

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



أثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على  
اعداد الموازنات التخطيطية  
(دراسة حالة على المنطقة الصناعية – بحري)

**The impact of the Resource Consumption Accounting  
System on the Preparation of Planning Budgets  
(case study on the industrial north area – Bahri)**

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطلاب::

إيمان صديق احمد محمد  
بهاء الدين صلاح الدين محمد سعد الدين  
حسن التاج محمد عبد الوهاب  
عمر محمد احمد محمد  
فيصل يوسف اسحاق عبد النعيم  
مجاهد قهر زكريا ابوبكر

إشراف الدكتور/  
فارس الطيب محمد

1440هـ / 2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ  
وَعَلَيْهَا مَا كَسَبَتْ رَبِّنَا لَا تُؤْخَذْنَا مِنْ نَسِينَا  
أَوْ أَخْطَأْنَا رَبِّنَا وَلَا تَحْمِلُ عَلَيْنَا إصْرًا كَمَا  
حَمَلْنَاهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبِّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا  
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا  
أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ

البقرة [٢٨٦]

صدق الله العظيم

## الاهداء

بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وها نحن اليوم الحمد

لله

نطوي سهر الليالي وتعب الأيام وخاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع

الى منارة العلم الامام المصطفى الى سيد الخلق

الى رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم

الى الينبوع الذي لا يمل العطاء

الى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

الى امي الحبيبة

الى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق

النجاح الذي علمني أن ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر

الى والدي العزيز

الى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي

الى اخوتي

الى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والابداع الى اصدقائي و صديقاتي

الى من صاغوا لنا من علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح

الى أستاذتنا الكرام

الباحثون

## الشكر والعرفان

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين  
نتقدم بجزيل الشكر الى قلعة العلم والمعرفة جامعة السودان للعلوم  
والتكنولوجيا، ثم نقدم الشكر لكلية الدراسات التجارية ونخص بالشكر  
قسم التكاليف والمحاسبة الادارية.

ومن ثم مصداقا لقول الرسول الله صلى الله عليه وسلم " من صنع إليكم  
معروفا فكافئوه به، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به فادعوا له حتى تروا أنكم  
كافأتموه... " رواه ابو داوود.

ونثرد جزيل الشكر تقديرا منا واعترافاً بالجميل لأولئك المخلصين الذين  
لم يألوا جهدا في مساعدتنا في مجال البحث العلمي واخص بالذكر  
الدكتور فارس الطيب صاحب الفضل في توجيهنا ومساعدتنا في تجميع  
المادة البحثية فجزاه الله كل خير واخيرا نتقدم بوافر الشكر الى كل من  
مدوا لنا يد العون والمساعدة في إخراج هذه البحث على هذا الوجه.

**الباحثون**

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والعرهان
د	فهرست الموضوعات
و	فهرس الجداول
ز	فهرس الاشكال
ط	مستخلص البحث
ي	Abstract
<b>المقدمة</b>	
1	اولا: الاطار المنهجي
5	ثانيا: الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول: محاسبة استهلاك الموارد</b>	
14	المبحث الأول: مفهوم واهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد
31	المبحث الثاني: مبادئ ومقومات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد
<b>الفصل الثاني</b>	
44	المبحث الأول: مفهوم الموازنات التخطيطية, وأنواع ومقومات الموازنات التخطيطية
65	المبحث الثاني: أسس ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية
<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>	
74	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري.
80	المبحث الثاني: اجراءات الدراسة الميدانية

<b>91</b>	المبحث الثالث: تحليل البيانات و إختبار الفرضيات.
<b>الخاتمة</b>	
<b>104</b>	اولا: النتائج
<b>106</b>	ثانيا: التوصيات
<b>108</b>	المصادر والمراجع
<b>111</b>	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	مقارنة بين نظامي ABC&GPK	(1/1/1)
19	الاطار العام لمحاسبة استهلاك الموارد	(1/1/2)
22	ابعاد نظام محاسبة استهلاك الموارد	(1/1/3)
34	طبيعة التكاليف في ضوء محاسبة استهلاك الموارد	(1/2/1)
81	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
82	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
83	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
84	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
85	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
86	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
89	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(7/2/3)
91	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول	(1/3/3)
92	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول	(2/3/3)
94	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني	(3/3/3)
95	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني	(4/3/3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث	(5/3/3)
98	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث	(6/3/3)
100	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى	(7/3/3)
101	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية	(8/3/3)
102	نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد على جميع عبارات الفرضيات	(9/3/3)

## فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
81	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
82	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
83	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
84	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
85	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
86	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق
111	ملحق الاستبانة
117	بعض الصور عن المنطقة الصناعية بحري
124	محكمو الاستبانة

## مستخلص البحث

تناول البحث اثر استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد على اعداد الموازنات التخطيطية ، وتمثلت مشكلة البحث في قصور الاساليب المستخدمة في اعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية السودانية نتيجة لإهمالها بعض الجوانب التي تؤثر في اعداد الموازنات التخطيطية ، كتغاضيها عن الطاقة الغير مستغلة من الموارد ، وعدم استخدام انظمة تساعد على قياس وتحديد دور تلك الطاقات وعلاقتها باعداد الموازنات التخطيطية .وهدف البحث الى دراسة اثر ادارة وتحليل الطاقة على اعداد الموازنات التخطيطية ، وايضا دراسة اثر ادارة وتحليل العمليات على اعداد الموازنات التخطيطية وامكانية التعبير عن هذه العلاقة بالاساليب والطرق الاحصائية .كما اختبر البحث الفرضيتين موضوع الدراسة وهما : يوجد اثر ذا دلالة احصائية بين ادارة وتحليل الطاقة و اعداد الموازنات التخطيطية ، ويوجد اثر ذا دلالة احصائية بين ادارة وتحليل العمليات واعداد الموازنات التخطيطية .واعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي حيث تم الاعتماد على البحوث والدراسات والتقارير والرسائل الجامعية وجميع ما امكن توافره من مراجع عربية واجنبية مرتبطة بهذا الصدد . كما اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للوقوف على المفاهيم النظرية للدراسة ووصف الظاهرة وتحليل البيانات واختيار الفروض من خلال معرفة العلاقة بين نظام محاسبة استهلاك الموارد واعداد الموازنات التخطيطية .نتائج البحث : من خلال التحليل الاحصائي لفرضيات الدراسة تم استخلاص عدة نتائج منها : ان فرضية الدراسة الاولى والتي نصت على ان : " يوجد اثر ذا دلالة احصائية بين ادارة وتحليل الطاقة و اعداد الموازنات التخطيطية " قد تحققت ، وان فرضية الدراسة الثانية التي تنص على ان : " ويوجد اثر ذا دلالة احصائية بين ادارة وتحليل العمليات واعداد الموازنات التخطيطية . " قد تحققت .وتوصي الدراسة بالاتي : بضرورة استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد في المنشآت الصناعية لانه يساعد على تحقيق العديد من المزايا التي تساعد الادارة العليا في الوحدات الاقتصادية ، والعمل على تقليل الصعوبات التي تواجه نظام الموازنات التخطيطية وذلك عن طريق استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد .

## **Abstract**

The research tackled the impact of the use of the accounting system on the consumption of resources on the preparation of planning budgets. The problem of research was the lack of methods used in the preparation of planning budgets in the Sudanese industrial companies as a result of neglecting some aspects that affect the preparation of planning budgets such as disregarding unexploited resources, Helps to measure and determine the role of these energies and their relationship to the preparation of planning budgets .The aim of the research is to study the effect of energy management and analysis on the preparation of planning budgets, as well as to study the impact of management and analysis of operations on the preparation of planning budgets and the possibility of expressing this relationship in statistical methods and methods.The study also examined the hypotheses of the study subject: There is a significant statistical impact between the management and analysis of energy and the preparation of planning budgets, and there is a significant statistical impact between the management and analysis of operations and the preparation of planning budgets.

The study was based on the historical approach, which was based on research, studies, reports, university transcripts and all available Arabic and foreign references. The study also relied on the analytical descriptive approach to identify the theoretical concepts of the study, describe the phenomenon, analyze the data and choose hypotheses by knowing the relation between the system of accounting for resource consumption and the preparation of planning budgets.The results of the research: Through the statistical analysis of the hypotheses of the study, several conclusions were drawn, including: The hypothesis of the first study, which stated that: "There is a significant statistical impact between the management and analysis of energy and the preparation of planning budgets" has been achieved, and the hypothesis of the second study, : "There is a significant statistical impact between the management and analysis of operations and the preparation of planning budgets." Have been achieved.The study recommends that the system should be used to calculate the consumption of resources in industrial establishments because it helps to achieve many advantages that help senior management in economic units and work to reduce the difficulties facing the system of planning budgets through the use of resource consumption accounting system.

# المقدمة

وتشمل :

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً: الإطار المنهجي :

### تمهيد :

إن ازدياد المنافسة المحلية والأجنبية، وتطور التكنولوجي السريع والتغيير في هيكل تكلفة المنتجات اجبر المديرين على البحث عن الأساليب الأفضل لنظم إدارة لتكلفة والحاجة إلى نظم جديدة. حيث إن التطورات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة وقفت أمامها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير احتياجات تلك التطورات مما أدى إلى تقديم معلومات تكاليفية مشوهة بل أصبحت هذه الأنظمة مضللة لمستخدميها وكان من الضروري إيجاد الحلول للمشاكل التي أفرزتها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية.

ورغبة في الاستجابة لهذه التطورات فقد اتجهت المنشآت الصناعية الحديثة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط نظراً لتعدد المنتجات وزيادة الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة في المنشآت ذات التكنولوجيا الهائلة، إضافة إلى تعقيد وتنوع العمليات اللازمة لأداء العمل في المنشآت الصناعية، إلا أن هذا النظام هو الآخر عاجزاً عن توفير المعلومات الملائمة والدقيقة لمديري تلك المنشآت.

وقد أسفرت الجهود البحثية عن تقديم نظام محاسبة استهلاك الموارد كاستجابة للتطورات التي حدثت في البيئة الصناعية، ويعمل هذا النظام على تحليل الموارد وإبراز أيها تضيف قيمة وأيها لا تضيف قيمة؛ وأيها تم استغلالها بالكامل وأيها لم تستغل ويجب استغلالها لتحقيق أقصى قيمة ممكنة وذلك للقضاء على الطاقة العاطلة ، فهو مدخل متكامل وشامل في محاسبة التكاليف حيث يعتمد على الدمج بين سمات نظام التكاليف على أساس النشاط والذي يركز على الأنشطة ومع نظام التكلفة الألمانية الذي يقوم بالتركيز على الموارد.

وتستخدم الإدارة الحديثة في ممارسة وظائفها التي تتمثل في التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات ورسم الخطط والسياسات والرقابة وتقييم الأداء ومجموعة من الأدوات المحاسبية ، ويعتبر نظام الموازنات التخطيطية إحدى الأدوات التي تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها السابقة الذكر .

وتعتبر الموازنات التخطيطية إحدى الأدوات التي يمكن استخدامها في عمليات التخطيط والتنبؤ بمشاكل المستقبل قبل حدوثها ، ولكن يجب الأخذ في الاعتبار أن الموازنات التخطيطية لا ينتهي دورها بمجرد إعدادها ، بل يجب تنفيذها حيث أن بدون تنفيذها لن يكون لهذه الأداة أي جدوى في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بل سوف تتحمل الشركة تكاليف إعدادها دون أي تحقيق

فائدة منها ، ويجدر الإشارة ان عملية اعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها يجب ان تتم على اساس ومبادئ علمية .

### **مشكلة البحث :**

وتتمثل مشكلة البحث في عدم قدرة وملائمة أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على اساس النشاط على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة التي تساعد مديري المنشآت على اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق غرض التميز التكاليفي للمنشآت ودعم المركز التنافسي, كما أنها غير قادرة على المساعدة في ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة .

وكان على المنشآت البحث عن نظام رقابة جيد على العمليات ليساعدها في تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة وتوفير دقة أفضل في تخصيص التكاليف, ويتم ذلك بتطوير أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية ليأخذ في الاعتبار إدارة الموارد بالتخصيص السليم لتكاليف الموارد غير المباشرة المتوقع استهلاكها بواسطة الأنشطة إلى المنتجات المستفيدة منها بناء على مسببات التكلفة بحيث يتم الربط بين المنتج ومجمعات الأنشطة التي تستهلك الموارد .

وذلك مما ادى الى تساؤل رئيسي وهو :

### **ما هو تأثير محاسبة استهلاك الموارد على اعداد الموازنات التخطيطية ؟**

ويحاول الباحثون التغلب على مشكلة الدراسة بالإجابة عن التساؤلات الفرعية الآتية :

1. ما هو اثر ادارة و تحليل الطاقة على إعدادالموازنات التخطيطية؟

2. ما هو اثر ادارة و تحليل العمليات على إعداد الموازنات التخطيطية ؟

### **فرضيات الدراسة :**

1. يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين ادارة وتحليل الطاقة و إعداد الموازنات التخطيطية .

2. يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين ادارة وتحليل العمليات و إعداد الموازنات التخطيطية .

### **اهداف البحث:**

1-تحديد دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية.

2-بيان فعالية نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في إعداد الموازنات التخطيطية.

3-تقييم فاعلية الطرق الحالية لاعداد الموازنات التخطيطية.

4-دراسة اثر نظام تطبيق محاسبة استهلاك الموارد على الموازنات التخطيطية .

## اهمية الدراسة :

### 1. الاهمية العملية :

في ظل الانتقادات الموجة لأنظمة إعداد الموازنات التخطيطية؛ يمثل هذا البحث أهمية عملية بالمساعدة في توفير الأساس التطبيقي لإعداد الموازنات التخطيطية بأسلوب متطور يتم بموجبه فصل تكاليف الطاقة المستغلة عن تكاليف الطاقة غير المستغلة ، وذلك من خلال تبني مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بغرض إعداد تلك الموازنات.

### 2. الاهمية العلمية :

تظهر الاهمية العلمية للبحث ف قلة الدراسات التي تناولت محاسبة استهلاك الموارد واثرها في اعداد الموازنات التخطيطية واتخاذ القرارات ولذلك يعتبر هذا البحث اضافة للمكاتب كما انه يفتح المجال للباحث عن التكلفة اكثر من دراسة محاسبة استهلاك الموارد .

## منهجية الدراسة :

لتحقيق اهداف البحث استعان الباحثون بمجموعه من المناهج ممثلة في :

**المنهج التاريخي :** حيث تم الاعتماد على البحوث والدراسات والتقارير والرسائل الجامعية وجميع ما امكن توافره من مراجع عربية واجنبية مرتبطة بهذا الصدد .

**المنهج الوصفي التحليلي :** يتم القيام باعداد قوائم استبيان وتم توزيعها على شركات القطاع الصناعي والسوداني وتم تحليل تلك البيانات باستخدام الاساليب الاحصائية الملائمة واستخدام نتائجها للاجابة على التساؤلات.

## مصادر جمع البيانات :

**المصادر الاولية:** الاستبانة للحصول على البيانات غير الموثقة كتابة.

**المصادر الثانوية :** الكتب والمراجع والرسائل والمجلات العلمية وذلك بهدف بناء اطار نظري للدراسة.

## حدود البحث :

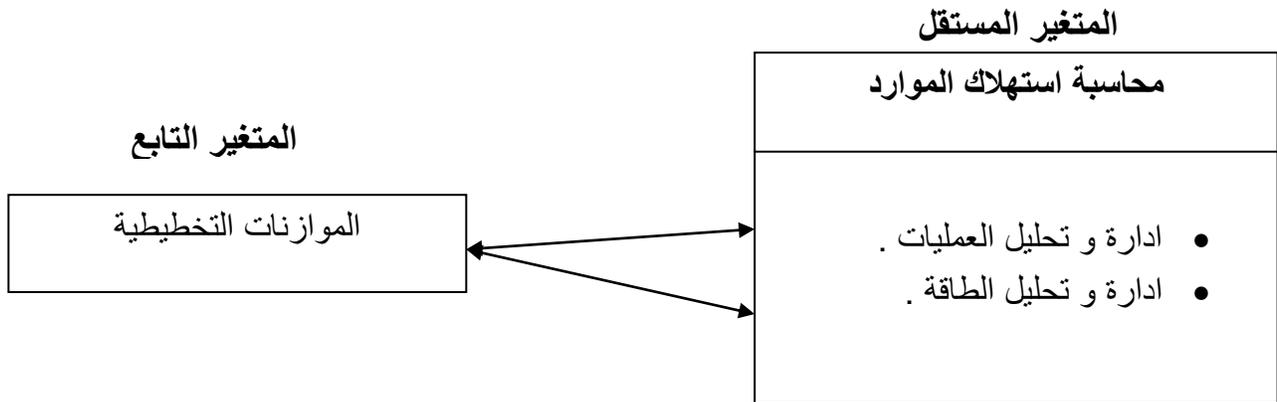
1. الحدود الزمانية: 2018 م
2. الحدود المكانية : ولاية الخرطوم ( المنطقة الصناعية بحري ) .
3. الحدود الموضوعية: محاسبة استهلاك الموارد (إدارة وتحليل الطاقة ،إدارة وتحليل العمليات) الموازنات التخطيطية.

## هيكل البحث :

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة ، المقدمة تحتوي على الإطار المنهجي والدراسات السابقة ، **الفصل الأول** : يتناول محاسبة استهلاك الموارد وهو مقسم الى مبحثين وهما : المبحث الأول يتناول مفهوم وأهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد ، المبحث الثاني يتناول مبادئ ومقومات تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد إضافة للنتائج والتوصيات ، **الفصل الثاني** : يتناول الموازنات التخطيطية وهو مقسم الى مبحثين وهما : المبحث الأول : يتناول مفهوم الموازنات التخطيطية ، وأنواع ومقومات الموازنات التخطيطية ، المبحث الثاني : يتناول أسس ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية ، **الفصل الثالث** : يشمل الدراسة الميدانية ويتكون من ثلاثة مباحث ، المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة ، المبحث الثاني : تحليل البيانات ، المبحث الثالث : اختبار الفرضيات .

وفي اخر هيكل البحث تأتي الخاتمة التي تحتوي علي النتائج التي تم التوصل اليها وتوصيات البحث .

## نموذج الدراسة :



اعداد الباحثون من واقع متغيرات الدراسة 2018 م .

## ثانيا : الدراسات السابقة :

ويستعرض فيها الباحثون اطلاعهم على الدراسات ذات الصلة بمتغيرات الدراسة وعرضهم لأهم تلك الدراسات فيما يلي :

دراسة زيد محمود موسى ، (2009)<sup>(1)</sup>:

تناولت الدراسة أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية ، تهدف هذه الدراسة على بيان أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الاداء ، وكذلك مدى التزام هذه الشركات باستخدام هذه الموازنات ، وأهمية مشاركة جميع الأقسام في إعدادها .

تكمن مشكلة الدراسة من عدم الالتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية وكذلك تصحيح الانحرافات من خلال استخدام مخرجات النظام وعدم الاهتمام بمشاركة جميع الأقسام الإدارية في عملية إعداد الموازنات التخطيطية كأداة لتخطيط التكاليف والرقابة وتقويم الأداء .

اختبرت الدراسة اهم الفرضيات في مدى التزام تطبيق الموازنات التخطيطية ، ومدى استخدام القواعد والأسس العلمية في عملية التخطيط والرقابة من خلال الموازنات التخطيطية ، وكذلك متابعة نتائج هذه الموازنات من خلال تحليل مخرجات النظام وتقييم أداء الموازنة من حيث مقارنة المخرجات الفعلية مع المخطط مسبقا في الموازنة التخطيطية التي تم تطبيقها .

أهم نتائج الدراسة غالبية الشركات الصناعية تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية واعدادها بشكل منظم لاستخدامها كأداة فعالة في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، واستخدام نتائج الموازنات التخطيطية في معالجة انحرافات الاداء الحالي ، ويوصي الباحث بالعمل على مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية ، ومحاولة إشراك جميع الأفراد والأقسام التي تعني بعملية التحضير للموازنة ، والعمل على تقليص المعوقات الداخلية التي تواجه الشركة عند إعداد الموازنات .

التقت الدراسة السابقة مع الدارسون في عدة محاور أهمها اثر مشاركة المستويات الإدارية في إعداد الموازنة ،ومعرفة الانحرافات الناتجة من استخدام الموازنات ومعرفة أسبابها وطرق تصحيحها ، وتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط ن كما تميز الدارسون في تقييم الاداء المالي من خلال الموازنات التخطيطية .

(<sup>1</sup>) زيد محمود موسى عليان ، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء ، دراسة حالة الشركة الصناعية الأردنية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ،2009م).

## دراسة : يارا عبدالهادي (2012) (1):

هدفت الدراسة الى تحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة على التكلفة من خلال مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لادارة التكلفة حيث طبقت الدراسة على احدى الوحدات الحكومية المتمثلة في وحدة الكيمياء باحدى المستشفيات التابعة لامانة المدارس الطبية المتخصصة نطاقا لهذه الدراسة وتمثلت النتائج في : وجود تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة على التكلفة من خلال تحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف وتحقيق قدرة اكبر في تخطيط الموارد والاستغلال المثل للطاق الفائضة للوحدات الاقتصادية وكذا وجد فرق جوهري بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام التكلفة على اساس النشاط واخيرا وجود تأثير جوهري لمدخل محاسبة عن استهلاك الموارد على ادارة التكلفة.

وتوصلت الدراسة الى ان : استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد سيساعد على التغلب على اوجه القصور الحالية التي تواجه نظم المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط من حيث ادارة الموارد متمثلة في تتبع وتخصيص التكاليف على نحو اكثر دقة من ناحية ، وتحديد المستهلك من الموارد وادارة الطاقة من ناحية اخرى مما يساهم في تحسين قيمة المنشأة .

## دراسة صلاح عبدالقادر أحمد ، (2012) (2):

تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري ، هدفت الدراسة إلى بحث مفهوم وقواعد وخصائص وأساليب وأهداف الموازنات التخطيطية في إطارها النظري والعملي وبيان الأساليب المتبعة لاعدادها في بيئة العمل السودانية واختيار كفاءتها ، وتهدف إلى تقييم التخطيط والموازنات التخطيطية والعقبات التي تواجهها.

تكمن مشكلة الدراسة في مشاكل تطبيق الموازنات التخطيطية ودورها في عمليات التخطيط والرقابة وعلاقتها بوظائف الإدارة.

اختبرت الدراسة اهم الفرضيات تطبيق نظام الموازنة التخطيطية على كافة الأنشطة للشركة لخدمة اغراض التخطيط والرقابة ، واستخدام الموازنة بكفاءة كمؤشر لقياس الأداء ورفع كفاءة ، واستخدام أنظمة الرقابة عن طريق الموازنات كأداة ضغط على مدراء الأقسام والاستخدام كأداة تشغيل مساعدة. أهم نتائج الدراسة وجود نظام مبدئي للتخطيط والرقابة بوجود نظام للرقابة عن طريق الموازنات للشركة وهو نظام متطور وغير معقد ويعوقه عدم اكتمال بعض جوانبه المتمثلة في عنصر موازنات إضافية

(1) يارا سعد علي عبد الهادي " المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة : مدخل لادارة التكلفة " رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة 2012م .

(2) صلاح عبدالقادر احمد، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري ، دراسة حالة شركة البنك للتنمية المحدودة 1999 م ( بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات -1995(العليا ، 2992 م).

للنقدية والدخل والميزانية العمومية ، وانظمة الرقابة عن طريق الموازنة كأداة ضغط على مدراء الأقسام والإدارات مالم تتبع بعض الإجراءات والصلاحيات ، كما يوصي الباحث استخدام المؤشرات المالية كأهداف موازنة لقدرتها على تشخيص سمات ومتغيرات الأداء باعتبارها أداة معاصرة لها القدرة على تقييم الأداء المالي والتشغيلي ، وخلق إدارات مستقلة للرقابة في المنشآت ، والاهتمام بقيام مراكز مؤهلة للمعلومات.

اشتركت الدراستين في استخدام الموازنات في إدارة الأقسام والمشاركة في إعدادها ، كما تميز الدارسون في توضيح دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي عن طريق التدفقات النقدية.

### دراسة : محمد الدنف (2013) (1):

هدفت الدراسة الى بيان مدى امكانية استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد كأحد البدائل لتطوير أنظمة التكاليف وكاستجابة للتغيرات البيئية الحديثة للمساعدة في ترشيد وإدارة الموارد الخاصة بمنشآت الخدمات حيث تم اقتراح لمدخل محاسبة استهلاك الموارد يمكن ان يكون قابلا للتطبيق في منشآت الخدمات بصفة عامة وقد قامت الدراسة على اربعة فروض وقد توصلت الدراسة الى عديد من النتائج وهي :

- نتيجة للتطور في منشآت الخدمات واهمية تلك المنشآت سواء من الناحية الاقتصادية او الانسانية فكان لا بد على منشآت الخدمات من الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم الخدمات بأسعار ملائمة لتعزيز القدرة على ادارة الموارد وزيادة الايرادات وكذلك الاستمرار على تقديم هذه الخدمات .
- أنظمة محاسبة التكاليف من الركائز الاساسية لضمان ثبات النظام المالي لدي منشآت الخدمات وذلك لدورها في تزويد الدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكنها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية .
- ان نجاح منشآت الخدمات يقاس الى حد كبير لما تحفقه من ارباح وذلك عن طريق ترشيد استخدام الموارد ومحاولة استغلال الطاقة المتاحة أفضل استغلال ممكن وكذلك تخفيض التكاليف الخاصة بتقديم الخدمات .

(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 ،2013، ص99.

• يساهم مدخل محاسبة استهلاك الموارد في الحد من المشاكل التي تواجه كل من الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف ومحاسبة التكاليف على اساس النشاط وذلك من ترشيد ادارة الموارد عن طريق الادارة الصحيحة للموارد ومحاولة اسغلال الطاقة العاطلة .

وتم تطبيق هذه الدراسة بهدف ترشيد ادارة الموارد على مستشفى ابو ريا التخصصي .

**دراسة كيون ، رندا موسى (2013) (1):**

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في تلبية احتياجات نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية الراهنة، وقد تقف مانع أمام تزويد الإدارة بالمعلومات لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنتجات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت، مما يحد من قدرة الوحدات الاقتصادية على مراجعة ظروف المنافسة الشرسة الموجودة علي المستوي المحلي والعالمي.

هدفت الدراسة إلي إبراز نواحي الاختلاف بين أسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حاليا في الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي، المنهج التحليلي في دراسة الحالة.

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أن أسلوب تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية علي أساس الحجم لا يتناسب مع ظروف التصنيع الحديثة حيث تستحوذ الدفعات الإنتاجية كبيرة العدد وبسيطة التركيب علي النصيب الأكبر من التكاليف غير المباشرة إما الدفعات صغيرة العدد ومعقدة التركيب فتحمل بالنصيب الأصغر من هذه التكاليف، وأن تميز الموارد العاطلة في نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد يمكن نظم إدارة التكلفة من تزويد المديرين بمعلومات أكثر ثقة واعتمادية لاتخاذ القرار.

أوصت الدراسة، استبعاد الأساليب التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة علي الوحدات المنتجة التي تعتمد علي الحجم وعلي عنصر العمل المباشر كمسبب تكلفة وحيد لتوزيع هذه النوعية من التكاليف علي الوحدات المنتجة.

(1) كيون، رندا مرسى، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظام ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد الثاني، 2013

ركزت هذه الدراسة علي ابراز نواحي الاختلاف بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حاليا في الوحدات الاقتصادية المصرية، بينما تركز الدراسة الحالية علي تناول نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد لإبراز نواحي الاختلاف والتميز بينه وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حاليا في المنظمات الصحية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة وذلك بالتطبيق علي أحدي المؤسسات العاملة.

### دراسة صديق ادم ،فتح الرحمن منصور (2014) (1):

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

(1) صديق ادم علي ، فتح الرحمن الحسن منصور "التكلفة على اساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية" دراسة حالة ، قطاع صناعة السكر بالسودان ، ( رسالة ماجستير ، جامعة نيالا \_ كلية الاقتصاد والعلوم التجارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا \_ كلية الدراسات التجارية ) 2014 م.

## دراسة رشا سليم (2014) (1):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الموازنات التخطيطية كأداة تخطيط ورقابة وتحفيز في تقييم الأداء بجامعة الشرق الأوسط في المملكة الأردنية الهاشمية، واستخدمت الإستبانة والمقابلة لتحقيق أهداف الدراسة وتكون مجتمع الدراسة من كافة العاملين في جامعة الشرق الأوسط من المستويات الإدارية الثلاث العليا والوسطى والدنيا. أما عينة الدراسة فقد شملت كافة العاملين في الإدارة العليا والوسطى في جامعة الشرق الأوسط ممثلين برئيس الجامعة، ونوابه، والعمداء، ورؤساء الأقسام ومديري الدوائر والبالغ عددهم وقد تم توزيع استبانة استرجع منها استبانة صالحة للتحليل. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الأسلوب التطبيقي، لجمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات. وقد استخدمت الباحثة اختبار الانحدار المتعدد المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، كذلك تم استخدام اختبار تحليل المسار لبيان الأثر المباشر وغير المباشر بين متغيرات الدراسة، بالإضافة *Amos Ver.* باستخدام برنامج 21 بهدف بناء *Structural Equation Model (SEM)* إلى استخدام نموذج المعادلات الهيكلية أنموذج مقترح لتأثير متغيرات الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء في جامعة الشرق الأوسط.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر لمبدأ مرونة الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء بجامعة الشرق الأوسط، بينما بينت النتائج عدم وجود أثر لمبادئ إعداد الموازنة التخطيطية) مبدأ الشمول ومبدأ الواقعية (في تقييم الأداء في جامعة الشرق الأوسط. كما أظهرت النتائج وجود أثر لإيصال الموازنة التخطيطية في تقييم الأداء .

## دراسة دنيا جاسم (2016) (2):

تهدف هذه الدراسة إلى بيان فعالية التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد واعداد الموازنات التخطيطية التقليدية، ومن أجل تحقي هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة لصناعة اللادوية عداد الموازنة التخطيطية الشهرية للمصنع باستخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1- تعاني الموازنات التخطيطية المعدة بالأسلوب التقليدي من أوجه قصور عديدة تحد من فائدة

(1) رشا سليم ابراهيم ابراهيم " دور الموازنات التخطيطية اداة تخطيط ورقابة وتحفيز في تقييم الأداء" دراسة حالة ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الاعمال ، قسم المحاسبة 2014م.

(2) دنيا جاسم صاحب " استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية " ، دراسة تطبيقية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة 2016م

## الموازنة للإدارة

2- يسهم مدخل محاسب استهلاك الموارد في الحد من المشاكل التي تواجه كلا من الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف، ونظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وذلك في ترشيد إدارة الموارد عن طريق الإدارة الصحيحة للموارد، ومحاولة استقلال الطاقة العاطلة، وتحديد التكاليف الخاصة بالمنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية بشكل دقي ، وكذلك توفير معلومات مفيدة لتساعد في عملية الرقابة، كذلك توفير معلومات للمساعدة في اتخاذ القرار، ومن ثم تحديد مزايا تنافس للمنشآت الصناعية.

3-يساعد إعداد الموازنة باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد الإدارة في التخطيط وتحديد الأهداف المراد تحقيقها، واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف.

4-إعداد الموازنة باستخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تمكن من تحديد الطاقة الغير مستغلة وتكاليفها مما يؤدي إلى تمكين إدارة المنشأة من التخطيط بشكل جيد، واستهلاك تلك الطاقة، أو الحد منها.

وتوصي الباحثة بالعمل على تقليل الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد، وذلك عن طري الوصول إلى أقصى درجة من التطبيق ،وكذلك ضرورة إدراك الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية للمزايا التي يحققها تطبي نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد،وينبغي عليها توفير العديد من العوامل منها :تهيئة منا العمل من أجل تغيير ثقافة المنظمة بما يتلائم مع الفكر الجديد، وتطبيق سياسة التعليم المستمر والدورات التدريبية، لخلق كوادر قادرة على التعامل والمتغيرات .

### دراسة نصر الدين فضل (2016) <sup>(1)</sup>:

يهدف البحث إلى التعرف على كيفية تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في الشركات الصناعية والتعرف على دورها في تفعيل الأداء.

تتمثل أهمية البحث في ندرة لدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وفي توفير أرضية لشركة دواجن لتتبنى أسلوب النشاط في إعداد موازنتها التخطيطية.

يختبر البحث أربعة فرضيات ، الفرضية الأولى : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات ملائمة عن الأنشطة ، الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في

(<sup>1</sup>) نصر الدين فضل الله " تطبيق الموازنات التخطيطية على اساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات" ، رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا\_ كلية الدراسات العليا 2016 م

تخفيض التكاليف ، الفرضية الثالثة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات ، الفرضية الرابعة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقييم الأداء.

استخدم المنهج التاريخي لتتبع البحوث السابقة التي لها صلة بموضوع البحث، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور البحث ووضع الفروض، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض ، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف عينة البحث وتحليل بيانات البحث باستخدام أسلوب التحليل المالي والإحصائي.

توصل البحث إلي عدد نتائج أهمها، توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات ملائمة عن الأنشطة ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقييم الأداء ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات.

يوصي البحث بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط لأنها تقدم بيانات ملائمة عن الأنشطة تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وتطبيق نظام الموازنات.

#### دراسة آمنة ابراهيم (2017) (1):

تظهر مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي : ما دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية بالشركات الصناعية ، هدفت الدراسة لعرض مفهوم محاسبة المسؤولية و أهميته ومزايا ، بيان أهدافه ومقوماته ، عرض مفهوم وأهداف وأنواع الموازنات التخطيطية ، بيان أثر تطبيق محاسبة المسؤولية لتحقيق الرقابة على الموازنات التخطيطية في شركة سكر كنانة ، وتمثلت فرضيات الدراسة في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وتنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة ، يساعد تنفيذ الموازنات التخطيطية بواسطة محاسبة المسؤولية في تحديد المسؤوليات والواجبات ، وأخيرا وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وكفاءة الرقابة على الموازنات التخطيطية ، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها تحديد المسؤوليات والصلاحيات للمسؤولين في الأقسام المختلفة من شركة سكر كنانة يساهم في تنفيذ الموازنات التخطيطية، تطبيق

---

(1) آمنه ابراهيم محمد عثمان "دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية" دراسة حالة، رسالة ماجستير ،شركة سكر كنانة، جامعة الامام الهادي ،كلية الدراسات العليا قسم المحاسبة ،2017م.

محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية في شركة سكر كنانة يساعد في كشف الإنحرافات , تفويض سلطة إتخاذ القرارات للمسؤولين في الأقسام المختلفة من شركة سكر كنانة يؤدي إلى سرعة إتخاذ القرارات مما يساهم في تنفيذ الموازنة بصورة سليمة, وتوصي الدارسة بضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية وتنفيذها ,يجب تحديد مراكز المسؤولية في شركة سكر كنانة وتحديد مهامها وصلاحياتها ,عمل نظام لمراكز المسؤولية في شركة سكر كنانة مما يساعد في عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية.

## الفصل الأول

### محاسبة استهلاك الموارد

يتناول هذا الفصل محاسبة استهلاك الموارد وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : مفهوم وأهمية نظام محاسبة استهلاك الموارد

المبحث الثاني : مبادئ ومقومات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد

## المبحث الأول

### مفهوم واهمية نظام محاسبه استهلاك الموارد

#### مفهوم الموارد:

توجد العديد من التعريفات لمفهوم الموارد من الناحية الاقتصادية والمحاسبية، نتناول هذا المفهوم من الناحية المحاسبية:

-عرفت الموارد: كلما تحتاج اليه المنظمه لانتاج السلع والخدمات لمزاولة النشاط وازافه قيمه للعملاء.<sup>(1)</sup>

-عرفت أيضا "بانها النقد هو المورد الاساسي الذي يتحول الى مجموعه من الموارد التشغيليه لتنفيذ عمليات الاعمال، وهذه الموارد عندما تستهلك تصبح تكلفه.<sup>(2)</sup>

-عرف الموارد بانها "تلك العناصرالنافعه للانسان الموجوده في محيطه، اي:العناصر التي لها القدره على اشباع حاجات الانسان بصورة مباشره اوغير مباشره ويتوقف انتاج الامه على مقدارالموارد المتوفره لديها"<sup>(3)</sup>

#### انواع الموارد:

هناك عدة تقسيمات للموارد الاقتصادية يعتمد كل منها على معيار معين؛والذى بدوره يقسم الموارد الى عدة انواع تتمثل في:

#### 1-الموارد البشرية:

تتمثل هذه الموارد في حجم ونوعيه القوى البشريه العامله وغيرالعامله،ونظرا لاهميه الموارد البشريه في تحقيق التنمية الاقتصادية، فقد بدا الكثير من الاقتصاديين في دراستها كعلم مستقل.

#### 2-الموارد الطبيعيه:

يشير الفكر الاقتصادي الى ان الموارد الطبيعيه هي الارض بما عليها وماتحتها ومايحيط بها، وهي اي اشياء ماديه لها قيمه اقتصاديه ليس للانسان دخل فيها.

بالاضافة للموارد الطبيعيه هناك الموارد المصنعه اي من صنع الانسان، صنعها الانسان بفكره وعلمه لتساعد على الانتاج وتزيد من عمليه استغلاله للموارد الطبيعيه تسمي الموارد المصنعه، وتتمثل في راس المال،مثلا الموارد المستخرجه من الارض بعد معالجتها وتحويلها الى معدات انتاجيه .

(1) عبدالمطلب عبدالحمي دابوعقده،"اقتصاديات المواردالاقتصاديّه"، الشركه العربيها لمتحده للتسويق والتوريدات،ص1، 2010.

(2) "Resource Consumption Accounting :Manager Focused Management Accounting"،white -".

(3) مصطفى محمود عبدالسلام،"ندرة الموارد الاقتصادية في العالم الاسلامي"، ص3، مجلة البيان،2010

## نشأة نظام محاسبه استهلاك الموارد :

أثمرت الجهود المبذولة من قبل الباحثين في مجال القياس المحاسبي للتكلفة في ظهور نظام محاسبية استهلاك الموارد خلال عام 2002 م، كأحد مداخل تطوير قياس التكلفة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوروبا، ويعتبر مدخل محاسبية استهلاك الموارد منها أساسيا للمحاسبية الإدارية يطبق على نحو دقيق في مبادئ المحاسبية الإدارية لتوفير المعلومات التي يتم استخدامها لتعظيم قيمة المنظمة، ويستند في فلسفته على مدخل التكلفة الألمانية، كما يتضمن أفضل المبادئ التي يقوم عليها مدخل التكلفة على أساس النشاط .

وتوصلت الدراسات إلى ان محاسبية التكاليف الألمانية أكثر تقدما من محاسبية التكاليف فيا لولايات المتحدة، وان هناك اهتماما متزايدا بأساليب محاسبية التكاليف الألمانية، وقد ظهر نظام جديد لقياس التكلفة هو نظام المحاسبية عن الموارد المستهلكة وهو مستوحى من محاسبية التكاليف الألمانية.<sup>(1)</sup> كما ساعدت العديد من العوامل في تطبيق التكاليف الألمانية في ألمانيا والدول الأخرى الناطقة بالألمانية ومن تلك العوامل:<sup>(2)</sup>

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

2-تطوير القواعد النظرية التي يقوم عليها مدخل التكلفة الألمانية من قبل الأكاديمية الألمانية الرائدة في مجال محاسبية التكاليف .

3-اعتماد مدخل التكلفة الألمانية ضمن المقررات الدراسية في المعاهد والمدارس التجارية الألمانية.

4-تكامل مدخل التكلفة الألمانية مع البرمجيات التي تنتجها والتكامل مع مدخل تخطيط موارد المنشأة.

يرى الباحثون أن مدخل التكلفة الألمانية هو مدخل التكاليف (المباشرة والمتغيرة)، يخصص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة و غرض التكلفة، ويستثنى جميع التكاليف الثابتة حيث تستفيد منها المنشآت التي تبذل جهودا كبيرة لتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات اتخاذ القرارات.

(1) وليد احمد محمد على، "اثر التكامل بين نظام محاسبه استهلاك الموارد ونظام موارد المشروع في ادارة التكلفة"، مدرسه المحاسبه

جامعه بورسعيد، المعهد العالى للإدارة والحاسب الالى، ص260، 2013

(2) محمد خالد عبدالله، "محاسبه استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحيه"، قسم التكاليف والمحاسبه الاداريه، جامعه

السودان للعلوم والتكنولوجيا، رساله دكتوراه غير منشورة، 2016، ص40

ويتضح مما سبق أن استخدام نظام المحاسبه عن استهلاك الموارد يساعد على التخلص من العديد من الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة محاسبية التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط، من خلال ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

كما يستنتج الباحثون أن عملية الدمج بين نظام التكاليف الألماني، وبين نظام التكلفة على أساس النشاط ينتج عن ما يسمى بنظام المحاسبية عن استهلاك الموارد، فأصبح النظام الجديد يحمل مزايا كلاً من النظامين.

ويتفق الباحثون مع الرأي القائل أن هناك فروق بين نظام التكاليف الألماني، وبين نظام التكاليف على أساس النشاط خلال ما يأتي:

يعتبر نظام التكاليف الألماني أن عملية استهلاك الموارد هو النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها خلال تحليل الطاقة، والاستهلاك، والتخطيط، والرقابة، وذلك بالتركيز على موارد المنشأة بدلا من التركيز على الأنشطة المؤداة.

أما في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط تكون النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها هي الأنشطة بدلا من الموارد، حيث يعمل على قياس الموارد بالقدر المستخدم، وربطها بالأنشطة الإنتاجية من هذه الموارد، فإذا كان طلب النشاط على هذه الموارد أقل من القدر المتوافر منها، فإن نظام التكاليف على أساس النشاط يتمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة، والتي تسمى الطاقة غير المستخدمة، حيث تستخدم تكلفة هذه الطاقة غير المستخدمة في قرارات تخصيص الموارد، لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد مع طلب الأنشطة على هذه الموارد. <sup>(1)</sup>

### مفهوم نظام المحاسبية عن استهلاك الموارد

نشأ نظام المحاسبية عن استهلاك الموارد (RCA) عام 2000 من خلال الدمج بين نظام التكاليف الألماني (GPK)، ونظام التكاليف على أسس النشاط (ABC)، حيث تطور نظام المحاسبية الألماني كاستجابة لنظام المحاسبية المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية التي كانت تعجز عن إمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها، حيث قدم هذا التطوير لنظام التكاليف الألماني بعد الحرب العالمية من خلال بلايت Plut، واقترح شيرمان هذا التطوير كبديل لنظام التكاليف على أساس النشاط وكان هذا النظام منتشر التطبيق على الشركات الألمانية. (Rumwiede, 2007, pp. 1-9)

(1) دنيا جاسم صاحب " استخدام المحاسبية عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية " ، دراسة تطبيقية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة 2016م

وان نظم التكاليف الفرعية التي تستخدم نظام التكاليف الألماني يتمثل في أن نظام التكاليف الألماني يحتوي على ثلاث نظم فرعية تتمثل في ما يلي: (1)

• **نظام التكاليف المتغيرة** نتيجة الارتكاز على نظام التكاليف المباشرة أو الحدية، وهذا يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة على مستوى كل مركز من مراكز التكلفة وبالتالي استخدام منهج هامش المساهمة.

• **نظام التكاليف المعيارية**، والذي يركز على عدة إجراءات منها تطبيق خطوات التكاليف المعيارية من حيث تحليل انحرافات التكلفة لكل مركز من مراكز التكلفة.

• **النظام الذي يتبنى فلسفة تحميل التكاليف** والذي يتطلب عدة إجراءات منها القيام بتحديد التكاليف غير المباشرة لكل مركز من مراكز التكلفة، وتحميل تكاليف مراكز التكلفة المدعمة على مراكز التكلفة الأساسية ومن ثم قياس المخرجات لكل مركز من مراكز التكلفة وتحليل المستهلك من الموارد بواسطة كل مركز من مراكز التكلفة ومن ثم تحديد وقياس تكلفة الطاقة العاطلة. أن نظام التكاليف الألماني يعتبر عملية استهلاك الموارد هي النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها من خلال تحليل الطاقة والاستهلاك والتخطيط والرقابة وذلك بالتركيز على موارد المنشأة بدلاً من التركيز على الأنشطة المؤداة.

أما في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط تكون النقطة المحورية التي يجب التركيز عليها هي الأنشطة بدلاً من الموارد، حيث انه يعمل على قياس الموارد بالقدر المستخدم وربطها بطلب الأنشطة الإنتاجية من هذه الموارد، فإذا كان طلب النشاط على هذه الموارد أقل من القدر المتوافر منها فان نظام التكاليف على أساس النشاط يتمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة والتي تسمى الطاقة غير المستغلة حيث تستخدم تكلفة هذه الطاقة غير المستغلة في قرارات تخصيص الموارد لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد مع طلب الأنشطة على هذه الموارد. (2)

من خلال المقارنة بين إدارة التكلفة الألمانية والأمريكية، يمكن إظهار أهم الاختلافات بين نظامي: نظام التكاليف الألماني (GPK) ونظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) من الجدول التالي:

(1) د.محمد شحاته خطاب، "اطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على اساس النشاط ومحاسبه استهلاك الموارد لتعزيز فلسفه الاداره على اساس القيمة: دراسه نظريه وميدانيه"، كلية التجاره، جامعه طنطا، 2009، ص ص 32-33،  
(2) خطاب شحاته، مرجع سابق، ص 149

جدول (1/1/1) مقارنة بين نظامي ABC&GPK

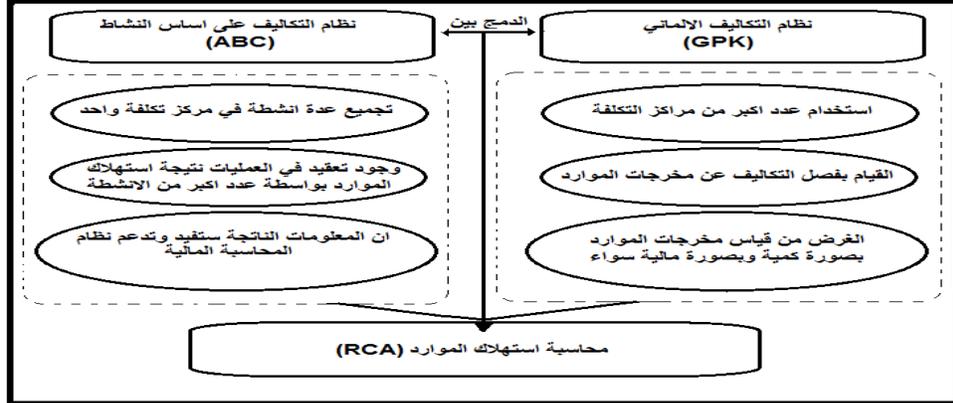
نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (ABC)	نظام إدارة التكلفة الألمانية (GPK)	أوجه الاختلاف
تكلفة كلية	تكلفة متغيرة/ حدية	طبيعة نظام محاسبة التكاليف فيما يتعلق بانفصال التكلفة
قرارات متوسطة الأجل	قرارات قصيرة الأجل	مدى اتخاذ القرار
الأنشطة والعمليات	مركز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال
الأنشطة والعمليات	مراكز التكلفة	تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال
محرك تكلفة مباشرة وغير مباشرة	محرك تكلفة مباشرة	محرك التكلفة
لا توجد	توجد وتسمى German Leistungsart	مجمعات الموارد
أصحاب العملية خلال مراكز التكلفة	مدير ومركز التكلفة	مسؤولية التكلفة
أفقي	راسي	الشكل التنظيمي

(.friedl,etal.,2005,p61؛Merwe,2009,p21)

وأن النظام المتولد من النظامين فيما يعرف بنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يعني الجمع بين سمات النظامين المشار إليهما الجدول السابق.

ويمكن بيان الإطار العام لنظام محاسبة استهلاك الموارد من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1/1/1) الإطار العام لمحاسبة استهلاك الموارد



المصدر: د.محمد شحاته خطاب, "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبه استهلاك الموارد لتعزيز فلسفه الإدارة على أساس القيمة: دراسه نظريه وميدانيه", كلية التجاره, جامعه طنطا, 2009م, ص150.

ومن خلال الشكل السابق يتضح أن ظهور نظم محاسبة استهلاك الموارد جاء نتيجة الدمج

بين نظام التكاليف الألماني ونظام التكاليف على أساس النشاط حيث يمكن الاستفادة من مزايا النظامين للوصول إلى الإطار العام لنظام محاسبة استهلاك الموارد.

### المفهوم العام لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد:

تعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط مع المعلومات المستمدة من نظام محاسبة التكاليف المستندة إلى الفكر الألماني والذي نتج عن الدمج بينهما مدخل محاسبة استهلاك الموارد الذي يعتبر تطوير لأنظمة محاسبة التكاليف.

يعتبر نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد نظاماً متكاملاً يشتمل على إدارة وتحليل العمليات من خلال التركيز على أنشطة الوحدة الاقتصادية لضمان تدفق الإنتاج وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية والتي قد لا تمثل احدي نقاط الإسراف أو الاختناق في الوقت الراهن بينما يؤدي عدم توظيفها إلى أن تكون عرضة للتحويل إلى قيد قد يؤثر على العمليات التشغيلية على المدى الطويل ومن ثم توجيه نظر الإدارة لمحاولة اتخاذ القرارات.

يعرفها آخرون بأنها طريقة لدمج نظام التكاليف الألماني GPK الذي يركز على الموارد مع طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC) التي تتعامل مع العمليات والأنشطة في نظام إداري شامل للتكلفة ومتكامل يعتمد على تزويد المنشأة بمعلومات ذات مصداقية تساعد على اتخاذ قرارات صائبة

لتقليل التكلفة وزيادة الإيرادات لتحقيق المقدرة الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنشأة في ظل سوق منافسة شديدة.<sup>(1)</sup>

ويتكون نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد من كل مما يلي

الموارد، والعلاقات التشابكية بين الموارد، وكيفية استهلاك المخرجات من الموارد.<sup>(2)</sup>

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحثة تعريف نظام محاسبة استهلاك الموارد بأنه مزيج من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكاليف الأمامي ذات نظرة مستقبلية متكاملة وشاملة يهدف إلى توفير المعلومات الدقيقة من خلال تخصيص الموارد بدلالة الأنشطة/ لعمليات مع الأخذ في الاعتبار تحديد الطاقة العاطلة للموارد، والعمل على تخفيض الموارد التي لا تضيف قيمة ودعم المركز التنافسي.

يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) من المداخل التي تعتمد على الكمية في تخصيص وتوزيع التكاليف داخل مجمع الموارد وهو ما لا يتوافر في المدخل التقليدي وكذلك في مدخل المحاسبة على عن تكاليف النشاط والذي يركز على تخصيص التكاليف إلى المنتجات<sup>(3)</sup>

إن نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) يتتبع كيفية استخدام واستهلاك الموارد الموجودة في مجموعات الموارد المختلفة فيما يتعلق بعنصري الزمن والكمية المستهلكة ، وبعد ذلك يقوم بوضع المعدلات الخاصة بحساب تكلفة الوحدة من كل مورد من موارد المنشأة المستخدمة، إذ انه يستخدم هذه المعدلات في حساب تكلفة المنتجات على حسب طبيعة استهلاكها من هذه الموارد، وعلى ذلك فان التكاليف يتم تخصيصها إلى المنتجات بعدما يتم التعرف على طبيعة العلاقة الكمية الخاصة باستهلاك الموارد الخاصة بالمنشأة بواسطة مجموعات الموارد والمنتجات.

خصائص المحاسبة عن استهلاك الموارد التي يمكن توضيحها فيما يلي:

- يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل، وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.
- يعكس بدقة طبيعة التغير في التكلفة وقت الاستهلاك.
- ضرورة وجود مجموعات للموارد والتي تأخذ في الاعتبار الارتباط المباشر حدوث التكاليف والموارد.

(1) جهاد ربحي الناظور ، أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية ، (مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثالث ، السنة السابعة عشر ، جامعة الأميرة نورا بالعسودية ، 2013م) ص ص 279-284

(2) د. محمد شحاتة خطاب ، المرجع السابق ، 151.

(3) محمد أحمد شاهين ، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط ، (مصر : المجلة العالمية للإقتصاد والتجارة العدد الرابع ، أكتوبر 2010م ) ص 232.

- أن هناك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.
- يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض ويتضح مما سبق أن استخدام نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يساعد في التخلص من العديد من الانتقادات التوجهات إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط ، من خلال ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.
- ويمثل المنهج الإجرائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد فيما يلي:<sup>(1)</sup>
- فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة.
- تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد.
- تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد.
- التأكد من أن مجموعة الموارد بكل مجموعة متجانسة.
- تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي. (ساعات عمل مباشر، ساعات عمل إلى، عدد الكيلو ووات من الكهرباء....).
- تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد بعضها للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد مجموعات الموارد التي تفيد موضوع قياس تكاليفي معين (أنشطة ، عمليات ، منتجات ، عملاء ..) بصورة مباشرة.
- تحديد تكلفة كل مجمع موارد.
- تحديد مسار تدفق تكاليف مجموعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليف.
- التعرف على خصائص التدفق الكمي للموارد لتحديد القدر المستهلك منها.
- التعرف على الطبيعة الأولية للتكاليف لتحديد نمط سلوك التكاليف.
- تحديد الطاقة العاطلة أو الزائدة.
- تحديد تكلفة القياس التكاليف بالقدر المستخدم من الموارد.
- رأى عدد من الكتاب إن هناك مجموعة مبادئ مهمة تستند إليها نماذج التكلفة المبنية على عمليات تدفق وتخصيص الموارد ضمن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تتمثل فيما يلي:<sup>(2)</sup>
- مبدأ السببية: يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها وفقا لعلاوة السبب - النتيجة، من خلال دلالة سلسلة القيمة بالمنشأة وبالتالي ينعدم التخصيص غير

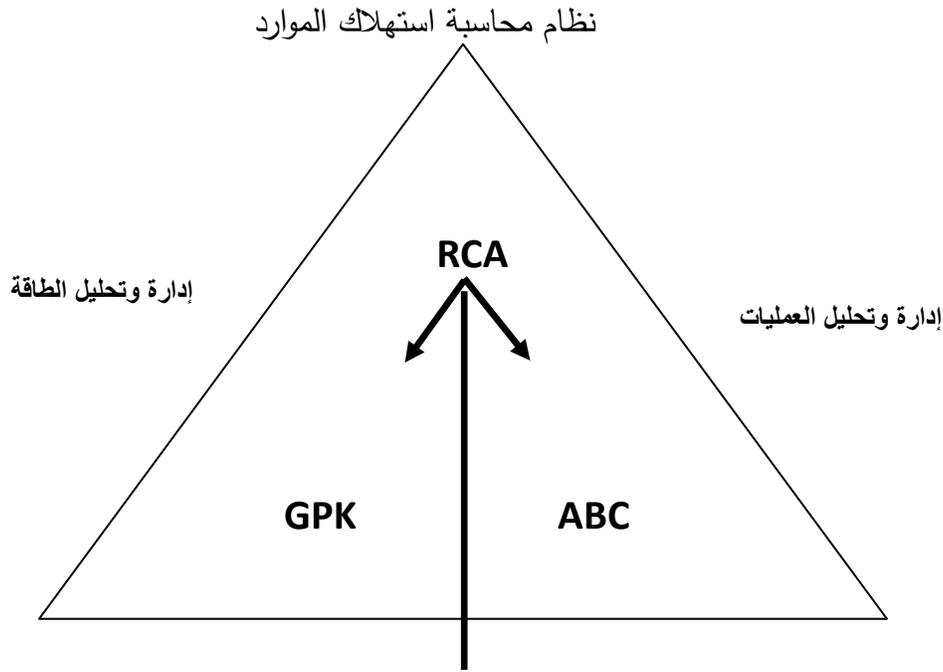
(<sup>1</sup>) د. محمد شحات خطاب ، مرجع سابق ، ص ص155-156

(<sup>2</sup>) (Ahmed & Mossa, 2011, pp.761-762, White 2009, p.67-71, Merwe, 2009, pp.21-25)

المدرّوس بين مجموعات الموارد، ويرتكز هذا المبدأ على الارتباط والصلة ومبررات التكلفة بغرض ترشيد اتخاذ القرار.

- **مبدأ الاستجابة:** حيث يتحدد سلوك التكلفة وفقاً لعملية تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد والتي لا بد وأن تكون توقعات كمية وبالتالي فإن مبدأ الاستجابة يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الكلي.<sup>(1)</sup>
- **مبدأ العمل:** حيث أنه مستمد من الارتكاز على نظام التكلفة على أساس النشاط ففي بعض الأحيان تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، لذلك فإنه من المطلوب من الأنشطة تحديد المخصص لها من موارد، ويطبق هذا المبدأ من خلال تعريف النشاط أو محركاته على أساس كمي ومن ثم تزويد معلومات عن الطاقة المستغلة وغير المستغلة بشكل أساسي.

شكل رقم (2/1/1) يوضح أبعاد نظام محاسبة استهلاك الموارد



Source: Ahmed and Moosa , 2011, p760

<sup>(1)</sup> 3-White , Larry (2008) **Buck to basics in management accounting** : Resource consumption Accounting , RCA institute,p67-71

ويبين الشكل السابق منظورين لنظام محاسبة استهلاك الموارد وهما :

- ❖ منظور الانشطة : إدارة وتحليل العمليات : ويركز على دقة تخصيص التكلفة وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة على اساس النشاط .
- ❖ منظور الطاقة : إدارة وتحليل الطاقة : ويركز على طاقة الموارد ، وتحديد الموارد العاطلة ، والفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ، وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة الالمانية (1).

#### • خصائص نظام محاسبه استهلاك الموارد:

- يتسم نظام المحاسبه عن استهلاك الموارد بمجموعه من الخصائص، من اهمها:(2)
  - \*يعكس طبيعه الاوليه للتكلفه في معدلات التحميل، وذلك باستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافه العلاقات المتداخله.
  - \*يعكس بدقه طبيعه التغير في التكلفه وقت الاستهلاك.
  - \*من الضرورة وجود مجمعات للموارد، والتي تاخذ في الاعتبار الارتباط المباشر بين التكاليف والموارد.
  - \*توجد بعض الموارد لخدمه موارد اخري.
  - \*يوفر معلومات تفصيليه عن كافه العلاقات التبادليه والمتداخله بين الموارد بعضها البعض.
  - ويتضح مما سبق ان استخدام نظام محاسبه استهلاك الموارد يساعد على التخلص من العديد من الانتقادات التي وجهت الى انظمه محاسبه التكاليف التقليديه ونظام التكاليف على اساس النشاط، من خلال ترشيد ادارة الموارد، والرقابه على عناصر التكاليف المختلفه .
- المزايا العامة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد:**
- عند مقارنة نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بنظم التكاليف يتضح ان هناك العديد من المزايا لنظام محاسبة عن استهلاك الموارد فيما يلي:-

---

(1) وليد احمد محمد على ، "اثر التكامل بين نظام محاسبه استهلاك الموارد ونظام موارد المشروع في ادارة التكلفة" ، (مدرسه المحاسبه جامعه بورسعيد ، المعهد العالى للإدارة والحاسب الالى) ،  
(2) محمد مكي صالح السمانى ، محاسبة استهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2016م.

## أ- أن المحاسبة عن استهلاك الموارد تتميز بالمزايا التالية:-<sup>(1)</sup>

- 1- تخصيص تكلفة استهلاك الموارد إلى وحدات التكلفة، باستخدام معدلات كمية لمخرجات استهلاك الموارد (كأساس العلاقة النسبية) كمعيار؛ لان معدلات الكمية تكون موضوعية وأسهل أكثر لمواكبة التحديث المستمر في الواقع الاقتصادي.
  - 2- إمكانية إجراء تخطيط أفضل للموارد، مستخدماً التكاليف التي تغطيها فقط.
  - 3- يستبعد تخصيص التكاليف الثابتة التي لا يمكن تتبعها على أساس السببية.
  - 4- استخدام إهلاك تكلفة الاستبدال تؤدي إلى القضاء على التخصيص المتفاوت-غير المتساوي بين المنتجات، التي تسهلك نفس الموارد والأنشطة المساعدة.
  - 5- تكلفة المنتج تمثل تكاليف الموارد التي استخدمت فقط.
  - 6- إدارة الطاقة العاطلة/ الفائضة استناداً إلى الطاقة النظرية غير المستخدمة.
  - 7- التكاليف التي يتم تخصيصها استناداً إلى السببية تلغي التكاليف التي تم تخصيصها إلى متغيرات لا علاقة لها بالمنتجات الأخرى.
  - 8- استهلاك الموارد بشكل صحيح يتحدد بالاعتماد على الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة وفهم المديرين للعلاقات التبادلية بين الموارد مما يساعد في دعم القرارات الهامشية وذلك من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات
- ب- مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بأنظمة التكاليف التقليدية<sup>(2)</sup>
- تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لعمليات إنتاجية معينة مما يؤدي إلى نتائج أفضل من تخصيص التكلفة وفهم أفضل لنماذج استهلاك الموارد.
  - تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة وبالتالي قدرة أفضل في تخطيط الموارد.
  - أن تكلفة المنتجات سوف تتضمن فقط تكلفة القدر المستخدم من الموارد.
  - إدارة الطاقة العاطلة تكون على أساس الطاقة النظرية غير المستهلكة.
  - إن تخصيص استهلاك الموارد بدقة يرتكز على طبيعة التكاليف المرتبطة بقدرة فهم الإدارة للعلاقات التشابكية بين الموارد مما يساعد في مد الإدارة بمعلومات أفضل لدعم اتخاذ القرارات.

(1) د. محمد شحاتة خطاب ، مرجع سابق ، ص 156

(2) محمد عمر محمد الدنف ، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد ، "دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة (جامعة طنطا : كلية التجارة ، 2013م) ، ص ، 86

- إلقاء الضوء على المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها

### ج-مزايا نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بالمقارنة بنظام التكلفة على أساس النشاط:

إن نظام المحاسبة عن تكاليف النشاط يعاني من أوجه قصور تتعلق بتكاليف الموارد تتمثل في ما يلي:

- لا يوفر رؤية متجانسة لقياس الطاقة.
- لا يعبر بشكل مباشر عن العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد وإن كان يعبر عنها بين الأنشطة إذ يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط وتحديد خسائر الطاقة غير المستغلة لكل نشاط على حده.
- لا يعكس الطبيعة الأولية الملازمة للتكلفة، أي خصائص التكلفة الثابتة والتناسبية في ضوء الطاقة والمهارات والتكنولوجيا والخصائص التشغيلية للموارد المستخدمة.
- لا يحسب نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الطاقة العاطلة على نحو سليم.
- لا يعبر بشكل مباشر عن العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد (أي تجميع عناصر الموارد المتعلقة ببعضها في مجمع واحد).
- لا يعكس طبيعة التغير في التكلفة وقت الاستهلاك.
- لا يأخذ في الحسبان إن الموارد يتم تحميلها بالتكاليف الكلية .
- يوفر معلومات غير دقيقة فيما يتعلق بإدارة الموارد بفعالية والقدرة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

وأن نظام محاسبة عن استهلاك الموارد يتميز في ذلك بمجموعة من الميزات تعالج القصور السابق الإشارة إليها من خلال ما يلي: <sup>(1)</sup>

- يركز نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد على التركيز على أفضل الحلول بدء من عملية التخطيط الاستراتيجي حيث يتم تحويل الرؤية والرسالة والأهداف المقترحة إلى استثمار في الموارد من حيث الكمية المطلوبة والجودة والتكنولوجيا والمهارة ويتطلب هذا التزاماً من الموارد لتحقيق هذا الهدف حيث يتطلب من هذا المنظور توفير التالي:
- تحديد الطاقة المتوفرة.

(<sup>1</sup>) (Michael S.C. Tse Z. Gong,2009; Merwe A and D E. Keys,pjytr21`p.31-36)

- تحديد المهارات التكنولوجية، مستوى التدريب، الخصائص التشغيلية للموارد التي تعتبر المحددات الأساسية الآتي:

- العلاقات التبادلية بين عناصر الموارد (مثل مصروف الكهرباء وساعات العمل الآلي).
- الطبيعة الأولية الملازمة لأساس تكلفة الموارد.
- العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد وكيفية تغير طبيعة التكلفة وقت الاستهلاك.

- المحاسبة عن الطاقة العاطلة: حيث انه بمجرد الاعتراف بالتكاليف الثابتة يصبح من الأهمية المحاسبة عن الطاقة العاطلة بشكل صحيح من خلال مجموعة من المعايير المقترحة تتمثل في الآتي:

- توفير المعلومات التي تسلط الضوء على المشكلة. (مثل الموارد العاطلة)
- توفير المعلومات التي توفر رؤى واضحة عن أسباب ونتائج الطاقة العاطلة، فيجب إن تكون النتائج اللاحقة لهذه المشكلة شفافة ويجب تخصيص تكاليف الطاقة العاطلة بحيث تكون واضحة وقابلة للتنفيذ.

- توفير (معلومات ذات جودة كافية سهل الوصول إليها وتدعم عملية اتخاذ القرار

د- المزايا الخاصة التي يحققها نظام محاسبة استهلاك الموارد بشأن إعداد الموازنات التخطيطية تتمثل في ما يلي:

- التتبع الدقيق للتكاليف المتوقعة ومساراتها بما يؤدي إلى دقة تخصيصها على العمليات الإنتاجية المتوقعة.
- إتاحة قدر أكبر من إمكانيات التخطيط المستقبلي للموارد.
- إتاحة الفرصة أمام الإدارة للفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد وبعضها البعض مما يدعم عملية اتخاذ القرارات.
- السيطرة على الطاقة العاطلة حيث إنها تخطط ضمن الموازنة التخطيطية وبالتالي يمكن التوجيه السليم لنلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.
- توجيه الاهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب استبعادها من خطط الإنتاج.
- دعم فلسفه التوجه بالعمل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعمل بناء على تخطيط مسبق يراعي توجهات السوق وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمل والتخلص من الفاقد؛ وما يترتب على ذلك من تحسين أداء

الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل، وتحقيق أعلى درجات من التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء.

وإذا كانت عملية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط قد عالجت كثير من الانتقادات الموجهة إلى الموازنات التخطيطية التقليدية والقصور فيها بأنها استخدمت الأنشطة في سلسلة القيمة كألية لتحويل المستويات المتوقعة من مخرجات الأنشطة إلى يعادلها من قيم نقدية؛ إلا إن الموازنة على أساس النشاط تخفق في ثلاث مجالات مهمة تترك قصور في الارتكاز على نظام تكاليف النشاط في إعداد الموازنات تتمثل في مايلي:

**المجال الأول:** لا تأخذ في الاعتبار على نحو كاف التكاليف الثابت للأنشطة المرتبطة بالوحدة وتفترض الموازنة على أساس النشاط إن كل تكاليف هذه الأنشطة متغيرة وعلاوة على ذلك فإن كل نشاط/عملية يرث طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه ولا تتضمن أنشطة قليلة جدا إن وجدت أي تكاليف ثابتة.

**المجال الثاني:** نظام التكلفة على أساس النشاط لا يستخدم كميات في تحديد العلاقات في نموذج التكلفة؛ فيتم حساب التدفق الخلفي في الموازنة على أساس النشاط من الأنشطة إلى الموارد على أساس قيم نقدية فقط، ويؤدي ذلك إلى انخفاض القدرة على تحديد طاقة فائضة مخططة.

**المجال الثالث:** بسبب وجهة النظر في نظام التكلفة على أساس النشاط بأن الموارد تمثل بصفة أساسية مدخلات نقدية للأنشطة وبالتالي ينقصها العلم بالطلب على موارد محددة نتيجة خصائص معينة للخطة.

حيث أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يعمل على تلافي تلك الصعوبات والعيوب بشأن الموازنة التخطيطية إذ انه يحقق ما يلي:

- يأخذ في اعتباره التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وبالتالي يرث كل نشاط / عملية طبيعة تكلفة الموارد التي تنفذه كاملة.
- يشمل نظام محاسبة الموارد مدخلات نقدية وغير نقدية.
- أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يحقق كثير من المزايا لاسيما عند تحليل الأنشطة بشأن إعداد الموازنات التخطيطية تتمثل فيما يلي:
- بيان كيفية استخدام الموارد من خلال المخرجات
- تصنيف التكاليف في مراكز التكلفة إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة مخططة
- جعل الموازنة مرنة في مواجهة مركز التكلفة.

- توجيه نظر مراكز التكلفة عن وجود طاقة عاطلة.
- إظهار علاقة السببية بوضوح بين الموارد والتشغيل.

### اهداف نظام محاسبه استهلاك الموارد:

حددت اهداف محاسبة استهلاك الموارد في الأتي :<sup>(1)</sup>

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 الاداري 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 أوغيرالمستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل.
- 2-ابراز قدرة المورد على ايجاد قيمة مضافة للعميل سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغيرالتبادلية 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 لعالمي 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 الموالمهجييه 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

(<sup>1</sup>) محمد خالد عبدالله , "محاسبه استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحيه " , قسم التكاليف والمحاسبة الاداريه , جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا , رساله دكتوراة غير منشورة , 2016 ص56.

يجب تحميلها، فقد استخدم مصطلح النشاط بهدف صياغة الخطط الإستراتيجية واتخاذ القرارات والتعرف على فرص التحسين و تطوير الاداء .

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 الباحثون أن محاسبة استهلاك الموارد تهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الانتاج ودعم الموقف الاداري للمنشأة.

#### إجراءات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد:

ويمثل المنهج الإجرائي لنظام محاسبة استهلاك الموارد فيما يلي: (1)

- 1-فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة.
- 2-تحديد الاحتياجات المتوقعة من الموارد.
- 3-تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجموعات الموارد.
- 4-التأكد من ان مجموعه الموارد بكل مجمع متجانسه .
- 5-تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي. (ساعات عمل مباشر، ساعات عمل آلي، عدد الكيلوات من الكهرباء.....).
- 6-تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد بعضها للتعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى وتحديد مجموعات الموارد التي تقيد موضوع قياس تكاليفي معين (أنشطة،عمليات،منتجات،عملاء ...) بصورة مباشرة.
- 7-تحديد تكلفة كل مجمع موارد.
- 8-تحديد مسار تدفق تكاليف مجموعات الموارد إلى موضوعات القياس التكاليفي.
- 9-التعرف على خصائص التدفق الكمي للموارد لتحديد القدر المستهلك منها.
- 10-التعرف على الطبيعة الأولية للتكاليف لتحديد نمط سلوك التكاليف.
- 11-تحديد الطاقة العاطلة أو الزائدة.
- 12-تحديد تكلفة القياس التكاليفي بالقدر المستخدم من الموارد.

#### رابعا : معوقات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد

حددت معوقات محاسبة استهلاك الموارد في الآتي:<sup>(1)</sup>

(<sup>1</sup>) محمد خالد عبدالله، "محاسبه استهلاك الموارد ودورها في ادارة تكلفة الخدمات الصحيه"، قسم التكاليف والمحاسبة الاداريه، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، رساله دكتوراه غير منشورة 2016، ص57.

1- **صعوبة تحقيق أهداف التخصيص:** بالرغم من الاهتمام بموضوع تخصيص تكاليف الطاقة في مجالات البحوث العلمية، إلا أنه مازال 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 مجتمعات الموارد المختلفة:** مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية والثانوية، 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 مجتمعات التكلفة في استخدام الموارد المتاحة وخدمات الأنشطة الثانويه.

4- **ارتفاع تكلفة التطبيق:** حيث يقوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على علاقة مفادها تتبع مسارات الأنشطة، وتحديد العلاقات التبادلية وغيرالتبادلية 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.

## المبحث الثاني

### مبادئ ومقومات تطبيق محاسبة استهلاك الموارد

المبادئ والدعامات التي يقوم عليها نظام محاسبة استهلاك الموارد.

هناك عدد من المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة على استهلاك الموارد تتمثل فيما يلي: (1)

- تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد.
  - فعالية إدارة الطاقة الزائدة أو العاطلة.
  - العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد.
  - الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة والتغيرات في التكلفة وقت استهلاك الموارد.
  - إتباع نظام التكاليف على أساس النشاط.
  - إتباع نظام التكاليف القائم على أساس كمي.
  - إتباع نظام التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة.
  - إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب أن يتم عند كل من المستويات التشغيلية والتكتيكية الإستراتيجية.
  - وضع الطاقة العاطلة في مجال المسؤولية لشخص أو مستوى رقابي معين حيث يتم تحليل أفضل لسلوك التكلفة المستغلة وغير المستغلة.
- ثانياً: يشير البعض إلى إن هناك كثير من الدعامات والأسس التي يقوم عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تتمثل في ما يلي:

الدعامة الأولى : النظرة الشمولية للموارد والطاقة .

الدعامة الثانية: استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي.

الدعامة الثالثة : الاستهلاك وسلوك التكاليف.

**النظرة الشمولية للموارد والطاقة:** تعتمد هذه الدعاية على النظرة الشمولية للموارد من خلال دراسة قرار الاستثمار بالمنشأة والذي يتحول إلى قرار الاستحواذ على موارد يتم تخصيصها على أوجه عمليات وأنشطة المنشأة على أساس أن الطاقة يتم فحصها ودراستها كدالة للموارد وأن مجموعات الموارد ما هي إلا وسيلة لإدارة الطاقة، وبالتالي فإن المحاسبة عن استهلاك الموارد تركز على الموارد بمفهومها الشامل وتعمل على تجميع تلك الموارد في مجموعات موارد تتضمن التكاليف

مرجع سابق 770-775, 2011, pp. Ahmed&Moosa, (1)

المرتبطة بكل نوعية من الموارد وتساعد في التعرف على العلاقات التشابكية المتبادلة بين الموارد.  
(<sup>1</sup>)

**الدعامة الثانية: استخدام نموذج التكلفة على أساس كمي:** حيث تقوم هذه الدعامة على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المالية لتلك المخرجات على أساس أن استخدام هدف محدد لتحقيق هدف آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات ، تتمثل في ساعات العمل الآلي أو عدد الكيلو واط من الكهرباء التي تستخدمها الآلات للدوران ويمثل ذلك علاقات سببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات من خلال معايير كمية.

ويتم تخصيص الموارد على عدة أوجه تتمثل في أن جزء من الإنفاق يخصص على أنشطة البيع وجزء يخصص لأداء الخدمات وجزء يخصص على أنشطة البحوث والتطوير وجزء للأنشطة المدعومة والباقي للأنشطة الأخرى

**الدعامة الثالثة: الاستهلاك وسلوك التكاليف:** تتطلب هذه الدعامة ضرورة النظرة الشمولية لطبيعة التكلفة وأنماط استهلاك الموارد؛ لذلك يجد الباحث إن المحاسبة عن استهلاك الموارد تتعرف على مبدئين أساسيين هما تحديد القدر المستهلك من الموارد وتحديد نمط سلوك التكاليف.<sup>(2)</sup>

إن السمة الأساسية لنظام المحاسبة عن استهلاك الموارد هو أنه يفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع للموارد، ويتم حساب معدلات تحميل مختلفة لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية.

ويشير البعض إلى أن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد يركز على ثلاث محاور أساسية تشمل الموارد والعلاقات المتشابكة المتداخلة بين تلك الموارد ، وكيفية استهلاك المخرجات للموارد وتمثل مجموع تلك المحاور المضمون المفاهيمي والإجرائي لهذا النظام من خلال ما يلي:

- قدرة الموارد على إيجاد القيمة سواء كل مورد بمفرده أو بالتفاعل مع الموارد والأنشطة الأخرى بالمنشأة، حيث يمكن القول أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها يحدث على مستوى الموارد وليس مستوى النشاط كما في نظام الأنشطة (ABC)، وعليه فإن أي تقديرات للتكاليف تتجاهل تأثيرات الموارد المتسببة في حدوثها ستؤدي إلى زيادة التكاليف الكلية .

(<sup>1</sup>) محمد شحاتة خطاب ، مرجع سابق ، ص159

مرجع سابق Ahme&Moosa,2011,pp775-770 (<sup>2</sup>)

- أن هناك إمكانية لتحديد كمية الموارد ( وبالتالي حجم التكاليف) المتوقعة لإنجاز أنشطة أو عمليات محددة في مراحل تصميم المنتج وعلى هذا بالإمكان دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة لانجاز المنتج على حجم التكاليف المتوقعة.
- يتوقف استهلاك الأنشطة للموارد على عاملين هما: دور الأنشطة في استهلاك الموارد من ناحية والعلاقات المتداخلة بين الموارد بعضها البعض أو بين الموارد والأنشطة (مسببات التكلفة) ولا يجب التركيز فقط على الأنشطة كمستهلك للموارد، بل التأكيد على تلك العلاقات المتشابكة بين الموارد.

أن أهم المبادئ التي يركز عليها نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد التي يمكن تجميعها في ثلاث مبادئ أساسية تتمثل في ما يلي:<sup>(1)</sup>

**المبدأ الأول:** استعراض الموارد: تتمثل في الاستثمارات المتاحة التي تمتلكها المنشأة في صورة مادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل مثل الأفراد، الخامات، الأموال، الآلات أوفي صورة معنوية غير مادية مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات.

**المبدأ الثاني:** تخصيص التكاليف على أساس كمي : يعتمد نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر وعدد الكيلوات من الكهرباء وعدد ساعات دوران الآلات ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما استهلك كمية من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ في الاعتبار العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفذة وتكلفة الوحدات ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك وليس مقدماً كما في نظم التكلفة التقليدية.

**المبدأ الثالث:** طبيعة هيكل التكلفة: حيث يصنف نظام المحاسبة عن 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 حده وليس على مستوى المنشأة ككل. تستند المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) إلى دراسة تأثير طبيعة التكلفة على استهلاك الموارد وتنقسم إلى:

- الطبيعة الأساسية للتكلفة سواء كانت ثابتة أو متغيرة مع نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
- الطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة والتي تجعلها عرضة للتغيير التنافسي عند نقطة استهلاك الموارد وهذا ما يعرف بالتحميل الكلي لتكاليف الموارد.

(1) كيوان، راندا مرسي، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظام ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد الثاني، 2013

• قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المادية لتلك المخرجات على أساس استخدام هدف لتحقيق آخر يعتمد على مجموعة كمية من المدخلات تتمثل في ساعات عمل إلى وعدد كيلو وات من الكهرباء المستخدمة لدوران الآلات ، ويمثل ذلك علاقات السببية لسرعة تحويل وحدة المخرجات إلى وحدة أخرى من المخرجات من خلال معايير كمية. وهناك بعدان لطبيعة التكاليف (Clinton & Keys, 2001, P.5) :

❖ **البعد الأول:** الطبيعة المتأصلة للتكاليف في أن تكون تكاليف ثابتة أو تكاليف تناسبية تبعاً لنمط استهلاك الموارد.

❖ **البعد الثاني:** الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية، والتي يمكن أن تتغير عند نقاط استهلاك الموارد فالموارد المتوفرة يمكن أن تستهلك بطريقة نسبية أو بطريقة ثابتة. جدول (1/2/1) يظهر طبيعة التكاليف في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد:

طريقة	كمية ثابتة	كمية تناسبية	الاستهلاك
			الطبيعة المتأصلة للتكاليف
معدل ثابت	ثابت	ثابتة	
معدل تناسبي	ثابتة	تناسبية	

يلاحظ من الجدول السابق أن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها فيكون الاستهلاك بشكل ثابت، في حين أن التكاليف التناسبية من الممكن أن يتغير من تكاليف تناسبية إلى تكاليف ثابتة في بعض الأحيان.

**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 كيفية استخدام الموارد بغض النظر عن تشكيلة الأنشطة التي تؤديها الموارد، يركز على طبيعة العلاقات بين الموارد مما يوفر منظوراً للاختيار الدقيق لمقاييس المخرجات<sup>(1)</sup>

## 2-فعالية إدارة الطاقة العاطلة /الفائضة

تم تلخيص فعالية إدارة الطاقة العاطلة في النقاط التالية<sup>(2)</sup>

- أ- تتواجد الطاقة في الموارد وليس في الأنشطة
- ب .يتم التقرير عن الطاقة العاطلة أو الفائضة كانحارفات.
- 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 مجتمعات 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.

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

5- .إتباع نظام التكاليف على أساس كمية الموارد

## مكونات مدخل محاسبة استهلاك الموارد

يمكن تحديد مكونات مدخل محاسبة استهلاك الموارد بالاتي :-

### • الموارد

هي كل ما تحتاج اليه المنظمة لانتاج السلع والخدمات ومزاولة النشاط وازافة القيمة للزبائن<sup>(3)</sup> وهي المكون النهائي الذي تحصل عليه الوحدة لتوليد استحقاقات مقبلة، و أن تركيز مدخل (RCA) يكون على الموارد بدلا من الأنشطة ،وتشمل الموارد عدد ساعات تشغيل الالات وعدد ساعات عمل العمال والمواد الخام واستهلاك الاصول الثابتة بواسطة موضوعات القياس التكاليفي، ولا

(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 ،2013)، ص99

(2) 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 ،2013) ، ص 101.

(3) علي ، وليد احمد محمد " اثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع " ، (جامعة بور سعيد، 2013 ) ص267.

يشمل ذلك الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة ، و لكنها تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها.<sup>(1)</sup>

و يري الباحثون أن كل من الموارد المالية و غير المالية هي ضرورية و لابد أن تهتم المنشأ بها، و تمتلك الموارد ثلاثة خصائص، الاولي هي الخصائص النوعية مثل كيفية تدريب العمال و كيفية تنفيذ الاعمال و جودة الالة المستخدمة و هي خصائص مهمة لأنها تؤثر علي اتخاذ القرار و الثانية هي القابلية ، و الثالثة هي المقدره.

#### أ-خصائص الموارد:

تتميز الموارد بالخصائص الاتية:<sup>(2)</sup>

#### 1-قدرة الموارد:

و تعني القدرة علي ايجاد القيمة سواء لكل مورد علي حدة أو بالتفاعل مع الموارد الأخرى، و هي خاصية وصفية للموارد في كيف يمكن تدريب الافراد و ما هي جودة الالات اللازمة لتقديم و تسليم الخدمة لذلك فكل مجمع للموارد يحتوي علي موارد لها نفس الخصائص و المواصفات.

#### 2-طاقة الموارد:

تمثل كمية المخرجات لكل مورد التي يمكن أن تساهم بها في اداء الخدمات أو الجهد الكامن في المورد للقيام بعمل معين.

#### 3-هيكل و سلوك التكاليف:

حيث أن تكاليف الموارد تعكس خصائص الموارد، فمثلا الافراد كمورد لهم أجور مدفوعة و اجازات و منافعو مزايا نقدية و الالات كمورد تحتاج الي صيانة و قطع غيار و طاقة.

#### ب-تقسيمات الموارد:

يمكن تقسيم الموارد الي الي ثلاثة أنواع:<sup>(3)</sup>

#### 1-الموارد ذات الطاقات المحددة:

و هي تلك الموارد التي تمتلك طاقات و قدرات محددة،و للحصول علي مقدار اضافي من هذه الموارد لابد من بذل المزيد من الجهد للحصول علي هذه الطاقة، و كذلك انفاق المزيد من

(<sup>1</sup>) Wang , Yanhui & Zhuang , Yanqing (2009) " Study on the appli cation of RCA " in college Education cost Accounting , international journal of business and management vol 4 no 5,p84.

(<sup>2</sup>) White , Larry (2008) Buck to basics in management accounting : Resource consumption Accounting , RCA institute,p6.

(<sup>3</sup>)Webber , sally & Clinton, douglas (2004) " RCA at clopay heres innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting , strategic finance ( October), p23.

الاستثمارات و تحميل التكاليف و أوقات الانتظار الطويلة، كذلك يمكن القول أن تكاليف الاستحواذ و الحصول علي هذه الموارد قد تكون أكبر من تكاليف استخدام و تشغيل هذه الموارد، و من امثلة هذه الموارد أغلب الموارد التي تستخدم في القطاعات الانتاجية و الخدمية مثل الالات و المعدات، العمالة المباشرة، هندسة و تصميم العمليات الانتاجية...الخ.

و يري الباحثون أن الموارد ذات الطاقات المحددة او ذات الطاقة الانتاجية تتمثل بالموارد التي يتطلب اقتناؤها مبالغ عالية مقارنة بالمبالغ المنفقة لإبقائها تعمل، مثل تكاليف الصيانة و الزيوت و غيرها، كما أن عملية استبدالها تتطلب كلف عالية متمثلة بتكلفة شرائها بالإضافة الي اوقات انتظار الحصول عليها.

## **2-الموارد ذات الطاقات غير المحددة:**

و هي تلك الموارد التي لا يوجد لها طاقات محددة، و يمكن للوحدة الحصول عليها كلما ارادت بدون اي تكاليف اضافية للطلب لأن تكاليف الطلب تدفع مرة واحدة عند الاشتراك ولا يتم دفع التكاليف الخاصة بالاستهلاك بعد ذلك، و من أمثلتها خدمات الكهرباء و الغاز و الهاتف، و بالنسبة لهذه الموارد فان تكاليف الاستحواذ تساوي تكاليف الاستهلاك، حيث أن الوحدة لا تتحمل و لا تتحاسب الا علي مقدار ما تم استهلاكه من هذه الموارد، أما الجزء غير المستخدم من هذه الموارد لا يحمل علي الانتاج و بالتالي فإن التركيز في هذه الحالة يكون علي استهلاك الموارد و ليس علي الاستحواذ عليها.

و يري الباحثون أن الموارد ذات الطاقات غير المحددة أو الموارد غير الانتاجية هي الموارد التي تدفع تكاليف الاستحواذ عليها مرة واحدة، و عند استخدام المورد يتم دفع تكاليف الاستخدم فقط و يتم تحميل المنتجات و الخدمات بالجزء المستخدم منها فقط.

## **3-موارد ذات طاقات عاطلة:**

و هي تلك الموارد التي لم توظف ضمن النشاط الأساسي حيث لا يتطلب منها اداء نظرا لضعف الطلب او حجم الطاقة الزائدة، مثلا وجود عددا من الاسرة الزائدة في مستشفى معين و التي لا تستخدم بسبب انخفاض عدد المرضى ، أو وجود عدد زائد من الممرضات حيث أن عدد الاسرة لا يلائم عدد الممرضات مما يؤدي الي وجود طاقات غير مستخدمة في النشاط.

## • مجتمعات التكلفة

### أ-مجتمعات التكلفة الخاصة بالموارد:

تتمثل مجتمعات الموارد بتجميع مجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد، و يمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل الافراد، الالات، الخدمات المختلفة.<sup>(1)</sup> إن كل مجمع تتجمع فيه خاصية من خصائص الموارد التي يتضمنها مجمع الموارد، و تنتج مخرجات متجانسة يتم تحويلها الي مجتمعات موارد أخرى أو الي موضوعات للقياس التكاليفي، و هذا يعني أن التكاليف ترتبط أساسا بالتدفق العيني للموارد عبر مجتمعات الموارد وصولا الي موضوعات القياس التكاليفي النهائية.

و تتميز مجتمعات الموارد عن مجتمعات التكلفة في نظام المحاسبة علي أساس النشاط في أن كل مجمع يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط من عناصر التكاليف و ليس تجميع لمجموعة من العناصر المختلفة كما في محاسبة الأنشطة. و قد تتمثل المعايير التي يجب اتباعها عند تحديد العلاقات بين الموارد في مجتمعات الموارد بالاتي:-

i. يجب أن تكون الموارد متجانسة و متشابهة و بنفس التكنولوجيا.

ii. يجب أن تكون مخرجات مجتمعات الموارد و علاقات الاستهلاك كمية و مخططة.

iii. يمكن تجميع البيانات الفعلية و التكاليف و الكميات لكل مجمع موارد.

### ب- مجتمعات الموارد الخاصة بالأنشطة أو العمليات:

و هي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الانتاج داخل الوحدة و التي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات و لا يختلف كثيرا عن كيفية تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط عنه في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة.

## • العلاقات التشابكية بين مجتمعات الموارد

يتميز مدخل محاسبة استهلاك الموارد بأن استهلاك الموارد لا يتوقف علي دور الأنشطة في استهلاكها للموارد و انما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجتمعات الموارد و بين مجتمعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد و بعضها البعض، و تتمثل العلاقات بالآتي:

(<sup>1</sup>) Alta via (2011), Apractical introduction to resource consumption accounting, p46.

- I. العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة، يمكن تحديد كمية الموارد المستهلكة من خلال العلاقة بين مجموعات الموارد، فكل مجمع مورد يرتبط بعلاقة بين مجمع مورد و أكثر.
- II. العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية تمثل علاقة أخذ و عطاء.
- III. تعتمد العلاقات التشابكية علي كميات مخرجات الموارد، يتم تحديدالعلاقة التشابكية بين مجموعات الموارد علي أساس كمي حيث يتم تحديد كميات الموارد المستخدمة من قبل كل مجمع مورد.
- IV. تؤثر العلاقات التشابكية علي طبيعة التكلفة في وقت الاستهلاك، فقد يستفاد أكثر من مجمع موارد من مجمع مورد معين و لكن قد تتغير طبيعة التكلفة عند نقطة الاستهلاك، فتكون في مجمع مورد تكلفة ثابتة و في مجمع مورد اخر تكلفة متغيرة.
- أن اي نموذج لدعم القرارات يجب أن يركز علي تدفق الموارد من خلال عمليات الوحدة، و أن تنظيم الموارد يكون في مجموعات موارد متجانسة و لكل مجمع موارد معد لانتاج مخرجات معينة أو معد لتدعيم مبيعات موارد أخرى او لأداء خدمة.

#### • مسببات التكلفة

هنالك نوعين من مسببات التكلفة<sup>(1)</sup>:

#### أ-مسببات التكلفة الخاصة بالموارد

يعتبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقعة من الموارد، مثل ساعات العمل المباشر، ساعات تشغيل الآلات.

1- و يعبر هذا المسبب عن حجم الموارد التي يجب انفاقها داخل مجمع الموارد للوصول الي حجم معين من المخرجات و هو ما لا يتواجد في اي نظام آخر، و تستخدم هذه الخاصية في الرقابة عن طريق المقارنة ما بين الكمية المخططة من المخرجات لمجمع الموارد و التكاليف المتعلقة بإستهلاك هذا الحجم من الموارد مع الكمية الفعلية و التكاليف الفعلية لهذا الحجم من الموارد و يستخدم هذا المسبب في تحميل تكاليف مجموعات الموارد علي الأنشطة و العمليات.

و يلاحظ أن استحداث مجموعات الموارد مسبب التكلفة الخاصة بالموارد في مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يؤدي الي احداث تجانس أكبر في عناصر التكاليف داخل مجمع الموارد و التالي

(1) شاهين، محمد أحمد(2010)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد الرابع، ص 241.

يقل من درجة العلاقات الارتباطية ما بين هذه المجمعات و يزيد من درجة الدقة الكلية لنظام التكلفة.

#### ب- مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة/العمليات

و هي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الانتاج داخل الشركة و التي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات، و لا يختلف كثيرا عن كيفية تحديدها في ظل نظام محاسبة التكاليف علي أساس النشاط عنه في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة.

#### • موضوعات قياس التكاليف

تعتبر موضوعات قياس التكاليف الهدف الذي يتم ربط التكاليف به متمثلا في وحدة الخدمة وصولا الي حساب تكلفة الخدمات مع عدم تحمل تكاليف الطاقة العاطلة علي موضوعات القياس التكاليفي بالشكل الذي يؤدي الي حساب تكاليف الخدمات بالشكل الدقيق و تنمية المركز التنافسي للوحدة، و طبقا لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد من الممكن تقسيم التكاليف الي العناصر الاتية:<sup>(1)</sup>

#### أ- حسب الفترة الزمنية : و يقسم الي نوعين

##### i. التكاليف الالزامية للطاقة:

و هي عبارة عن التكاليف التي يتم تحديدها عند وضع و تصميم الهيكل الخاص بالعمليات و الانشطة التي تساند تنفيذ القيام بهذه العملية، و خلال مرحلة تصميم الانشطة و العمليات المرتبطة بخصائص المنتجات طوال فترة حياة المنتج يتم الارتباط بنسبة كبيرة من تكاليف المنتج، و تعبر هذه التكاليف عن الحد الأدنى من التكاليف التي لا بد من تحملها حتي لو لم يتم انتاج اي منتج من منتجات الشركة.

##### ii. تكاليف ادارة تشغيل الطاقة

و هي عبارة عن التكاليف المطلوبة لتشغيل الانشطة و الموارد و تحقيق الانتاجية و اضافة القيمة ، و تتمثل هذه التكاليف بتكاليف استخدام و تشغيل هذه الأصول للوصول الي الانتاج.

(<sup>1</sup>) Webber , sally & Clinton, douglas (2004) " RCA at clopay heres innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting , strategic finance ( October),p 4.

و كلما زاد مستوى تكاليف الطاقة المتحكم فيها يكون من الضروري التأكد أن كل دقيقة تمر في العملية توظف بفاعلية لتحقيق القيمة المطلوبة للزبائن.

**ب- حسب علاقتها بمجمع التكلفة الخاص بالموارد:**

و يقسم الي نوعين:

i-التكاليف الأولية: و هي التكاليف التي تحدث بصفة أساسية داخل مجمع التكلفة، و بالتالي من الممكن للمسؤولين عن المجمع السيطرة و الرقابة علي هذه التكاليف.

ii-التكاليف الثانوية: و هي تلك التكاليف التي تحمل علي مجمع تكلفة الموارد مقابل استفادته من مجمع موارد أخرى، و تكون لإدارة هذا المجمع رقابة محدودة علي هذه التكاليف، و تتركز هذه الرقابة علي كمية الموارد و الخدمات التي يستهلكها هذا المجمع من باقي المجمعات الأخرى.

**ج- حسب طبيعة التكلفة:**

و تنقسم الي نوعين<sup>(1)</sup>

i-التكاليف الثابتة: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة لا تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات تكاليف ثابتة.

ii-التكاليف المتغيرة: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات تكاليف متغيرة، و عليه فإن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها، حيث يكون الاستهلاك بشكل ثابت، في حين أن التكاليف المتغيرة من الممكن أن تتغير من تكاليف متغيرة الي تكاليف ثابتة في بعض الأحيان عند نقطة الاستهلاك.

و تمتد فلسفة RCA أبعد من حدود ادارة الأنشطة لتضم مفهوم ادارة الطاقة مما يوفر التتبع التفصيلي و المستمر لاستهلاك الموارد حسب الانشطة المختلفة و بالتالي تحديد حجم و تكلفة الطاقة العاطلة/الفائضة و استبعادها من تكلفة المنتجات و من ثم الوصول الي التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة<sup>(2)</sup>

حيث أن الطاقة العاطلة في ظل نظام ABC تبقي في الانشطة و لا يتم المحاسبة عنها، لذلك يحدد مدخل محاسبة استهلاك الموارد و بدقة النقطيات قصيرة و متوسطة الأجل في استخدام الطاقة و تحديد الانحرافات في الطاقة

(1) -Webber , sally & Clinton, douglas (2004) " RCA at clopay heres innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting , strategic finance ( October),p 4.

(2) كيوان، راندا مرسي، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظام ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة: حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد الثاني، 2013

و من خلال ذلك يري الباحثون أن مدخل محاسبة استهلاك الموارد يقسم الموارد الي نوعين، النوع الأول موارد ذات تكاليف ثابتة تحسب علي أساس الطاقة النظرية و موارد ذات تكاليف متغيرة تحدد علي اساس الاستخدام لكل مسبب تكلفة، و أن تحديد مجتمعات الموارد يتم بعد تقسيم الوحدة الاقتصادية الي تدفقات ، قيمة كل تدفق يتضمن مجموعة من مجتمعات الموارد و التي يتم فيها تحديد الطاقة المستغلة فقط لتخفيض التكاليف، اما تكاليف الطاقة العاطلة فتعتبر تكاليف فترة تحمل علي حساب الارباح و الخسائر مما يشجع الادارة علي استغلال هذه الموارد العاطلة.

### خلاصة الفصل :

ان محاسبه استهلاك الموارد هي نتاج دمج نظام التكاليف الالمانى ونظام التكلفة على اساس النشاط ، و انتشرت على نطاق واسع في الفترة الاخيرة نتيجة التطورات التي حدثت في نظام المحاسبه الاداريه ، و تساعد محاسبه استهلاك الموارد على استغلال موارد المنشأه بطريقه مثلى وادارة الطاقه العاطله بدقه اكبر والوصول الى تكلفه ادق لمنتجات المنشاه .

ان محاسبه استهلاك الموارد تركز الانتباه حول ثلاث محاور : الموارد ، العلاقه التشابكيه المتداخله بين الموارد ، كيفيه استغلال المخرجات للموارد ، كما انها تحقق وفرة في التكلفة من خلال السيطرة على تكاليف التشغيل ، ويقدم هذا التطبيق نظرة مستقبلية لكيفيه الاستغلال الامثل لموارد الانشطه مما يزيد من كفاءة ادارة الانشطه .

ان تطبيق محاسبه استهلاك الموارد يؤدي الى زيادة مرونة وسرعه اعداد التقارير المحاسبية، و يقيس مدى التقدم تجاه اهداف خفض تكاليف استخدام الموارد ، ويركز على الموارد وكيفيه تخصيصها بدقه اكبر على انشطه وعمليات المنشاه ، وجميع التكاليف المرتبطه بالانشطه وتحديد مسبات التكلفة بعداله اكثر وبالتالي تخصيص التكاليف بدقه اكبر ، وهذا سؤثر بالايجاب على صحه القرارات الاداريه .

### والنتائج:توصلت الدراسة الى النتائج التالية

1-تعاني أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط من بعض الصعوبات التي تحد من إمكانية توفير المعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة

2- أن مدخل محاسبة اسهلاك الموارد يوفر العديد من المزايا منها دقة أكبر في تخصيص التكاليف مما يؤدي الى قرارات ادارية أكثر دقة و القدرة على تخطيط ورقابة الموارد, كما يساعد في إدارة

أفضل للطاقة العاطلة / الزائد ويوفر دقة أفضل في الرقابة على عناصر التكاليف ويوفر معلومات أكثر دقة مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

**التوصيات: يوصي الباحثون بمايلي:**

1- العمل على تقليل الصعوبات التي تواجه التطبيق للموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك من أجل الوصول الى أقصى درجة من التطبيق.

2- إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد وذلك للكشف عن متطلبات التطبيق من الناحية العملية.

3- ضرورة القيام بأجراء دراسات على المنشآت الخدمية وذلك لتعزيز هذا المدخل واستخدام بيانات أكثر تفصيلا للوصول الى نتائج قريبة من الواقع.

# الفصل الثاني

## الموازنات التخطيطية

يتناول الباحثون في هذا الفصل نشأة ومفهوم الموازنات التخطيطية وأنواعها ومزاياها وأسس ومراحل إعدادها وذلك من خلال :-

**المبحث الأول: مفهوم الموازنات التخطيطية, وأنواع ومقومات الموازنات التخطيطية.**

**المبحث الثاني: أسس ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية**

## المبحث الأول

### مفهوم وأهداف الموازنات التخطيطية

#### تمهيد:

يعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانيات المتاحة ، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة ، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة.

ونظراً للزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية والمادية، فإن محاولة استغلال وترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاءة الإنتاجية. وتعتبر الموازنات التخطيطية أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية.

تعد الموازنات التخطيطية من الوسائل المهمة التي تتبعها إدارات المنشأة في كثير من أعمالها وذلك لأهميتها في عملية التخطيط والرقابة وسوف يتناول هذا المبحث نشأة الموازنات التخطيطية ، مفهومها، أهدافها، أهميتها، ووظائفها.

#### نشأة وتطور الموازنات التخطيطية:-

أول من عرف الموازنات التخطيطية واستخدمها هم قدماء المصريين في تقديراتهم للنفقات التي تلزم لتغطية مشروع كبير أو القيام بالعمليات الحربية و كذلك مصادر تمويل تلك النفقات حيث كانت تلك التقديرات في شكل مبسط من أشكال الموازنات التخطيطية الا أنها تبين إلى حد ما ، وترجع فكرة استخدامها الى العصور القديمة فقد استخدمها سيدنا يوسف عليه السلام للقمح المتوقع إنتاجه في مصر لرسم اتجاهات وحجم الاستهلاك خلال سنين الرخاء و القحط (1).

بالرغم من أن مصر عرفت الموازنة العامة منذ زمن بعيد إلا أن القواعد العلمية لإعدادها تم وضعها في انجلترا نتيجة الصراع القديم بين البرلمان والحكومة ومحاولة البرلمان فرض رقابة دائمة على إيرادات الدولة ومصروفاته (2) كلمة الميزانية التقديرية تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقديراتها إيراداتها ومصروفاتها ويرجع أصل كلمة الموازنة (Budget) الى الكلمة الفرنسية

(1) د. محمد عادل التهامي، أساليب المحاسبة الادارية،(عمان: دار المسره، 1975 م)، ص 139

(2) د. أحمد النور ، المحاسبة الإدارية ،(الإسكندرية: دار الجامعة للنشر ، 1994 م)، ص 17

(Baguette) وتعني الحقيقية، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات وتقديراتها كان وزير المالية الانجليزي يعد تقديرات الموازنة وتقديمها الى مجلس العموم البريطاني في حقيبة ولذلك أصبحت هذه التقدرات معروفة باسم (Budget) ، و يعتبر (Deazeux) أول من استخدم لفظات الموازنة التقديرية حيث .خصص فصلاً كاملاً عن الموازنة عام 1825

### مفهوم الموازنات التخطيطية:-

تعددت المفاهيم الخاصة بالموازنات نتيجة لاختلاف الرؤى في وجهات النظر حولها من حيث كونها خطة شاملة ومنسقة أو وسيلة ربط وتنفيذ ومن المفاهيم ما يلي:-

عرفت بأنها خطة شاملة ومنسقة للأنشطة المختلفة والموارد المالية في المشروع من فترة معينة في المستقبل ومعبر عنها في شكل نقدي يلاحظ الباحثون من التعريف السابق أن الموازنة هي خطة شاملة في المستقبل واداة تنسيق للأنشطة المختلفة والموارد وأنها تعبير نقدي.<sup>(1)</sup>

كما عرفت الموازنة بأنها خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي لوحدة معينة في حدود الموارد البشرية والاولية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى الأهداف.<sup>(2)</sup>

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق أن الموازنة التخطيطية هي خطة أو برنامج للعمل في فتره مستقبلية وأنها تعمل على تنظيم العمل وتحقيق الأهداف الموضوعة.

كما عرفت أيضاً بأنها خطة تفصيليه محددته مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم حتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الاداء في المشروع.

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة التخطيطية هي خطة تفصيليه تحددتها مقدماً كما أنها ترشد المسؤولين في تصرفاتهم.

وعرفت أيضاً وعرفت بأنها ترجمه ماليه لخطة كميه تغطي جميع أوجه النشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقه ويوافق المسؤولين والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفاً يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة وتمكن الإدارة من اتخاذ الإيجارات التصحيحية لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى<sup>(3)</sup>

(1) د.أحمد نور و د. أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الادارية، (الاسكندرية: دار الجامعة، 2005 م)، ص 97  
(2) د. محمد سامي راضي. وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في اعداد الموازنات ، (الاسكندرية: دار الجامعة ، 2005 )،

ص12

(3) د. جبرائيل جوزيف ود. رضوان حلوه حنان، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، (عمان: الدار . العلمية الدولية ودار الثقافة والنشر ، 2002 م)، ص 38

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة هي اداة للرقابة وذلك من خلال متابعة التنفيذ الفعلي مع المخطط وأنها تكشف الانحرافات.

كما عرفت أيضا بأنها خطه ماليه مقدره التي تحدد الموارد الازمه لتنفيذ أنشطة الوحدة الاقتصادية وذلك يؤدي الى التعرف على النتائج المتوقعة عن قتره مقبله .وتشمل الموازنات التشغيلية المتخصصة التي تربط بكل قسم من أقسام الوحدة الاقتصادية بالإضافة إلى مجموعة القوائم المالية التي توضح نتائج الأعمال المتوقعة لتلك الوحدة الاقتصادية. (1)

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة تتصف بالخصائص الآتية :خطه ماليه مقدره ،تمكن الادارة من التنبؤ بالنتائج ،تشمل على مجموعه من الموازنات المتخصصة بكل أقسام الوحدة الاقتصادية.

كما عرفت الموازنة بأنها مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية وفي نفس الوقت يرتبط بذلك من اعتبار بمفردها او مع غيرها معيار لتقييم الاداء يلتزم به المسؤولين من التنفيذ حيث تتحدد بموجبها وتعد أساساً لاتخاذ القرارات الصحيحة والمسائل المحاسبية وتقييم الاداء.(2)

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة هي مزيج من تدفق المعلومات والإج راءات والعمليات الادارية ومعيار لتقييم الاداء و المحاسبة.

كما عرفت بأنها أداءه عمليه لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات منشأة ما، وفترات قصيره أو طويلة في المستقبل ، سواء كانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي وتجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصه أو عامه ، سواء كانت المنشأة مشرعاً فردياً أو شركه خاصه أو عامه أو جهاز أو وزارة أو هيئه أو اداره حكومية(3)

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق أن الموازنة هي اداه تحقيق التوازن العيني و المالي لعمليات الوحدة اي كانت طبيعة نشاطها تجاري ،مالي ،خدمي.

مما سبق يرى الباحثون أن معظم الكتاب قد عرفوا الموازنة التخطيطية على أنها خطه شامله كل أوجه نشاط

المنشأة معبراً عنها كميأ وتعمل الموازنة التخطيطية على التنسيق بين الإدارات و الأقسام المختلفة داخل المنشأة بحيث تعمل على تدفق المعلومات و الإجراءات بين جميع المستويات الإدارية ابتداء من الإدارة الدنيا وصولاً إلى الإدارة العليا ،وهي وسيلة اتصال فعاله تربط جميع إدارات المنشأة

(1) د. محمد الفيومي ، ود. الاميرة ابراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ، (الإسكندرية :دار الجامعه، 2999 م)، ص 57  
(2) د.أ حمد نور ود. فتحي السواقيري ، المحاسبة الادارية ، اتخاذ القرارات بحوث العمليات، تقييم الاداء(الاسكندرية: دار . الجامعة،

1997 م) ، ص ص 64 63

(3) محمد عباس حجازي، المحاسبة الادارية،(القاهرة: مكتبة التجارة و التعاون، 1977 م) ص 27

وتعتبر الموازنة اداء للرقابة وتقويم الاداء وذلك من خلال قياس النتائج الفعلية بما تم التخطيط له بالموازنة ،وتعمل على التعجيل باكتشاف الانحرافات ورفات والعمل على تحليلها ومعرفة الأسباب التي أدت إلى انحرافات النتائج من ما تم التخطيط له وان تقسم الموازنة إلى فترات فصلية سواء كانت شهرية أو ربع سنوية يساهم في التعجيل باكتشاف الانحرافات أو التنبؤ بها قبل اكتمال الفترة المحددة في الخطة.

يعرف الباحثون الموازنة التخطيطية بأنها خطة شامله لكل أوجه نشاطات المنشأة معبراً عنها في صورته كميته تغطي أهداف المنشأة لفترات محددة على قياس النتائج المحققة واكتشاف الانحرافات أو التنبؤ بها قبل حدوثها وتعمل على التنسيق بين أقسام وادارات المنشأة المختلفة واشراك العاملين في إعدادها ومن ثم الرقابة على النتائج الفعلية بما تم التخطيط له.

### أهمية الموازنات التخطيطية:-

ترتبط الموازنات التخطيطية ارتباطاً وثيقاً بأهداف المنشأة وبحيث أن تحقيق الأهداف يتم من خلال الموازنات التخطيطية ،فإنه لا يوجد تخطيط من دون رقابة ولا يوجد رقابة دون تقييم للأداء الفعلي بالمخطط ومن هنا يمكن تلخيص أهم الفوائد التي يمكن أن نجنيها من خلال تطبيق نظام الموازنات التخطيطية كما يلي:-

#### 1. أداة لتنسيق والاتصال:-

التنسيق هو انسجام وتوازن لكل أوجه الإنتاج والخدمات والوحدات أو الأقسام الموجودة بالمنشأة على أكمل وجه لتحقيق أهداف هذه المنشأة، ويدفع عنصر التنسيق المديرين داخل الشركة إلى التفكير في العلاقة التي تربط كل دائرة من دوائر الشركة على حدة مع الشركة بشكل كامل.

يفيد نظام الموازنات التخطيطية في تحقيق التنسيق التام بين إدارات وأقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة خلال عملية تنفيذ الموازنة ،بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من ادارة الشركة.(<sup>1</sup>)

#### 2. أداة للتخطيط:-

عرف (Homgren)التخطيط على أنه ضبط وتحديد الأهداف وتطوير الاستراتيجيات من أجل تحقيق هذه الأهداف. (<sup>2</sup>)

(<sup>1</sup>) د. جبرائيل جوزيف كحالة و د. رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 39

(<sup>2</sup>) Charlrs T.Horngren, Srkant M .Datar, Ceragr FASTER, (2006) **Cost accounting**, Twelfth Edition. Pearson Prenticr Hall P102.

وحيث إن الموازنة التخطيطية تعتبر أداة تخطيط تقويم على ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لمختلف أنشطة الحياة، تتجلى أهمية التخطيط بما يلي: (1)

• التقدير المبرمج لاحتياجات أنشطة المنشأة اعتماداً على المعلومات والبيانات الأولية، بهدف الوصول إلى حجم هذه الاحتياجات ونوعها، وأولوياتها.

• تحديد وتحليل الموارد المتاحة من مادية، وبشرية، ومؤسسية، وحجمها وما تتعرض لها من تغيير في علاقتها وتفاعلاتها.

• المتابعة والتقييم لتوفير الية لمتابعة تنفيذ الخطة أولاً بأول والعمل على معالجة الأخطاء من خلال التغذية الراجعة.

• يسارع في عملية التنمية من خلال حصر الموارد سواء الداخلية أو الخارجية ويحسن من عملية استغلالها بكفاءة وفعالية.

• يؤدي إلى الاطمئنان النفسي بين أفراد المجتمع ويساعد على تحقيق الرضا لديهم نتيجة المساهمة في وضع الخطة وتعميم المشروعات لتنفيذها وتحديد الوسائل والمتطلبات المالية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

• توفير التناسق والانسجام بين مختلف الأهداف والقطاعات مما يسهل عملية الرقابة والالتزام بالتنفيذ ويساعد في تحديد المسؤوليات بدقة ووضوح.

ان اعتماد المنشآت على التخطيط واستخدام الموازنات كأداة لتحقيق الأهداف المنشودة يؤدي بشكل أو بآخر

الى خلق تنسيق العمل بين أقسام المنشأة وأنشطتها وذلك من أجل توحيد الجهود وتوجيهها نحو الهدف.

فمثلاً لو وضع خطة انتاج للفترة القادمة يتطلب الأمر أولاً قيام ادارة الانتاج الي ادارة المبيعات حول حجم المبيعات المتوقعة وتوقيتها وذلك لكي تستطيع توفير الانتاج الي ادارة التسويق التي بدورها تتمكن من الوفاء بمتطلبات الزبائن، كما يتطلب من ادارة الانتاج بحيق يضمن انسيابية تدفق الموارد الي العمليات الانتاجية بالمواعيد المحددة لها. (2)

(1) د. غادة عوض الطرونة، تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية ادارة سلطة اقليم البتراء، (جامعة ال البيت، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2995 م)، ص 17

(2) د. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر نور، المحاسبة الادارية، (عمان: دار المسرة للنشر والطباعة، 2002)، ص 146

### 3. أداة للرقابة وتقييم الاداء:-

تعبير الموازنات التخطيطية أداة فعالة تتمكن من خلالها من القيام بعملية الرقابة وتقييم الاداء وذلك من خلال قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي والذي يعبر عنه بأرقام فعلية مستخرجة من النظام ،وعند وجود انح رافات بين النتائج المتوقعة و الفعلية فانه يتم تحليل أسباب هذه الانحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تتمكن الادارة من أخذ الاجراءات التصحيحية لذلك تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة تمكن مديري الشركة من قياس الاداء الفعلي مقابل المقدر ،كما ويمكن من أجل تقدير الأداء المستقبلي، الاعتماد على الأداء فيها دون المستوى المطلوب، أما المحدد الاخر لاستعمال الاداء الماضي هو أن الشروط المستقبلية يمكن أن تختلف اختلافا كليا عن شكل الماض.(<sup>1</sup>)

### 4. أداة لتحفيز العاملين:-

تستخدم الموازنة التخطيطية أداة لتحفيز الموظفين داخل الشركة على كافة المستويات الادارية حيث ان عدم تحقيق الموازنة المقدره في بداية كل عام يعتبر أحد أشكال الفشل الذي ينعكس بدوره سببا على أداء الموظفين داخل الشركة لذلك فان تحقيق الموازنة يعتبر من أهم الأهداف التي يجب تحقيقها من قبل الادارة الوسطى داخل الشركة والذي بدوره يؤدي الى حفز المديرين للعمل بجد والايجاز الى مرؤوسيههم للعمل بجد أيضا لكي يتم تحقيق الموازنة على أعلى مؤشرات الاداء المراد التوصل اليها.(<sup>2</sup>)

يعد نظام الموازنات التخطيطية أداة تحفيز للمديرين من حيث ان العمل بها جماعي وتعطي الدور في اعداد أرقام الموازنات التخطيطية المعدة ،مما يعطي شعوراً أدبيا و أخلاقياً للمهمة التي يقومون بها لتحقيق الأرقام التي شاركوا فيها بالأرقام الفعلية للموازنة وكذلك الربط بين أهداف الموازنة و الحوافز المعنوية و المادية(<sup>3</sup>)

### 5. خطة شاملة وتفصيلية:-

تمثل الموازنات التخطيطية خطة شاملة و تفصيلية لنشاط المنشأة يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة بحيث تشمل الادارات الموجودة في المنشأة كافة، مما سبق نستنتج أن الموازنات

(<sup>1</sup>) T.Horngren, Srkant M .Datar, Ceragr Faster op.cit p183

(<sup>2</sup>) Ibid, p183

(<sup>3</sup>) Henk, Emerson O., and Spoede, Chaelene W.,(1991)Cost Accounting; Managerial Use of Accounting Data,PWS-Kent Publishing,Boston.P546

التخطيطية تعتمد على وضع تقديرات لخطة المنشأة وذلك في ضوء الظروف المتوقعة وبعد دراسة وافية للعوامل الداخلية و الخارجية التي قد تسود خلال فترة الموازنة.<sup>(1)</sup>

## وظائف الموازنات التخطيطية:-

يمكن تلخيص الوظائف الرئيسة للموازنات التخطيطية في الاتي:-

### 1.التخطيط:-

عن طريقه توصف الأهداف في صورة كمية وتبيان الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة ووضع انماط أو معدلات للأداء باستخدام الطرق العلمية أو بناء على الخبرة في الماضي والمعلومات الفنية المتوفرة وما يمكن التنبؤ به في المستقبل. ان الوظيفة الأولى للموازنات التخطيطية هي التخطيط على مستوى المنشأة وذلك بطريقة منظمة ومنطقية تسهم في تحقيق الالتزام بالاستراتيجيات طويلة الأجل للمنشأة كذلك فهي تؤدي الى احداث التوافق ومنع الصراع بين الاطراف المرتبطة بأداء الانشطة المختلفة على مستوى المنشأة ،ومثال ذلك تخطيط المبيعات في ضوء الطلب السوقي وذلك في ضوء الطاقة الانتاجية المتاحة ،كما يذكر ان التخطيط يتضمن ما يلي:<sup>(2)</sup>

- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع وكذلك الأهداف طويلة الاجل وقصيرة الاجل.
- الترجمة الرقمية لهذه الاهداف.

● تحديد الامكانيات المتاحة لضمان الاستغلال الأمثل لها.

● وضع الخطط الرئيسية والفرعية(طويلة وقصيرة الاجل)لتحقيق الاهداف المحددة.

● توزيع المستويات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم أدائهم.

ويشار الى أن الموازنات كخطط اقتصادية تستلزم دراسات مستفيضة للاختيار بين البدائل المتاحة ويلزم لنجاح التخطيط ايضا أن يكون هناك هدف واضح اولا ثم يجب أن يكون هناك تقييم عملي للنتائج السابقة المحققة و للظروف التكنولوجية السائدة.<sup>(3)</sup>

### 2.الرقابة:-

عن طريق مقارنة ما تم تحديده أو تقديره بما يحقق فعلا وتبيان التغيرات بين المسبقات والفعليات وتحليل الاسباب التي أدت الى هذه التغيرات وتوجيه نظر الادارة في الحال الر وجود اي انحرافات هامة عن الخطة لاتخاذ الخطوات التصحيحية الازمة وتشجيع الكفاءات .يمكن القول أن الرقابة

(1) د. سجي مصطفى الأفندي ،مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة و تقييم الاداء في المنشآت القطاع العام. (الجامعة

الاسلامية، رسالة دكتوراه ،منشورة، 2006)، ص 15

(2) د. ليلى فتح الله، د. عاطف محمد العوام ،المحاسبة الادارية (القاهرة:دن، 2002م) ، ص ص 24 23

(3) د. أحمد نور، مرجع سابق، ص 165

تشمل دراسة وفحص الموازنات وتقييم الأهداف المحددة بواسطة الإدارة العليا وبناء على هذه الدراسة يتقرر تعديل الاهداف لضمان فاعليتها وذلك في ضوء نتائج التنفيذ الفعلي.<sup>(1)</sup> ان المتطلبات الأساسية لإنجاح نظام الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية تنبني أساسا على سلامة التخطيط الذي يطلبه ما يلي:<sup>(2)</sup>

- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الادارية المختلفة وفي هذا التحديد ينبغي أم نكوم خطوط السلطة والمسئولية واضحة.
- تحديد معايير علمية تستخدم في اغراض التخطيط.
- دراسة تفصيلية لا اهداف المشروع والاقسام المختلفة فيه والمشاكل المتوقعة للعلاقات بين أقسام المشروع المختلفة.

### 3. الاتصال:-

تتيح الموازنات نظاما اعلاميا داخل المنشأة حيث يعتبر الاتصال داخل المنشأة من وظائف الموازنات ,حيث ان الموازنات تحقق ميزة اعلام الافراد داخل المنشأة بما هو متوقع منهم حيث انه ما من أحد يرغب ان يبقي بعيدا عن مجريات الامور وما من أحد لا يحب ان يعرف ما يتوقعه رئيسه أو ما يتطلب الوصول اليه.

وتعتبر الموازنة الجيدة هي تلك التي تساعد على الاتصال من أعلى الى أسفل وكذلك من أسفل الى أعلى ، فالإدارة العليا تحدد أهدافا واضحة سواء أكانت طويلة الاجل أم قصيرة الاجل ويتم توصيلها من خلال الموازنة الى كل من الادارة الوسطى و الادارة التنفيذية ومن ثم الى جميع العاملين ويقوم العاملون ومديرو الادارات التنفيذية بإعلام المديرين في المستويات الادارية الاعلى بكيفية وطريقة التخطيط للوصول الى الاهداف والغايات.

### 4. التنسيق:-

تعمل الموازنات على مساعدة المديرين في التنسيق بين الأهداف ، على سبيل المثال فان الموازنة تؤدي الى تكامل خطة ادارة المشتريات مع متطلبات ادارة الانتاج وتقوم ادارة الانتاج بوضع خطتها في الجدول الزمني لموازنة المبيعات كما يقوم المدير المالي باستخدام موازنة المبيعات وموازنة المشتريات لتحديد الاحتياجات النقدية للمنشأة وعلى ذلك فالموازنة توضح الرؤية المشتركة للأقسام في ضوء الخطة العامة للمنشأة.

(1) د. ليلى فتح الله ، المرجع سابق، ص 15

(2) د. أحمد نور، مرجع سابق، ص 15

## 5. التحفيز :-

تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في ان واحد.

## 6. تقييم الاداء :-

يمكن استخدام مستويات الاداء الواردة بالموازنات التخطيطية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما ان تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة ما ان نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية بحيث يمنح العاملين بالمنشأة مكافئات وجوائز اذا ما تحققت تلك الأهداف كما قد يعاقب العاملين اذا لم تتحقق الأهداف نتيجة تقصيرهم أو اهمالهم.<sup>(1)</sup>

## الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية:-

تساعد الموازنات التخطيطية ادارة المنشأة في اداء وظائفها من حيث التنسيق والتخطيط والرقابة، حيث أنها تحقق وظيفتي التنسيق والتخطيط عن اعداد الخطط أما الرقابة فتحقق عن طريق تنفيذ الخطط مسبقاً.

لقد تعددت مفاهيم الرقابة بسبب اختلاف وجهات نظر الباحثين الى مفهوم الرقابة ودورها وأهميتها لكن هنالك عدة اتجاهات أو مدارس فكرية يمكن النظر الى مفهوم الرقابة من خلالها.<sup>(2)</sup>

## اولا : الاتجاه الفكري الكلاسيكي

يتم النظر الى مفهوم الرقابة وفقاً لهذا الاتجاه على أنها عملية تفتيش وتخويف للأفراد المدير يقوم باستخدام قوته وسلطاته لا جبار الافراد على تنفيذ الأمر ومحاسبتهم عندما يخطئون مما يدفع الفرد الى انجاز العمل خوفاً من العقاب وهذا برأيهم الطريقة المثلى لمنع الأخطاء وتحقيق الأهداف المنشودة، وقد استخدم أنصار هذا الاتجاه ألقاظاً وكلمات معينة عند تعريفهم للرقابة كالقوة والسلطة والتفتيش حيث عرفت الرقابة بأنها (مجموعة من عمليات التفتيش والفحص والمراجعة بقصد الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله).

ان هذا الاتجاه يهتم بالناحية العلمية التطبيقية للرقابة، فالرقابة بنظرهم تمر بعدة مراحل لا بد من تطبيقها للوصول الى الأهداف المحددة.

(1) سعيد فرحات جمعه ، محروم وآخرون ، المحاسبة الادارية، (القاهرة: مكتبة الشباب، 2019 م) ، ص 199

(2) سجي مصطفى الأفندي، مرجع سابق، ص 49

## ثانيا :الاتجاه الحديث

تم تعريف الرقابة بناء على هذا الاتجاه على أنها نشاط انساني يختص بمسايرة عمليات التنفيذ للخطط والسياسات مراكز على توقع حدوث الأخطاء، ومحاولة تجنبها مقدما عن طريق قياس النتائج المحققة اولا بأول ومقارنتها بالمعايير الموضوعه مقدما لتحديد الاختلافات والتمييز بينها ومعرفة أسبابها بطريقة مرنة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذى يتم م ا رقبته و العمل على تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية الايجابيات بأسلوب يدفع العاملين على تحسين الاداء وتطويره وتحقيق التعاون بينهم من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.<sup>(1)</sup>

وهناك مفهوم جديد أيضا للرقابة يسمى بالرقابة المنهجية وهي الرقابة القائمة على منهج أي خطة تكاليفه محددة الاجراءات و الأهداف ويتم وفقها تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سعرية كمية ونسب مزج معيارية لعناصر الانتاج وذلك بشكل تفصيلي يغطي جميع عناصر الانتاج من ناحية وجميع مراكز الاداء و المسؤولية من ناحية ثانية بحيث يسمح هذا المنهج بتقييم نتائج التكاليف الفعلية تقىما ثنائيا: <sup>(2)</sup>

•حسب عناصر الانتاج ومدى سلامة التكاليف الفعلية لهذه العناصر من أي هدر أو اسراف (محاسبة عناصر الانتاج).

•حسب مراكز المسؤولية ومدى تحقيق هذه المراكز للأهداف الموضوعه وحجم ونوع الانحرافات الطارئة و المستوى الاداري المسؤول عنها (محاسبة مسؤولية الاشخاص).  
يعتبر نظام الموازنات التخطيطية وسيلة فعالة للرقابة على مختلف النشاطات في المنشأة و التأكد من الالتزام بالأهداف و الاستراتيجيات و السياسات الموضوعه وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة اي انحراف وتحديد أسبابه.

تهدف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بشكل عام الى عدة أهداف نذكر منها: <sup>(3)</sup>  
-ضمان سلامة التنفيذ.

-ضمان تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعه مقدما من حيث الزمن والكم والنوع.

-النتبؤ مسبقا بالأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الاجراءات الوقائية بشأنها.

-تحديد المسؤولية الادارية عن الانحرافات.

-تحليل الأسباب و العوامل التي أدت لحدوث الانحرافات.

<sup>(1)</sup> ناجي السيد، الرقابة على الاداء (القاهرة: دار النهضة العربية، 1991 م) ، ص 29

<sup>(2)</sup> د. جبرائيل جوزيف كحاله ، و د. رضوان حلوة، مرجع سابق، ص ص 14 15

<sup>(3)</sup> سجي مصطفى الأفندي ، مرجع سابق، ص ص 42 43

-ايجاد الحلول الملائمة لتصحيح الانحرافات عن طريق تعديل الخطط لكي تتلاءم مع المتغيرات الجديدة أو تصحيح التنفيذ لكي يتطابق مع الحطة.

-الكشف عن الانحرافات التي تحدث عند التنفيذ وتصحيحها.

وتمثل الموازنات التخطيطية مستوى معيارياً لا داء الشركة ككل ولمستوياتها الادارية المختلفة وهذا المستوى المعياري للأداء لا يمكن بلوغه تلقائياً وانما يتبقى السعي باستمرار الى تحقيقه بدفع النشاط الفعلي ليسير في الاتجاه المخطط ويتم هذا الدفع عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف الموضوعة في الموازنات بهدف تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها للبحث عن العوامل التي أدت الى حدوثها وعن المسؤولين عنها وعلى ضوء هذه المقارنة يمكن لإدارة الشركة أن تتخذ القرارات الملائمة لتحسين مستوى الاداء الفعلي أو لتعديل الموازنات التخطيطية وبهذا يمكن تحقيق أقصى كفاية وكفاءة ممكنة وضمنات الالتزام بأهداف الشركة وسياساتها الموضوعة.

المتطلبات الأساسية للرقابة بالموازنات التخطيطية: (1)

-وجود هيكل محاسبي وتنظيمي للمؤسسة يحدد نطاق وصلاحيات اتكل ادارة في المنشأة ليتم في ضوء ذلك تحديد مسؤوليات كل قسم في عملية تطبيق الموازنة وحسن التنفيذ.

-وجود نظام تكاليف معيارية جيد يضمن صحة التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للأنشطة المختلفة في المنشأة. وكم غير الضروري أن نتحكم الى التكاليف الفعلية السابقة لبناء التكاليف المعيارية ،وذلك أنه لا يوجد نظام رقابة على التكاليف في السابق مما يؤدي الى وجود اس ارف فعلي في التكاليف وعليه فإن الأرقام الظاهرة في الموازنة يجب أن تعد بناء على التكاليف المعيارية المقدره مسبقا .  
-أن تكون الادارة على دراية تامة بالمسؤوليات والمهام الملقاة عليها وكذلك يجب أن تكون لديها تصور عن حجم الايرادات والنفقات لضمان حسن تنفيذ الموازنة و الوصول الى الأهداف التي تخطط لها الادارة العليا.

### مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية

تنطوي عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية على مرحلتين أساسيتين هما: (2)

#### المرحلة الأولى: الرقابة عند مرحلة التخطيط:

أي عند التحضير لعملية اعداد الموازنة تتضمن الاستخدام الكامل للبيانات المتاحة بغية تقييم الاجراءات و السياسات البديلة واختيار أفضل البدائل المتاحة والتخطيط من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

(1) محمد أبو نصار، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2005 م) ص 399

(2) سجي مصطفى الافندي، مرجع سابق، ص 43

## المرحلة الثانية: الرقابة عند مرحلة التنفيذ:

تتعلق بالإجراءات التي تتبع لجعل العمليات متطابقة قدر الامكان مع الخطة الموضوعة وهذه المرحلة تتضمن الخطوات التالية:-

-اعداد تقارير الاداء اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة.  
-دراسة الانحرافات وتحليلها.

-اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة نواحي الضعف ودعم نواحي القوة.

ان عملية اعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها تعتبر تجسيدا عمليا لمراحل عملية الرقابة وتقييم الاداء اذ اجمال خطوات الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بما يلي:-

### 1. اعداد الموازنة التخطيطية الشاملة:

تتضمن هذه الخطوة اعداد موازنات تخطيطية فرعية تتضمن المعايير و النتائج المطلوب تحقيقها بالنسبة لمختلف الادارات في المنشأة، ثم ربط هذه الموازنات الفرعية من خلال موازنة تخطيطية واحدة وشاملة تعكس خطط وسياسات المنشأة ككل في سبيل تحقيق غايات هذه المنشأة.

### 2. قياس الاداء الفعلي:

بعد اعداد الخطط يتم تطبيقها وقياس الاداء الفعلي أولاً بحيث تتوفر معلومات حديثه عن كيفية سير العمل.

### 3. المقارنة وتقييم الاداء:-

يتم في هذه المرحلة مقارنة الاداء الفعلي بالأداء المخطط مسبقا في الموازنة من خلال تقارير الاداء التي تمثل التغذية العكسية للمعلومات، نظراً لاحتوائها على البيانات شاملة عن مواضع الانحرافات و أسبابها الكفيلة لعلاجها.

وعلى الرغم من أن تقارير الاداء يفضل أن تكون مصممة على قياس كل منشأة الا أنه يجب ان تتوفر فيها بعض الصفات: (1)

-اعدادها وفقا لهيكل التنظيم الاداري للمنشأة.

-ان تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.

-ان تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة في الموازنة واحتساب الانحرافات.

- ان تعد بطريقة تتلاءم مع متطلبات المستخدم الرئيسي.

-ان تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية.

(1) أمجد عبد الفتاح العلاوين، تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء، (الأردن: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2009م)، ص 43

- الثبات في اتباع الأصول و القواعد المستخدمة في اعداد التقارير .
- ان تقدم التقارير في الوقت المناسب.

#### 4. تصحيح الانحرافات:-

بعد تحديد الانحرافات كما تم ذكره في الخطوة السابقة ،تأتي آخر خطوة في عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية وهي عملية أخذ الاجراءات التصحيحية لتصحيح الاداء و انتهاء الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلا.

#### أنواع الموازنات التخطيطية

إن الموازنات التخطيطية هي نتاج خطط فرعية وسياسات تفصيلية تغطي مختلف أوجه النشاط في المشروع وترمي الى تحقيق غايات و أهداف محدد كما ان هنالك أنواع مختلفة للموازنات.

#### أنواع الموازنات التخطيطية:-

ان الموازنات التخطيطية هي نتاج لتخطيط اداري مسبق من اجل تحقيق عدة أهداف في ظل الظروف والمتغيرات المتاحة ،غير أن لموازنات التخطيطية تختلف في محتواها وأهدافها طبقا للمتغيرات والعوامل والاهداف المختلفة نعرض فينا يلي أهم هذه الموازنات طبقا للظروف والاهداف المختلفة.

#### أولا: من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:-

تقسم الموازنات التخطيطية من حيث الفترة الزمنية الى ثلاثة أقسام هي :-

##### 1. موازنات قصيرة الاجل:-

هي الموازنات التي تعد لمدة أقصاها سنة مالية واحدة ،ويكون الهدف منها رسم برنامج العمل خلال تلك الفترة والرقابة عليها ومدى كفاءة أدائها وتنفيذها أي أنها تستعمل في هذه الحالة أداة تخطيطية ورقابية معا.

##### 2. موازنات طويلة الاجل:-

تتمثل في الموازنات التي تعد لأكثر من سنة مالية واحدة ،وتهدف هذه الموازنات الى التنسيق بين الأهداف والامكانيات المستقبلية في ضوء أهداف وامكانيات الحاضر وعلى أساس التجربة والخبرات السابقة ان هذا النوع من الموازنات يعمل على خدمة أهداف التخطيط الطويل الاجل ويتضمن تقديرات عن الخطط الطويلة الاجل الخاصة بالعمليات الاستثمارية طويلة الاجل<sup>(1)</sup>

(<sup>1</sup>) أمجد عبد الفتاح العلاوين ،مرجع سابق، ص 22

### 3. موازنات مستمرة:-

هي موازنة لسنة كاملة ومتجددة بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة اضافة شهر جديد . اي انها تعد على أساس مستمر ,هذا الأسلوب يساعد الادارة علمية التخطيط المستمر والمسبق لمتطلبات الموازنة نظرا لأنه يغطي دائما موازنة لسنة كاملة ،وبالتالي يكون لدى الادارة الوقت الكافي والقدرة على مواجهة ما هو جديد وتنسيق الأنشطة المختلفة<sup>(1)</sup>

#### ثانيا :من حيث طبيعة عمليات النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة:-

يمكن تقسيم عمليات المنشأة بحسب طبيعة النشاط الى العمليات جارية وعمليات استثمارية وينتج عن عمليات المنشأة تدفقات نقدية تحتاج الى قياس واعداد تقارير خاصة بها ويترتب على ذلك التمييز بين نوعين من الموازنات

#### 1.الموازنات التشغيلية:-

تختص الموازنات التشغيلية بتخطيط الأنشطة الانتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة و الاستخدام الأمثل لها والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وادائها ، وتعد الموازنات التشغيلية للمدى الطويل أو القصير أو كليهما كما يمكن اعدادها بشكل مستمر او نهائي<sup>(2)</sup>

هذا وتتناول الموازنات التخطيطية الأنشطة التشغيلية عن فترة الموازنة مثل الانتاج والمشتريات والشؤون الادارية وفيما يلي بعض أنواع الموازنات التشغيلية.<sup>(3)</sup>

#### ●موازنة المبيعات :-

تعد موازنة المبيعات حجر الأساس لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة لان التخطيط للوصول الى حجم معين من المبيعات يسهم اسهاما مباشرا في تحديد الموازنات الأخرى مثل موازنة الانتاج والموارد الأولية والمشتريات وغيرها من الموازنات.

#### ●موازنة الانتاج:-

تختص موازنة الانتاج بالتخطيط للأنشطة الانتاجية وتعتبر هذه الموازنات الأساس لإعداد موازنة

(1) محمد ابو نصار، مرجع سابق، ص 315

(2) أمجد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 23

(3) مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر نور، مرجع سابق ، ص 153

الموارد الأولية والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة وتتحدد موازنة الانتاج بعاملين أساسيين:

**موازنة المبيعات:** تتحدد خطة الانتاج بصفة أساسية بالعمليات حيث تهدف خطة الانتاج الى التنسيق وتخطيط العمليات الانتاجية بشكل يضمن تدفق الانتاج بمعدل ينسجم وطلبات الزبائن على المنتج.

**سياسة المخزون:** عند اعداد موازنة الانتاج لابد من اهتمام بسياسة المخزوم وذلك لأن المخزون سيؤثر بشكل مباشر على حجم الانتاج اللازم لمواجهة المبيعات.

#### ● موازنة المشتريات:

تعتمد موازنة المشتريات على ما توضحه موازنة الموارد الأولية من احتياجات الانتاج للمواد الأولية ولهذه الموازنة أهمية كبيرة في تقييم كفاءة اداء ادارة المشتريات في المنشأة، اذ ستبين الانحرافات الحاصلة بين الاداء المخطط والاداء الفعلي، كفاءة هذه الادارة في تلبية احتياجات الانتاج في المواعيد المحددة لها وحسم اختيارها للموردين وشروط التوريد المناسبة للمنشأة والتي تتلاءم مع التدفقات النقدية المتولدة من المبيعات.

ولإعداد هذه الموازنة نعتد المعادلة الاتية التي يعد المخزون أحد أهم أركانها:

مشتريات الموارد الأولية = احتياجات الانتاج من المواد الأولية + مخزون اخر الفترة من المواد الاولية مخزون أول الفترة من المواد الأولية.

#### ● موازنة العمل المباشر:

توضح موازنة العمل المباشر الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الانتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة استنادا الى الكمية المخططة للإنتاج والى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الانتاجية.

#### ● موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة:

تهدف موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة الى بيان عناصر الكلفة التي لا تدخل في تكوين المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية من أجل العملية الانتاجية وتعد هذه الموازنة من الاهمية بمكان في ظل ثورة المعلوماتية والتكنولوجيا والتطور السريع في أساليب الانتاج وتقنياته.

من المضل عند اعداد هذه الموازنة تبويب عناصر الكلفة بحسب علاقتها مع حجم الانتاج أي

تبويبها الى متغيرة وثابتة وكونها من التكاليف الخاضعة للرقابة فانه يمكن ربطها بشكل مباشر

بمراكز المسؤولين وبشكل خاص مراكز الانتاج وخدمات الانتاج.

## ● موازنة التكاليف التسويقية :-

توضح هذه الموازنة بنود التكاليف التسويقية والبيعية التي يمكن أن تتحملها المنشأة من أجل الترويج لمنتجاتها وفقا لما هو مخطط له، وتتضمن هذه الموازنة بنودا مختلفة منها متغير و أخرى ثابتة فتتمثل في اهتلاك المباني ومعدات و أجهزة معرض البيع ومصاريف الكهرباء والهاتف الخاص بمعرض المبيعات ورواتب مدير المبيعات.

## ● موازنة التكاليف الادارية :-

تختص هذه الموازنة بالمصاريف الادارية العامة مثل رواتب الموظفين والمدير العام ومصاريف الكهرباء القرطاسية المستنفدة نتيجة العمليات الادارية وغيرها من المصاريف الخاصة بالإدارة وتعد معظم بنود هذه الموازنة من النوع الثابت الخاضع للرقابة الادارية العليا ويمكن هنا التمييز بين نوعين من هذه التكاليف هما :-

-**التكاليف الملزمة** :هي التكاليف التي تلتزم بها المنشأة ويصعب تجنبها أو تعديلها خلال فترة

الموازنة مثل رواتب ومكافأة أعضاء مجلس الادارة والمدير العان و الموظفين الادريين و الماليين والتأمين على المباني والموجودات الثابتة و الأخرى و اضافة الى مصاريف المياه و الكهرباء وعادة تقدر هذه البنود من قبل مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة وذلك لحصر الانفاق وتحقيق الرقابة.

-**التكاليف غير الملزمة** :تتمثل هذه التكاليف بتكاليف البحوث و الدراسات وتكاليف العلاقات العامة و الخدمات الاجتماعية و التبرعات وغيرها ولا يخضع هذا النوع من التكاليف الى أي أساس في تقديرها لذا تلجأ الادارة العليا في معظم المنشآت الى تحديد حد أقصى لها لا يسمح بتجاوزه خلال فترة الموازنة لهذا فان البنود الملزمة تحدد ليا وتدخل الموازنة دون ان تخلق مجالا للمناسبة بينما تبقى البنود غير الملزمة موضع الجدل ومناقشة وتعديل طيلة فترة الموازنة.

## 2. الموازنات المالية :-

تعتبر الموازنات المالية اداة جيدة لتخطيط عملية الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل وتوفير السيولة اللازمة وتشمل هذه الموازنات نوعين هما :

## ●الموازنات النقدية:-

تهدف الموازنات النقدية الى توفير المعلومات اللازمة من أجل تجنب الوقوع في عجز أو فائض نقدي وعليه تعد الموازنات النقدية أداة لتخطيط المتحصلات و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة ودرجة عالية الدقة و التفصيل لضمان استمرارها في مزاولة مختلف أنشطتها وعملياتها و الوفاء بالتزامتها وادارة مواردها النقدية بصورة صحيحة وبذلك فهي أداة تنسيق بين المتحصلات و المدفوعات النقدية<sup>(1)</sup>

## ●الموازنات الرأسمالية :-

يختص هذا النوع من الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المنشأة وكيفية تمويلها و الرقابة على تنفيذها طبقا للموازنة الموضوعية وتمثل المشاريع الرأسمالية المبالغ التي تنفيها المنشأة لشراء الأصول الثابتة أو لتحسين وزيادة كفاءة هذه الأصول و التي يقصد منها المنفعة المستقبلية. وعادة ما تكون الموازنات الرأسمالية طويلة الأجل ثم يتم تقسيمها الى موازنات سنوية لأغراض متابعة التنفيذ و الرقابة عليها ويحدث غالبا أن تعد هذه الموازنات بمعرفة الادارة العليا للمنشأة على أساس الأهداف الطويلة الاجل غالبا تهدف الى مستقبل المنشأة و التجاه العام لها خاصة في مجال الاستثمار طويل الاجل.

## ثالثا :بحسب مستويات النشاط:-

يرتبط العديد من عناصر التكاليف بمستوى النشاط السائد خلال فترة معينة فمن المعروف أنه كلما ا زدت التكاليف المتغيرة ونتيجة لذلك اذا اختلف المستوى الفعلي للنشاط عن النشاط المخطط في الموازنة فقدت الموازنة معايير صلاحيتها أداة للرقابة وتقييم الأداء وفي هذا المجال يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً للغرض المتعلق بمستوى التشغيل أو مستويات النشاط التي يتم اعدادها على أساسه وهي:-

## 1/ الموازنات الساكنة:

هي الموازنات التي تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط ويعتبر هذا المستوى المتوقع وطبقا لمعهد محاسبي الكلفة و الادارة ب لندم فان الموازنات الثابتة تعرف على أنها تلك الموازنات التي تعد لمستوى معين واحد من النشاط لا تتغير بغض النظر عن مستوى النشاط الفعلي المتحقق.

(1) المرجع السابق، ص 189

وهذا ما يجعل الموازنات الثابتة ذات فائدة في أغراض الرقابة وتقييم الاداء بسبب حالة الجمود التي تتصف بها اضافة عدم قدرتها على الاستجابة لما يستجد من ظروف قد لا تكون واضحة عند اعداد الموازنات مما يترتب عليه حصول انحرافات كبيرة بين الاداء الفعلي و المخطط كما تحتاج الى عمليات مراجعة وتعديل بشكل مستمر اذ أريد لها أن تستخدم أداة رقابة جيدة وفعالة.

## 2/ الموازنات المرنة:-

هي الموازنات التي يتم اعدادها لعدة مستويات من النشاط الانتاجي تقع ضمن المدى الملائم لذلك النشاط بحيث يتوازن مستوى النشاط الفعلي مع أحد هذه المستويات لزيادة فعالية المقارنة التي تتم بين الأرقام الفعلية والمقدرة في الموازنة في نهاية فترة الموازنة وتبرز أهمية المرونة في هذه الموازنات عند عدم حصول التوازن المطلوب في نهاية الفترة بحيث يتم تعديل حجم النشاط المقدر بشكل يوازي حجم النشاط الفعلي ومن ثم يتم تعديل أرقام الموازنة بناء على ذلك لما من أثر كبير في دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الأرقام الفعلية و الأرقام المقدرة وتكتسب هذه الموازنات صفة المرونة أو الديناميكية من الجزء المتغير من التكاليف.<sup>(1)</sup>

كما أن استخدام الموازنات المرنة مفضل أكثر من استخدام الموازنات الثابتة لأغراض الرقابة على مراحل اعداد الموازنات و التخطيط وتقييم الاداء حيث يتم على هذا الأساس مقارنة التكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف المعيارية لنفس مستوى النشاط ومن ثم تكون هذه المقارنات أكثر تعبيراً ودقة وواقعية الا أنه من جهة أخرى فأنتنا لا نجزم بأن الموازنات المرنة يفضل استخدامها في جميع المنشآت بغض النظر عن حجم نشاطها.

## الموازنة الشاملة:<sup>(2)</sup>

الموازنة الشاملة أو الرئيسية ماهي الا الاطار العام أو الملخص للموازنات الفرعية و الخاصة بكافة أنشطة المنشأة وهي تمثل الخطة العامة للمنشأة ويختلف الاطار العام للموازنة الشاملة تضم نوعين أساسيين من الموازنات هما:-

-الموازنات التشغيلية

-الموازنات المالية.

1

<sup>(2)</sup> زياد محمد السعيدات، الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، (الأردن : رسالة ماجستير، غير منشورة، 2003 م)، ص 25

## مزايا تطبيق الموازنات التخطيطية:-

تعد الموازنة التخطيطية الوسيلة العلمية التي تساعد الادارة على تحقيق وظائف التخطيط والتنسيق و الرقابة والاتصال كما تمكن من تطبيق مبدأ مركزية المسؤولية ومركزية الرقابة في ان واحد اذ أنها الادارة بالإدارة التي تحقق تفويض السلطات دوم أن نفقد سيطرتها على المسؤولين عن التنفيذ.

و الشرط الأساسي لنجاح نظام الموازنات في التطبيق العلمي هو قبول واستخدام المديرين التنفيذيين للموازنات حيث يصعب تصور أداء الموازنة لأي من وظائفها اذا لم يستخدمها المديرين عن اقتناع وقبول وبصفة عامة فان هم المزايا التي تحققها الموازنة ما يلي:<sup>(1)</sup>

1. مساعدة المديرين على وضع أهداف واقعية عن طريق رسم الخطط و السياسات المستقبلية التي تحقق الأهداف.
2. تساعد الادارة على أخذ الاحتياطات اللازمة للظروف المحتملة و التكيف معها.
3. تعد أداة في التنسيق و الاتصال و الرقابة على أوجه النشاط لمختلفة
4. تساعد على تحفيز العاملين وحثهم على تحقيق الأهداف.
5. المساعدة على توقع المشاكل و المعوقات قبل وقوعها وتلافيها في ضوء الأهداف الواقعية الموضوعة.
6. المساعدة على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية بالمدرج بالموازنة.
7. استقرار النشاط والاستمرارية عن طريق الدراسة المستمرة ومحاولات لحل المشاكل قبل حدوثها.

## مقومات نجاح الموازنات التخطيطية:-

ان تحقيق الموازنة التخطيطية للأهداف المحددة لها يرتبط بعدة جوانب لابد من توافرها:<sup>(2)</sup>

### 1/ المشاركة في اعداد الموازنة:-

من المفترض ان لا تكون الموازنة التخطيطية في شكل قرار صادر من الادارة العليا بل لابد من مشاركة كافة المستويات الادارية في المنشأة لان مشاركة كافة الادارات في اعداد الموازنة يضمن سهولة تنفيذ الموازنة وذلك بتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية وان الهدف الأساسي من مشاركة الأفراد في اعداد الموازنة هو ولا شك إقناعهم بأهمية وضرورة الموازنة لهم ، وهو ما يعد أمراً على جانب كبير من الأهمية.

(1) حمود محمد السياغي ، مركز تطور الشباب اقتصاديا إعداد الموازنات التخطيطية، (اليمن: د. ن، 2097 م)، ص 19  
(2) الهادي ادم محمد إبراهيم ، المحاسبة الادارية ، (الخرطوم : الدار السودانية للكتب ، 2091 م) ، ص 118

## 2/ الكفاءة العلمية:-

حتى تحقق الموازنة الأهداف المرجوة منها لابد من توافر الكفاءة العلمية و المهارة الفنية في القائمين بأعداد الموازنة ومدى توفير الوعي المحاسبي و الإداري لديهم فضلاً عن توافر المعلومات الكافية لديهم عن خطط و استراتيجيات المنشأة في الماضي و الحاضر و المستقبل مع شرح كل ما جاء في الموازنة و تبرير اي تعديل.

## 3/ وضوح الأهداف و قابليتها للتحقيق:-

يجب أن تكون أهداف الموازنة التخطيطية و اضحه و محددة بدقه و قابله للتحقيق بمعنى أن لا تكون الاهداف مثالية اعتماد الموازنة على التقدير ليس مجرد توقعات بل نتائج محتمله معتمدة على أسس علمية و ميدانية حبرة المسؤولية قدرة استقرار أساليب علمية و احصائية و اقتصادية.

## 4/ المرونة:-

الموازنة التخطيطية يجب أن تكون مرنة بحيث يمكن اجراء تعديل في مستوى النشاط و ذلك لان الظروف الاقتصادية التي تتخذ في خلالها هي الأخرى متغيرة فالموازنة الثابتة قد لا تحقق الأهداف المبتغاة.

## 5/ وضع أولويات:-

في عالم تتسم موارده بالمدره وبالتالي تفوق الاحتياجات هذه الموارد قانه يكون من الضروري مراعاة ان كل عناصر الموازنة ليس على درجة واحده من الأهمية فهناك عناصر ضرورية و حتمية وأخرى مرغوب فيها، بالتالي فانه لابد من وضع أولويات لتحقيق وتنفيذ هذه العناصر المقترحة في الموازنة وفق برنامج زمني يتوقف على حجم الموارد المتاحة ودرجة أهمية كل عنصر من هذه العناصر المقترحة.

## 6/ استخدام القياس الكمي:-

كما هو معلوم ان تخصيص الموارد المتاحة يتم عن طريق دراسة وتحليل التكلفة و العائد و بالتالي فانه يكون من الضروري استخدام القياس الكمي لكل من التكلفة و العائد و غالباً ما لا يسبب القياس الكمي للتكلفة اي مشاكل تذكر بعكس القياس الكمي للمنافع الذي قد يكون صعب المنال في أغلب الأحوال خاصة المنشآت التي لا تهدف الى تحقيق الربح مع هذا فانه يجب الاجتهاد في قياس هذه المنافع قياساً كمياً بصورة أو بأخرى حتى يتسنى مقارنتها بالتكاليف و بالتالي اتخاذ القرارات

المتعلقة بتخصيص الموارد المتعلقة بالموازنة و غالبا ما يتم الاستعانة بالأساليب الاحصائية في هذا الصدد.

### الانتقادات الموجهة للموازنات التخطيطية:-

الواقع ان هنالك مجموعة من الانتقادات توجه الى أسلوب الموازنات التخطيطية التي تطبق في العديد من المنشآت يحددها فيما يلي:

- 1.تعتبر الموازنات مضيعة للوقت ومكلفة للمنشأة.
- 2.تعوق الموازنات الاستجابة ولا تحقق المرونة و غالبا ما تعبر عن عوائق الغير.
- 3.لا تضيف الموازنات قيمة كبيرة للمنشأة مقارنة بالوقت المستغرق في اعدادها.
- 4.تركز الموازنات من الرقابة وتساسا الأوامر الرأسمالية.
- 5.لا تعكس الموازنات هيكل الاتصالات وفرق التي تعتمد عليها المنشأة.
- 6.تشجع الموازنات على التلاعب وتغيير السلوكيات.
- 7.تعد الموازنات ويتم تعديلها وتحديثها بصورة غير متكررة وعادة ما تكون سنوية.
- 8.قد تزيد الموازنات من حالة المنافسة بين أقسام المنشأة ولا تشجع على الاسهام بالمع رفة.
- 9.قد تشعر الموازنات الأفراد بقيمتهم بأقل مما يستحقون.

## المبحث الثاني

### اعداد الموازنات التخطيطية

#### تمهيد:

إن إعداد الموازنات التخطيطية يجب أن يتم بالالتزام بمجموعة من المبادئ والأسس العلمية التي تساعد في فهم أهداف الموازنات التخطيطية وزيادة فاعليتها وسوف يتناول هذا المبحث أسس ومبادئ وقواعد اعداد الموازنات التخطيطية.

#### أسس إعداد الموازنات التخطيطية:-

يتطلب إعداد الموازنات التخطيطية مراعاة مجموعة من الأسس العامة التي تساعد على الإعداد الجيد ونجاح استخدام الموازنات التخطيطية وهذه الأسس كالآتي:<sup>(1)</sup>

1. وجود نظام معلومات سليم يوفر سهولة الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة في الوقت الملائم.

2. أن تكون الأهداف المرغوب تحقيقها عن طريق الموازنات التخطيطية أهدافا ممكنة وغير مستحيلة.

3. إدراك أفراد الإدارة لمفهوم الموازنة وأهميتها مما يتعكس أثره على إيجابية مشاركتهم في إعداد الموازنة التخطيطية بصورة فعالة.

4. تحديد توقيت زمني واضح لفترة إعداد الموازنة وكذلك الفترة التي تغطيها.

5. تحديد مسؤوليات إعداد الموازنة بصورة واضحة عن طريق تكوين لجنة تتولى شئون الإشراف على إعداد المراكز و التنسيق بين الموازنات الفرعية على مستوى الأقسام أو مراكز المسؤولية.

إن الموازنة التخطيطية خطة داخلية تخص إدارة المنشأة وبالتالي لا تخضع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،ولا توجد أي تعليمات أو مبادئ صادرة من أي من المجالس المحاسبية المتخصصة تنظم عملية إعداد الموازنة ولكن هنالك أسس عامة يجب مراعاتها عند إعداد وتنفيذ الموازنة لضمان نجاحها كخطة مالية تهدف إلى برمجة الأنشطة الاقتصادية للمنشأة وهذا الأسس كالآتي:<sup>(2)</sup>

(1) د. عبد السميع الدسوقي ، د. أحمد عبد الله درويش ، أساسيات المحاسبة الإدارية، (الخرطوم: دار السودانية للكتب، 1933 م)، ص

21

(2) د. نضال رشدي صبري، المحاسبة الادارية، (القدس: جامعة بيروت ، 2002م) ، ص ص 342 349

1/ ملائمة الموازنة لأهداف المنشأة: تتبنى الموازنة على أساس أهداف المنشأة والتي يجب أن تكون محددة بوضوح وقابلة للتطبيق والتنفيذ في حدود ظروف المنشأة وضمن طموحات تمثل الحافز الأساسي لإعداد الموازنة.

2/ ملائمة للهيكل التنظيمي للمنشأة: تسبق عملية إعداد الموازنة إعادة تنظيم الهيكل الإداري للمنشأة مع وضع وصف تفصيلي للوظائف وتحديد المسؤوليات الإدارية المتعددة وتوضيح خطوط السلطة ويتم تقديم الموازنة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي للمنشأة بحيث يسمح بانسياب العمل دون تعارض، وتحديد الانحرافات عن الخطة للوحدات المختلفة من خلال تطابق تصنيف أنشطة الموازنة والهيكل التنظيمي للمنشأة.

3/ ملائمة الموازنة للنظام المحاسبي ودليل الحسابات: على الرغم من أن الموازنة لا تشكل جزءاً من النظام المحاسبي إلا أن ملائمة الموازنة للنظام المحاسبي واستخدام حسابات تتفق مع دليل الحسابات يعد أمراً أساسياً لتسهيل عملية المقارنة بين البيانات الفعلية والمخططة.

4/ الحصول على تأييد المستويات الإدارية للمنشأة: ابتداءً من أعلى مستوى إداري وهو المسئول عن اعتماد الموازنة وإعطاء الإذن بتنفيذها إلى أدنى مستوى إداري يساهم في تنفيذ الأنشطة وفقاً للموازنة إن موافقة الأطراف المعنية على الموازنة يضمن عدم وجود أية مقاومة عند تنفيذها.

5/ ربط الموازنة بنظام الحوافز لضمان تعاون المستويات الإدارية المختلفة لتنفيذ الموازنة.

### مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية:-

يرتبط إعداد الموازنة التخطيطية بعدد من المبادئ الأساسية وهي كالآتي:<sup>(1)</sup>

#### 1. مبدأ تحديد الأهداف:

يتم وضع الأهداف وفق دراسات جادة ودقيقة ويؤخذ بعين الاعتبار التعارض الذي قد يقوم بين أهداف الإدارات المختلفة وضرورة التوفيق بين الأهداف بما يكفل تحقيق الغرض الأساسي للمشروع.

#### 2. مبدأ الواقعية:

إن الهدف من التخطيط ووضع الموازنات هو رسم الأهداف التي يسعى المشروع لتحقيقها في ظل الظروف الداخلية والخارجية على أساس الأمثل للموارد والوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف وأن تكون التقديرات واقعية وقابلة للتحقيق.

(1) د. صافي فلوح، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات، (دمشق: مطبعة خالد بن الوليد، 1993 م)، ص 219

### 3. مبدأ المشاركة والإقناع وتوفير الحوافز:

لا يمكن تحقيق الأهداف أو الخطط بصورة مثلى في غياب التعاون الكامل بين الأقسام و الإدارات بالمشروع و إيمان المسؤولين بأهداف المرسومة و الإقناع بالأسباب المتبعة لتحقيقها وهذا يتطلب مشاركة هذه الإدارات المسؤولة عن تحقيق هذه الخطط مما يجعلهم يشعرون بأشتا ركهم في المسؤولية في تحقيق هذه الخطة ونظام الحوافز يرفع من مستويات العاملين و يشعروهم بمصلحتهم في تحقيق الأهداف المخططة.

إن المبادئ العلمية التي تحكم إعداد الموازنات تعرف بأنها أسس إرشادية تؤدي الى حسن استخدام الموازنات و المبادئ العلمية التي تحكم أعداد الموازنات التخطيطية: (1)

#### 1. مبدأ الشمول:

لابد أن تعد بيانات الموازنة عن كافة أوجه النشاط بالمنشأة وعدم الفصل بين أوجه نشاط المنشأة باعتبار كل منها جزء من الأهداف الرئيسية و الأخذ في الاعتبار علاقة كل نشاط بالأخر مع بحث أثاره على الأهداف الكلية- للمنشأة.

#### 2. مبدأ وحدة الموازنة:

تتكون الموازنة في صورتها من سلسلة من الخطط الفرعية و التفصيلية و العديد من القوائم التقديرية ومن الضروري أن يجمع هذه الخطط الفرعية خطة شاملة واحدة حتى يتحقق التجانس بينها كما يجب أن تكون هنالك تاربط تام وتنسيق كامل بين القوائم التقديرية حيث أن كل جزء من الموازنة يتأثر بالأجزاء الأخرى.

#### 3. مبدأ إعداد البيانات تقديراً عن فترة قادمة:

تعتمد الموازنة على إعداد بيانات تقديرية عن فترة الموازنة القادمة ويتطلب ذلك التنبؤ بالعمليات المختلفة خلال فترة الموازنة وتحديد العلاقات التبادلية بين العمليات المختلفة وتقوم عملية التنبؤ على أسس وقواعد علمية تتطلب تحليل الكثير من البيانات.

#### 4. مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت:

أي توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب احتمال حدوثها كأن تقسم الموازنة الى 4 فترات او 12 فترة وعملية التوزيع الزمني لا يعني توزيع الأرقام بالموازنة على أجزاء السنة ، وانما

(1) د. محمد سامي راضي، د. وجدي حامد حجازي، مرجع سابق ، ص ص 28 29

المقصود هو توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلاً ومن أهم المزايا المترتبة على عملية التوزيع الزمني تفادي و الاختناقات التي قد تتعرض لها المنشأة نتيجة فقدان التوازن الزمني بين العمليات المختلفة.

#### 5. مبدأ الربط بين تنبؤات الموازنة و مراكز المسؤولية:

حتى يمكن تحقيق فعالية الموازنة كأداة للتخطيط و الرقابة لابد من الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الاشراف و المسؤولية في المنشأة و يتحقق هذا عن طريق توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المخالفة حتى يمكن لهذه الوحدات أن تسير وفقاً لخطة مرسومة .وحتى يتسنى مقارنة النتائج الفعلية بهذه التقديرات حسب الوحدات التنظيمية، وبالتالي يمكن اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات و الربط بين تقديرات الموازنة و مراكز المسؤولية حيث تعد تقارير دورية عن تنفيذ الموازنة للمستويات الإدارية المختلفة.

#### 6. مبدأ الثبات و المرونة:

قد تعد الموازنة على أساس ثابت أو على أساس مرن و الموازنة الثابتة هي التي تعد على أساس مستوي واحد للنشاط بحيث يتم إعداد جميع تقديرات الموازنة على أساس هذا المستوى الثابت من النشاط فإذا تغير مستوى النشاط الفعلي عن المستوى المحدد في الموازنة بدرجة كبيرة وملحوظة كان لابد من تعديل جميع تقديرات الموازنة في ضوء تغير مستوى النشاط .ويبرز قصور الموازنة الثابتة في تحقيق الرقابة الفعالة وعدم قدرتها على إظهار الانحرافات الحقيقية بين الأرقام الفعلية و الأرقام المقدرة عند اختلاف مستوى النشاط الإنتاجي الفعلي عن مستوى النشاط الإنتاجي المقدرة و لمعالجة هذا القصور تم استخدام الموازنات المرنة وذلك بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف و الإيرادات معاً

#### 7. مبدأ توفير الحوافز:

لا ينبغي عند وضع الموازنات تجاهل الجوانب السلوكية للعاملين و يطلب الأمر توفير حوافز للعاملين تدفعهم الى الالتزام بالموازنة وقد تكون تلك الحوافز مادية أو معنوية وبدون توفير الحوافز أو الدوافع قد لا يتحرك العاملون لزيادة الإنتاج و الوصول بالمنشأة الى حالة توازن<sup>(1)</sup>

(1) عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر و التوزيع، 2003 م)، ص 348

## 8. مبدأ التوازن:

عند إعداد الموازنة لابد من التوازن بين الدخل و الإنفاق أو بين الموارد و الاستخدامات حتى لا تغطي أحدهما على الآخر.

## 9. مبدأ التنسيق و التكامل:

عند إعداد الموازنة لابد من التنسيق و التكامل بين الموازنات الفرعية كما يتم التنسيق بين كافة أوجه الأنشطة الواردة بالخطة و الموازنة.

## 10. مبدأ الالتزام:

أن تكون الموازنة ملزمة لجميع العاملين كل في موقعة بحيث يستشعر كل فرد بمسؤوليته ودوره في تنفيذ الموازنة حتى تتحقق الهدف المرجو منها.

## مراحل إعداد الموازنات التخطيطية:-

تمر عملية إعداد الموازنات التخطيطية في أي منشأة بعدة مراحل إلى أن تأخذ الموازنة شكلها النهائي وهي تختلف من منشأة إلى أخرى وذلك حسب طبيعة وحجم النشاط الذي تقوم به المنشأة وكذلك حسب الأهداف المراد تحقيقها وتتمثل في الآتي:<sup>(1)</sup>

## المرحلة الأولى: مرحلة تحديد الأهداف:

في هذه المرحلة تقوم الإدارة بتحديد الهدف الرئيسي الذي ترغب في تحقيقه خلال الفترة التي تعد فيهما أو تغطيه الموازنة ويختلف الهدف باختلاف طبيعة عمل المنشأة فقد يكون الهدف هو تحقيق حجم مبيعات أو إنتاج أو عاجز عن رأس المال المستثمر بنسبة معينة أو تكون الصرف هو تحقيق أهداف اجتماعية ترتبط بتحسين البيئة المحيطة أو تنمية المجتمع المحيط بالمشروع إلا أنه يجب أن تكون الأهداف ممكنة ومقنعة للمنفذين حتى يمكن تجنب أي انحرفات تؤدي إلى درجة من الإحباط أو تدني الأداء.

## المرحلة الثانية: مرحلة تحديد العوامل المتحكم في أعداد وتنفيذ الموازنة:

هي العوامل التي تؤثر على إعداد وتنفيذ الموازنة وهذا العوامل تمثل قيوداً أساسياً في بناء وتنفيذ الموازنة التخطيطية وهذه العوامل تختلف من صناعة لأخرى ومن مشروع لأخر وكما تختلف في نفس المشروع من وقت لآخر تبعاً للظروف الاقتصادية المحيطة والإمكانيات والموارد المتاحة للمشروع و مثال ذلك حجم المبيعات و المواد الخام المستخدم في الإنتاج حجم الطاقة الانتاجية و هنالك عوامل خارجية مثل العوامل البيئية و العوامل الطبيعية و السياسية و الاجتماعية.

(1) د. لستر هيجرد ، د. سيرج مالتوتش ، المحاسبة الإدارية، (ترجمة: أحمد حامد حجاج ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1988م) ص

### المرحلة الثالثة :إعداد التنبؤات:

هذه المرحلة تعتبر أهم مرحلة في إعداد الموازنة التخطيطية ،التنبؤ " هو استقراء المستقبل و الأحداث التي يتوقع حدوثها "ويتم التنبؤ في ظل دراسة الأحداث الماضية والظروف الخاصة بها و الظروف الحالية و المتوقع أن نكون عالية في المستقبل(فتبقى جميع التقديرات في الموازنة على التنبؤ وذلك تستخدم فيه الأساليب الإحصائية كالسلاسل الزمنية و الأساليب الرياضية المتقدمة.<sup>(1)</sup>

### المرحلة الرابعة :مرحلة التنسيق:

فيها يتم التنسيق بين الأقسام و الفروع و الإدارات المختلفة في المشروع وهي مرحلة إعداد التقديرات العينية في ظل الأهداف و السياسات المطلوبة فيجب أن تتمتع هذه التقديرات بالمرونة لإمكانية تعديلها أو إزالة التعارض و تتم ترجمتها إلى قيم مالية في ضوء الأسعار السائدة أو التي تسود خلال فترة الموازنة ويتم الحصول على الموازنات المالية ويتم تجميعها في تعتبر أهم مراحل الموازنة إذ التي تحتوي على علمية مشاركة الأقسام في إعداد الموازنة وعمليات الاتصال و التنسيق بين الإدارات المختلفة بما يؤكد تراجع أجزاء الموازنة وما يلائم مع سياسات وأهداف المشروع.

### المرحلة الخامسة :اعتماد الموازنة ونشرها:-

في هذه المرحلة تعرض الموازنة على الإدارة العليا لفحصها واعتمادها أو إجراء تعديلات عليها إن رات ضرورة ذلك وبعد الاعتماد تصبح الموازنة واجبة التنفيذ ويتم توزيعها على الإدارات التنفيذية بالمشروع وبهذه الطريقة يتم إنزال الخطط والأهداف من أعلى إلى أسفل وتعتبر هذه المرحلة بداية عملية الرقابة بالموازنة التخطيطية وذلك عن طريق التغذية العكسية صعوداً من أسفل إلى أعلى عن مدى التقدم في تنفيذ الموازنة وتحقيق الأهداف المرسومة.

### المرحلة السادسة :إجراء المقارنات:-

في هذه المرحلة يتم تسجيل النتائج الفعلية ثم مقارنتها مع ما هو مخطط وتحديد الانحرافات ثم رفع التقارير إلى إدارة المشروع العليا وهذه هي أهم مرحلة في الرقابة بالموازنة ومن الأفضل إعداد قوائم الرقابة بالموازنة أو التقارير في فترات قصيرة حتى يتم اتخاذ الخطوات التصحيحية لمقابلة أي تعديرات في الظروف أو الأحداث بإجراء التعديلات و الموافقة عليها اوضعها محل التنفيذ.

(<sup>1</sup>) المرجع السابق، ص 49

بهذه الخطوات أو المراحل يتم الربط بين الوظيفة التخطيطية والوظيفة الرقابية للموازنة التخطيطية وكما يتم التعرف على جميع الصعوبات و المشاكل خلال مستويات الأداء في الإدارات المختلفة والأقسام بالمشروع عن طريق عمليات الاتصال و التنسيق.

### أسباب إعداد الموازنات التخطيطية:-

هنالك أسباب عديدة تدفع إدارة المنشأة إلى الأخذ بأسلوب الموازنة لرفع كفاءتها الإدارية وتتمثل في:<sup>(1)</sup>

1. الموازنة تتطلب التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة:  
ذلك لكي تتحقق من اعدادها بكفاءة وفعالية بهدف الاستغلال الامثل للموارد وحث كل المستويات الادارية على التفكير المسبق في كل المشاكل المتوقعة وسبل مواجهة وحل هذه المشاكل.
2. تخلق الوعي التكميلي لدى الأفراد:  
إعداد الموازنة و استخدامها يتولد لدى الكثيرين من رجال الإدارة ما تسمية بالوعي التكميلي أنه يتولد لديهم نوع من الحرص و الاهتمام و الادراك لأهمية دراية وتحليل تكاليف و منافع أنشطتهم ومشروعاتهم.
3. الموازنة تحسن كفاءة الادارة التنسيقية و تشجع روح التعاون بين الافراد وتزيد من كفاءة نظام الاتصال بالمنشأة.
4. الموازنة توفر نظام متكامل لتقييم الاداء.
5. الموازنة تأخذ بالاتجاه أو القياس الكمي في التحليل و عرض البيانات و المعلومات.
6. تحريك كافة الجهود والأنشطة صوب تحقيق أهداف المنشأة.

### قواعد إعداد الموازنات التخطيطية:-

1. تميز الموازنة التخطيطية العمليات الجارية و التكوين الرأسمالي كلا على حده.
2. تلتزم الوحدة الاقتصادية بتوزيع الموازنات السنوية (العينية و المالية و النقدية) توزيعاً زمنياً علي العسكري الشهري أو الربع سنوي ، كما يتعين تقسيم هذه الموازنات طبقاً للأنشطة الاقتصادية الرئيسية.
3. تلتزم الوحدة الاقتصادية بتوزيع الموازنات السنوية جغرافياً علي الفروع التي تزاول جانباً من أنشطتها الاقتصادية الرئيسية.

(1) المرجع السابق، ص ص 231-234

4. لتزم الوحدة الاقتصادية عند إعداد الموازنة التخطيطية بالنماذج الذي تخدم كل عمليات التخطيط.

5. تربط الموازنة التخطيطية بالتكاليف مراكز التكلفة مجعده على الوجه :-

- مراكز الانتاج-

- مراكز الخدمات الانتاجية-

- مراكز الخدمات التسويقية-

- مراكز الخدمات الادارية والتمويلية-

- مراكز العمليات الرأسمالية- .

### **المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية:-**

تتحصّر أهم العوامل الداخلية و الخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام الموازنات التقديرية في الاتي:-

مدى تعقيد النواحي الفنية :ترتبط درجة التقديم التكنولوجي للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد و الاستخدامات المستقبلية للمنشأة فكلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة زادت درجات عدم التأكد و بالتالي ازدادت صعوبة التخطيط وقلت درجة فاعلية النظام.

طبيعية البيئة السوقية :يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي تعمل من خلاله المنشأة وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة بالمنافسة والانفتاح على الاسواق الخارجية فكلما قلت درجة المنافسة والانفتاح على الاسواق الخارجية ، قلت درجة المنافسة ، وسهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام ، واذ كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظرا لمؤثرات الأسواق العالمية على السوق المحلية.

نوع التشريعات الحكومية :يرتبط نظام الموازنات التخطيطية يتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي وتأثر على ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.

الشكل القانوني للمنشأة ( استقلالية المنشأة ):من البديهي أنه إذا ارتبطت المنشأة بنظام الشركات القابضة و التابعة فإن هذا من شأنه أن يؤثر إلى حد ما على درجة استقلالية المنشأة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط و إعداد الموازنات التخطيطية ولذلك فإن المنشأة غير المرتبطة بنظام

القابضة والتابعة يتوفر لديها مناخ الذي يمكنها من تحقيق درجات أكبر لفاعلية الموازنات التخطيطية.

الهيكل التنظيمي للمنشأة: إن وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات فإنه يزيد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية والعكس صحيح.

العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: تلعب العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنة التخطيطية إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وبالتالي فإن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام والعكس صحيح .

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

يتناول الباحثون في هذا الفصل الدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري.

المبحث الثاني : اجراءات الدراسة الميدانية .

المبحث الثالث: تحليل البيانات و إختبار الفرضيات.

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية بحري

#### المفهوم والتعريف:

يندرج تعريف المدينة الصناعية ضمن عدد من المفاهيم الأساسية وهي :  
الميدان الصناعي ، ومنطقة صناعية ، المجمع الصناعي والمناطق الصناعية المؤهلة.

#### المنطقة الصناعية:

عبارة عن تجمع صناعي غير منظم ، و الخدمات المقدمة في المنطقة الصناعية تقتصر على تحديد الأراضي المتخصصة للمشاريع الصناعية بتخصيص مساحة معينة لكل مشروع حسب حاجته ، وحسب تقدير الجهات ذات العلاقة لهذه الحاجة.

ويصبح كل مشروع مسؤول عن إدارة مشروعه لعدم وجود إدارة موحدة ، وتضم المنطقة الصناعية صناعات من الأنواع والأحجام كافة.

#### الميدان الصناعي:

عبارة عن قطعة ارض لها مواصفات معينة تقع ضمن النسيج الحضري للمدن المخصصة للصناعة ويتم تقسيمها وتخطيطها بشكل منسق وفق خطة شاملة تحقق التكامل في الهيكل الحضري وظيفيا وجماليا.

#### المنطقة الصناعة:

تعرف بأنها منطقة لم تجري اي تحسينات وهي معدة للأستخدام الصناعي وتكون جزا من خطة التصميم الاساسي للمدينة ، تشمل نوع الصناعة وكثافتها والمتطلبات الاخري ولا توجد وظيفة تنموية مقدمة في منطقة الصناعة وانما فقد تحديد تنظيمي لتخصيص الارض للنشاط الصناعي.

#### المجمع الصناعي:

عبارة عن وحدات مجمعة ويعرفه الكاتب البريطاني: bale بأنه عبارة عن وحدات مجمعة متداخلة تكنولوجيا واقتصاديا تتطور حول صناعة واحدة تشكل بؤرة المجمع.

#### المناطق الصناعية المؤهلة:

مناطق محددة جغرافيا تحدها حكومة الدولة المضيفة وتوافق عليها حكومة الولايات المتحدة الامريكية ، وهي تكفل تمتع صادرات تلك الدولة من المنتجات الصناعية من هذه المناطق باعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند مرورها بالمناطق الخاضعة للسلطات الجمركية الامريكية.

## نشأة المدن والمناطق الصناعية:

تعود نشأة المناطق الصناعية الي العصور الوسطي تحديدا في عهد الامبراطورية الرومانية حيث تم انشاء العديد منها في ذلك الوقت لهدف زيادة النشاط التجاري والاقتصادي. اما تطبيق فكرة المناطق الصناعية بدا عمليا منذ اواخر القرن التاسع عشر عندما اقيمت اول منطقة صناعية قرية مدينة مانشستر ببريطانيا عام 1896 ، ثم لحقتها منطقة صناعية اخرى اقيمت بالقرب من مدينة شيكاغو بالولايات المتحدة الامريكية في عام 1899 م وبعدها بخمس سنوات اقيمت منطقة صناعية اخرى في نابولي الايطاليا في 1904 من ثم بدأت هذه الظاهرة في الانتشار في منتصف القرن العشرين حيث اخذت كل الدول المتقدمة والنامية في ادخال المناطق الصناعية طمن خططها التنموية.

## اهمية انشاء المدن الصناعية:

للمدن الصناعية ايجابيات اقتصادية واجتماعية وتنموية اعمق من مجرد كونها تجمعات لعدد من المصانع في مكان واحد فهي احد مصادر التنوع الاقتصادي ورافد اساسي لتوفير فرص العمل والحد من البطالة واثارها السلبية لكل ابعادها.

## الهدف الرئيسي:

تطوير القطاع الصناعي وتشجيع الاستثمار الصناعي بتوفير بيئة صالحة لانتاج.

## اهداف بيئية:

- تلاقي التأثير الناتج من المخلفات الصناعية على المنطق السكنية.
- التحكم في تأثير التلوث الصادر من الصناعات المختلفة.
- توفير مسطحات مناسبة من المناطق الخضراء بالمناطق الصناعية
- المحافظة على مصادر المياه من خلال نظام اعادة التدوير.
- سهولة معالجة المياه المتخلفة من الصناعة واستخدامها في ري المزروعات.

- سهولة جمع ونقل المخلفات الخطرة من المدن الصناعية وفقا

للقوانين والمحددات الموضوعه.

## اهداف صناعية:

- ايجاد علاقة صناعية جيدة بين مختلف الصناعات المقامة بالمنطقة.
- الفصل بين انواع الصناعة التي تؤثر سلبا على بعضها البعض.

•الجمع بين الانشطة المختلفة التي تحتاج الى خدمات متشابهة.

### اهداف اجتماعية:

•توفير الخدمات الخاصة للعاملين بالمدينة الصناعية بمعدلات مناسبة

•خلق وتوفير فرص عمل كبيرة للمناطق السكنية المجاورة للمدينة.

•تطبيق القوانين والتشريعات المساندة للنشاط الصناعي بيسر .

### اهداف اقتصادية:

•توفير بنية تحتية متخصصة وبتكلفة اقل.

•جذب المستثمرين المحليين ولعرب والاجانب

•تقديم الخدمات الادارية وعمل الاجراءات للمستثمرين داخل المدينة.

•دعم القطاع الخاص وتفعيل دوره في تطوير القطاع الصناعي

•تقديم تسهيلات للصناعيين بتخفيض الضرائب وبعض الاعفاءات.

•تحسين القدرة التنافسية عن طريق تحفيز التعاون من خلال تجميع الاعمال ذات الصلة.

•تجميع المرافق التي تحتاجها الصناعة مما يساهم في تقليل تكلفتها

•تجميع الصناعة في مدينة محددة يؤدي الى الاستغلال المثل للاراضي.

•تقليل البطالة وخلق فرص عمل متنوعة وابعاد كبيرة

•تطوير الاقتصاد الوطني الاشرافي الجيد على المصانع والورش وغيرها من قبل الجهات المختصة.

### التحديات التي تواجه المدن الصناعية في السودان:

1.التكلفة العالية لتنفيذ البنية التحتية.

2.عدم إهتمام الوزارات والوحدات الحكومية بأداء دورها ومهامها داخل المناطق والمدن الصناعية

مثل ( المراكز الصحية ، الدفاع المدني الخاص بالمنشآت الصناعية ، الصرف الصحي وغيرها )

3.عدم مقدرة الدولة على توفير تمويل كافي لتنفيذ المدينة بصورتها المثالية.

4.مشاكل تتعلق بالتوفير المستمر للطاقة.

5.التقاطعات في القوانين والمهام والمسؤوليات الحكومية بين الولايات والحكومة الإتحادية وعدم

التنسيق بينهما في كثير من الأحيان.

6.وجود أنشطة غير صناعية ومغيقة للعمليات الصناعية بالمناطق الصناعية القائمة.

7.كثرة المخلفات الإدارية والتنظيمية داخل المناطق القائمة والصعوبة الكبيرة في حلها مثل ( السكن

العشوائي والاعمال العشوائية)

## البعد الإقتصادي للمدن الصناعية:

وتتبع أهمية المدن الصناعية من أهمية الصناعة كقطاع أساسي يرتكز عليه الإقتصاد الوطني في اي بلد والذي تتمثل أهميته في:

- المساهمة في زيادة الدخل الوطني فعندما ترتفع نسبة اسهام قطاع الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي تزداد الصادرات ويقل عندئذ الإعتماد على تصدير المواد الأولية كالنفط مثلا.
- المساهمة في رفع مستوى الإنتاجية وذلك لانه من اكثر القطاعات قدرة على تطبيق التقنية والتكنولوجيا الحديثة وهذا يسهم في رفع الانتاجية.
- المساهمة في رفع معدل النمو في الاقتصاد الوطني ويساعد على رفع النمو في القطاعات الاخرى ايضا مثل قطاع الزراعة وقطاع الخدمات لترابط العلاقات بينهم وبين القطاعات الاخرى.
- المساهمة في انتاج السلع النهائية مما يؤديالى تطور عدة قطاعات اقتصادية مثل ( الخدمات ، النقل ،الزراعة) كما تنتجسلع استهلاكية ترفع المستوى المعيشي للافراد.
- استقطاب الاستثمار العالمي لما له من فوائد في دخول رؤوس اموال اجنبية ونقل التكنولوجيا.
- تقليل نسبة البطالة بتوفير فرص العمل في القطاع.
- اعمار المنطق المجاورة وخلق حراك بها.
- يسهم قطاع الصناعة في توفير موارد للقطع الاجنبية وذلك بتصنيع سلع تحل محل المستوردات او تصنيع سلع للتصدير الخارجي في الاستفادة من السيولة المالية المحلية التي تهدر في المصاريف المالية او تجمد في العقارات والاراضي.
- تعزيز الاستقلال السياسي والاقتصادي ويدعم تحقيق الاكتفاء الذاتي.

## المنطقة الصناعية بحري:

تعتبر منطقة بحري الصناعية من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد ،حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة ، وهي من المناطق التي عاصرت التقنين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانين والتشريعات ، حيث تقع المنطقة الصناعية في الناحية الشمالية الشرقية من مدينه الخرطوم بحري ، بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد ، وبالتحديد بالأربعينيات من القرن الماضي وسارت عبر الحقب وإذاكانت في الخمسينات ، وتركز على الصناعات في مجال المواد

الغذائية(زيوت ، حلويات.... الخ )، وفي فترة الستينات أكثر ما كان يميزها صناعة النسيج والمطاعم ، وشهدت حقب السبعينات والثمانينات قيام الكثير من الصناعات في القطاعات المختلفة توسعا و امتدادا ، ويمكن أن يقال أن طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعة الغزل والبطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين ، كما أن حقبة التسعينيات شهدت قيام الكثير من صناعات الأدوية ، وشهدت نهاية هذه الحقبة قيام المطاحن العملاقة ، ومازال عطاء هذه المنطقة مستمرا.

### تتميز منطقة بحري الصناعية بالميزات والخصائص الآتية:

- 1.من أقدم و أعرق المناطق الصناعية بالبلاد.
- 2.أكثر منطقة صناعية مرتبة من ناحية تخطيطية.
- 3.تحظى بخدمات صرف صحي مناسبة.
- 4.بها أكثر الأستثمارات المتمثلة في رؤوس الأموال الضخمة المستثمرة.
- 5.تتمتع بقدرلاباس به من البنيات الاساسية.
- 6.بها اكبر طاقات صناعية ودوائية في البلاد.
- 7.بها أكبر طاقات طحن غلال في البلاد.

تتفرد بوجود مصانع لاتوجد في غيرها من المناطق الصناعية بالبلاد مثل:

أ -صناعة البطاريات الجافة( النيل الأبيض للبطاريات)

ب -صناعة البطاطين( مصنع البطاطين الوطني)

ت -أطباق البولسترين(مصنع أطباق البولسترين)

ث -السيراميك(مصنع سيراميك أطلس)

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة حوالي 46788 م، وعدد المنشآت

القائمة بها 1122 منشأة ، تتكون من 9 مبيعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع بها.

ج -صناعة البطاريات الجافة( النيل الأبيض للبطاريات)

ح -صناعة البطاطين( مصنع البطاطين الوطني)

خ -أطباق البولسترين(مصنع أطباق البولسترين)

د -السيراميك(مصنع سيراميك أطلس) تبلغ المساحة الكلية للمنطقة حوالي 4678 م ، وعدد المنشآت القائمة بها 1122 منشأة ، تتكون من 9 مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعددية المصانع بها.<sup>(1)</sup>

---

(<sup>1</sup>) الإدارة العامة للتخطيط والبحوث ، التقرير الختامي للعصر الميداني لبيانات ومعلومات المنطقة الصناعية الخرطوم بحري،(الخرطوم: الإدارة العامة للتخطيط والبحوث ، 2003 م)،ص 5

## المبحث الثاني

### إجراءات الدراسة الميدانية

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثون أن يعمموا عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين بالمصارف السودانية.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (30) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (30) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (100%) من المستهدفين. وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحثون على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (من 30 سنة فأقل، من 31-40 سنة، من 31-50 سنة، من 51 سنة فأكثر).

2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).

3- الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة مالية، تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، إقتصاد، دراسات مصرفية).

4- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، لا توجد زمالة).

5- الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مدير عام، مدير مالي، مدير إداري، محاسب مالي، محاسب تكاليف).

6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (من 5 سنوات فأقل، من 6-10 سنوات، من 11-15 سنة، من 16-20 سنة، من 21 سنة فأكثر).

#### 1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

### جدول رقم (1/2/3)

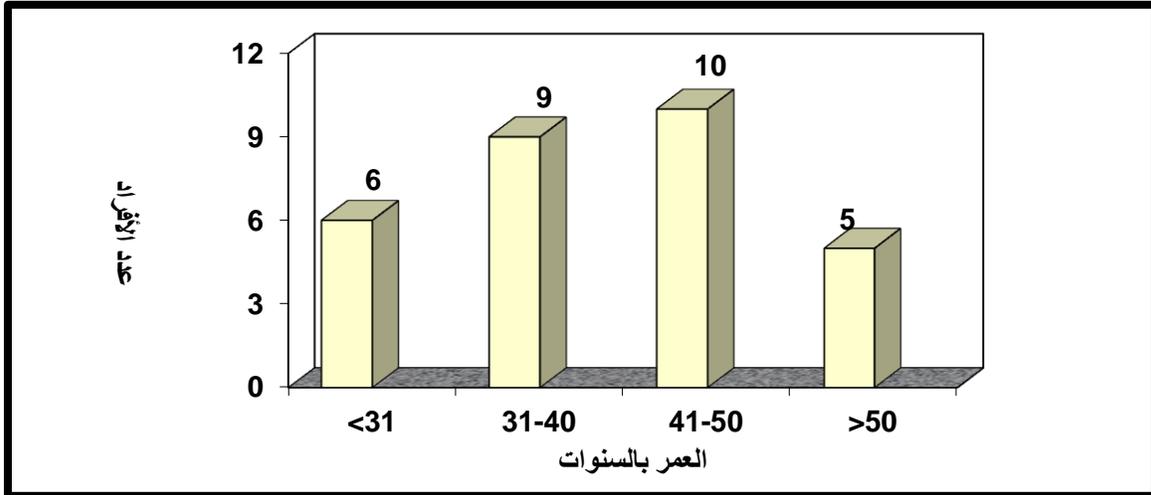
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
من 30 سنة فأقل	6	20.0%
من 31-40 سنة	9	30.0%
من 41-50 سنة	10	33.3%
من 51 سنة فأكثر	5	16.7%
المجموع	30	100.0%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (41-50) سنة، حيث بلغ عددهم (10) أفراد ويمثلون ما نسبته (33.3%) من العينة الكلية، يليهم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (31-40) سنة، إذ بلغ عددهم (9) أفراد وبنسبة (30.0%) من العينة الكلية، يليهم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (30) سنة فأقل، إذ بلغ عددهم (6) أفراد ويمثلون ما نسبته (20.0%) من العينة الكلية، وأخيراً الفئة العمرية من (51) سنة فأكثر، والبالغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (16.7%) من العينة الكلية.

## 2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (2/2/3)

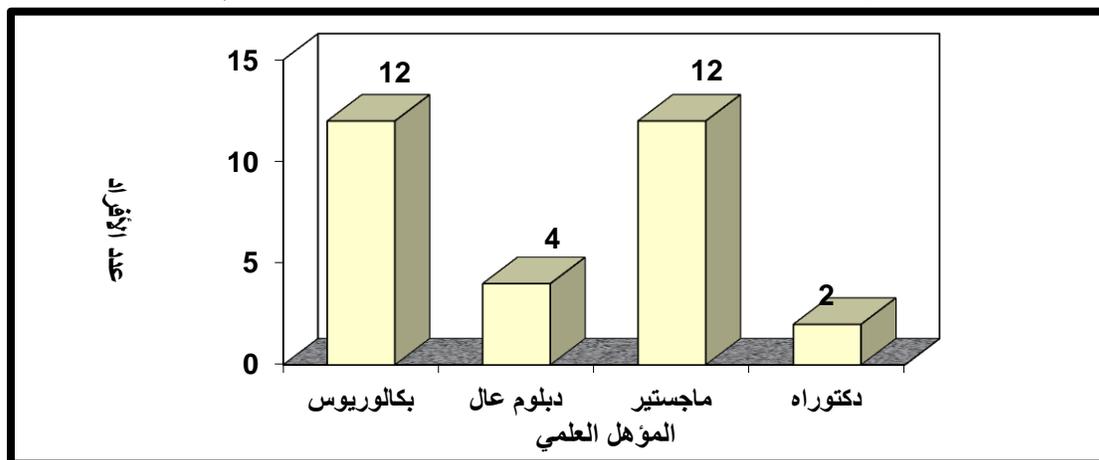
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	12	40.0%
دبلوم عالي	4	13.3%
ماجستير	12	40.0%
دكتوراه	2	6.7%
المجموع	30	100.0%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (12) فرداً وبنسبة (40.0%)، وتضمنت العينة كذلك على (12) فرداً وبنسبة (40.0%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (4) أفراد وبنسبة (13.3%) من ذوي المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (6.7%) من ذوي المؤهل العلمي الدبلوم العالي.

### 3- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

#### جدول رقم (3/2/3)

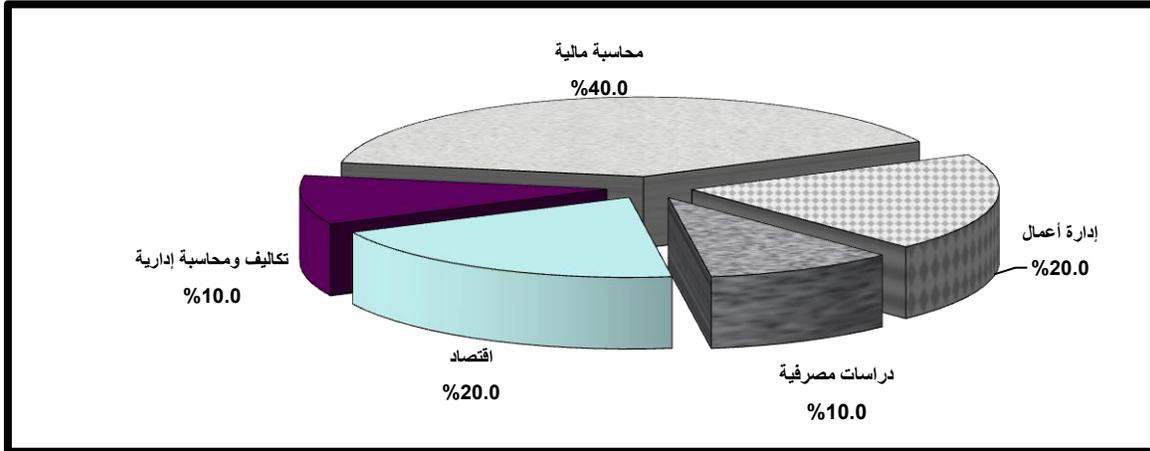
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة مالية	12	%40.0
تكاليف ومحاسبة إدارية	3	%10.0
إدارة أعمال	6	%20.0
اقتصاد	6	%20.0
دراسات مصرفية	3	%10.0
المجموع	30	%100.0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

#### شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يظهر الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة المالية (12) فرداً وبنسبة (%40.0)، كما تضمنت عينة الدراسة على (6) أفراد وبنسبة (%20.0) من المتخصصين بإدارة الأعمال، وتضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (%20.0) من المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت

العينة على (3) أفراد وبنسبة (10.0%) من المتخصصين بالتكاليف والمحاسبة الإدارية، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (5.6%) من المتخصصين بالدراسات المصرفية.

#### 4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

#### جدول رقم (4/2/3)

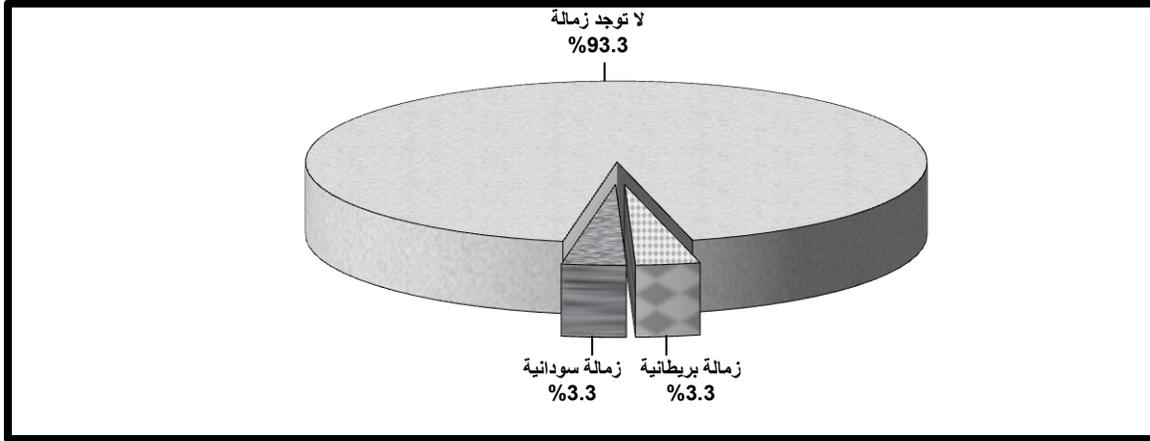
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	1	3.3%
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	1	3.3%
لا توجد زمالة	28	93.3%
المجموع	30	100.0%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

#### شكل رقم (4/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهلات مهنية، حيث بلغ عددهم (28) فرداً وبنسبة (93.3%)، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (3.3%) لديهم المؤهل المهني زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، كما تضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (3.3%) لديهم المؤهل المهني زمالة المحاسبين القانونيين السودانية. المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

### جدول رقم (5/2/3)

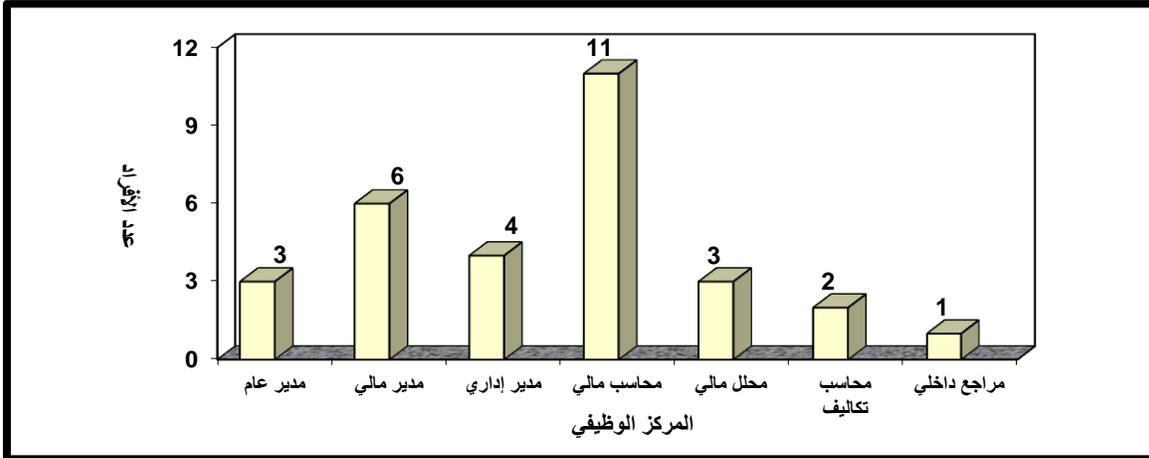
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير عام	3	%10.0
مدير مالي	6	%20.0
مدير إداري	4	%13.3
محاسب مالي	11	%36.7
محلل مالي	3	%10.0
محاسب تكاليف	2	%6.7
مراجع داخلي	1	%3.3
المجموع	30	%100.0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (5/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب مالي، إذ بلغ عددهم في العينة (11) فرداً وبنسبة (36.7%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظيفة مدير مالي، حيث بلغ عددهم في العينة (6) أفراد وبنسبة (20.0%)، و(4)

مدراء إداريين بنسبة (13.3%)، و (3) مدراء عامين بنسبة (10.0%)، و (3) محللين ماليين بنسبة (10.0%)، و (2) محاسبين تكاليف بنسبة (6.7%)، ومراجع داخلي واحداً بنسبة (3.3%).

#### 5- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

#### جدول رقم (6/2/3)

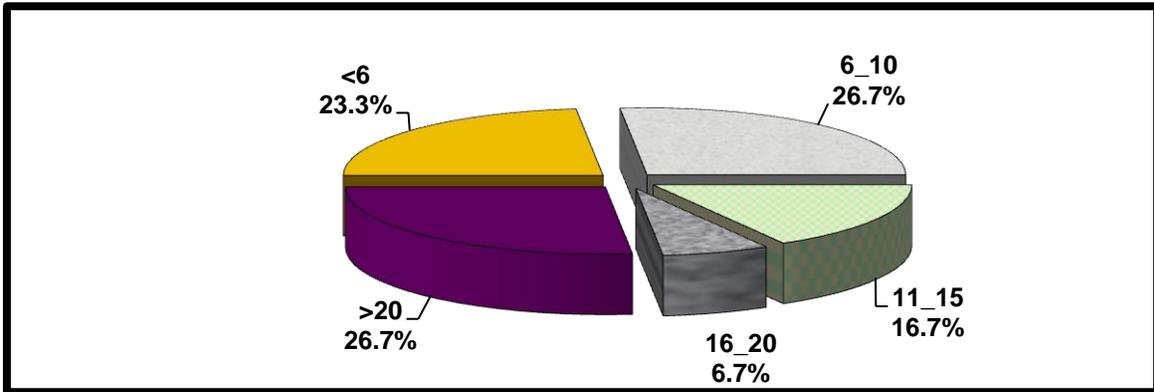
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
من 5 سنوات فأقل	7	23.3%
من 6-10 سنوات	8	26.7%
من 11-15 سنة	5	16.7%
من 16-20 سنة	2	6.7%
من 21 سنة فأكثر	8	26.7%
المجموع	30	100.0%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

#### شكل رقم (6/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2018م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (6-10) سنوات، حيث بلغ عددهم في العينة (8) أفراد وبنسبة (26.7%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (20) سنة فأكثر، حيث بلغ عددهم

(8) أفراد وبنسبة (26.7%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (5) سنوات فأقل، حيث بلغ عددهم (7) أفراد وبنسبة (23.3%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (11-15) سنة، حيث بلغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (16.7%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (16-20) سنة، حيث بلغ عددهم (2) أفراد وبنسبة (6.7%).

### ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي أستخدمها الباحثون في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحثون على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، للاستبيان مزايا منها:

- 1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3- سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
- 4- يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
- 5- يشعر المحببون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

### وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي.

**القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على عدد (27) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الثلاث كالتالي:

- المحور الأول: (9) عبارات.
- المحور الثاني: (8) عبارات.
- المحور الثالث: (10) عبارات.

## الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثون بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليهم.

## الثبات والصدق الإحصائي:

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

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، قام الباحثون بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقام الباحثون بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$2 \times r$$

معامل الثبات = -

$$1 + r$$

حيث: ( ر ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحثون بأخذ عينة استطلاعية بحجم (6) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

### الجدول (7/2/3)

#### الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحاور	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.65	0.81
الثاني	0.74	0.86
الثالث	0.89	0.94
الاستبيان كاملاً	0.68	0.82

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من نتائج الجدول (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل محور من محاور الدراسة الثلاث، وعلى الاستبيان كاملة كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

#### ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية.
- 2- التوزيع التكراري للإجابات.
- 3- النسب المئوية.
- 4- معامل ارتباط بيرسون.

5- معادلة سيرمان-براون لحساب معامل الثبات.

6- الوسيط.

7- الإنحدار الخطي البسيط.

8- الإنحدار الخطي المتعدد.

9- معامل التحديد.

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences ، كما تمت الاستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

## المبحث الثالث

### اختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص محاسبة إستهلاك الموارد وأثرها على الموازنات التخطيطية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية.

### 3-1: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

#### جدول رقم (1/3/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم إدارة الطاقة العاطلة بزيادة عدد الأسهم	0	15	11	4	0
2	الإدارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على طاقة المورد	4	15	6	5	0
3	توظيف الطاقة العاطلة بما يساهم في زيادة الإنتاجية	11	15	2	1	1
4	مقدرة الموارد على أداء عمل أو خدمة	4	17	6	3	0
5	الفهم الكامل لتكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة المورد	9	16	5	0	0
6	قيام المنشأة بالتخطيطي للموارد المطلوبة لأداء عملياتها	12	15	3	0	0
7	تحديد طبيعة التكلفة على أساس وقت إستهلاك الموارد والتي تقسم إلى تكلفة مرنة وتكلفة موارد متعاقد عليها	5	15	9	1	0
8	الإدارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على طاقة المورد	6	14	5	5	0
7	دراسة وتحليل العلاقات التشابكية بين الموارد المختلفة	4	17	7	2	0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

وللتحقق من صحة المتغير الأول، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الأول، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (2/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تقوم إدارة الطاقة العاطلة بزيادة عدد الأسهم	3	محايد
2	الإدارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على طاقة المورد	4	موافق
3	توظيف الطاقة العاطلة بما يساهم في زيادة الإنتاجية	4	موافق
4	مقدرة الموارد على أداء عمل أو خدمة	4	موافق
5	الفهم الكامل لتكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة المورد	4	موافق
6	قيام المنشأة بالتخطيط للموارد المطلوبة لأداء عملياتها	4	موافق
7	تحديد طبيعة التكلفة على أساس وقت إستهلاك الموارد والتي تقسم إلى تكلفة مرنة وتكلفة موارد متعاقد عليها	4	موافق
8	الإدارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على طاقة المورد	4	موافق
9	دراسة وتحليل العلاقات التشابكية بين الموارد المختلفة	4	موافق
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

يتبين من الجدول رقم (2/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن إدارة الطاقة العاطلة تقوم بزيادة عدد الأسهم.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الإدارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على طاقة المورد.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن توظيف الطاقة العاطلة بما يساهم في زيادة الإنتاجية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن مقدرة الموارد على أداء عمل أو خدمة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الفهم الكامل لتكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة المورد.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن قيام المنشأة بالتخطيط للموارد المطلوبة لأداء عملياتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تحديد طبيعة التكلفة على أساس وقت إستهلاك الموارد والتي تقسم إلى تكلفة مرنة وتكلفة موارد متعاقد عليها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الإدارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز على الأنشطة إلى التركيز على طاقة الموارد.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن دراسة وتحليل العلاقات التشابكية بين الموارد المختلفة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الأول (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الأول.

### 2-3: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثاني:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الثاني يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

### جدول رقم (3/3/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تحديد طاقة كل نشاط (مركز) سواء نشاط رئيسي أم فرعي	8	20	1	1	0
2	تحديد تكلفة كل نشاط (مركز)	4	21	5	0	0
3	تجميع تكاليف الأنشطة المتشابهة في مجمع تكلفة (مجموعة) واحد	4	17	8	1	0
4	تحديد مسببات التكلفة (علاقات السببية) لكل مركز نشاط	4	20	6	0	0
5	تحديد عدد مجمعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذي يتوقف على تعقد عمليات المنشأة (التشابك والتداخل بين العمليات المختلفة)	2	19	7	2	0
6	تحديد عدد مجمعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذي يتوقف على مدى تعقد عمليات المنتجات (التشابك والتداخل بين الأجزاء المكونة للمنتجات وعدد تلك الأجزاء)	1	22	5	2	0
7	وجود أهمية لتخصيص التكاليف	10	17	2	1	0
8	وجود ضرورة لتحديد التشكيلة المثلى للمنتجات (تحديد نوعية المنتجات التي تحقق ربحية على المنشأة)	10	16	3	1	0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

وللتحقق من صحة المتغير الثاني، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الثاني، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف

الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (4/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تحديد طاقة كل نشاط (مركز) سواء نشاط رئيسي أم فرعي	4	أوافق
2	تحديد تكلفة كل نشاط (مركز)	4	أوافق
3	تجميع تكاليف الأنشطة المتشابهة في مجمع تكلفة (مجموعة) واحد	4	أوافق
4	تحديد مسببات التكلفة (علاقات السببية) لكل مركز نشاط	4	أوافق
5	تحديد عدد مجتمعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذي يتوقف على تعقد عمليات المنشأة (التشابك والتداخل بين العمليات المختلفة)	4	أوافق
6	تحديد عدد مجتمعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذي يتوقف على مدى تعقد عمليات المنتجات (التشابك والتداخل بين الأجزاء المكونة للمنتجات وعدد تلك الأجزاء)	4	أوافق
7	وجود أهمية لتخصيص التكاليف	4	أوافق
8	وجود ضرورة لتحديد التشكيلة المثلى للمنتجات (تحديد نوعية المنتجات التي تحقق ربحية على المنشأة)	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تحديد طاقة كل نشاط (مركز) سواء نشاط رئيسي أم فرعي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تحديد تكلفة كل نشاط (مركز).
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تجميع تكاليف الأنشطة المتشابهة في مجمع تكلفة (مجموعة) واحد.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تحديد مسببات التكلفة (علاقات السببية) لكل مركز نشاط.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تحديد عدد مجموعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذي يتوقف على تعقد عمليات المنشأة (التشابك والتداخل بين العمليات المختلفة).
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تحديد عدد مجموعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذي يتوقف على مدى تعقد عمليات المنتجات (التشابك والتداخل بين الأجزاء المكونة للمنتجات وعدد تلك الأجزاء).
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على وجود أهمية لتخصيص التكاليف.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على وجود ضرورة لتحديد التشكيلة المثلى للمنتجات (تحديد نوعية المنتجات التي تحقق ربحية على المنشأة).
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثاني (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الثاني.

### 3-3: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثالث:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الثالث يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

### جدول رقم (5/3/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	إشراك العاملين في تخطيط ووضع أهداف المشروع	12	10	4	4	0
2	تنسيق بين كافة الوظائف لإتمام خطة الموازنة والرقابة عليها	9	16	3	2	0
3	إعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطة الشركة	7	15	3	5	0
4	تعكس الموازنة التقديرية الإمكانيات الفعلية المتاحة لدى شركتكم دون المبالغة في تقدير الموازنات	10	13	7	0	0
5	الرقابة الدورية على الموازنة ومعالجة الإنحرافات في الوقت المناسب	8	16	6	0	0
6	نظام معلومات محاسبي مصمم لتزويد نظام الموازنة بالمعلومات الضرورية	8	16	4	2	0
7	ترشيد التكاليف من خلال إستخدام الموازنة التخطيطية	10	14	5	1	0
8	تحسين السياسات والأهداف والخطط بعد أنتهاء فترة الموازنة	11	13	6	0	0
9	تحسين أنظمة الرقابة وتطويرها بناءً على النتائج المرجعية للموازنة	11	12	7	0	0
10	أعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطتها	10	12	5	3	0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

وللتحقق من صحة المتغير الثالث، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الثالث، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف

الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (6/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	إشراك العاملين في تخطيط ووضع أهداف المشروع	4	أوافق
2	تنسيق بين كافة الوظائف لإتمام خطة الموازنة والرقابة عليها	4	أوافق
3	إعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطة الشركة	4	أوافق
4	تعكس الموازنة التقديرية الإمكانيات الفعلية المتاحة لدى شركتكم دون المبالغة في تقدير الموازنات	4	أوافق
5	الرقابة الدورية على الموازنة ومعالجة الانحرافات في الوقت المناسب	4	أوافق
6	نظام معلومات محاسبي مصمم لتزويد نظام الموازنة بالمعلومات الضرورية	4	أوافق
7	ترشيد التكاليف من خلال استخدام الموازنة التخطيطية	4	أوافق
8	تحسين السياسات والأهداف والخطط بعد انتهاء فترة الموازنة	4	أوافق
9	تحسين أنظمة الرقابة وتطويرها بناءً على النتائج المرجعية للموازنة	4	أوافق
10	أعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطتها	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

يتبين من الجدول رقم (6/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على إشراك العاملين في تخطيط ووضع أهداف المشروع.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تنسيق بين كافة الوظائف لإتمام خطة الموازنة والرقابة عليها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على إعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطة الشركة.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنة التقديرية تعكس الإمكانيات الفعلية المتاحة لدى شركتكم دون المبالغة في تقدير الموازنات.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على الرقابة الدورية على الموازنة ومعالجة الإنحرافات في الوقت المناسب.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على نظام معلومات محاسبي مصمم لتزويد نظام الموازنة بالمعلومات الضرورية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على ترشيد التكاليف من خلال إستخدام الموازنة التخطيطية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تحسين السياسات والأهداف والخطط بعد أنتهاء فترة الموازنة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تحسين أنظمة الرقابة وتطويرها بناءً على النتائج المرجعية للموازنة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثالث (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الثالث.

### 3-4: إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة تحليل الطاقة والموازنات التخطيطية"

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان إدارة تحليل الطاقة علي الموازنات التخطيطية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إدارة تحليل الطاقة كمتغير مستقل ( $X_1$ )، والموازنات التخطيطية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	0.468	0.736	0.336	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.001	3.626	0.785	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			0.57	معامل الارتباط (R)
			0.32	معامل التحديد ( $R^2$ )
			13.15	إختبار (F)
$Y = 0.336 + 0.785X_1$				

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين إدارة تحليل الطاقة كمتغير مستقل، والموازنات التخطيطية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.57).
  - بلغت قيمة معامل التحديد (0.32)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة تحليل الطاقة كمتغير مستقل يؤثر بـ(32%) على الموازنات التخطيطية (المتغير التابع).
  - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (13.15) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.001).
  - 0.336: متوسط الموازنات التخطيطية عندما تكون إدارة تحليل الطاقة يساوي صفراً.
  - 0.785: وتعني زيادة إدارة تحليل الطاقة وحدة واحدة يزيد الموازنات التخطيطية المحدد بـ79%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة تحليل الطاقة والموازنات التخطيطية " قد تحققت.

### 3-5: إختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة تحليل العمليات والموازنات التخطيطية "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان إدارة تحليل العمليات علي الموازنات التخطيطية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إدارة تحليل العمليات كمتغير مستقل ( $X_2$ )، والموازنات التخطيطية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (8/3/3)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.034	2.232	0.881	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.009	2.826	0.547	$\hat{\beta}_1$
النموذج معنوي			0.47	معامل الإرتباط (R)
			0.42	معامل التحديد ( $R^2$ )
			7.98	إختبار (F)
$Y = 0.881 + 0.547X_2$				

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالتالي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود إرتباط طردي متوسط بين إدارة تحليل العمليات كمتغير مستقل، والموازنات التخطيطية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الإرتباط البسيط (0.47).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.22)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة تحليل العمليات كمتغير مستقل يؤثر بـ(22%) على الموازنات التخطيطية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (7.98) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.009).
- 0.881: متوسط الموازنات التخطيطية عندما يكون إدارة تحليل العمليات يساوي صفراً.

- 0.547: وتعني زيادة إدارة تحليل العمليات وحدة واحدة يزيد الموازنات التخطيطية المحدد بـ55%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة تحليل العمليات والموازنات التخطيطية " قد تحققت.

### 3-6: عرض ومناقشة نتائج الإنحدار المتعدد:

نجد أن متغيرات الدراسة هي:

$X_1$ : إدارة تحليل الطاقة.

$X_2$ : إدارة تحليل العمليات.

$Y$ : الموازنات التخطيطية.

### جدول رقم (9/3/3)

#### نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد على جميع عبارات الفرضيات

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
غير معنوية	0.846	0.196	0.093	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.017	2.548	0.612	$\hat{\beta}_1$
غير معنوية	0.142	1.513	0.304	$\hat{\beta}_2$
النموذج معنوي			0.61	معامل الارتباط (R)
			0.37	معامل التحديد ( $R^2$ )
			8.02	إختبار (F)
$Y = 0.093 + 0.612X_1 + 0.304X_2$				

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين إدارة تحليل الطاقة، إدارة تحليل العمليات كمتغيرات مستقلة والموازنات التخطيطية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.61).

- بلغت قيمة معامل التحديد (0.37)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة تحليل الطاقة، إدارة تحليل العمليات كمتغيرات مستقلة يؤثر بـ(37%) على الموازنات التخطيطية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار ( $F$ ) (8.02) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.002).

# الخاتمة

وتشمل :

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

## أولاً: النتائج

توصل الباحثون الى النتائج التالية : -

1. ان نتائج التقدير اظهرت وجود إرتباط طردي متوسط بين إدارة تحليل الطاقة كمتغير مستقل، والموازنات التخطيطية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الإرتباط البسيط (0.57).
  - بلغت قيمة معامل التحديد (0.32)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة تحليل الطاقة كمتغير مستقل يؤثر بـ(32%) على الموازنات التخطيطية (المتغير التابع).
  - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار ( $F$ ) (13.15) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.001).
  - 0.336: متوسط الموازنات التخطيطية عندما تكون إدارة تحليل الطاقة يساوي صفراً.
  - 0.785: وتعني زيادة إدارة تحليل الطاقة وحدة واحدة يزيد الموازنات التخطيطية المحدد بـ79%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة تحليل الطاقة والموازنات التخطيطية " قد تحققت.
1. أن نتائج التقدير اظهرت وجود إرتباط طردي متوسط بين إدارة تحليل العمليات كمتغير مستقل، والموازنات التخطيطية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الإرتباط البسيط (0.47).
  - بلغت قيمة معامل التحديد (0.22)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة تحليل العمليات كمتغير مستقل يؤثر بـ(22%) على الموازنات التخطيطية (المتغير التابع).
  - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار ( $F$ ) (7.98) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.009).
  - 0.881: متوسط الموازنات التخطيطية عندما يكون إدارة تحليل العمليات يساوي صفراً.
  - 0.547: وتعني زيادة إدارة تحليل العمليات وحدة واحدة يزيد الموازنات التخطيطية المحدد بـ55%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة تحليل العمليات والموازنات التخطيطية " قد تحققت.

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين إدارة تحليل الطاقة، إدارة تحليل العمليات كمتغيرات مستقلة والموازنات التخطيطية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.61).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.37)، وهذه القيمة تدل على أن إدارة تحليل الطاقة، إدارة تحليل العمليات كمتغيرات مستقلة يؤثر بـ(37%) على الموازنات التخطيطية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار ( $F$ ) (8.02) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.002).

## ثانياً: التوصيات

يوصي الباحثون بالاتي :

1. العمل على تقليل الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنات التخطيطية باستخدام محاسبة استهلاك الموارد وذلك من اجل الوصول الى اقصى درجة من التطبيق .
2. اجراء العديد من الدراسات عن طبيعة اسلوب الموازنات التخطيطية باستخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد وذلك للكشف عن متطلبات التطبيق من الناحية العملية .
3. ضرورة اجراء دراسات على المنشآت الصناعية وذلك لتعزيز نظام محاسبة استهلاك الموارد واستخدام بيانات اكثر تفصيلا للوصول الى نتائج قريبة من الواقع .
4. ضرورة ادراك الادارة العليا في الوحدات الاقتصادية بالمزايا التي يحققها تطبيق هذا النظام مع ضرورة توفير بعض العوامل التي تساعد على تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد مثل : تهيئة مناخ العمل من اجل التغيير ، اتباع سياسة التعليم المستمر والدورات التدريبية وتغيير ثقافة المنشأة .
5. يجب على الوحدة الاقتصادية التعرف على الاسباب الكامنة وراء الطاقة العاطلة ومدى تعلق الامر بالعوامل الداخلية والخارجية لتنتمكن من الاستفادة من هذه الطاقة .
6. ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بالموارد المتاحة لديها واستغلالها امثل استغلال من خلال تحديد طاقات كل مورد وكم تستهلك الوحدة من طاقاتها لتحديد الطاقة العاطلة لديها .
7. على الوحدة الاقتصادية تقسيم مواردها الى موارد ذات طاقات محددة مثل ساعات اشتغال الماكينات ، وساعات عمل العمال فهي طاقات محددة يتطلب استغلالها امثل استغلال من خلال التحسين المستمر وذلك لوجود طاقات عاطلة فيها وموارد ذات طاقات غير محددة مثل مواد القوى المحركة يستلزم النحسين فيها لغرض تخفيض تكاليف استهلاكها .
8. على الوحدة الاقتصادية فصل انشطتها الى أنشطة ضرورية وغير ضرورية مضيئة وغير مضيئة للقيمة وايجاد السبل الكفيلة لحذف الأنشطة غير الضرورية وغير المضيئة للقيمة او الاعتماد على جهات خارجية في تأديتها اذا كانت ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها ولكنها غير مضيئة للقيمة .

9. ضرورة استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد في كافة الوحدات الانتاجية لما يتمتع به من مميزات تساعد على تخفيض تكاليف الوحدة المنتجة وتحديد تكاليف الطاقة العاطلة واستغلالها الاستغلال الامثل .

10. اجراء المزيد من الابحاث حول دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم اعداد الموازنات التخطيطية على اساس الموارد بغرض تحسين الأداء .

## المصادر والمراجع

## المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : الكتب:

1. حمد نور و د .أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الادارية،( الاسكندرية :دار الجامعة
2. محمد سامي راضي .وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في اعداد الموازنات ،( الاسكندرية :  
الدار الجامعة ،
3. جبرائيل جوزيف ود .رضوان حلوه حنان، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم  
الاداء،( عمان :الدار- .العلمية الدولية ودار الثقافة والنشر
4. محمد الفيومي ، ود. الاميرة ابراهيم عثمان ،المحاسبة الادارية ،(الإسكندرية: دار الجامعه
5. حمد نور ود .فتحي السواقيري ،المحاسبة الادارية ،اتخاذ القرارات بحوث العمليات، تقييم  
الاداء(الاسكندرية :دار .الجامعة
6. مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر نور ،المحاسبة الادارية،( عمان :دار المسرة للنشر والطباعة
7. زكريا فريد عبد الفتاح ، إعداد الموازنات التخطيطية،( القاهرة : دار الجامعة للنشر )
8. الهادي ادم محمد إبراهيم ، المحاسبة الادارية ،( الخرطوم : الدار السودانية للكتب )
9. عبد السميع الدسوقي ، د .أحمد عبد الله درويش ،أساسيات المحاسبة الإدارية،( الخرطوم: دار  
السودانية للكتب
10. نضال رشدي صبري، المحاسبة الادارية،( القدس :جامعة بيروت
11. صافي فلوح، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات،( دمشق :مطبعة خالد بن الوليد
12. عصام فهد العرييد ،المحاسبة الإدارية،( عمان :دار المناهج للنشر و التوزيع
13. لستر هيتجرد ، د. سيرج ماتلوتش ،المحاسبة الإدارية،( ترجمة :أحمد حامد حجاج ، الرياض ،  
دار المريخ للنشر )
14. Charlrs T.Horngren,Srkant M .Datar, Ceragr Faster, (2006)Cast  
acconuting, Twelfth Edition. Pearson Prenticr Hall
15. 3Henk, Emerson O., and Spoede, Chaelene W.,(1991)Cost Accounting;  
Managerial Use of Accounting Data,PWS-Kent Publishing,Boston.
16. -Wang , Yanhui & Zhuang , Yanqing (2009) " Study on the appli  
cation of RCA " in college Education cost Accounting , international  
journal of business and management vol 4 no 5,p84.
17. -White , Larry (2008) Buck to basics in management accounting :  
Resource consumption Accounting , RCA institute,p6

18. -Webber , sally & Clinton, douglas (2004) " RCA at clopay heres innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting , strategic finance ( October), p23

- Alta via (2011), Apractical introduction to resource consumption accounting, p46.

### ثانياً: الرسائل الجامعية غير المنشورة:

1. زيد محمود موسى عليان ، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء ، دراسة حالة الشركة الصناعية الأردنية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ،2009م).
2. ياراسعد علي عبد الهادي " المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة : مدخل لادارة التكلفة " رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة 2012م .
3. صلاح عبدالقادر احمد، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري ، دراسة حالة شركة البنك للتنمية المحدودة 1999 م، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات -1995للعليا ، 2002م).
4. ( 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 ،2013، ص99.
5. كيوان، راندا مرسي، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد(RCA) في تطوير نظام ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة:حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد الثاني،2013
6. صديق ادم علي ، فتح الرحمن الحسن منصور "التكلفة على اساس النشاط والمحاسبة عن استهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية" دراسة حالة ، قطاع صناعة السكر بالسودان ، (رسالة ماجستير ، جامعة نيالا \_ كلية الاقتصاد والعلوم التجارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا \_ كلية الدراسات التجارية ) 2014 م.
7. رشا سليم ابراهيم ابراهيم " دور الموازنات التخطيطية اداة تخطيط ورقابة وتحفيز في تقييم الأداء" دراسة حالة ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، كلية الاعمال ، قسم المحاسبة 2014م.

8. دنيا جاسم صاحب " استخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في ترشيد اعداد الموازنات التخطيطية " ، دراسة تطبيقية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة 2016م
9. نصر الدين فضل الله " تطبيق الموازنات التخطيطية على اساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات" ، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا\_ كلية الدراسات العليا 2016 م
10. امنه ابراهيم محمد عثمان "دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية" دراسة حالة، رسالة ماجستير ،شركة سكر كنانة، جامعة الامام الهادي ،كلية الدراسات العليا قسم المحاسبة ،2017م.

### ثالثاً: المجالات العلمية:

1. شاهين،محمد أحمد(2010)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد الرابع.
2. كيوان، راندا مرسي، استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد(RCA) في تطوير نظام ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة:حالة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، العدد الثاني،2013.
3. مصطفى محمود عبدالسلام،"تدرة الموارد الاقتصادية في العالم الاسلامي"، مجلة البيان،2010.

الملاحق



ملحق رقم (1)

خطاب المبحوثين

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف والمحاسبه الادارية

استمارة استبانة

الاخ الكريم/ الاخت الكريمه :.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع : استبانة

تحية طيبة وبعد

يشرفنا ان نضع بين ايديكم هذه الاستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة التي نقوم باعدادها استكمالاً للحصول على شهادة البكالوريوس في محاسبة التكاليف بعنوان اثر (محاسبه استهلاك الموارد واثرها على الموازنات التخطيطية) ، ونأمل منكم التكرم بالاجابه على اسئله الاستبيان التي سوف تظل سريه ولن تستخدم الا في اغراض البحث العلمى فقط ، لكم منا فائق التقدير والاحترام شاكرين لكم تعاونكم معنا.

ولكم وافر الشكر والتقدير ،،

**الباحثون :**

1. إيمان صديق أحمد محمد .
2. بهاء الدين صلاح الدين محمد سعدالدين.
3. حسن التاج محمد عبدالوهاب.
4. عمر محمد احمد محمد.
5. فيصل يوسف اسحق عبد النعيم.
6. مجاهد قمر زكريا ابوبكر.

**أولاً: التعريفات الاجرائية:.**

**محاسبة استهلاك الموارد RCA:**

عرفه (Moose & Ahmed) بأنه نظام إداري شامل للتكلفة و يعتمد علي تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية توفر قرارات مثلى لتقليل التكلفة و زيادة الإيرادات و تحقيق المقدره الإنتاجية للعمل بهدف نجاح المنظمة في ظل سوق المنافسة الشديدة.

**الموازنات التخطيطية :.**

هي عبارة عن تخطيط مسبق لجميع وظائف المشروع لفترة زمنية معينة بطريقة تمكن من تحقيق الرقابة على المشروع ككل وذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومحاسبة المسؤولين على أي قصور من جانبهم.

## ثانياً: البيانات الشخصية:

أولاً: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) أمام ما تراه مناسب:

1. العمر:

- 30 سنة فأقل  من 31-40 سنة  
 من 41-50 سنة  51 سنة فأكثر

2. المؤهل العلمي:

- بكالوريوس  دبلوم عالي  ماجستير  دكتوراه  
 أخرى

3. التخصص العلمي:

- محاسبة مالية  تكاليف ومحاسبة إدارية  إدارة أعمال  
 إقتصاد  دراسات مصرفية

4. المؤهل المهني:

- زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية  زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية  
 زمالة المحاسبين القانونيين العربية  زمالة المحاسبين القانونيين السودانية  
 لا توجد زمالة

5. المسمى الوظيفي:

- مدير عام  مدير مالي  مدير إداري  
 محاسب مالي  محلل مالي  محاسب تكاليف  
 مراجع داخلي

6. سنوات الخبرة:

- 5 سنة فأقل  من 6-10 سنة  من 11-15 سنة  
 من 16-20 سنة  21 سنة فأكثر

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة  
الرجاء وضع علامة (v) أمام مستوى الموافقة المناسب  
المتغير المستقل : محاسبة استهلاك الموارد:  
المحور الأول :إدارة تحليل الطاقة :

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
تحقيق قدر اكبر فى تخطيط الموارد وادارة الطاقة الزائدة يتم عن طريق:					
1. . تقوم ادارة الطاقة العاطلة بزيادة عدد الاسهم.					
2. الادارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز علي الانشطة الي التركيز على طاقة المورد .					
3. . توظيف الطاقة العاطلة بما يساهم في زيادة الانتاجية.					
4. .مقدرة الموارد علي اداء عمل او خدمة.					
5. الفهم الكامل لتكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة المورد.					
6. قيام المنشأة بالتخطيط للموارد المطلوبة لاداء عملياتها.					
7. تحديد طبيعة التكلفة علي اساس وقت استهلاك الموارد والتي تقسم الي تكلفة مرنة وتكلفة موارد متعاقد عليها .					
8. الإدارة الصحيحة للطاقة تتطلب التحول من التركيز علي الأنشطة الي التركيز على طاقة المورد .					
9. دراسة وتحليل العلاقات التشابكية بين الموارد المختلفة .					

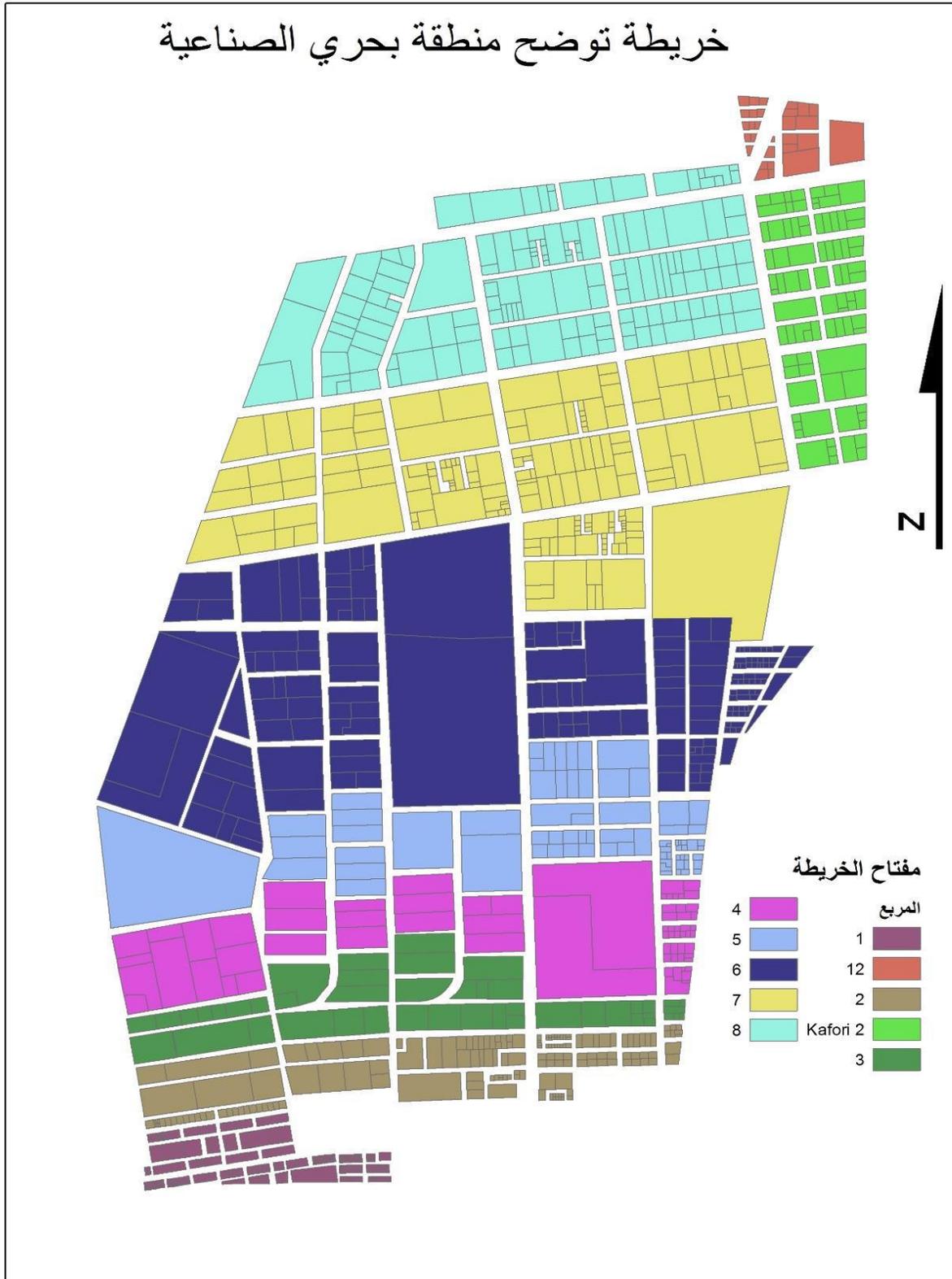
المحور الثاني: إدارة تحليل العمليات :

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
<b>تحقيق دقة اكبر في تخصيص التكاليف يتم عن طريق:</b>					
1. تحديد طاقة كل نشاط (مركز) سواء نشاط رئيسي ام فرعى.					
2. تحديد تكلفة كل نشاط (مركز).					
3. تجميع تكاليف الانشطة المتشابهة في مجمع تكلفة (مجموعة) واحد.					
4. تحديد مسببات التكلفة (علاقات السببية) لكل مركز نشاط.					
5. تحديد عدد مجعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذى يتوقف على تعقد عمليات المنشأة (التشابك والتداخل بين العمليات المختلفة)					
6. تحديد عدد مجعات التكلفة (مجموعات التكلفة) الذى يتوقف على مدى تعقد المنتجات (التشابك والتداخل بين الاجزاء المكونة للمنتجات وعدد تلك الاجزاء).					
7. وجود اهمية لتخصيص التكاليف.					
8. وجود ضرورة لتحديد التشكيلة المثلى للمنتجات (تحديد نوعية المنتجات التى تحقق ربحية علي المنشأة).					

المتغير التابع: الموازنات التخطيطية

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
تهتم شركتكم بالاتي :					
1. اشراك العاملين في تخطيط ووضع اهداف المشروع.					
2. تنسيق بين كافة الوظائف لاتمام خطة الموازنة والرقابة عليها.					
3. اعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطة الشركة .					
4. تعكس الموازنة التقديرية الإمكانيات الفعلية المتاحة لدى شركتكم دون المبالغة في تقدير الموازنات.					
5. الرقابة الدورية على الموازنة ومعالجة الانحرافات في الوقت المناسب.					
6. نظام معلومات محاسبي مصمم لتزويد نظام الموازنة بالمعلومات الضرورية .					
7. ترشيد التكاليف من خلال استخدام الموازنة التخطيطية .					
8. تحسين السياسات والأهداف والخطط بعد انتهاء فترة الموازنة .					
9. تحسين أنظمة الرقابة وتطويرها بناء على النتائج المرجعية للموازنة.					
10. اعداد موازنات تفصيلية لكافة أنشطتها .					

## خريطة توضح منطقة بحري الصناعية

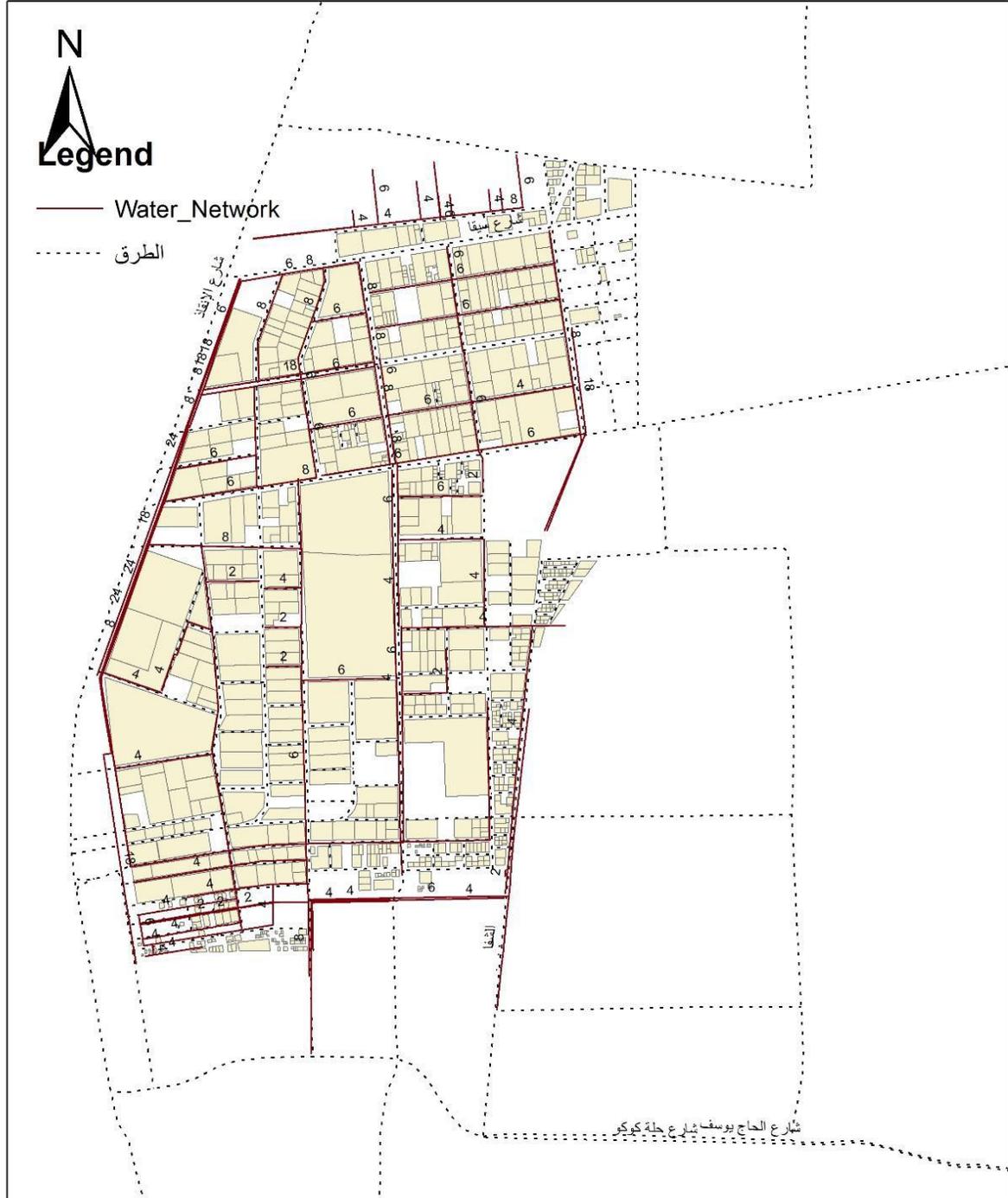




ولاية الخرطوم  
وزارة الصناعة و الاستثمار  
الإدارة العامة للمناطق الصناعية  
إدارة منطقة بحري الصناعية



خريطة توضح الطرق لمنطقة بحري





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
ولاية الخرطوم  
وزارة الصناعة و الإستثمار  
الإدارة العامة للمناطق الصناعية  
إدارة منطقة بحري الصناعية



بعض الأنشطة الغذائية بمنطقة بحري الصناعية

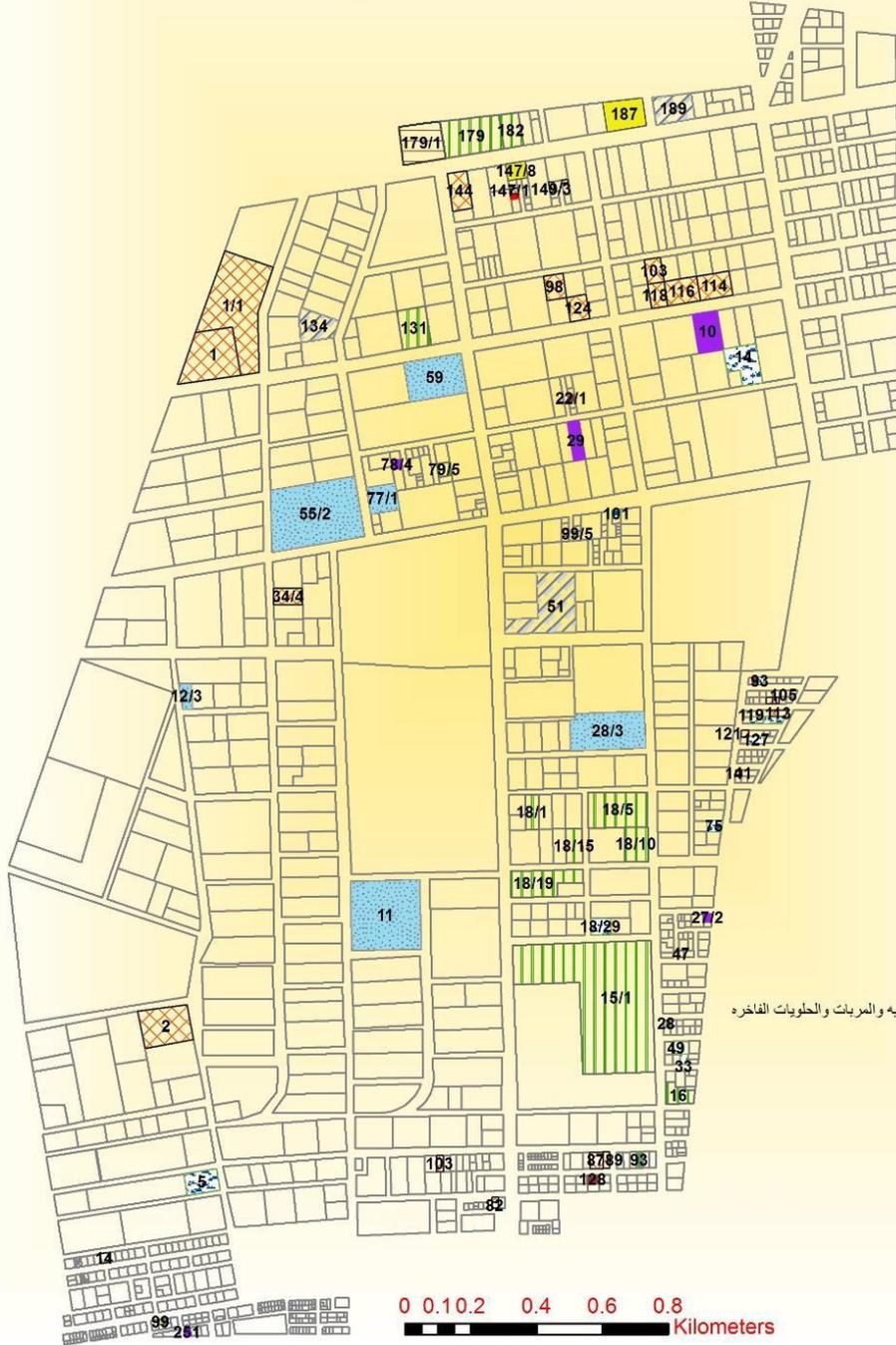




بسم الله الرحمن الرحيم  
ولاية الخرطوم  
وزارة الصناعة و الإستثمار  
الإدارة العامة للمناطق الصناعية  
إدارة منطقة بحري الصناعية



## بعض الأنشطة الغذائية بمنطقة بحري الصناعية



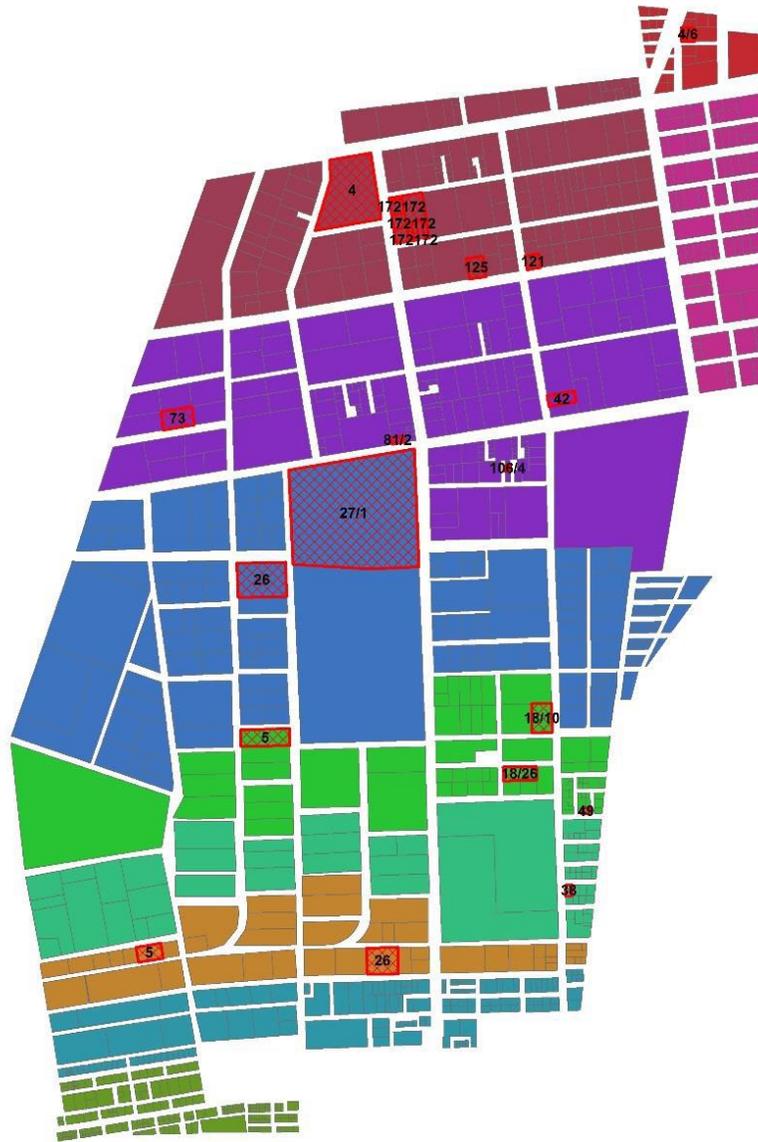
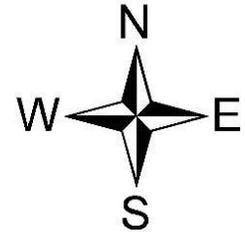
### مفتاح الخريطة

#### النشاط

- إنتاج العصائر الطبيعيه والمربيات والحلويات الفاخره
- حلويات
- تعبئه مواد غذائيه
- غذائيه
- غذائيه
- مواد غذائيه
- مواد غذائيه
- طاحونه
- غلال
- مطاحن غلال
- مطحنة غلال



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
ولاية الخرطوم  
وزارة الصناعة و الإستثمار  
الإدارة العامة للمناطق الصناعية  
إدارة منطقة مجري الصناعية



مفتاح الخريطة

المواقع الموجهة

building

المربع

- <Null>
- 1
- 12
- 2
- Kafori 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8

0 150 300 600 900 1,200 Meters

# خريطة توضح أرقام القطع بمربع 1



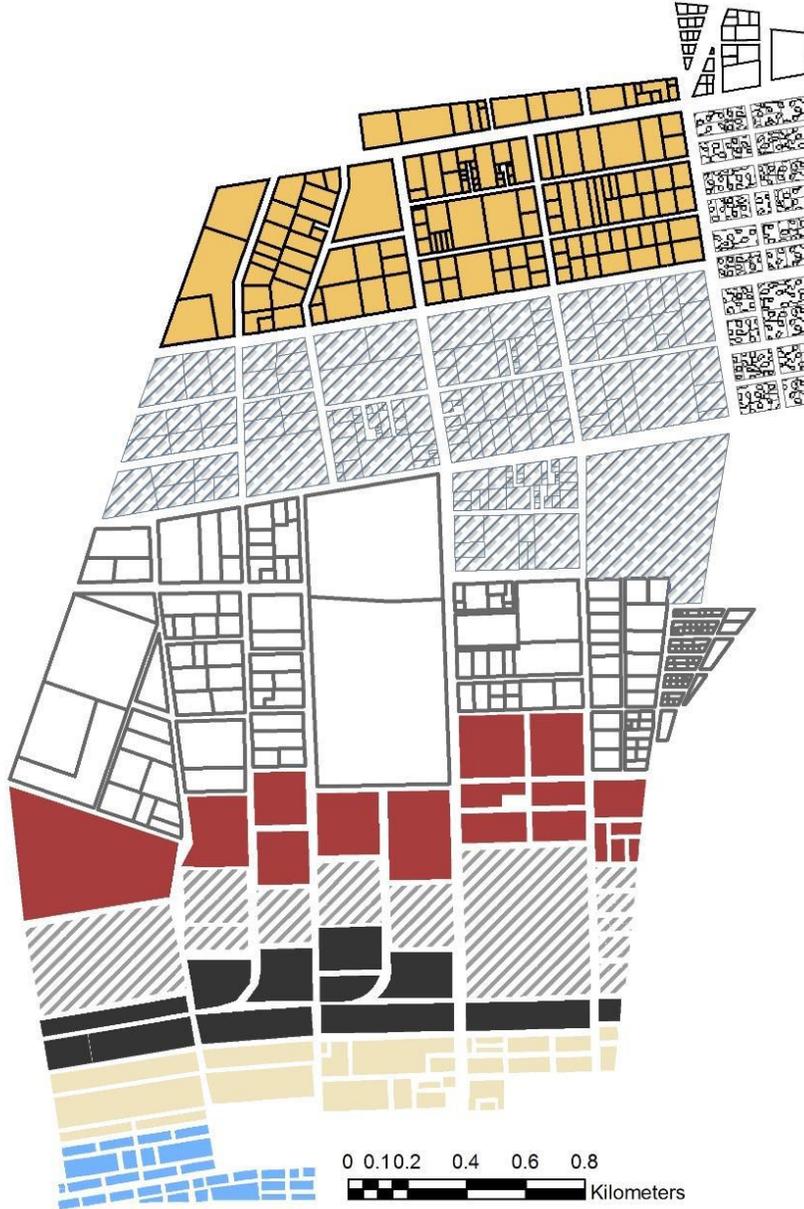
رقم المربع  
1



بسم الله الرحمن الرحيم  
ولاية الخرطوم  
وزارة الصناعة و الإستثمار  
الإدارة العامة للمناطق الصناعية  
إدارة منطقة بحري الصناعية



## أرقام المربعات بمنطقة بحري الصناعية



### مفتاح الخريطة

المربع	اللون
1	أزرق
2	أصفر
3	أسود
4	خطوط مائلة
5	أحمر
6	أبيض
7	خطوط مائلة
8	أصفر
12	أبيض
Kafori 2	مخطط

ملحق رقم (3)  
محكمو الاستبانة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أ.مشارك	د. أبويكر أحمد الهادي
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أ.مساعد	د. نصر الدين عبد الكريم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أ.مساعد	د.محمد الناير محمددين خوجلي