسبة استهلاك الموارد على تزواج نظام المحاسبة الإدارية الألماني وهو النظام المستخدم لأكثر من 60 سنة سابقة في اكثر من 3000 شركة ألمانية وفي دول ناطقة بالألمانية مثل سويسرا والنمسا، مع نظام التكاليف على أساس النشاط⁽³⁾.

محاسبة استهلاك الموارد تقوم على ثلاثة مبادئ أساسية هي رؤية خاصة حول الموارد والأخذ بالقياس الكمي للموارد، بالإضافة إلى تتبع التكاليف وفق سلوكها والذي يتم من خلال تقويم اقساط الإهلاك

(1) د. محمد حسن عبدالعظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، (الأمارات: مجلة العلوم الاقتصادية والادارية المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، 2005م)، ص7.

(2) أ.د. سعيد محمود الهلباوي، أ.د. تهاني محمود النشار، مرجع سابق، ص125.

(3) د. محمد السيد الصغير، مرجع سابق، ص84.

بالتكلفة الجارية وليس بالقيمة الدفترية. كما أنها توفر معلومات تكاليفية أكثر تفصيلاً وأكثر تكاملاً مع أسلوب تخطيط موارد المشروع⁽¹⁾.

إن استخدام تلك المبادئ الثلاثة عملياً من ناحية يفيد في إدارة التكاليف، بل والأفضل من ذلك أن استهلاك الاصول وبصفة خاصة المعدات منها إنما يتم بتكلفة الاحلال وليس بالقيمة الدفترية، فالإهلاك بالقيمة الدفترية مطلوب لاعداد تقارير المحاسبة المالية ولكن لا يساعد ذلك في عملية اتخاذ القرارات ولهذا تعتمد محاسبة استهلاك الموارد بغرض توفير معلومات تكاليفية ملائمة على حساب الاهلاك وفق القيم الجارية للاصول الثابتة. ومن الفروق الجوهرية أيضاً أن الطرق التقليدية تأخذ بالطاقة المخططة (العملية) والتي تخفى في طياتها طاقة الموارد غير المستغلة، بينما طريقة المحاسبة عن استهلاك الموارد تأخذ بالطاقة النظرية لإتاحة الفرصة للكشف عن الطاقة غير المستغلة وتكلفتها.

محاسبة استهلاك الموارد قدمت بعض الأفكار الجديدة لمواجهة أوجه النقص في رؤية التكلفة على أساس النشاط وتتلخص هذه الأفكار في⁽²⁾:

1. توفير مقياس لمخرجات الموارد كمقياس ثابت وموحد لطاقة الموارد.
2. تعكس العلاقات المتبادلة بين عناصر الموارد في مجتمعات متجانسة.
3. تكيف بصورة متنسقة الطبيعة الأساسية الملازمة للتكلفة في عناصر التكاليف الأولية ومعدلات تكلفة مخرجات الموارد وتعكس على نحو صحيح طبيعة التكلفة داخل العملية.
4. تحاسب على نحو دقيق عن التقلبات قصيرة ومتوسطة الأجل في استخدام الطاقة وتحدد انحراف الطاقة الفائضة أو العاطلة للتأكد من أن إدارة المنشأة تدرك هذا الانحراف وقادرة على اتخاذ تصرف تجاهه.
5. التعبير على نحو دقيق عن العلاقات المتبادلة بين الموارد عن طريق تحديد علاقات السببية في كميات مخرجات الموارد.
6. تكيف الطبيعة المتغيرة للتكلفة عند وقت الاستهلاك في عناصر التكلفة الثانوية وفي النموذج المتزامن على أساس الكمية.
7. تحديد التكلفة الكلية للموارد لكي يتم قياس تكلفة المنتج بدقة والتي تدعم اتخاذ قرارات .
8. وضوح ربط طبيعة التكلفة بالإطار الزمني الاستراتيجي وأهداف المنشأة وتكييف المطالب المختلفة لدعم القرارات التشغيلية، التكتيكية، والاستراتيجية بفعالية عن طريق استخدام مصدر وحيد للمعلومات.

(1) د. فتحي رزق السوافيري، ود. فهد بن سليمان النافع، تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد بالتطبيق على شركة أسمنت القصيم، (الإسكندرية:جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة البحوث العلمية، المجلد الخمسون، العدد الثاني، 2013م)، ص317.

(2) أ.د. علي مجدي سعد الغروري، مرجع سابق، ص361.

في ظل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد، يكون لدى إدارة المنشأة القدرة على الحصول على معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات في كل المجالات (التشغيلية، التكتيكية، والاستراتيجية) دون فقد التبصر عن الرؤية الأصلية للمنشأة.

يرى الباحث ان محاسبة استهلاك الموارد تستند علي طاقة الموارد التي تستهلك بواسطة موضوعات القياس التكاليفي، واستهلاك طاقة الموارد سيترتب عليه حدوث التكلفة ويترتب على ذلك أن الطاقة ستكون قابلة للرقابة المباشرة أكثر من التكلفة. وهذا يعني أن إدارة الطاقة ستؤدي إلى إدارة فعالة للتكاليف بصورة أفضل.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

ويشتمل علي الاتي :

- المبحث الأول: نبذة تاريخية عن البنوك عينة الدراسة .
- المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن البنوك عينة الدراسة

يمثل القطاع المصرفي الثقل الهام في أي إقتصاد ، بغض النظر عن الفلسفة التي يدور بها سواء حرة أو متحكممة ، ويعود ذلك لكونه يعمل على نقل الفوائض المالية من القطاعات ذات الفائض إلى القطاعات ذات العجز المالي ، وفي تأديته لهذه الوظيفة مزايا كبيرة للإقتصاد في حشد الموارد لتحقيق أهداف التنمية الإقتصادية والإجتماعية في المجتمع ، أيضاً يشكل القطاع المصرفي مكوناً هاماً في قطاع الخدمات والذي أصبح بدوره منافساً مهماً للقطاعات الإقتصادية التقليدية كالزراعة والصناعة والتجارة بالإضافة لدورة الهام في خدمة المجتمع من خلال الدخول في عقود مع الحكومات والشركات في تنفيذ مشروعات البنى التحتية مثل محطات المياه و تشييد الطرق واقامة السدود والانارة وتأهيل شبكات الري وتمويل وتمليك مدخلات الانتاج .

أولاً: نبذة عن البنك الزراعي السوداني⁽¹⁾:

كانت النشأة في عام 1957م ومارس نشاطه فعلياً في عام 1959م وهو بنك حكومي متخصص ينتشر في الريف والحضر عبر قطاعاته الولائية والفروع والمكاتب المنتشرة في المدن والولايات المختلفة وبلغت عدد فروعها 120 فرعاً حتى عام 2015م. يتمثل الدور الهام للبنك الزراعي في احداث نهوض اقتصادي واجتماعي يستهدف انسان السودان عبر العمل بفاعلية لحشد الموارد والامكانيات المادية والمالية والبشرية لاحداث التنمية الزراعية والنباتية والحيوانية الشاملة ويقدم البنك خدمات تمويلية ومصرفية وتسويقية وارشادية متكاملة باستخدام أفضل التقنيات الحديثة وبكادر مؤهل لاحداث تحول في القطاع الزراعي ليصبح قطاعاً اقتصادياً قادر على التنافس اقليمياً وعالمياً ومشاركاً بفاعلية في سلة غذاء العالم . نال البنك العديد من الجوائز العالمية مثل جائزة التميز والأداء من منظمة عالمية في باريس وجائزة التميز في خدمة العملاء من برلين .

ثانياً : الأهداف العامة للبنك الزراعي :-

1. توفير خدمات التمويل والتسويق والارشاد والتدريب ونقل التقنية للمنتجين .
2. ربط منح التمويل بتنفيذ حزمة متكاملة من المكونات تشمل الاشراف والمتابعة.
3. دعم الوضع الاقتصادي ورفع المستوى المعيشي للمواطنين عن طريق التمويل الأصغر.

(1) الخرطوم : ، البنك الزراعي السوداني ، مجلة الحصاد العدد 42 ومنشورات البنك 2015م.)

4. التخطيط لتطوير الزراعة في السودان بشقيها النباتي والحيواني .
5. التركيز على جذب الودائع التي تتصف بالاستقرار مثل الودائع متوسطة وطويلة الأجل والصناديق الاستثمارية.

6. دعم المنتج وحماية المستهلك بما لا يتعارض مع السياسات الاقتصادية الكلية.
7. زيادة السعات التخزينية بالبلاد لقابلة التوسع في الانتاج وزيادة في الاستهلاك.

ثالثاً: الخدمات التي يقدمها البنك الزراعي :-

- 1- تقديم التمويل الرأسمالي والتشغيلي لعمليات الانتاج الزراعي والنباتي مثل المحاصيل الحقلية والبستانية والحيواني مثل التسمين ، الألبان ، الدواجن والاسماك .
 - 2- يمول البنك مستلزمات ومدخلات الانتاج مثل الآليات الزراعية وملحقاتها الأسمدة والمبيدات التقاوى المحسنة، قوارب الصيد وغيرها من الخدمات الأخرى .
 - 3- يقدم البنك تمويل انشاء الأوعية التخزينية المبردة
 - 4- يتيح البنك خدمات التسويق الداخلي والخارجي للعملاء وتصدير المحاصيل الزراعية
- يقدم البنك الخدمات المصرفية المختلفة من ودائع مختلفة وتحويلات وخطابات ضمان واعتمادات مستندية
5. يعمل البنك على استقطاب القروض والمنح والتسهيلات من سوق المال المحلي والاقليمي والعالمي لتنفيذ العديد من مشاريع التنمية الزراعية والريفية الشاملة .
- تمويل العديد من المشاريع التنموية مثل محطات المياه والمدارس والانارة وتأهيل شبكات الري وغيرها من المشاريع الأخرى .

رابعاً: نبذة تعريفية عن مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية⁽¹⁾.

أنشئ في عام 1974 م وكان يطلق عليه بنك الادخار السوداني وفي عام 1996م اصبح مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية. يضم البنك عدد 49 فرعاً وتوكيلاً بولايات السودان وكذلك للبنك 73 صرافاً أيضاً في العاصمة والولايات حتي نهاية 2014. رؤية المصرف في أن يكون المؤسسة المصرفية الأولى في السودان في تقديم خدمات التمويل الأصغر وحفز ثقافة الإدخار . رسالة المصرف تتمثل في تمويل البنائين المصرف بنافذتين التجارية والتمويل الأصغر تعمل على خلق مجتمع منتج ومتكافل وتقدين تمويل البنائين التحتية ودعم جهود وزارة الرعاية والضمان الاجتماعي . القيم تتمثل في النزاهة والاستقامة والتحسين المستمر .

⁽¹⁾ (الخرطوم : مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، مجلة الإدخار العدد 50، 2015م).

خامساً: الأهداف العامة لمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية

يهدف المصرف الى خلق منتجات ادخارية مبتكرة لحفز ثقافة الادخار من خلال الآتي :-

1. تقديم التمويل من خلال نافذتين (تمويل اصغر) (تمويل استثماري-تجاري /مصرفي).
2. تقديم تمويل البنى التحتية والمشروعات ذات البعد الاجتماعي (تعليم-صحة - مياه كهرباء - طرق).
3. دعم جهود وزارة الرعاية والضمان الاجتماعي في محاور التنمية الاجتماعية .
4. التمويل الزراعي لعدد من المشاريع الزراعية .
5. التمويل الحيواني والنباتي
6. تمويل الحرفيين وصغار المنتجين

سادساً : الخدمات التي يقدمها مصرف الادخار :-

- 1- تخفيف حدة الفقر عن المواطنين عن طريق تقديم التمويل الأصغر .
- 2- خدمات الودائع والتحويل والحسابات الجارية والخدمات الأخرى .
- 3- تمويل القطاع الزراعي من خلال اتحادات المزارعين والرعاة ومنتجي الصمغ العربي.
- 4- تمويل مشروعات الشباب والخرجين والحرفيين .
- 5- تمويل البنى التحتية مثل الطرق والكهرباء وغيرها .
- 6- القروض الحسنة لذوي الاعاقة .
- 7- القرض الحسن للمرأة الريفية .
- 8- القرض الحسن للطلاب .

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

في هذا المبحث يتناول الباحث الدراسة التطبيقية من خلال عرض أداة ومجتمع وعينة الدراسة ثم التحليل الإحصائي وأخيراً اختبار الفرضيات بناءً على نتائج التحليل الإحصائي لمعرفة دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني.

• أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

1/ أساليب جمع البيانات :-

تم في هذه الدراسة الاعتماد على مصدرين لجمع البيانات هما :-
أ.المصادر الثانوية: وذلك من خلال إجراء المسح المكتبي والاطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية والمواقع المختلفة (الإنترنت) من أجل تحديد الأسس والمفاهيم التي يقوم عليها الإطار النظري للدراسة.

ب.المصادر الأولية: تمثلت في إعداد إستبانة من قبل الباحث وهي أداة قياس تم تحكيماها من قبل مجموعة من المختصين في مجال الموضوع للحصول على البيانات الأولية اللازمة لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة، وروعي فيها الوضوح في الاهداف إضافة إلي الدقة والتجانس في المكونات.

2/ مجتمع الدراسة:-

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين ببنك الإدخار والتنمية الإجتماعية والبنك الزراعي السوداني بولاية الخرطوم .

3/ عينة الدراسة:-

تم إختيار عينة طبقية قصدية حجمها (100) مفردة من العاملين ببنك الإدخار والتنمية الإجتماعية والبنك الزراعي السوداني بالطريقة التناسبية علي ضوء النسبة الأكبر للعدد الأكبر وتم إستبعاد بعض العاملين لصعوبة فهم عبارات الإستبانة لبعضهم والبعض الآخر من ذوي المؤهلات العلمية الدنيا ويرري الباحث حسب إعتقاده الشخصي أن هذه العينة المختارة ستكون ممثلة للمجتمع المأخوذة من تمثيلا جيدا لأغراض تعميم النتائج التي يمكن التوصل إليها علي مجتمع الدراسة بالتالي نعم الفائدة من هذه الدراسة.

إعتمد الباحث في إجراء الدراسة علي توزيع إستبانة على العاملين حيث بلغ العدد الكلي للاستبانات الموزعة علي مفردات العينة (100) إستبانة وكان ذلك على عدة مراحل فاسترجعت منها (98)

إستبانة ، وتم استبعاد (2) لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي ، ليصبح عدد الإستبانة الصالحة للتحليل (96) إستبانة ، لتشكل نسبة (79%) من مجتمع الدراسة وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي .

4/أداة الدراسة:-

قام الباحث بعد الرجوع للكتب والأبحاث والدراسات العلمية، بتطوير إستبانة جرى تطبيقها على دراسة دور محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني. وتكونت الإستبانة من جزئين يتضمن الجزء الأول البيانات الشخصية (العمر ، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي والتخصص العلمي) ، أما الجزء الثاني فيشتمل على عبارات تتعلق بدور محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني وذلك عبر (3) فرضيات رئيسية و (18 عبارة) واستخدمت الآراء عن العبارات مؤشراً لاختبار فرضيات الدراسة وكل عبارة مسبقة بمقياس تدرجي (مقياس ليكارت الخماسي) لتحديد آراء الأفراد كالتالي:-

جدول (1/2/3)

مقياس ليكارت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	وافق	وافق بشدة
1	2	3	4	5

المصدر :اعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2016م

تم تحديد درجة الموافقة طبقاً للقياس الآتي :

طول الفئة = الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل

عدد المستويات

$$5-1/4 = 4/5 = 0.80$$

وبذلك تصبح آراء المبحوثين حول العبارات على النحو التالي:

غير موافق بشدة من (1 - أقل من 1.80).

غير موافق من (1.80 - أقل من 2.60) .

محايد من (2.60 - أقل من 3.40) .

موافق من (3.40 - أقل من 4.20) .

موافق بشدة (4.20 - 5.00) .

15/ صدق أداة الدراسة:-

تم عرض الإستبانة على بعض المحكمين ،بلغ عدد المحكمين من أعضاء هيئة التدريس المنتمين إلى علوم محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وإدارة الاعمال (7) بقصد الإفادة من خبراتهم ، مما جعل المقياس أكثر دقة وموضوعية في القياس حيث بلغ معامل التوافق بينهم 85% وهي نسبة تفيد الغرض من الدراسة ، ولقد تم الأخذ بملحوظاتهم ، وإعادة صياغة بعض العبارات وحذف بعضها ، وإجراء التعديلات المطلوبة ، بشكل دقيق يحقق صدق بناء الإستبانة في عباراتها .

16/ اختبار صدق وثبات أداة الدراسة :-

الصدق (validity) هو مدى نجاح فقرات الإستبانة في قياس ماخصصت لقياسه بحيث تكون الفروق بين آراء الأفراد فروقا حقيقية ، ويعني اختبار ثبات المقياس إعطاء نفس النتيجة فيما لو اجريت الدراسة مرة ثانية على نفس أفراد عينة الدراسة ، أو إذا تم حذف أي عبارة من عبارات الإستبانة لا يؤثر ذلك علي باقي عبارات الاستبانة و كقاعدة عامة فإن المعامل الأقل من 60% يعتبر ضعيفا ، والذي في حدود 70% يعتبر مقبولاً ، أما الذي يبلغ 80% يعتبر جيد ، بحيث انه كلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد الصحيح كانت درجة الثبات أفضل .

قام الباحث باستخدام معامل الثبات ألفاكرونباخ ، لقياس ثبات الإستبانة ، والذي يعد من أشهر المقاييس المستخدمة لقياس ثبات الاتساق الداخلي ، و قد تبين أن معامل ألفاكرونباخ لمحاور " محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني" قد بلغ (0.874) مما يدل على الثبات المرتفع لعينة الدراسة ، الأمر الذي انعكس أثره على معامل الصدق الذاتي حيث بلغ (0.935) وهو يمثل الجزر التريبيعي لمعامل الثبات والجدول التالي يوضح معامل الثبات ومعامل الصدق لفرضيات الدراسة:-

جدول(2/2/3)

يوضح مقاييس الصدق والثبات لكل فرضية

م	الفرضية	معامل الثبات	معامل الصدق
1	الفرضية الأولى	0.781	0.884
2	الفرضية الثانية	0.699	0.818
3	الفرضية الثالثة	0.748	0.865

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة،2016،يتضح للباحث من بيانات الجدول (2/2/3) أن

معامل الثبات للفرضية الأولى بلغ (0.781) وبمعامل صدق بلغت قيمته (0.884) ، تليها الفرضية الثالثة بمعامل ثبات بلغ (0.748) ومعامل صدق (0.865) وأخيراً كانت الفرضية الثانية بمعامل صدق وثبات بالقيم (0.669) و(0.818) توالياً وبالنظر لقيم معاملات الثبات والصدق للفرضيات الثلاث نلاحظ أنها قيم جيدة ومقبولة علي ضوء تفسير معاملي الصدق والثبات كما ذكر سابقاً ، عليه هذه القيم تؤكد أن إعادة الدراسة لنفس أفراد العينة أو حزف عبارة أو أكثر من عبارات كل فرضية لا يؤثر علي الحصول علي نفس الآراء التي تم الحصول عليها .

17 إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي :-

أتبع الباحث الإجراءات التالية لإتمام التحليل الإحصائي للدراسة :

أ/ مرحلة إدخال ومعالجة البيانات:-

تمت مراجعة استمارات الإستبانة التي تم إسترجاعها والبالغ عددها (98) استبانة للتأكد من صلاحيتها حيث تم استبعاد عدد (2) استبانة التي لا تتوافر بها الشروط اللازمة ، تم ترميز المتغيرات وتفريغها بالحاسب الآلي لاختبار صحة الفرضيات باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي ، وبواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences لمعرفة آراء عينة الدراسة حول عبارات الإستبانة.

ب/ مرحلة الإحصاءات الوصفية :-

الإحصاء الوصفي (Descriptive statistics) ويشتمل على :

- **الوسط الحسابي** : وهو المقياس الأوسع استخداماً من بين مقاييس النزعة المركزية ويتم استخدام الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة عن الإستبانة لأنه يعبر عن مدى أهمية العبارة عند أفراد العينة .

- **الانحراف المعياري**: وهو من مقاييس التشتت ، ويستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن الإستبانة حول وسطها الحسابي ، ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على عبارة معينة إذا كان انحرافها المعياري صغيراً.

ج/ مرحلة اختبار فرضيات الدراسة :-

تم استخدام الأساليب الإحصائية في حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وحساب الفروقات بين آراء الباحثين عن طريق اختبار (كاي تربيع) Chi-Square فإذا كانت الفروقات معنوية دل ذلك على قبول الفرضية ، ويتم التوصل إلى ذلك عن طريق مقارنة مستوى الدلالة (Sig) مع مستوى المعنوية (0.05) فإذا كانت قيمة مستوي الدلالة أقل من مستوي المعنوية دل ذلك علي أن الفروقات معنوية ويتم قبول الفرضية أو العكس.

* ثانياً:- تحليل البيانات الشخصية :-

1- العمر:- يوضح الجدول (3/2/3) والشكل (1/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر كما يلي :-

جدول رقم (3/2/3)

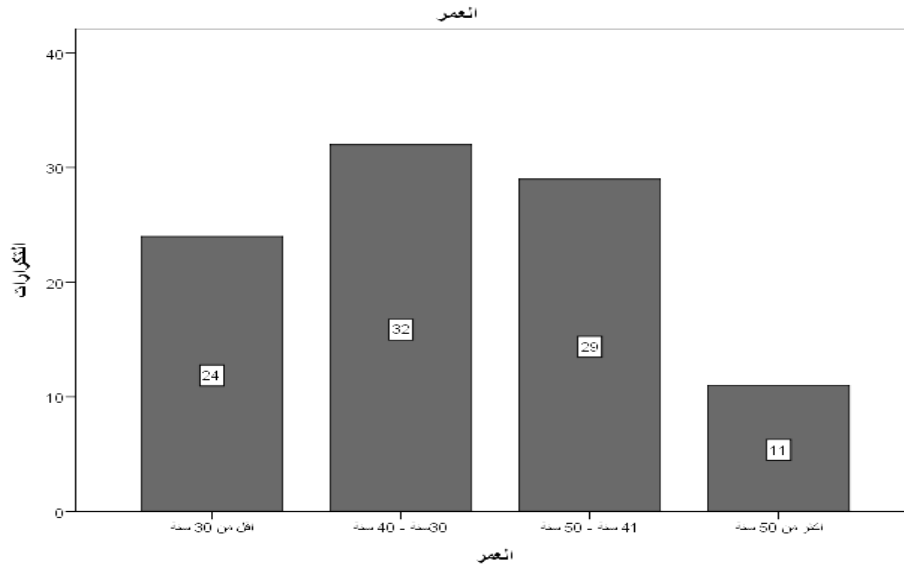
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
25%	24	أقل من 30 سنة
33.3%	32	30 - 40 سنة
30.2%	29	41 - 50 سنة
11.5%	11	أكثر من 50 سنة
100%	96	المجموع

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (1/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يبين الجدول رقم (3/2/3) والشكل البياني (1/2/3) أن نسبة (65.3%) من أفراد العينة تتراوح اعمارهم ما بين 30 سنة إلى 50 سنة فاكثرت مما يدل على أن المؤشر جيد لاختيار عينة الدراسة.

2- **المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة :-** يوضح الجدول (4/2/3) والشكل (2/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي كما يلي :-

جدول (4/2/3)

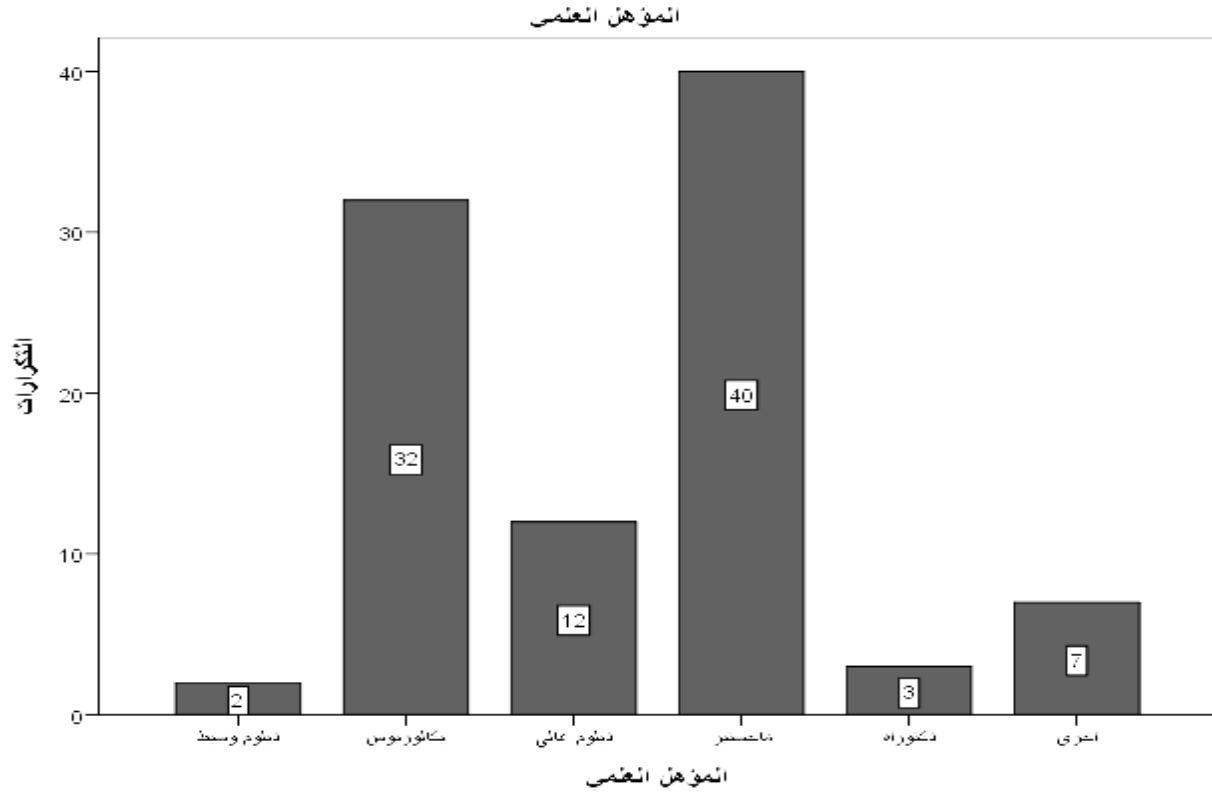
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل
33.3%	32	بكالوريوس
2.1%	2	دبلوم وسيط
12.5%	12	دبلوم عالي
41.7%	40	ماجستير
3.1%	3	دكتوراه
7.3%	7	أخري
100%	96	المجموع

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (2/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإمتحانة، 2016م

يتبين من الجدول رقم (4/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (2/2/3) أن (41.7%) من المبحوثين هم من حملة درجة الماجستير ونسبة (33.3%) لحملة البكالوريوس، بينما الدرجات العلمية الأخرى والمتمثلة في الدبلوم العالي والدبلوم الوسيط والدكتوراه والمؤهلات الأخرى بنسب مئوية بلغت (12.5%) ، (2.1%)، (3.1%)، و(7.3%) علي الترتيب، مما كان له أثر كبير في فهم أفراد العينة لعبارات الإمتحانة والإجابة عنها بموضوعية، الأمر الذي ساعد على دقة النتائج. ويتضح أن نسبة (75%) من أفراد العينة مؤهلاتهم العلمية تتناسب خبراتهم.

3- التخصص العلمي:- يوضح الجدول(5/2/3) والشكل (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني

لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي كما يلي :-

جدول رقم (5/2/3)

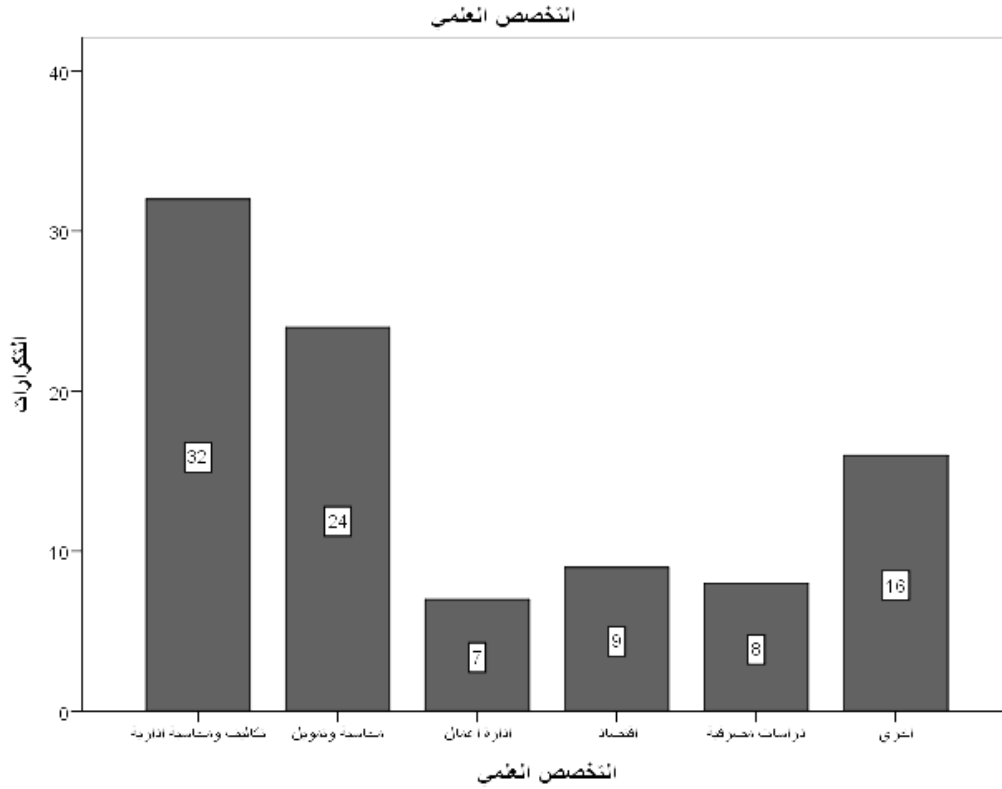
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
33.3%	32	تكاليف ومحاسبة إدارية
25%	24	محاسبة وتمويل
7.3%	7	إدارة أعمال
9.4%	9	إقتصاد
8.3%	8	دراسات مصرفية
16.7%	16	أخري
100%	96	المجموع

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (3/2/3)

يوضح التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتبين من الجدول (5/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (3/2/3) أن (33.3%) من المبحوثين متخصصون في التكاليف والمحاسبة الادارية ، ونسبة (25%) متخصصون في المحاسبة والتمويل ونسبة (7.3%) لتخصص إدارة الاعمال و(9.4%) لتخصص الإقتصاد ونسبة (16.7%) للتخصصات الأخرى . منه يتضح أن النسبة الأكبر من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال تخصصاتهم العلمية ويعد هذا مؤشرا جيدا لاعتماد اراء افراد عينة الدراسة حول موضوعها.

4- المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة:- يوضح الجدول (6/2/3) التوزيع التكراري والنسب

المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي كما يلي :-

جدول رقم (6/2/3)

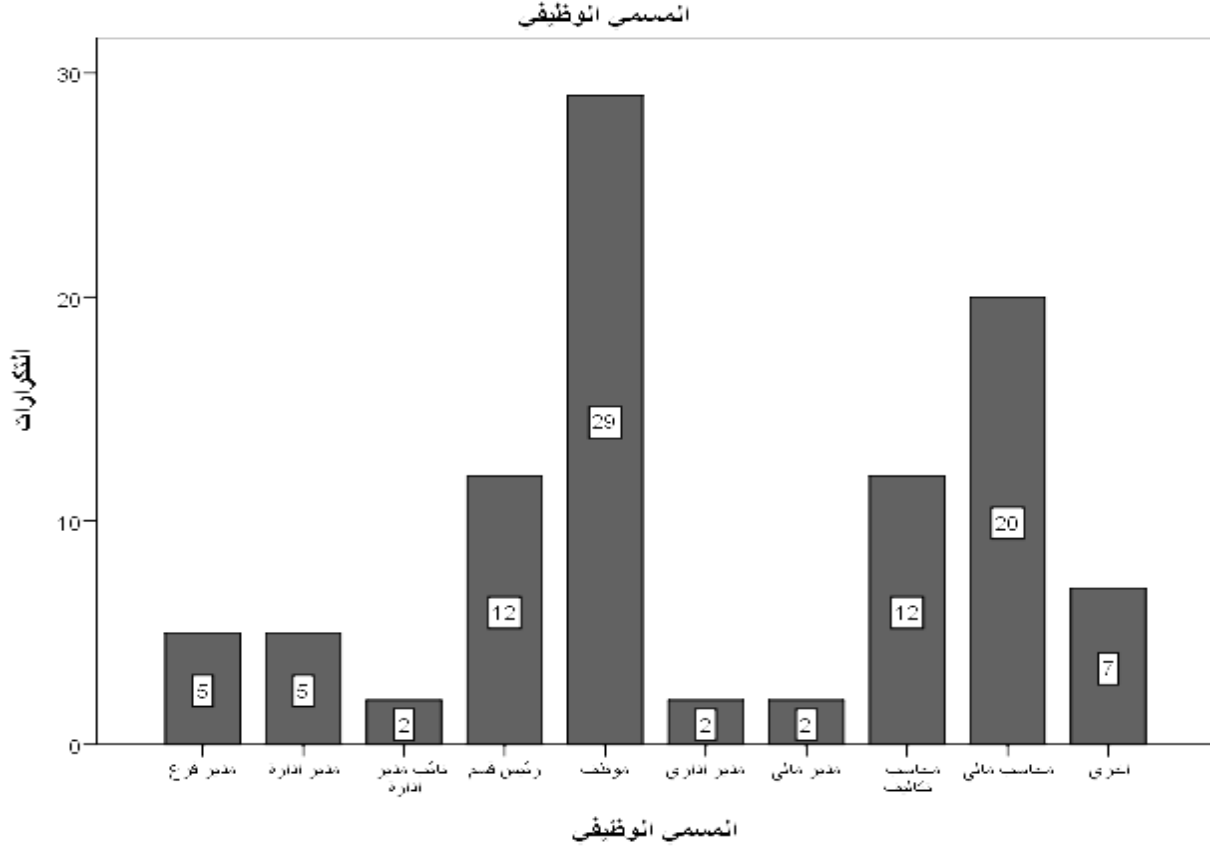
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
%5.2	5	مدير فرع
%5.2	5	مدير إدارة
%2.1	2	نائب مدير ادارة
%12.5	12	رئيس قسم
%30.2	29	موظف
%2.1	2	مدير إداري
%2.1	2	مدير مالي
%12.5	12	محاسب تكاليف
%20.8	20	محاسب مالي
%7.3	7	أخري
%100	96	المجموع

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (4/2/3)

يوضح التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (4/2/3) أن نسبة (5.2%) مدير فرع , ونسبة (5.2%) مدير إدارة ونسبة (2.1%) نائب مدير إدارة ونسبة (12.5%) رئيس قسم ونسبة (30.2%) موظف ونسبة (2.1%) مدير إداري ونسبة (2.1%) مدير مالي ونسبة (12.5%) محاسب تكاليف ونسبة (20.8%) محاسب مالي , ونسبة (7.3%) أخرى. ومن ذلك يتضح أن نسبة (91.5%) من أفراد العينة لهم علاقة بموضوع الدراسة من خلال المسمى الوظيفي بالتالي يعد هذا من المؤشرات الجيدة لنجاح العينة وهذا يؤكد مدى معرفة المبحوثين بدور محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني .

5- سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة:- يوضح الجدول (7/2/3) التوزيع التكراري والنسب

المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة كما يلي :-

جدول رقم (7/2/3)

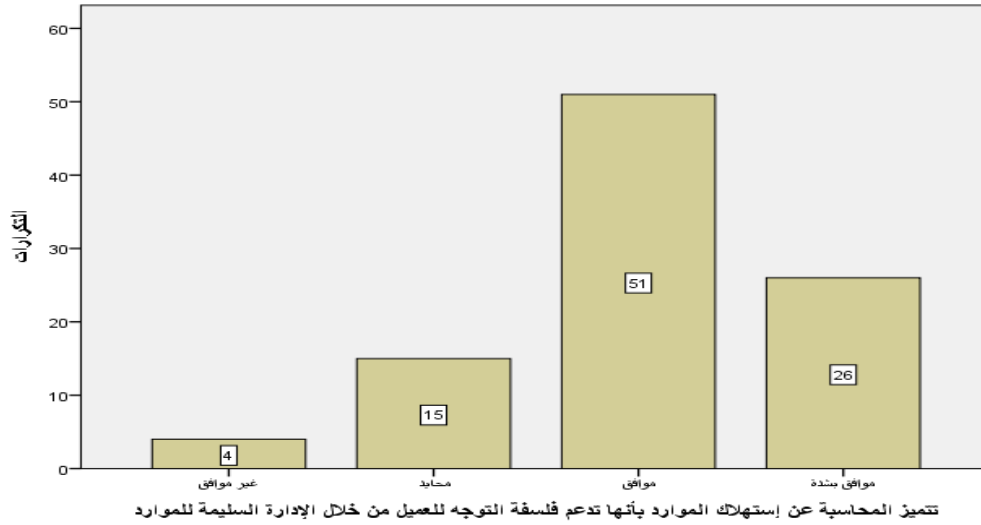
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	فئات سنوات الخبرة
20.8%	20	أقل من 5 سنوات
24%	23	5 وأقل من 10 سنوات
16.7%	16	10 وأقل من 15 سنة
38.5%	37	15 سنة فأكثر
100	96	المجموع

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (5/2/3)

يوضح التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتبين من الجدول رقم (7/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (5/2/3) أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة تشير إلى أن فئة الخبرة (15 سنة فأكثر) كانت بنسبة مئوية بلغت (38.5%) والفئة (5 - 10 سنة) بنسبة بلغت (24%) و الفئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة مئوية هي (20.8%) والفئة (11 - 15 سنة) بنسبة بلغت (16.7%) من إجمالي عينة البحث. مما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرات تؤهلهم لفهم عبارات الدراسة.

ثالثاً :- تحليل عبارات الفرضية الأولى والتي تنص على "تؤثر محاسبة إستهلاك الموارد كمدخل لإدارة التكلفة علي جودة مخرجات نظام المحاسبة علي التكلفة"

1- تحليل العبارة الأولى :- والتي تنص علي "توفر محاسبة إستهلاك الموارد معلومات تساعد في التخفيض الملموس في إجمالي التكلفة في الأجلين القصير والطويل المدى بما يعزز قدرة المنشأة التنافسية".
يوضح الجدول (8/2/3) والشكل (6/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى والتي تنص علي : " توفر محاسبة إستهلاك الموارد معلومات تساعد في التخفيض الملموس في إجمالي التكلفة في الأجلين القصير والطويل المدى بما يعزز قدرة المنشأة التنافسية" :-

جدول (8/2/3)

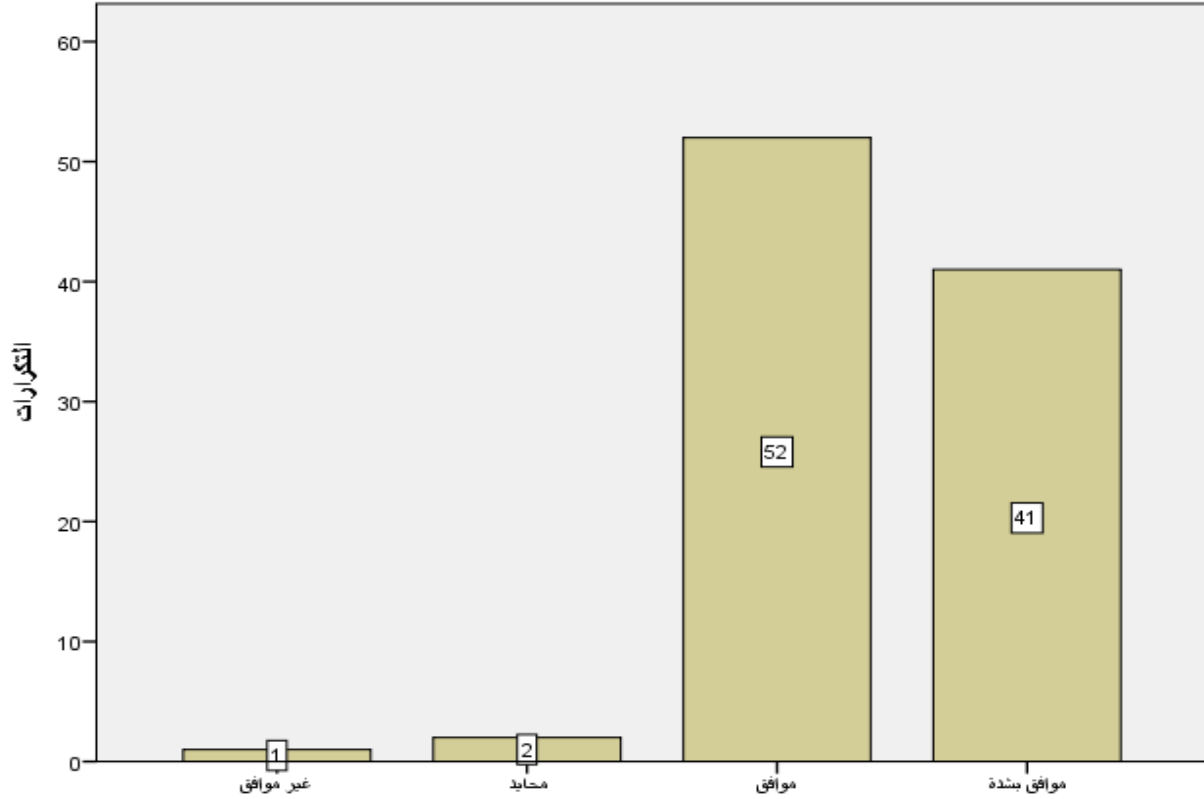
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى الفرضية الأولى

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	86.92	3	0.587	4.39	-	1	2	52	41	العدد
					-	%1	%2.1	%54.2	%42.7	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة '2016م

شكل (6/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الأولى



توفر محاسبة إستهلاك الموارد معلومات تساعد في التخفيض الملموس في إجمالي التكلفة في الأجلين الطويل والقصير المدى بما يعزز قدرة المنشأة التنافسية

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة '2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (8/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (6/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد توفر معلومات تساعد في التخفيض الملموس في إجمالي التكلفة في الأجلين القصير والطويل المدى بما يعزز قدرة المنشأة التنافسية وقد أكد ذلك (96.9%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (2.1%) ، في حين أن (1%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.39) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (P - Value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

2- تحليل العبارة الثانية :- يوضح الجدول (9/2/3) والشكل (7/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى والتي تنص علي : "تعمل محاسبة إستهلاك الموارد علي تحليل الموارد وإبراز أيها يضيف أو لا يضيف قيمة للخدمة أو المنتج" :-

جدول (9/2/3)

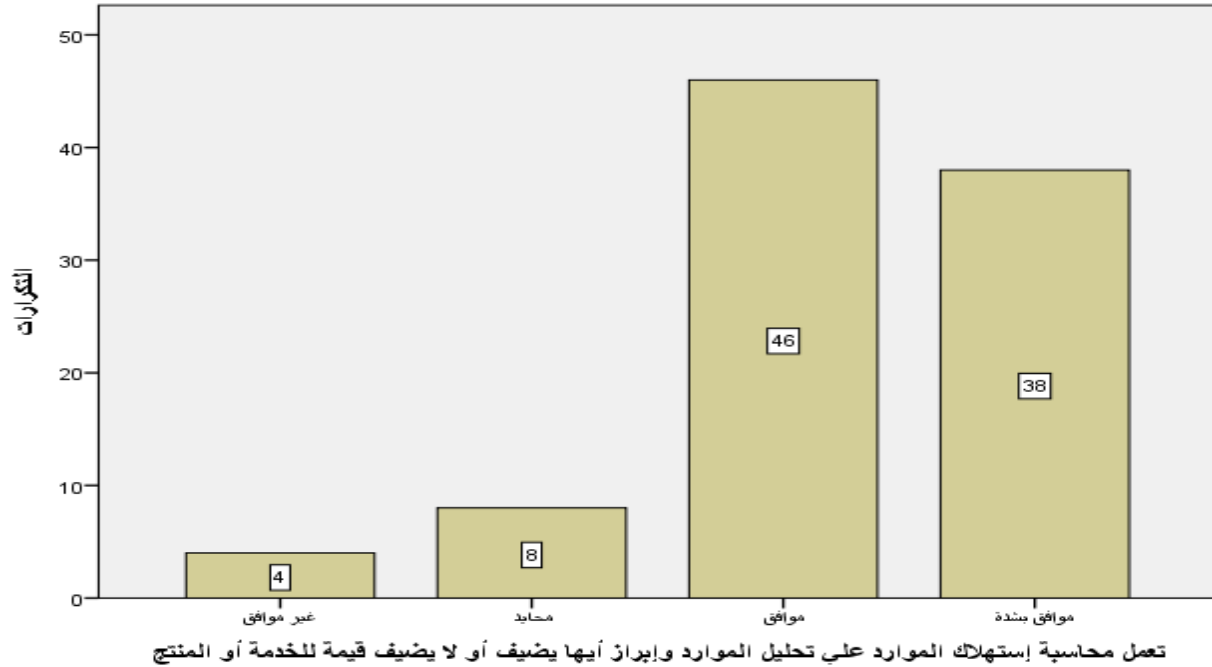
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	55.67	3	0.774	4.23	.	4	8	46	38		
					.	%4.2	%8.3	%47.9	%39.6		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة '2016م

شكل (7/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة ,2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (9/2/3) و التوزيع البياني بالشكل رقم (7/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تعمل علي تحليل الموارد وإبراز أيها يضيف أو لا يضيف قيمة للخدمة أو المنتج وقد أكد ذلك (87.5%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (8.3%) ، في حين أن (4.2%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (4.23) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (P - Value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

3- تحليل العبارة الثالثة :- يوضح الجدول (10/2/3) والشكل (8/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الأولى والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد تتميز بأنها تدعم فلسفة التوجه للعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد" كما يلي

جدول (10/2/3)

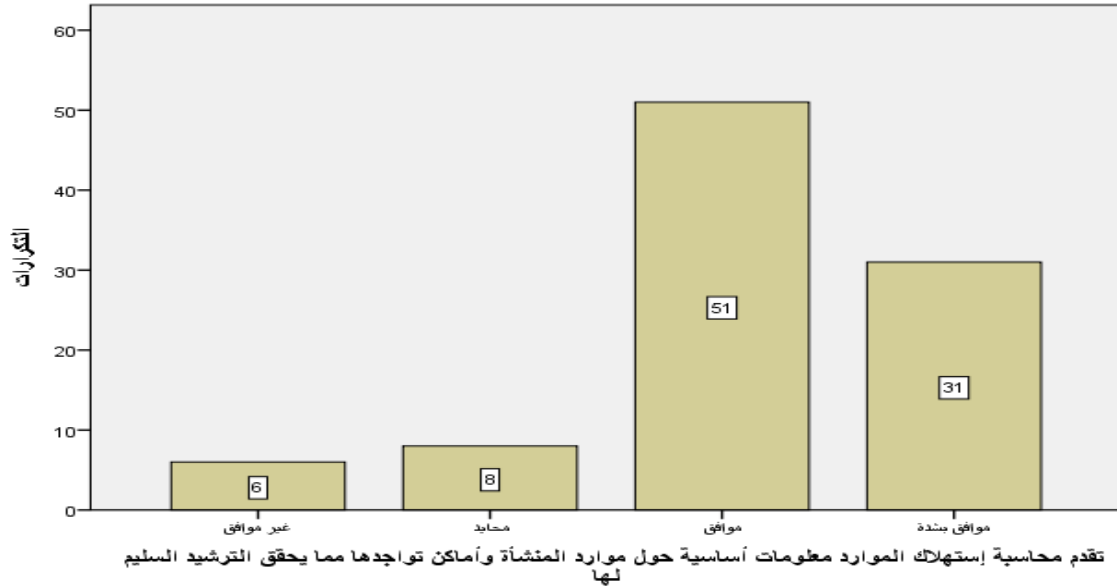
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	50.58	3	0.774	4.03	.	4	15	51	26	العدد
					.	%4.2	%15.6	%53.1	%32.3	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (8/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الأولى



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستمابنة , 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (10/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (8/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تتميز بأنها تدعم فلسفة التوجه للعمل من خلال الإدارة السليمة للموارد وقد أكد ذلك (85.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (15.6%) ، في حين أن (4.2%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.03) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (P - Value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

4- تحليل العبارة الرابعة :- يوضح الجدول (11/2/3) والشكل (9/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد تحقق الرقابة المانعة واللاحقة والمنتزمنة بما يساعد في ترشيد إستهلاك الموارد" كما يلي :-

جدول (11/2/3)

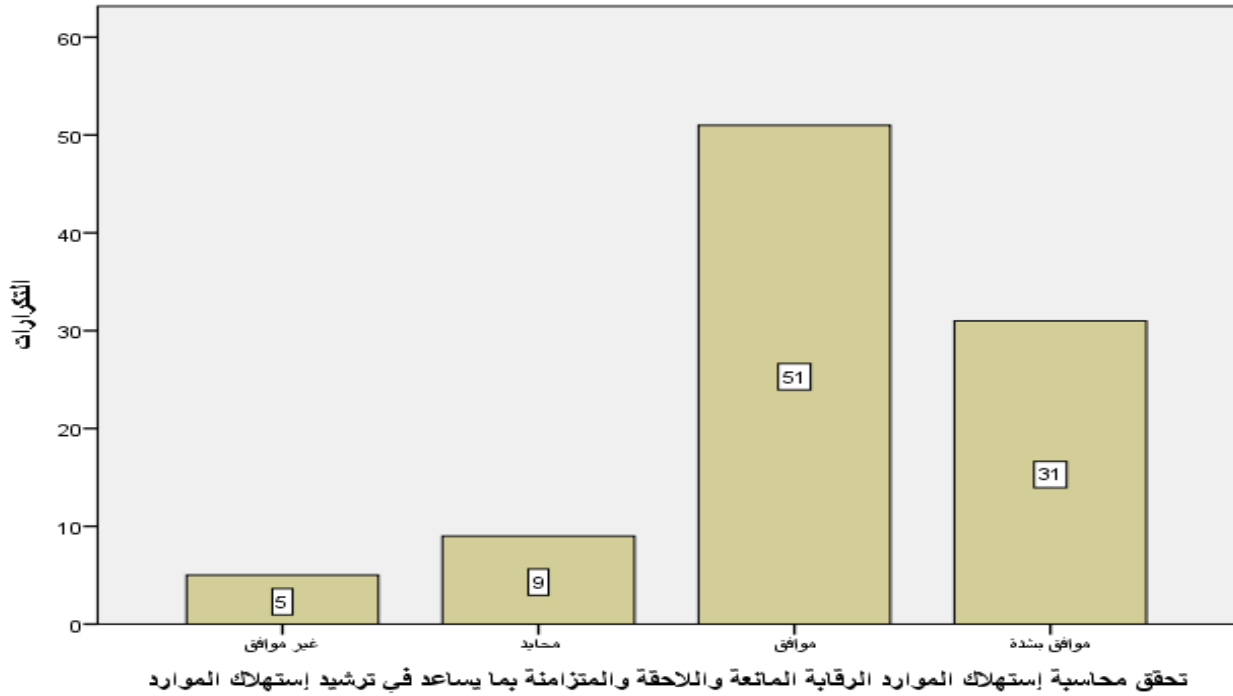
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد
0.00	56.83	3	0.785	4.13	.	5	9	51	31	
					.	%5.2	%9.4	%53.1	%32.3	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (9/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (11/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (9/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تحقق الرقابة المانعة واللاحقة والامتزامة بما يساعد في ترشيد إستهلاك الموارد وقد أكد ذلك (85.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (9.4%) ، في حين أن (5.2%) من أفراد العينة

لا يوفقون علي هذه العبارة , وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.13) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة , كما أن قيمة مستوى الدلالة (P - Value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

5- تحليل العبارة الخامسة : والتي تنص علي: "محاسبة إستهلاك الموارد تكشف الطاقة العاطلة أو الفائضة ولفت نظر الإدارة لإتخاذ القرارات بشأنها".

يوضح الجدول (12/2/3) والشكل (10/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد تكشف الطاقة العاطلة أو الفائضة ولفت نظر الإدارة لإتخاذ القرارات بشأنها" كما يلي -

جدول (12/2/3)

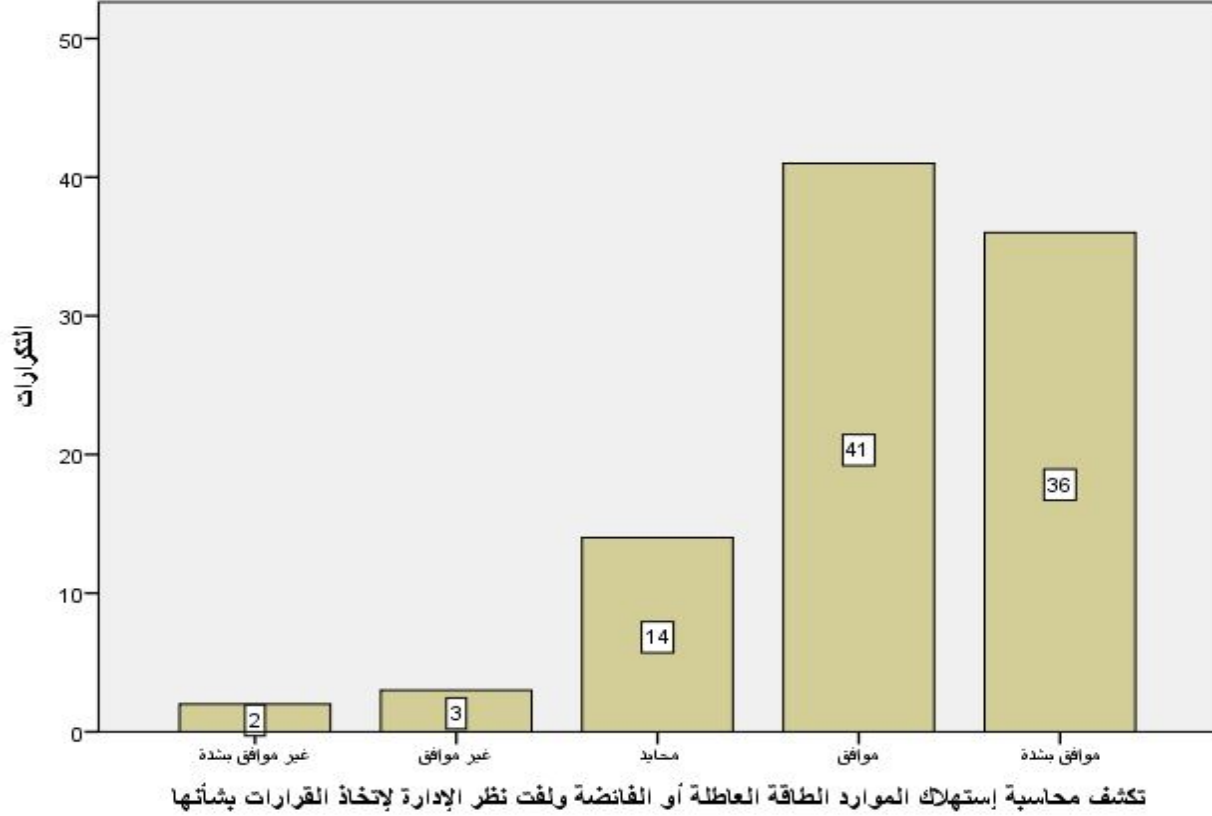
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	69.94	4	0.912	4.10	2	3	14	41	36	العدد
					2.1%	3.1%	14.6%	42.7%	37.5%	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (10/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الأولى



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (12/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (10/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تكشف الطاقة العاطلة أو الفائضة ولفت نظر الإدارة لإتخاذ القرارات بشأنها وقد أكد ذلك (80.2%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (14.6%) ، في حين أن (5.2%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.10) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (P - Value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي الفرضية مقبولة .

6- تحليل العبارة السادسة :- يوضح الجدول (13/2/3) والشكل (11/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الأولى والتي تنص علي : "محااسبة إستهلاك الموارد تقدم معلومات أساسية حول موارد المنشأة وأماكن تواجدها مما يحقق الترشيد السليم لها" كما يلي -

جدول (13/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	56.83	3	0.806	4.11	.	6	8	51	31		
					.	%6.3	%8.3	%53.1	%32.3		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

شكل (11/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الأولى



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (13/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (11/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تقدم معلومات أساسية حول موارد المنشأة وأماكن تواجدها مما يحقق الترشيد السليم لها وقد أكد ذلك (85.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (8.3%) ، في حين أن (6.3%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.11) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (P - Value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي الفرضية مقبولة .

رابعاً :- تحليل عبارات الفرضية الثانية التي تنص علي : "تؤثر محاسبة إستهلاك الموارد في توفير معلومات ملائمة عن التكلفة لإتخاذ القرارات بدقة"

1- **تحليل العبارة الأولى :-** يوضح الجدول (14/2/3) والشكل (12/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية والتي تنص علي : "تقدم محاسبة إستهلاك الموارد معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات التشغيلية" كما موضح أدناه:-

جدول (14/2/3)

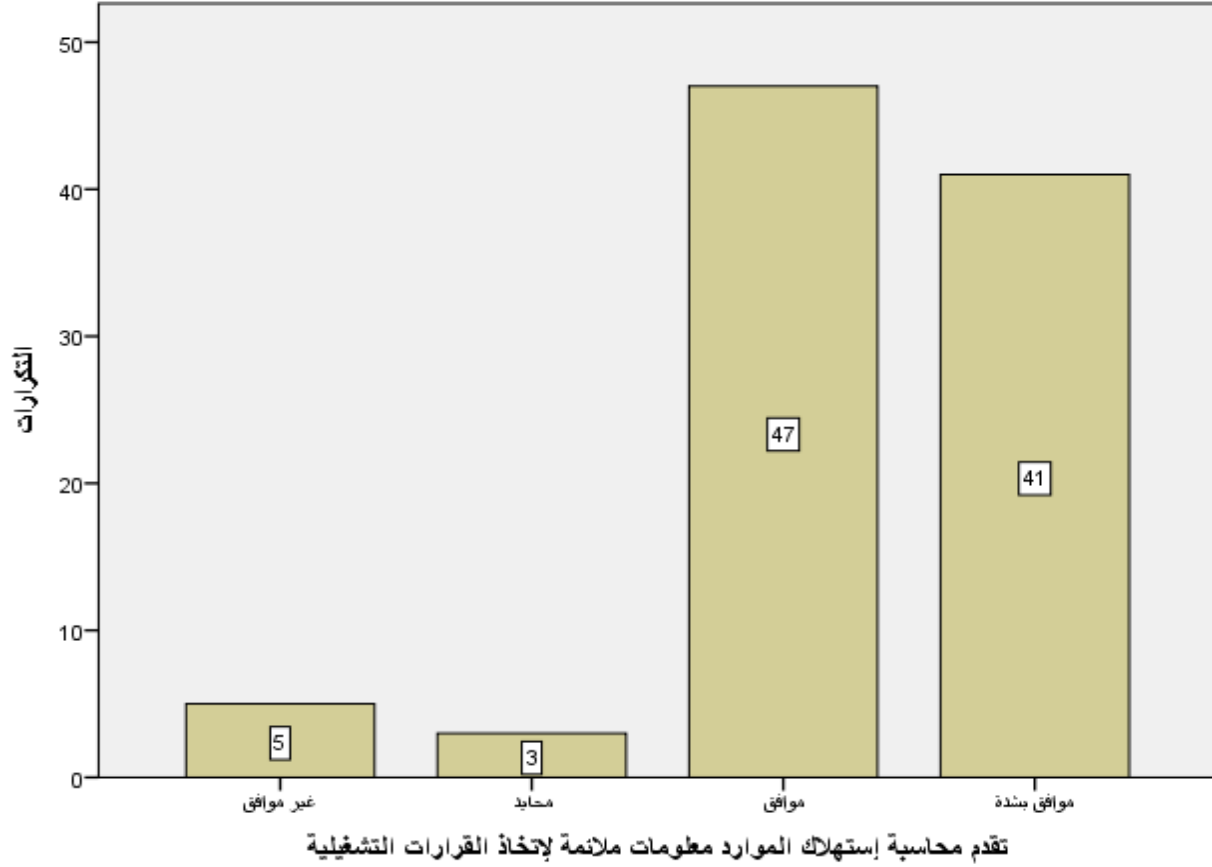
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	67.50	3	0.767	4.29	.	5	3	47	41		
					.	%5.2	%3.1	%49	%42.7		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (12/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (14/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (12/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تقدم معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات التشغيلية وقد أكد ذلك (91.7%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (3.1%) ، في حين أن (5.2%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.29) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (P - Value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

2- تحليل العبارة الثانية : - يوضح الجدول (15/2/3) والشكل (13/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع

البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية والتي تنص علي : "محاسبة

إستهلاك الموارد تقدم معلومات تفيد في إعداد الموازنات التخطيطية" كما موضح أدناه: -

جدول (15/2/3)

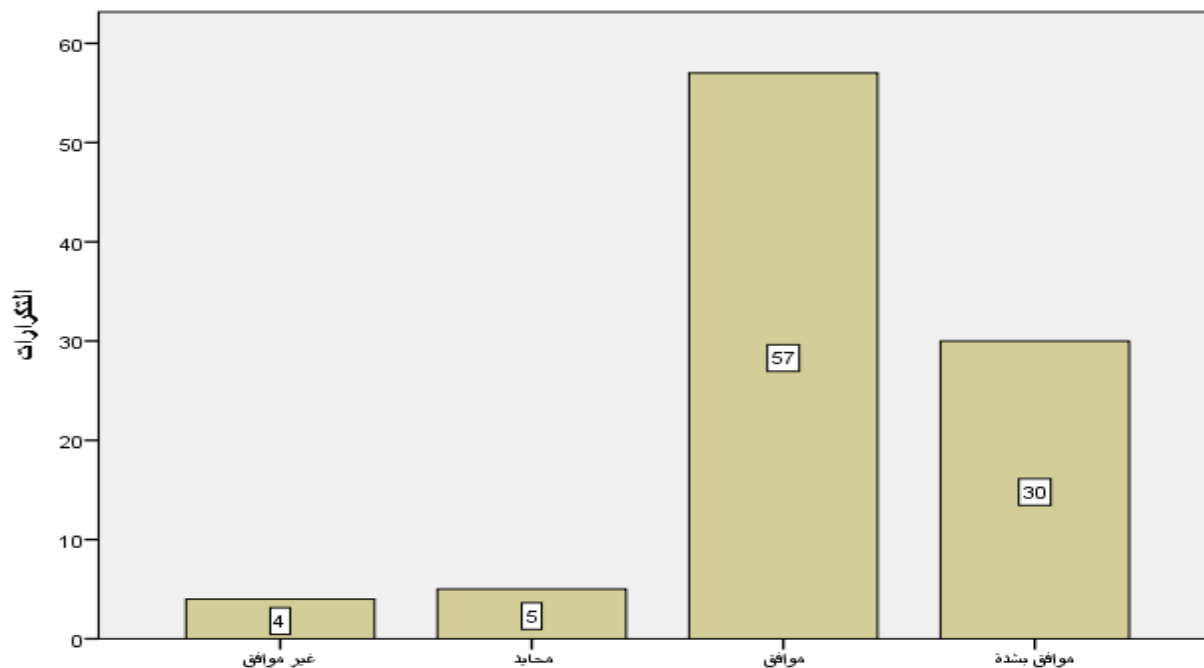
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	78.58	3	0.711	4.18	4	5	51	57	30		
					%4.2	%5.2	%53.1	%49.4	%31.3		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

شكل (13/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



تقدم محاسبة إستهلاك الموارد معلومات تفيد في إعداد الموازنات التخطيطية

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (15/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (13/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تقدم معلومات تفيد في إعداد الموازنات التخطيطية وقد أكد ذلك (90.7%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (5.2%) ، في حين أن (4.2%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.18) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك بدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

3- تحليل العبارة الثالثة :- يوضح الجدول (16/2/3) والشكل (14/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد توفر معلومات مالية وغير مالية عن إحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد الطاقة العاطلة التي تفيد في عملية التنبؤ بالنتائج" كما موضح أدناه:-

جدول (16/2/3)

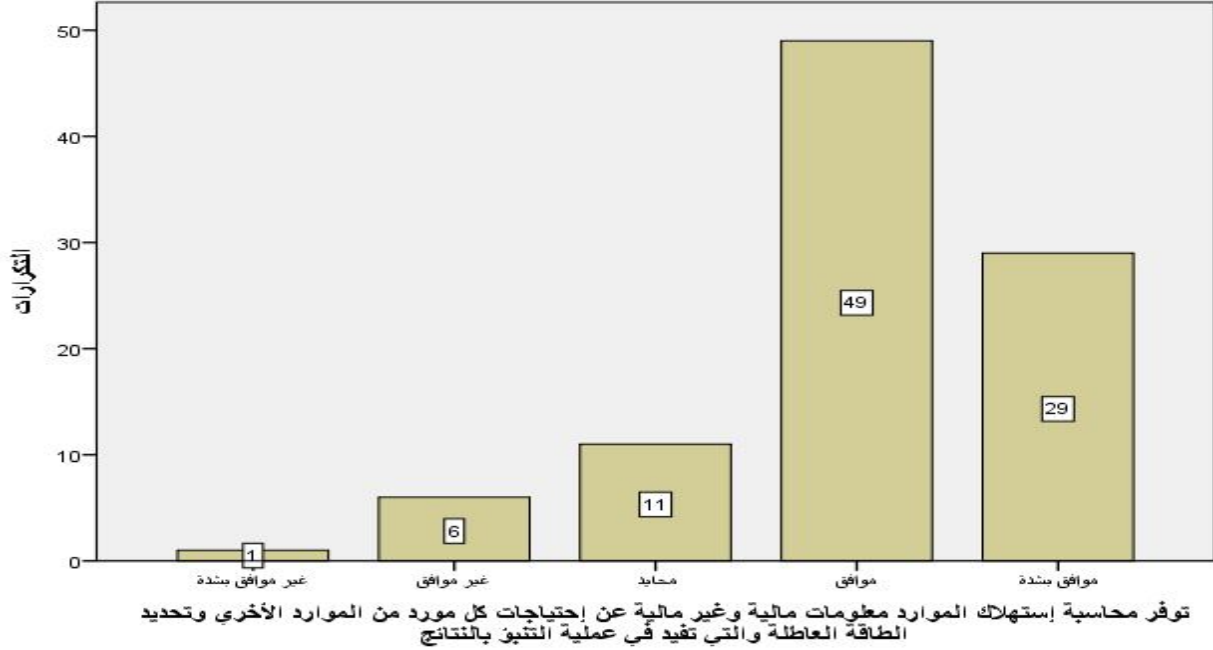
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	81.08	4	0.876	4.03	1	6	11	49	29	العدد
					1%	6.3%	11.5%	51%	30.2%	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (14/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

ينتضح للباحث من خلال الجدول رقم (16/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (14/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد توفر معلومات مالية وغير مالية عن إحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد الطاقة العاطلة التي تفيد في عملية التنبؤ بالنتائج وقد أكد ذلك (81.2%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدون (11.5%) ، في حين أن (7.3%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.03) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

4- تحليل العبارة الرابعة :-

يوضح الجدول (17/2/3) والشكل (15/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية والتي تنص علي : "تتميز محاسبة إستهلاك الموارد بإمكانية الإعتماد عليها في عملية تخطيط الموارد لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات الشركة" كما موضح أدناه:-

جدول (17/2/3)

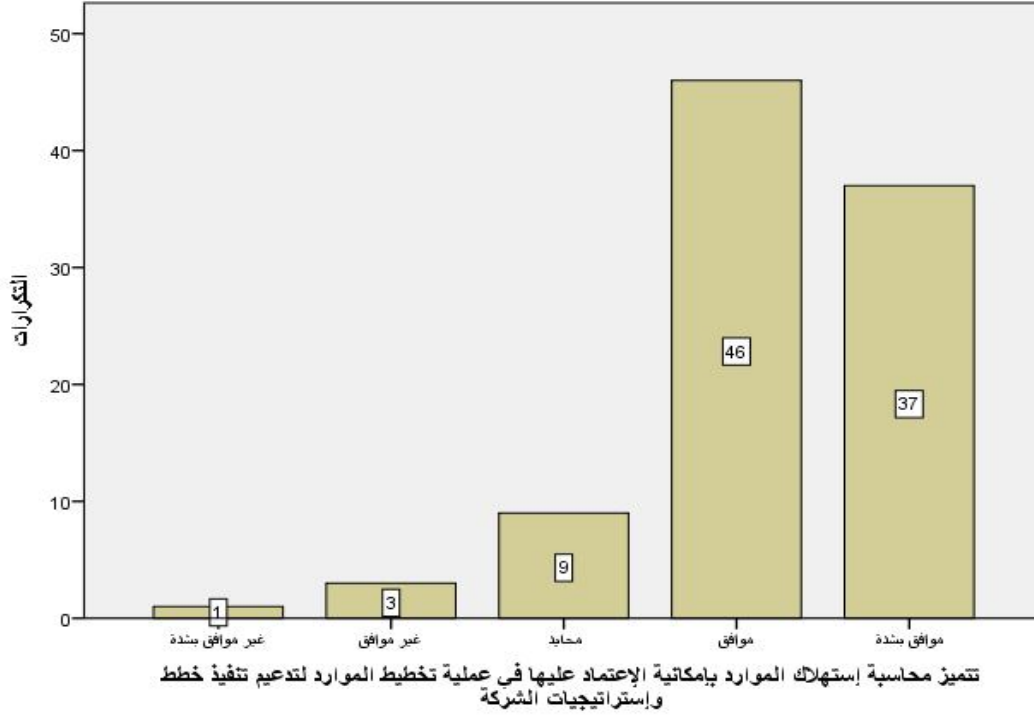
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	90.25	4	0.816	4.20	1	3	9	46	37	العدد
					1%	3.1%	9.4%	47.9%	38.5%	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (15/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (18/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (10/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تتميز بإمكانية الإعتماد عليها في عملية تخطيط الموارد لتدعيم تنفيذ خطط وإستراتيجيات الشركة وقد أكد ذلك (86.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (9.4%) ، في حين أن (3.1%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.20) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

5- تحليل العبارة الخامسة :- يوضح الجدول (18/2/3) والشكل (16/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد تستخدم تكلفة الإحلال أو التكلفة الإستبدالية لإتخاذ القرار . "كما موضح أدناه:-

جدول (18/2/3)

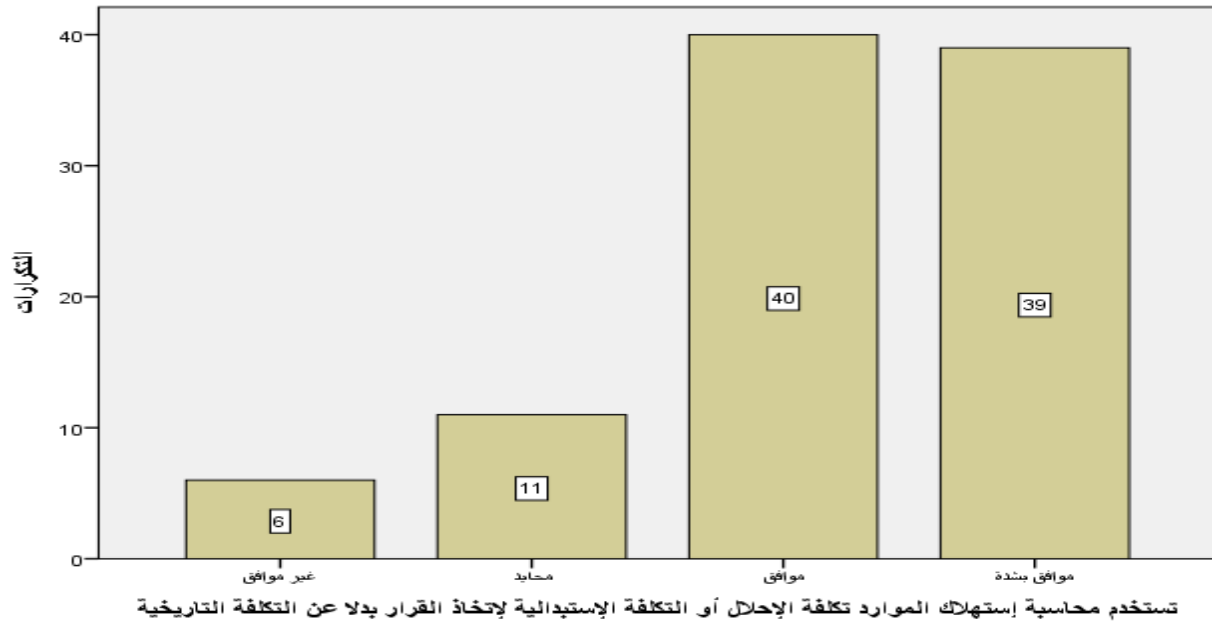
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية

مستوي الدلالة	قيمة كاي	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	40.83	3	0.867	4.17	.	6	11	40	39		
					.	%6.3	%11.5	%40.7	%40.6		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

شكل (16/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (18/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (16/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تستخدم تكلفة الإحلال أو التكلفة الإستبدالية لإتخاذ القرار بدلا عن التكلفة التاريخية وقد أكد ذلك (82.3%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (11.5%) ، في حين أن (6.3%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.17) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

6- تحليل العبارة السادسة :-

يوضح الجدول (19/2/3) والشكل (17/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد توفر مقاييس دقيقة للأداء بتحليل الإنحرافات مما يدعم محاسبة المسئولية" كما موضح أدناه:-

جدول (19/2/3)

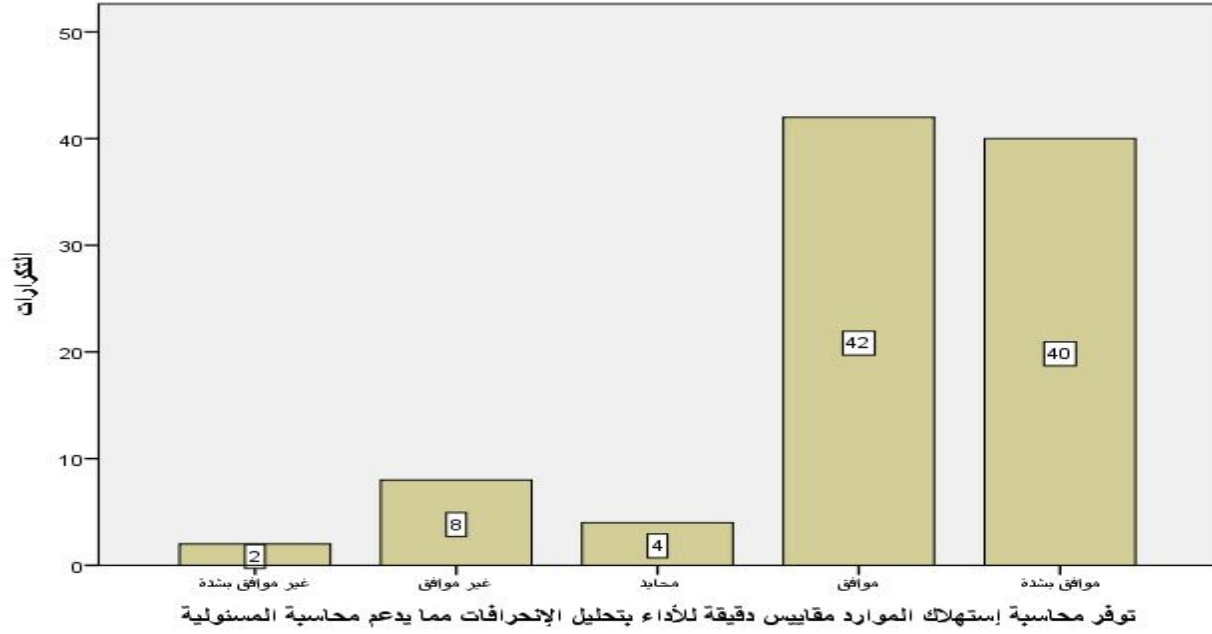
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	83.58	4	0.984	4.15	2	8	4	42	40	العدد
					%2.1	%8.3	%4.2	%43.8	%41.7	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (17/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

7- يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (20/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (12/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد توفر مقاييس دقيقة للأداء بتحليل الإنحرافات مما يدعم محاسبة المسئولية وقد أكد ذلك (85.5%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدون (4.2%) ، في حين أن (10.4%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.15) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

خامسا :- تحليل عبارات الفرضية الثالثة التي تنص علي : "تؤثر محاسبة إستهلاك الموارد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف بديلا للمداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف"
 1- تحليل العبارة الأولى :- يوضح الجدول (20/2/3) والشكل (18/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثانية والتي تنص علي : "تحدد محاسبة إستهلاك الموارد العلاقات التبادلية والسببية بين الموارد مما يساعد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف" كما موضح أدناه:-

جدول (20/2/3)

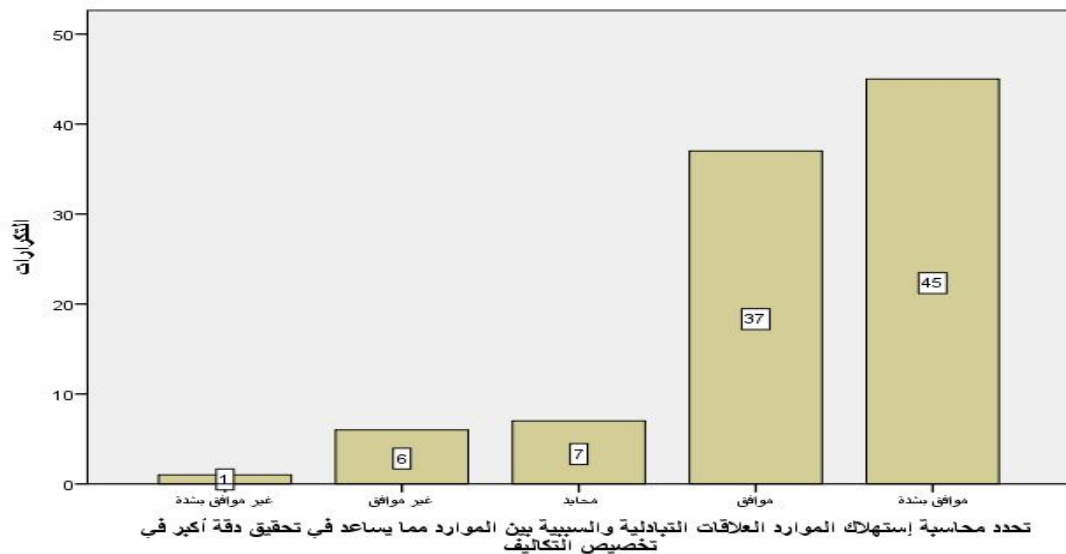
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	85.25	4	0.984	4.15	2	8	4	42	40		
					%2.1	%8.3	%4.2	%43.8	%41.7		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

شكل (18/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة، 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (20/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (18/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تحدد العلاقات التبادلية والسببية بين الموارد مما يساعد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف وقد أكد ذلك (85.4%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (7.3%) ، في حين أن (7.3%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.24) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

2- تحليل العبارة الثانية :-

يوضح الجدول (21/2/3) والشكل (19/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد تحدد مسببات إستخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل دقيق" كما موضح أدناه :-

جدول (21/2/3)

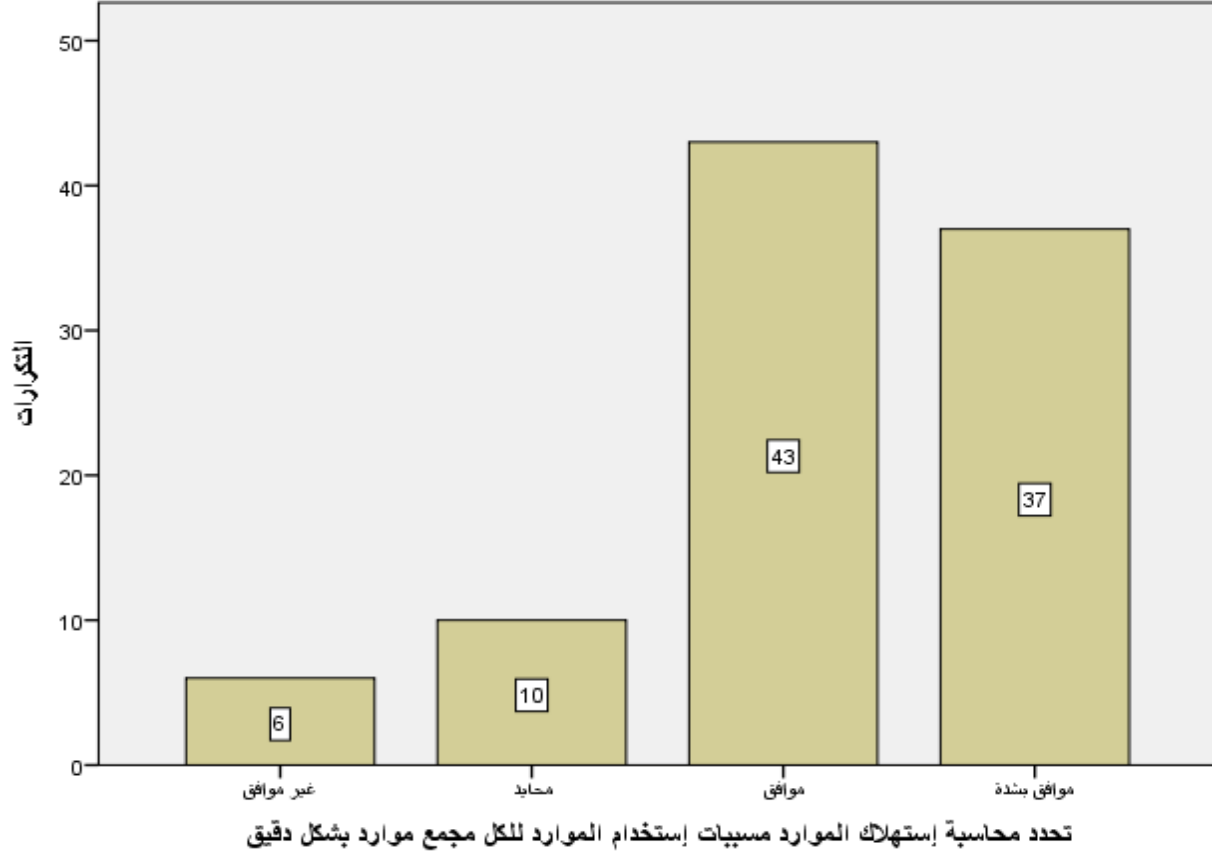
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد
0.00	43.75	3	0.984	4.15	2	8	4	42	40	
					%2.1	%8.3	%4.2	%43.8	%41.7	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (19/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (21/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (19/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تحدد مسببات إستخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل دقيق وقد أكد ذلك (83.3%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدون (10.4%) ، في حين أن (6.3%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.16) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

3- تحليل العبارة الثالثة :- يوضح الجدول (22/2/3) والشكل (20/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص علي : "محاسبة إستهلاك الموارد تؤكد علي تحميل الخدمة بتكلفة القدر المستخدم من الموارد (عدم تحميل الطاقة العاطلة علي الخدمات)" كما موضح أدناه:-

جدول (22/2/3)

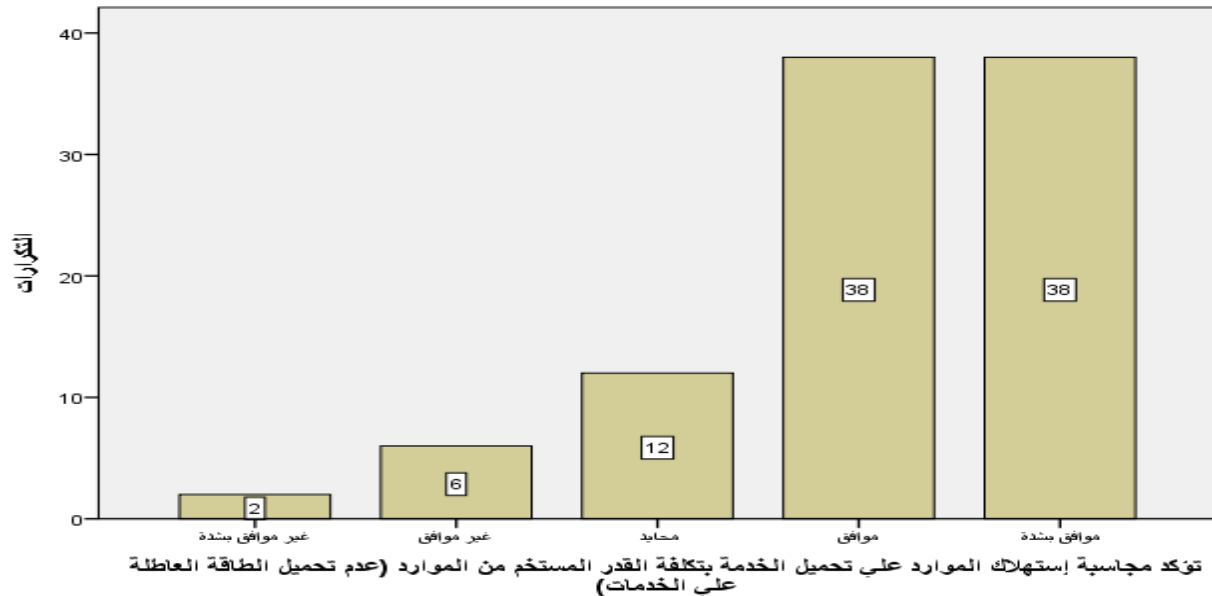
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	64.00	4	0.984	4.15	2	8	4	42	40		
					%2.1	%8.3	%4.2	%43.8	%41.7		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

شكل (20/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (22/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (20/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تؤكد علي تحميل الخدمة بتكلفة القدر المستخدم من الموارد (عدم تحميل الطاقة العاطلة علي الخدمات) وقد أكد ذلك (79%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدين (12.5%) ، في حين أن (8.5%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.08) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

4- تحليل العبارة الرابعة :-

يوضح الجدول (23/2/3) والشكل (21/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة والتي تنص علي: "محاسبة إستهلاك الموارد تركز علي التغيير التناسبي للتكاليف عن نقطة الإستهلاك وبالتالي تحقيق دقة أكبر في عملية التخصيص" كما موضح أدناه:-

جدول (23/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	42.42	3	0.984	4.15	2	8	4	42	40	العدد
					2.1%	8.3%	4.2%	43.8%	41.7%	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (21/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (23/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (21/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تركز علي التغير التناسبي للتكاليف عن نقطة الإستهلاك بالتالي تحقيق دقة أكبر في عملية التخصيص وقد أكد ذلك (78.1%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدون (14.6%) ، في حين أن (7.3%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (3.98) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة.

5- تحليل العبارة الخامسة :- يوضح الجدول (24/2/3) والشكل (22/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع

البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة والتي تنص علي: "محاسبة

إستهلاك الموارد تقوم علي تجميع الموارد داخل مجتمعات متجانسة مما يسهل من عملية تتبع التكلفة" كما موضح أدناه:-

جدول (24/2/3)

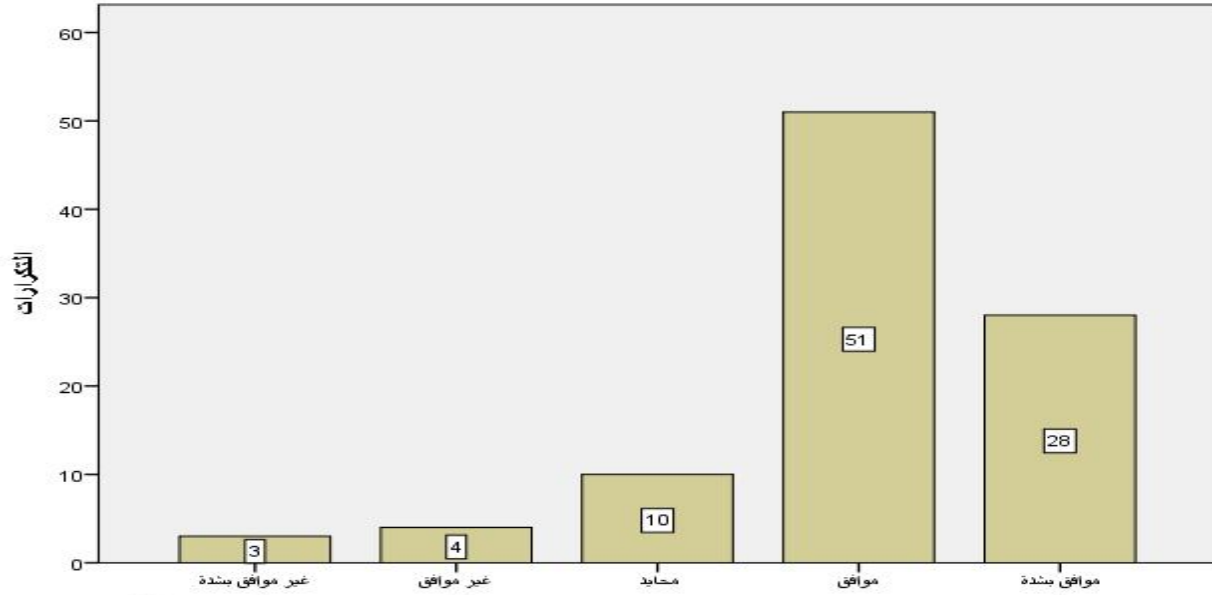
يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العدد	النسبة
0.00	86.81	4	0.984	4.15	2	8	4	42	40		
					%2.1	%8.3	%4.2	%43.8	%41.7		

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

شكل (22/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



تقوم محاسبة إستهلاك الموارد علي تجميع الموارد داخل مجتمعات متجانسة مما يسهل من عملية تتبع التكلفة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (24/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (22/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تقوم علي تجميع الموارد داخل

مجمعات متجانسة مما يسهل من عملية تتبع التكلفة وقد أكد ذلك (82.3%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدون (10.4%) ، في حين أن (7.3%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.01) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

6- تحليل العبارة السادسة :-

يوضح الجدول (25/2/3) والشكل (23/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة والتي تنص علي: "محاسبة إستهلاك الموارد تحدد العلاقات السببية بين المخرجات والموارد المستخدمة في تحقيق تلك المخرجات" كما موضح أدناه:-

جدول (25/2/3)

يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة

مستوي الدلالة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
0.00	72.02	4	0.984	4.15	2	8	4	42	40	العدد
					%2.1	%8.3	%4.2	%43.8	%41.7	النسبة

المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة , 2016م

شكل (23/2/3)

يوضح التوزيع البياني لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة



المصدر : إعداد الباحث من تحليل بيانات الإستبانة, 2016م

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (25/2/3) والتوزيع البياني بالشكل (23/2/3) أن آراء عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عام نحو الموافقة علي أن محاسبة إستهلاك الموارد تحدد العلاقات السببية بين المخرجات والموارد المستخدمة في تحقيق تلك المخرجات وقد أكد ذلك (81.2%) من أفراد العينة الموافقين والموافقين بشدة ، وبلغت نسبة المحايدون (7.4%) ، في حين أن (9.4%) من أفراد العينة لا يوافقون علي هذه العبارة ، وقد بلغ الوسط الحسابي لآراء أفراد عينة الدراسة حول هذه الفرضية (4.05) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) وذلك يدعم قبول أفراد العينة للعبارة ، كما أن قيمة مستوي الدلالة (p-value) بلغت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي العبارة مقبولة .

الخاتمة

تشتمل على : .

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

ولاً : النتائج

من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحث الي النتائج الآتية:.

1. تقدم محاسبة استهلاك الموارد معلومات أساسية حول موارد المنشأة وأماكن تواجدها مما يحقق الترشيد السليم لها.
2. تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يوفر مقاييس دقيقة للأداء بتحليل الإنحرافات مما يدعم محاسبة المسئولية.
3. الدقة في تحميل الخدمة أو المنتج بتكلفة القدر المستخدم من الموارد.
4. محاسبة استهلاك الموارد تعمل على تجميع الموارد داخل مجتمعات متجانسة مما يسهل عملية تتبع التكلفة.
5. تحدد محاسبة استهلاك الموارد العلاقات السببية بين المخرجات والموارد المستخدمة.
6. تقدم محاسبة استهلاك الموارد معلومات تفيد في إعداد الموازنات التخطيطية.
7. توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات مالية وغير مالية عن احتياجات كل مورد.
8. تركز محاسبة استهلاك الموارد على التغير التناسبي للتكاليف عند نقطة الاستهلاك وتعمل على دقة تخصيص التكاليف .
- 9- محاسبة استهلاك الموارد تقدم نظرة مستقبلية لكيفية الاستغلال الأمثل للموارد.

ثانياً : التوصيات

من خلال النتائج توصل الباحث الي التوصيات الآتية .:

1. العمل على إقناع إدارات منشآت الخدمات وصانعي القرار بجدوى تطبيق اسلوب محاسبة استهلاك الموارد وأثره على تحسين آلية استخدام الموارد المتاحة مع تدريب العاملين في هذه المنشآت على المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب.

2. قيام الجامعات السودانية بدور مناسب في توعية منشآت الخدمات والمنشآت الصناعية السودانية باحدث الأنظمة التي توصل إليها العلم والتي من بينها أسلوب استهلاك الموارد حيث أن دور الجامعات وأدائها في هذا المجال موثوق به.

3. تطوير أنظمة محاسبة التكاليف القائمة حتى يمكن توفير معلومات أكثر دقة تعتبر الأساس في اتخاذ القرارات ولا يتم الانتظار حتى حدوث فجوة بين أنظمة التكاليف القائمة والتطورات المعاصرة في البيئة المحيطة.

4. اتباع اسلوب محاسبة استهلاك الموارد في القطاع المصرفي السوداني لدوره الفاعل في الاقتصاد.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

أ. إجراء دراسة حول استخدام محاسبة استهلاك الموارد كأداء لإعداد الموازنات التخطيطية وأثرها في تحسين الأداء المالي للمنشآت.

ب. إجراء دراسة حول استخدام محاسبة استهلاك الموارد وأثرها في قرارات الاستثمار .

ت. إجراء دراسة لبيان العائد الاقتصادي للمعلومات التي يوفرها اسلوب محاسبة استهلاك الموارد ومدى تأثيرها على سلوك متخذي القرارات.

ث. إجراء دراسة لاثر محاسبة استهلاك الموارد على ربحية العميل.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم.

أولاً : المراجع باللغة العربية.

1. الكتب.

- إيمان عطية ناصف، مبادئ اقتصاديات الموارد البيئية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2007م).
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، (عمان، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2012م)
- السيد محمد أحمد السرليني، اقتصاديات الموارد، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2011م).
- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية (المنصورة: دار الأصدقاء، 2003م).
- د. سمير هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012م).
- عبدالمطلب عبدالحמיד، اقتصاديات الموارد الاقتصادية، (القاهرة، الشركة العربية المتحدة للنشر والتسويق، 2010م).
- د. عبدالرحمن محمود عليان، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، (القاهرة: د.ن، 2002م).
- د. كمال حسين، دراسات في التكلفة، (القاهرة: د.ن، 2002م).
- محمد حامد عبدالله، اقتصاديات الموارد والبيئة، (الرياض، جامعة الملك سعود، 2011م).
- محمد الفيومي محمد، وآخرون، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2011م).
- أ.د. محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011م).
- د. مكرم عبدالمسيح بسيلي، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة - الجزء الأول (المنصورة: المكتبة العصرية، 2007م).

2. الدراسات والمجلات العلمية

د. أحمد هاشم معوض سليم، استخدام أسلوب القياس المقارن لإدارة التكلفة دعماً للقدرة التنافسية للمنشأة، (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية المجلد (29)، العدد الثاني، 2005م).

تهاني محمود النشار، استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمة- (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة نموذج محاسبي مقترح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، 2004م).

د. تائر صبري الغبان، ونادية شاكر حسين، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، 2009م).

خالد حسين صالح الحوالي، دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في نوعية استغلال الطاقة بمنشآت الأسمت، (الاسماعيلية: جامعة قناة السويس، كلية التجارة المجلة العلمية للدراسات التجارية فرع الإسماعيلية، العدد الأول ، 2013م).

د. رندا موسى كيوان، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة - حالة تطبيقية، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني المجلد الثالث، 2013م).

سليمان محمد مصطفى، إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة، (القاهرة: ، جامعة الزقازيق، كلية التجارة مجلة البحوث التجارية المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، 2011م).

د. صفاء محمد عبد الدائم، دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشأة، (القاهرة : ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد السادس والسبعون، 2010م).

د. عصام عبدالمنعم أحمد، استراتيجية احتواء التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، (المنصورة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية العدد الرابع 1996م).

عاطف عبدالمجيد عبدالرحمن، مدخل إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل الهيئة التنافسية الحديثة، (سوهاج: جامعة سوهاج ، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول، 2001م).

علي مجدي سعد الغروري، المحاسبة عن استهلاك الموارد، (المنصورة : جامعة المنصورة، كلية التجارة ،
المجلة المصرية للدراسات التجارية العدد الثاني، 2010م).

د. علي الجوهرى رمضان، أثر التطور الصناعي على استخدام أساليب متكاملة لإدارة التكلفة
(سوهاج : جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة العدد الثاني، 2014م).
عماد سيد قطب محمد، التوافق والتكامل بين منظمة إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الإنسيابي، (القاهرة:
جامعة الأزهر، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة العدد الرابع 2009م).

د. عيد محمود حميدة، أهمية إدارة التكلفة في اتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات في ضوء التقييم
المقارن التنافسي، (بناها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، المجلد
الأول، 2007م).

د. عطا الله وارد خليل، استخدام نظام التحسين المستمر لدعم إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية
بمؤسسة الطيران العربية السورية- دراسة ميدانية (القاهرة : ، جامعة عين شمس، كلية التجارة ، المجلة
العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، المجلد الأول 2011م).

د. عبد العزيز محمد أيوب زيدان، دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير نظم
إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة (بورسعيد: ، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث
المالية والتجارة المجلد 14 العدد الثاني، الجزء الأول، 2013م).

د. فتحي رزق السوافيري، ود. فهد بن سليمان النافع، تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة
وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد بالتطبيق على شركة أسمنت القصيم، ()
الاسكندرية : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية المجلد الخمسون، العدد
الثاني، 2013م).

د. كمال حسن جمعة الربيعي، أثر إستراتيجية إدارة المعرفة في إستراتيجية إدارة التكاليف، (مجلة كلية
بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 33، 2012م).

د. مختار إسماعيل أبو شعيشع، د. عبدالعزيز محمد أيوب زيدان، دراسة تحليلية للمحاسبة عن استهلاك
الموارد كمدخل لتطوير نظم إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية، (بورسعيد: ،
جامعة بورسعيد، كلية التجارة ، مجلة البحوث العلمية والتجارية المجلد الرابع عشر، العدد الثاني - الجزء
الأول، 2013م).

محمد شحاته خطاب خطاب إطار مقترح للتعامل مع نظام التكاليف على أساس القيمة (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل العدد الثاني، 2009م).

محمد محمد منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، (حلوان ، جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية، عدد 2006م).

محمد توفيق ماضي، دراسة تحليلية لمتطلبات نظم التكاليف المدعمة للنشاط الإداري لمواجهة التطورات الصناعية الحديثة (القاهرة ، الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف ، العدد الأول، 1994م).

د. محمد سعيد محمد جندي، اطار مفاهيمي لزيادة فعالية نظام التكاليف المستهدفة (بنى سويف: جامعة القاهرة، ، كلية التجارة فرع بني سويف مجلة الدراسات المالية والتجارية، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2001م).

د. محمد حسن عبدالعظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، (جامعة الإمارات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، 2005م).

ماجدة حسين إبراهيم، إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل دورة حياة المنتج (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ، العدد الأول، 2000م).

نجاتي إبراهيم عبدالقيوم، مدخل قياس التكاليف على أساس النشاط ودوره في ترشيد عملية اتخاذ القرارات (بنى سويف: جامعة بني سويف، كلية التجارة ،مجلة الدراسات المالية والتجارية، التجارة، 2004م).

د. هاني أحمد محاريق، دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق فعالية آليات حوكمة الشركات (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة ،المجلة العملية للتجارة والتمويل، المجلد الثاني، العدد الرابع، 2012م).

د. يونس حسن عقل، استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات الجودة الشاملة في الجامعات الحكومية (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الاعمال ،المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، 2010م).

3- الرسائل الجامعية

أماني سمير عبدالعظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومدخل محاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية- دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2012).

أمجاد محمد الكومي، 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 ، العدد الأول، 2007م).

جهاد ربحي الناطور، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على ادارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، 2013م).

صديق آدم محمد وفتح الرحمن الحسن، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، 2014).

فتحى رزق السوفيرى وفهد بن سليمان النافع، تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة أسمنت القصيم (الأسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد رقم خمسون، 2013م).

محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير مقاييس التكلفة على أساس النشاط(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد الرابع، 2010م).

محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لإغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة. (سوهاج، جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، 2011م).

محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف فى منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد- دراسة تطبيقية، (طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة 2013).

نجلاء إبراهيم يحيى عبدالرحمن، قياس أثر نظامى المحاسبة عن الموارد المستهلكة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت على دقة قياس التكلفة (بنى سويف: جامعة بنى سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث 2011).

هبة شاكر فتحى البابلى، إستخدام مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد فى إدارة التكلفة، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة 2014).

وليد أحمد محمد على، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع فى دعم إدارة التكلفة (بنى سويف : جامعة بنى سويف، كلية التجارة، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، إتحاد الجامعات العربية، العدد الأول، 2013م).

يارا سعد على عبدالهادى، المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة: مدخل لإدارة التكلفة (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2012م).

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

1-Advanced Manufacturing, Harvard Business School Press, Boston, 1988,

2- Berliner, C. and J. Brinson, Cost Management for Today's Hansen & Mown, "Cost Management Accounting Abs Control"3- April 2010,

3- Foster, G. and Horngren, "4-Cost Accounting and Cost Management Issues," Management Accounting, June, 1987,

الملاحق

ملحق رقم (1)



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا

السيد الدكتور/ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع:تحكيم استبانة

مرسل لكم طية استبانة الطالب/ مكي صالح السماني محمد/خاصة ببحث تكميلي بعنوان:(محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني) بغرض التحكيم. للاستيفاء بمتطلبات درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية. نرجو شاكرين ومقدرين حسن تعاونكم معنا في تحكيم هذه الاستبانة.

وجزاكم الله خيراً

الباحث:

مكي صالح السماني محمد

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا
استمارة استبانة

الاخ الكريم/ الاخت الكريمة/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: استبانة

يقوم الباحث بدراسة (بعنوان: محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني) بحث تكميلي استيفاءً لمتطلبات درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ويسعدني أن اتلقى مشاركتكم ومساهمتم من خلال خبراتكم العلمية والعملية حتى تكون هذه الدراسة إضافة حقيقية للعلم والمعرفة. علماً بأن هذه المعلومات التي ستدلون بها في غاية السرية التامة ولاغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر

الباحث:

مكي صالح السماني محمد

ت: 0923399979

أولاً : البيانات الشخصية :-

أرجو وضع علامة داخل المربع أمام الإجابة التي تختارها .
1/العمر:

أقل من 30 سنة 30 سنة - 40 سنة 41 سنة - 50 سنة
أكثر من 50 سنة

2/ المؤهل العلمي:

دبلوم وسيط بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير
دكتوراه أخرى

3/ التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة إدارية محاسبة وتمويل إدارة أعمال
اقتصاد دراسات مصرفية نظم معلومات محاسبية أخرى

4/ المسمى الوظيفي:

مدير عام مدير فرع مدير إدارة نائب مدير إدارة
رئيس قسم موظف
مدير إدارة مدير مالي محاسب تكاليف محاسب مالي
أخرى

5/ سنوات الخبرة:

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

ثانياً: عبارات الإستبانة:

ضع علامة (√) أمام العبارة التي تراها مناسبة داخل المربع الموضح أدناه:
الفرضية الأولى:تؤثر محاسبة استهلاك الموارد كمدخل لادارة التكلفة على جودة مخرجات نظام المحاسبة على التكلفة .

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
1	توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات تساعد في التخفيض الملموس في اجمالي التكلفة في الأجلين القصير والطويل المدى بما يعزز قدرة المنشأة التنافسية .					
2	تعمل محاسبة استهلاك الموارد على تحليل الموارد و ابراز أيها يضيف أولايضيف قيمة للخدمة أو المنتج					
3	تتميز محاسبة استهلاك الموارد بأنها تدعم فلسفة التوجه للعميل من خلال الادارة السليمة للموارد.					
4	تحقق محاسبة استهلاك الموارد الرقابة المانعة واللاحقة والمتزامنة بما يساعد في ترشيد استهلاك الموارد.					
5	تكشف محاسبة استهلاك الموارد الطاقة العاطلة أو الفائضة ولفت نظر الادارة لاتخاذ قرار بشأنها.					
6	تقدم محاسبة استهلاك الموارد معلومات أساسية حول موارد المنشأة واماكن تواجدها مما يحقق الترشيذ السليم لها.					

الفرضية الثانية:تؤثر محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات ملائمة عن التكلفة لاتخاذ القراردقة.

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
1	تقدم محاسبة استهلاك الموارد معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية .					
2	تقدم محاسبة استهلاك الموارد معلومات تفيد في اعداد الموازنات التخطيطية.					
3	توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات مالية وغيرمالية عن احتياجات كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد الطاقة العاطلة والتي تفيد في عملية التنبؤ بالنتائج .					
4	تتميز محاسبة استهلاك الموارد في امكانية الاعتماد عليها في عملية تخطيط الموارد لتدعيم تنفيذ خطط واستراتيجيات الشركة .					
5	تستخدم محاسبة استهلاك الموارد تكلفة الاحلال أو التكلفة الاستبدالية لاتخاذ القرار .					
6	توفر محاسبة استهلاك الموارد مقاييس دقيقة للأداء بتحليل الانحرافات مما يدعم محاسبة المسئولية .					

الفرضية الثالثة تؤثر محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف بديلاً للمداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف .

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق	لاأوافق بشدة
1	تحدد محاسبة استهلاك الموارد العلاقات التبادلية والسببية بين الموارد مما يساعد في تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف .					
2	تحدد محاسبة استهلاك الموارد مسببات استخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل دقيق .					
3	تؤكد محاسبة استهلاك الموارد على تحميل الخدمة بتكلفة القدر المستخدم من الموارد (عدم تحميل الطاقة العاطلة على الخدمات).					
4	تركز محاسبة استهلاك الموارد على التغير التناسبي للتكاليف عن نقطة الاستهلاك وبالتالي تحقيق دقة أكبر في عملية التخصيص .					
5	تقوم محاسبة استهلاك الموارد على تجميع الموارد داخل مجتمعات متجانسة مما يسهل عملية تتبع التكلفة .					
6	تحدد محاسبة استهلاك الموارد العلاقات السببية بين المخرجات والموارد المستخدمة في تحقيق تلك المخرجات.					

ملحق رقم (3)

قائمة محكمي الاستبانة

العنوان	الرتبة العلمية	الاسم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مشارك	د.بابكر ابراهيم الصديق
جامعة القرآن الكريم والعلوم الاسلامية	استاذ مساعد	د.بشير بكري عجيب
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مساعد	د.محمد عبدالحميد محمود