



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات التجارية  
قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



## محاسبة إستهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الإنتاجية بالمنشآت الصناعية السودانية

(دراسة حالة :شركة بزيانوس للأغذية والمشروبات المحدودة الخرطوم).  
Accountability of Resource Consumption and its Impact on  
Productive Efficiency.

Case Study of: "Bezianos Food & Beverage Co. Ltd."

بحث نكميلي لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطلاب:

نزار عبد الملك العوض ميرغني  
أحمد عمر سليمان عبد الكريم  
محمد حمزة موسى مكايوي  
علي محمد سليمان جاد الله  
أحمد عوض الإله مصطفى الحسن

إشراف الدكتور،

محمد عبد الحميد

1440هـ / 2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الاستهلال

قَالَ اللَّهُ تَعَالَى:

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ۗ وَاللَّهُ بِمَا

تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿۱۱﴾

صدق الله العظيم

سورة المجادلة الآية (11)

## الإهداء

إلى من أوصانا بهمّاء ربنا إحساناً إلى من وهبونا الحياة والأمل والنشأة على حب العلم  
والمعرفة والعمل

إلى أمهاتنا الغاليات أطال الله في أعمارهن وإلى أباؤنا الأفاضل حفظهم الله

إلى من شققنا معهم رحلة علم ليست بالقصيرة وأقتطفنا معهم ثمرات النجاح

إلى زملائنا وزميلاتنا الأعزاء وفقهم الله في كل أحوالهم

إلى جميع أهلنا أخواننا اخواتنا

ثم إلى معلمينا ومرشدينا في حايثنا العلمية والذين قدموا لنا كل ما لديهم ولم يبخلوا علينا  
بشيء

إلى أساتذنا الأجلاء أدامهم الله لفعل الخير وتعليم الأجيال

إلى كل من أعاننا لإخراج هذا العمل الجهود وهو في هذه الصورة

ونخص بالإهداء الرجل المعطاء مشرفنا الذي لم يبخل علينا بكل توجيهه إلا وأخبرنا به  
الأستاذ- د: محمد عبد الحميد محمود.

## الباحثون

## الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه على ما أفاضه علينا من نعم وتوفيق لإتمام هذا البحث والصلاة والسلام على نور الوجود وكماله ومعلم البشرية سيدنا وحبينا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وأصحابه أجمعين.

بعد التوجه بالحمد والشكر لله تبارك وتعالى يسعدنا أن نتقدم بالشكر الجزيل لقلعة العلم والمعرفة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ثم نتقدم بالشكر لكلية الدراسات التجارية، ونخصُ بالشكر قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية.

نثرد جميل الشكر تقديراً منا واعترافاً بالجميل لأولئك الخالصين الذين لم يألوا جهداً في مساعدتنا في مجال البحث العلمي ونخص بالشكر الدكتور: **محمد عبد الحميد** صاحب الفضل في توجيهنا ومساعدتنا في تجميع المادة البحثية فجزاه الله عنا كل خير.

ونتوجه بالشكر إلى مكتبة جامعة السودان وإلى العاملين فيها لما قدموه لنا من مساعدات في تجميع وصياغة المادة البحثية.

وأيضاً نتقدم بالشكر للعاملين في شركة بزيانوس وما قدموه لنا من مساعدات في جمع بيانات وتحقيق أهداف الدراسة.

وأخيراً نتقدم بالشكر الي كل من مدوا لنا يد العون والمساعدة في إخراج هذا البحث علي هذا الوجه.

## الباحثون

## المستخلص

تمثلت مشكلة البحث في دراسة وبيان أثر نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية وذلك للعمل على تحسين كفاءتها الإنتاجية. هدف البحث إلى وضع إطار متكامل لإستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد من قبل المنشآت الصناعية السودانية، بهدف تحسين الكفاءة الإنتاجية لديها من خلال الأخذ بكل مسلمات التحسين بناء على محاسبة إستهلاك الموارد. إستمد البحث أهميته من كون أن نموذج محاسبة إستهلاك الموارد يعالج موضوعاً على قدر كبير من الأهمية وهو، العمل على إدارة الطاقات والقدرات المعطلة أكثر من غيره من الأنظمة التقليدية للتكاليف وذلك من خلال إستخدام أحدث الأنظمة لقياس التكاليف، بحيث أنه يعمل على تطوير الأفكار التي تحكم أنظمة وطرق إدارة التكاليف بهدف تحسين الكفاءة الإنتاجية. إختبر البحث الفرضيات التالية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبين تقليل تكلفة الإنتاج، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبين تقليل زمن الإنتاج، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبين الإستهلاك الأمثل للموارد، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة الألماني وبين تقليل تكلفة الإنتاج، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة الألماني وبين تقليل زمن الإنتاج، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة الألماني وبين الإستهلاك الأمثل للموارد. إتبع الباحثون المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة وأدبيات البحث، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة او المشكلة وتحليل البيانات وإختبار صحة الفرضيات، والمنهج الإستنباطي للتعرف على أبعاد المشكلة المرتبطة بموضوع الدراسة وصياغة وإختبار الفروض وهيكل البحث، والإستقرائي في تكوين الإطار النظري للبحث. توصل الباحثون إلى عدة نتائج أهمها : ان تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يساعد الشركة في الإدارة الجيدة للتكلفة مما يساهم في تقليل تكاليف الإنتاج إلى أقل ما يمكن ، وأيضاً تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يساعد في دعم إدارة الموارد بما يؤدي إلى الإستغلال الأمثل للموارد. أوصى البحث بضرورة الإهتمام بتطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد لما يحقق من دعم لإدارة الشركة في التحكم في تكلفتها من خلال الإدارة الجيدة لها، ولما يقدمه من مساعدة لإدارة الموارد من خلال الترشيح الجيد لإستخدام الموارد. وقد أوصى الباحثون بالعديد من التوصيات أهمها: ضرورة إهتمام الشركات الصناعية السودانية بتطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد لما يتمتع به من مزايا مقارنة بالأنظمة التقليدية، ولكونه مصدراً للميزة التنافسية بالنسبة لها. وأيضاً ضرورة الإهتمام بتدريب الموظفين على كيفية فهم وإستخدام أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وتطوير الأنظمة المحاسبية للمنشآت الصناعية لمواكبة التطور المستمر في بيئة الأعمال الصناعية

## **Abstract**

The objective of the research was to develop an integrated framework for the use of the resource consumption accounting model by the Sudanese industrial establishments, with the aim of improving their productive efficiency through the introduction of the model of accounting for the consumption of resources by the Sudanese industrial establishments. All the lessons of improvement based on the accounting of resource consumption. The research derives its importance from the fact that the model of resource consumption accounting deals with a matter of great importance, which is to work on the management of capacities and capabilities that are more disabled than other traditional systems of finance. Through the use of state-of-the-art systems to measure costs, as it develops ideas governing cost management systems and methods to improve production efficiency. The research tests the following hypotheses. There is a statistically significant relationship between the cost method on the basis of activity and the reduction of the cost of production. There is a statistically significant relationship between the cost method on the basis of the activity and the reduction of the production time. There is a statistically significant relationship between the German cost method and the reduction in the cost of production. There is a statistically significant relationship between the German cost method and the reduction in production time. There is a statistically significant relationship between the German cost method and the optimal use of resources. The researchers followed the historical approach to the presentation of previous studies and research literature, descriptive analytical methodology to describe the phenomenon or problem, data analysis and hypothesis validity test, and the deductive approach to identify the dimensions of the problem related to the subject of study and the formulation and testing hypotheses and the structure of research and inductive in the formation of theoretical framework for research. Several results are most important: the application of the method of accounting resource consumption helps the company in the management of good cost, which contributes to reduce production costs to the minimum possible, and also the application of the method of accounting resource consumption helps to support the management of resources leading to the optimal utilization of resources. The research recommended the need to pay attention to the application of resource consumption accounting for what from supporting the management of the company in controlling its cost through good management and the assistance it provides to the management of resources through good rationalization of the use of resources. The researchers recommended several recommendations, the most important: As well as the importance of training employees on how to understand and use the method of accounting for the consumption of resources and the development of accounting systems of industrial facilities to keep abreast of the continuous development in the industrial business environment

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	البسمة
ب	الإستهلال
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	مستخلص البحث
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
ل	فهرس الملاحق
<b>المقدمة</b>	
1	أولاً: الإطار المنهجي
6	ثانياً: الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول: محاسبة إستهلاك الموارد</b>	
19	المبحث الأول: مفهوم الموارد ونشأة وأهداف ومزايا محاسبة إستهلاك الموارد.
33	المبحث الثاني: مبادئ ومقومات وإجراءات ومكونات وإفتراضات ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد.
<b>الفصل الثاني: الكفاءة الإنتاجية</b>	
51	المبحث الأول: الإنتاجية ومفهومها وأهميتها وعناصرها وأثرها على المنشأة.
62	المبحث الثاني: الكفاءة الإنتاجية ومفهومها والعوامل المؤثرة عليها وإستراتيجيتها ومعايير تقييمها.
<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>	
75	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن شركة بزبانوس للصناعات الغذائية

81	المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة وإختبار الفرضيات
الخاتمة	
110	أولاً: النتائج
111	ثانياً: التوصيات
113	المصادر والمراجع
120	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
83	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
84	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(2/2/3)
85	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
86	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/3)
87	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
88	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(6/2/3)
89	التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات البعد الأول	(7/2/3)
90	الإحصاء الوصفي وإختبار الفروق لعبارات البعد الأول	(8/2/3)
91	التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات البعد الثاني	(9/2/3)
92	الإحصاء الوصفي وإختبار الفروق لعبارات البعد الثاني	(10/2/3)
93	التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عين الدراسة عن عبارات البعد الأول	(11/2/3)
94	الإحصاء الوصفي وإختبار الفروق لعبارات البعد الأول	(12/2/3)
95	التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات البعد الثاني	(13/2/3)
96	الإحصاء الوصفي وإختبار الفروق لعبارات البعد الثاني	(14/2/3)
97	التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات البعد الثالث	(15/2/3)
98	الإحصاء الوصفي وإختبار الفروق لعبارات البعد الثالث	(16/2/3)

99	العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل تكلفة الانتاج	(17/2/3)
100	العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و الاستخدام الأمثل للموارد	(18/2/3)
102	العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل زمن الانتاج	(19/2/3)
104	العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتخفيض تكلفة الانتاج	(20/2/3)
106	العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى والاستخدام الأمثل للموارد	(21/2/3)
108	العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتقليل زمن الانتاج	(22/2/3)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
25	البنية الأساسية لمدخل التكلفة الألمانية	(1/1/1)
36	الطبيعة الثابتة والتناسبية للتكاليف	(1/2/1)
37	طبيعة التكاليف في ضوء مدخل محاسبة إستهلاك الموارد	(2/2/1)
41	أبعاد أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد	(3/2/1)
47	تدفق الموارد (المدخلات) بين مجتمعات الموارد ومجمعات الموارد الأخرى أو الخدمات (المخرجات)	(4/2/1)
56	العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الإنتاجية	(1/1/2)
58	العوامل الخارجية للإنتاجية	(2/1/2)
61	بعض الأمثلة على المقاييس المختلفة للإنتاجية	(3/1/2)
71	مقياس فعالية المدير / الإدارة	(1/2/2)
71	مقياس كفاءة المدير / الإدارة	(2/2/2)
72	المكونات المختلفة للكفاءة والفاعلية الإدارية	(3/2/2)
80	الهيكل التنظيمي لشركة بزبانوس للأغذية والمشروبات المحدودة	(1/1/3)
83	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
84	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(2/2/3)
85	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
86	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/3)
87	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
88	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(6/2/3)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
120	استمارة الإستبانة	1
125	محكمو الاستبانة	2

# المقدمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً: الإطار المنهجي:

### تمهيد:

إتسم العقد الأخير من القرن العشرين ومطلع القرن الحادي والعشرين بالعديد من التطورات السريعة والمذهلة في تقنية الإتصالات وتكنولوجيا المعلومات وتقنيات التصنيع المستخدمة في الإنتاج، وقد حدث هذا التطور بالتوازي مع العديد من التحولات العميقة في العلاقات الإقتصادية الدولية وظهور الدعوة إلى حدوث نوع من الإفتتاح الإقتصادي بين الدول بالشكل الذي يزيد من إنسيابية تبادل السلع والخدمات بين الدول، وفي ظل هذه البيئة الجديدة وما إفترضته من متطلبات وما تمخض عنها من تغييرات عديدة مثل، التأثير في هيكل التكلفة وإختلاف الوزن النسبي وذلك لأهمية كل عنصر من عناصر التكاليف، وغيرها...

نتيجة لذلك ظهر في منتصف التسعينات في الولايات المتحدة الأمريكية نموذج محاسبة إستهلاك الموارد كنموذج إقتصادي متكامل يجمع بين نظامي التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة الألماني في نظام شامل للمحاسبة الإدارية حيث يقدم للمديرين معلومات ملائمة تدعم وتساهم في عملية إتخاذ القرار فيما يخص أنشطة المنشأة المختلفة، وتقوم فلسفة محاسبة إستهلاك على أن الموارد هي السبب الأساسي للتكلفة وأن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى الأنشطة.

تعتبر الكفاءة الإنتاجية بشقيها المادي والخدمي محور أساسي في النشاط الإنساني وكذلك في إستمرار النمو الجماعي، ونظراً لأهمية هذا العنصر "الإنتاج" في حياة الفرد والجماعة من خلال تنظيم وإدارة مواردهم المحدودة، ونظراً لنمو إقتصاديات الدول وتقدم المجتمعات إهتم الإنسان فرداً وجماعة بإنتاج وحدات إنتاجية مختلفة الأحجام والإحتياجات وذلك في سبيل الحصول على الإنتاج المطلوب لإشباع حاجاتهم ورغباتهم المتنامية من حين لآخر، معتمدين في ذلك على التنظيم وإدارة الجيدين للموارد وذلك عن طريق التنويع في الإنتاج لإخراجه بكفاءة إقتصادية وإنتاجية عالية.

خلاصة القول... نتيجة لعجز النظم التقليدية عن القيام بأدوارها المطلوبة منها والتي على رأسها توفير معلومات ملائمة لإحتياجات الإدارة أو مستخدمي القرارات على حد سواء فقد جاءت محاسبة

إستهلاك الموارد كأداة للإدارة أو كنموذج حديث بدلاً من النظم التقليدية، وبالنظر إلى ما يتميز به هذا الأسلوب عن غيره من المميزات والتي أهمها: تميزه بالشمول وقدرته على تقديم معلومات أكثر دقة تساعد في تخطيط الموارد والتخصيص الجيد للتكاليف وتحقيق الرقابة والكشف عن الطاقة العاطلة وإتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية بدقة مما يدعم قدرة المنشأة التنافسية وإرضاء العملاء، وإستناداً لما تقدم من مميزات لنظام محاسبة إستهلاك الموارد يفترض الباحثون أنه من المتوقع أن يؤدي إلى تحسين الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية، جاء هذا البحث للتعرف محاسبة إستهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية بإعتبار أن الكفاءة الإنتاجية هي مصدر النمو الإقتصادي والرفاهية الإجتماعية من خلال ما تقدمه من خدمات.

#### مشكلة البحث:

تمثلت المشكلة الرئيسية للبحث في ندرة وعدم مقدرة النظم والأساليب التقليدية للتكاليف التي تستخدمها المنشآت الصناعية، على توفير معلومات تكاليفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة والتخطيط والحفاظ على مستوى معين من التكاليف وغيرها.....  
ولتوضيح المشكلة أكثر تمت صياغة التساؤلات الآتية:-

- هل تساعد محاسبة إستهلاك الموارد في الإدارة الجيدة لتكلفة الإنتاج بما يؤدي للإنتاج بأقل تكلفة ممكنة؟
- هل تساهم محاسبة إستهلاك الموارد في تقليل وقت إنتاج المنتج بحيث يتم افنتاج في أقل فترة زمنية ممكنة؟
- هل تساهم محاسبة إستهلاك الموارد في المساعدة في ترشيد إدارة الموارد والرقابة على إستخدامها إستخداماً أمثلاً بحيث تؤدي إلى تحقيق أفضل إستخدام للموارد المتاحة؟

#### أهداف البحث:

- يسعى هذا البحث إلى تحقيق ما يلي من الأهداف:
- التعرف على مدى مقدرة محاسبة إستهلاك الموارد في تقليل وقت إنتاج المنتج بما يؤدي إلى الإنتاج في أقل فترة زمنية ممكنة.

- معرفة إلى أي مدى تساهم محاسبة إستهلاك الموارد في ترشيد إدارة الموارد و ارقابة عليها بإستخدامها إستخدام أمثل بما يؤدي إلى تحقيق أفضل إستخدام ممكن للموارد المتاحة.
- التعرف على الدور الذي تقوم به محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة مما ينتج عنه الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة.
- التعرف على مدى إمكانية محاسبة إستهلاك الموارد في تخصيص التكاليف بالمقارنة مع غيره من نظم وأساليب التكاليف.
- تناول أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد لأبرز أهم الإختلافات بينه وبين نظم التكاليف المطبقة حالياً في المنشآت الصناعية للمساعدة على تحقيق الكفاءة الإنتاجية لديها.

#### فرضيات البحث:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبين الإدارة الجيدة للتكلفة بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى أقل ما يمكن.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبين الإنتاج في أقل فترة زمنية ممكنة.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبين إدارة الموارد من خلال المساعدة في ترشيد إدارة الموارد لتحقيق إستخدام أمثل لهذه الموارد.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة الألماني وبين الإدارة الجيدة للتكلفة بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى أقل ما يمكن.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة الألماني وبين الإنتاج في أقل فترة زمنية ممكنة.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة الألماني وبين إدارة الموارد من خلال المساعدة في ترشيد إدارة الموارد لتحقيق إستخدام أمثل لهذه الموارد.

#### أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في الآتي:

- الأهمية العلمية:تظهر الأهمية العلمية للبحث في ندرة الدراسات التي تناولت مفهوم أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الإنتاجية ولذلك يمثل هذا البحث إضافة للمكاتب

العربية، كما أنه يفتح المجال للباحثين عن تحسين الكفاءة الإنتاجية أكثر في دراسة محاسبة إستهلاك الموارد.

- **الأهمية العملية:** تتمثل الأهمية العملية للبحث في المساهمة والمساعدة في تحسين وتطوير الكفاءة الإنتاجية في الشركات الصناعية من خلال توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة التكلفة من ناحية تخصيصها بصورة جيدة، والإستهلاك الأمثل للموارد والطاقات المتاحة، والإنتاج في أقل وقت ممكن مما يساعد على تحقيق هدف المنشأة بكفاءة وفعالية والمتمثل في تحقيق الأرباح بمعدلات عالية.
- منهجية البحث:**

- لتحقيق أهداف البحث إستعان الباحثون بمجموعة من المناهج ممثلة في:
    - المنهج التاريخي: وذلك باتباع الدراسات السابقة التي لها علاقة مع متغيرات الدراسة وأيضاً اللجوء إلى الكتب أو المراجع القديمة لأخذ المعلومات والأفكار منها.
    - المنهج الإستنباطي: وذلك بالتعرف على أبعاد المشكلة المرتبطة بموضوع الدراسة وصياغة وإختبار الفروض وهيكل البحث.
    - المنهج الإستقرائي: في تكوين الإطار النظري للبحث من خلال الإيضطلاع المتواصل على مجموعة من المواضيع والرسائل والأبحاث والكتب التي لها علاقة بموضوع البحث أو إحدى شقيه.
    - المنهج الوصفي التحليلي: للوقوف على المفاهيم النظرية للبحث ووصف الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة وتحليل البيانات وإختبار الفروض حيث يتم غسقاط معلومات الجانب النظري على التطبيقي المتمثل في الواقع الميداني للدراسة.
- مصادر جمع البيانات:**
- **المصادر الأولية:** تمثلت المصادر الأولية للبحث في الإستبانة التي تستهدف فئة معين من الأفراد الذين لديهم علاقة بموضوع البحث، والمقابلات الشخصية التي تمت مع أفراد طاقم العمل بالشركة.

- **المصادر الثانوية:** تمثلت المصادر الثانوية في الكتب، المراجع، المختلفة التي تم الإستعانة بها في جمع البيانات، وأيضاً بتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، والإستعانة بالمواقع على الإنترنت والرسائل الجامعية ذات الصلة بإحدى متغيرات البحث.

#### حدود البحث:

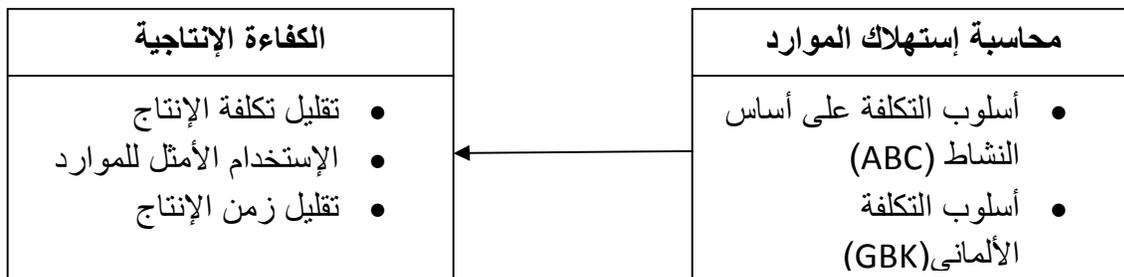
تتمثل حدود البحث في لأتي:

- **حدود زمانية:** 2018م.
- **حدود مكانية:** شركة بزيانوس للمواد الغذائية.

#### هيكل البحث:

لتحقيق أهداف البحث قمنا بتقسيمه إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، حيث إشمئت المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، وتناول الفصل الأول، نموذج محاسبة إستهلاك الموارد وقسم إلى مبحثين، خلص المبحث الأول إلى مفهوم وأهمية نموذج محاسبة إستهلاك الموارد، وخلص المبحث الثاني إلى نماذج وطرق محاسبة إستهلاك الموارد، وتناول الفصل الثاني الكفاءة الإنتاجية وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، خصص المبحث الأول إلى ماهية الكفاءة الإنتاجية وأهميتها، وخصص المبحث الثاني إلى كيفية تخفيض التكاليف ومدى علاقتها بالإنتاج، وخصص المبحث الثالث على أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية، ويتناول الفصل الثالث، الدراسة الميدانية وقسم إلى مبحثين، تناول المبحث الأول نبذة تعريفية عن شركة بزيانوس للمواد الغذائية، وخصص المبحث الثاني لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات بعد إسقاطها على عينة الدراسة، وختم البحث بخاتمة إشمئت على النتائج والتوصيات وقائمة المراجع والملاحق.

#### • نموذج البحث:



## ثانياً: الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات التي قام بها الكتاب والباحثون موضوع محاسبة إستهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الإنتاجية خاصة فيما يتعلق بالشركات الصناعية وفيما يلي يستعرض الباحثون بعض هذه الدراسات.

### 1. دراسة: أمجاد (2007م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية، وقد تمثلت مشكلة الدراسة في هل تحقق جدوى وفعالية تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد بمفرده في توجيه إستهلاك الموارد بالشكل الذي يجعله طريقاً لتنظيم الطاقة المتاحة، أم يتطلب ويحتاج النجاح في تنفيذ أهدافه ضرورة الإعتماد على نظم أخرى مكملة لإلغاء المحددات والقيود المصاحبة لإستهلاك الموارد في المنشآت، تكمن أهمية الدراسة في ان قدرة المنشآت على التخصيص والإستغلال الكفاء للموارد المتاحة بصفة عامة، بمثابة الأداة الحقيقية في دفع تلك المنشآت نحو النمو الإستمرارية في البيئة التنافسية.

هدفت الدراسة إلى دراسة وتقييم أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وإبراز مدى فعاليته في إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية، وإتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي، عن طريق دراسة أهم الدراسات المحاسبية وتقييمها والتي تناولت بالعرض والمناقشة والتحليل لكل من محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود، والمنهج الإستنباطي عن طريق أثر التكامل بين المدخلين، إختبرت الدراسة فرضيتان: الفرضية الأولى: هناك إختلاف جوهري بين محاسبة إستهلاك الموارد ونظام محاسبة تكلفة النشاط، الفرضية الثانية: يحقق الدمج بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود/الإستغلال الأمثل للطاقة الفائضة بالوحدات الإقتصادية .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يعتمد التنفيذ الناجح لنظام محاسبة إستهلاك الموارد على توافر ثلاثة أبعاد أساسية هي: تحديد نوع المورد المتاح، والتعرف على الكيفية التي يتم بها إستخدام هذا المورد، وأيضاً القدرة على تتبع كل مورد من الموارد المتاحة بالمنشأة، وأوصت

(1) أمجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية، (القاهرة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الأول، العدد الأول، 2007م).

الدراسة، بضرورة تطوير الأنظمة الداخلية المطبقة داخل المنشأة مثل تطوير نظام التكاليف المتبع حتى يتم التطبيق السليم لنظام محاسبة إستهلاك الموارد.

ركزت هذه الدراسة في تناولها على ،هل يمثل نموذج محاسبة إستهلاك الموارد نموذجاً للتكلفة يتغلب على مشاكل النظم الحالية في تحقيق الإستغلال الكفاء للموارد المحدودة،بينما ركزت الدراسة الحالية علي بيان ومعرفة أثر محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 2.دراسة:محمد(2012م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة،وقد تمثلت مشكلة الدراسة ،في إمكانية التوصل إلى مدخل مقترح لقياس التكاليف يعتمد على الربط بين كلاً من مدخل المواصفات ،ومحاسبة إستهلاك الموارد ويقوم على الإستفادة من المزايا المحققة من كلاهما،بما يساعد في تحقيق الدقة في القياس والخفض الحقيقي في التكاليف بما يدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال،تكمن أهمية الدراسة، في انها تواكب التطورات أنظمة التكاليف المطبقة في منشآت الأعمال وما ينتج عنها من أنظمة تكاليف مختلفة ،وهدفنا الدراسة إلى ،صياغة الإطار التكاملي فيما بين مدخل المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد والمزايا المحققة من هذا التكامل وأثر هذا التكامل على دقة القياس والخفض الحقيقي للتكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشآت .

إتبعنا الدراسة ،المنهج الإستقرائي التحليلي وذلك من خلال إستقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي وفي مجال تكلفة المواصفات وفي مجال محاسبة إستهلاك الموارد من كتب ودوريات علمية ،وتوصلنا الدراسة إلى عدة نتائج منها،يستطيع نظام محاسبة إستهلاك الموارد أن يدعم إتخاذ القرا في الأجل القصير من خلال توفير بيانات التكلفة الحدية لتركيز هذا النظام على هذا المفهوم ،حيث أن عملية تخصيص التكاليف في ظل هذا النظام يجب أن لا تقود إلى التقرير عن مستوى دخل يمكن أن يشجع على الإفراط في الإنتاج ،بل أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد

<sup>(1)</sup> محمد السيد محمد الصغير،إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة،(القاهرة،جامعة سوهاج ،مجلة البحوث التجارية المعاصرة،المجلد الخامس والعشرون،العدد الأول يونيو2011م)،ص ص

يؤكد على الإدارة الجيدة للموارد ومنع الإفراط والفاقد في تلك الموارد، أوصت الدراسة، بخلق القيمة للعملاء من خلال تبني المنشأة لأدوات تحليلية تؤدي إلى إتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية التي تدعم القيمة المقدمة للعملاء وسوف يترتب على ذلك خلق القيمة للمالك والعمالة وكافة الأطراف المنتكية للمنشأة.

ركزت هذه الدراسة على، بيان أثر التكامل بين كل من مدخل المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد في دقة تخصيص التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشآت، بينما تركز الدراسة الحالية على بيان ومعرفة أثر محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية .

### 3.دراسة:يارا(2012م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، وتمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية: ما علاقة نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد بنظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، وما نتيجة الدمج بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط وأثره على النظام التكاليفي بالمنشأة لواجهة تحديات المنافسة، وتكمن أهمية الدراسة في مجال البحث على تحليل الموارد المادية داخل الوحدات الإقتصادية والتطرق إلى الموارد المعنوية غير المادية، (كالأفكار السياسية، والذكاء، والوقت).

هدفت الدراسة إلى، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد من حيث الإطار العام، والمفهوم، والأهداف، والمبادئ، والمقومات، والأسس التي يقوم عليها، من أجل تحسين الممارسات المحاسبية لتنظيمات الأعمال.، إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات:الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة،الفرضية الثانية: لا يوجد فرق جوهري بين مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط،الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة

<sup>(1)</sup> يارا سعد عبد الهادي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، (القاهرة جامعة القاهرة رسالة ماجستير، غير منشورة، 2012م)

عن إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة.، إتبعَت الدراسة المنهج الإستقرائي ،وذلك في محاولة إشتقاق الإطار التركيبي لأثر الدمج بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة على أساس النشاط، ومنهج دراسة الحالة وذلك من خلال تحليل البيانات الأولية للمنشأة محل الدراسة، والملاحظة المباشرة لتكاليفها، والمقابلات المباشرة لإختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يهتم مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بقياس مدى الكفاءة تجاه أهداف تكاليف الموارد سواء الموارد المستخدمة أو غير المستخدمة، في المقابل يهتم نظام التكلفة على أساس النشاط بتحليل أداء المنشأة عن طريق تقسيمه إلى مجموعات من الأنشطة.

ركزت هذه الدراسة على الدمج بين أدوات إدارة التكلفة ومدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة على نحو أكثر كفاءة، بينما تركز الدراسة الحالية على معرفة اثر محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية .

#### 4. دراسة: أماني (2012م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن أسلوب لمعالجة أوجه القصور في أسلوب قياس التكاليف على أساس الأنشطة بهدف ترشيد تكلفة إستهلاك الموارد المتاحة بغرض دعم المركز التنافسي ،وقد هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى إقتراح وتطبيق إطار متكامل بين الترشيذ ومحاسبة إستهلاك الموارد يوائم بين الإشتراطات والأبعاد النظرية، وبين الممارسات العملية بغرض ترشيذ التكلفة وما لها من أثر على رضا العميل ودعم الملركز التنافسي، ونبعت أهمية الدراسة من إعتبار موضوعات ترشيذ التكلفة ذات الأهمية في مجال دعم المرطرز التنافسي للوحدات الإقتصادية.

إتبعَت الدراسة أسلوب دراسة الحالة ،وقد إختبرت الدراسة ،ثلاث فرضيات، الفرضية الأولى: عدم وجود علاقة معنوية بين إستخدام مدخل الترشيذ وترشيذ التكلفة، الفرضية الثانية: عدم وجود علاقة

<sup>(1)</sup> أماني سمير عبد العظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيذ ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية(القاهرة ،جامعة عين شمس ،كلية التجارة ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)

معنوية بين إستخدام أسلوب قياس التكاليف على أساس النشاط من ناحية ومدخل ترشيد التكلفة من ناحية اخرى،الفرضية الثالثة:عدم وجود علاقة معنوية بين إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد ومدخل ترشيد التكلفة.

من أهم نتائج الدراسة ،ترجع مبررات تطوير أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة عن طريق إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد إلى أن هذا التطوير يساعد في توفير المعلومات الملائمة للوفاء بإحتياجات طبيعة عملية إتخاذ القرار،يكمن الفرق بين محاسبة التكاليف التقليدية وأسلوب قياس التكلفة على اساس الأنشطة ومحاسبة إستهلاك الموارد في الأدوات التي وظفها كل منهما في إطاره الفكري لوضع فلسفته موضع التطبيق،ومن ثم فإن محاسبة إستهلاك الموارد تعتبر إمتداد طبيعي لأهداف محاسبة تكاليف الأنشطة ،من أهم ما أوصت به الدراسة،ضرورة تطبيق مدخل الترشيح محل النظم التقليدية للوحدات الإقتصادية التي يكون توجهها تطوير نظم الإنتاج مع إتباع مجموعة الإستراتيجيات التي تؤدي إلى تحقيق أقصى درجات التنسيق بين إحتياجات ومتطلبات أصحاب المصالح مع الإدارة ،المساهمين،العاملين،الموردين،العملاء،تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد في إطار مدخل الترشيح حتى يتسم بالتعامل مع قدر كبير من الموارد والطاقات بأنواعها المختلفة ومن ثم توفير المعلومات عن كل من التكلفة الحقيقية للموارد المستهلكة نتيجة التشغيل الفعلي،معدل الإنجاز،كذلك سرعة رد الفعل تجاه السلوك الغير متوقع للمنافسين.

ركزت هذه الدراسة على تقديم إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية ،من خلال إطار متكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة إستهلاك الموارد يوائم بين الإشتراطات والأبعاد النظريةتو بين الممارسات العملية بغرض ترشيد التكلفة وما لها من أثر على رضا العميل ودعم المركز التنافسي .،بينما تركز الدراسة الحالية على بيان أثر محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 5.دراسة:مونير (2012م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن تساؤل رئيسي هو:كيف تؤثر الكفاءة الإنتاجية على إختيار إستراتيجية تنافسية للمؤسسة الصناعية؟

(1) مونير مهدي ،الكفاءة الإنتاجية ودورها في إختيار الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الصناعية،(الجزائر،جامعة محمد خيضر-بسكرة-كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم السبير ،رسالة ماجستير في الإقتصاد الصناعي،غير منشورة،2012م)

حيث تم توضيح ذلك اكثر بصياغة التساؤلات الآتية: ما مدى فعالية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة الصناعية على المنافسة داخل السوق؟، ماهي أهمية إختيار الإستراتيجية التنافسية بالنسبة للمؤسسة الصناعية؟، كيف يمكن تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال الكفاءة الإنتاجية؟، ماهي العلاقة التي تبين الكفاءة الإنتاجية والربحية داخل المؤسسة؟،،هدفت الدراسة إلى تحقيق ما يلي من الأهداف،الوصول إلى توسيع المعارف في مجال التخصص أي الإقتصاد الصناعي من خلال البحث في الموضوع بصورة مكثفة، التعرف على مدى تطبيق المؤسسة لونيكاب لمقاييس الكفاءة الإنتاجية وسعيها في الرفع منها، التعرف على مدى تأثير مستوى الكفاءة الإنتاجية بالمؤسسة على إختيار الإستراتيجية التنافسية .

إختبرت الدراسة عدة فرضيات منها ،الكفاءة الإنتاجية تؤثر بشكل مباشر على إختيار الإستراتيجية التنافسية بالمؤسسة الصناعية ،إرتفاع الكفاءة الإنتاجية يعني بالضرورة تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الصناعية. إتبعت الدراسة ،المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل أبعاد الموضوع الرئيسي ،وأسلوب منهج دراسة الحالة في محاولة إسقاط الجانب النظري للبحث على واقع الدراسة الميدانية في مؤسسة الكوابل -بسكرة-توصلت الدراسة إلى أن ،الكفاءة تمكن من زيادة القدرة التنافسية وبالتالي تفتح المجال أمام المؤسسة لعدة خيارات إستراتيجية ،تحقيق أعلى مستوى من الربحية يتطلب من المؤسسة بذل مجهود أكبر لرفع الإنتاجية .

أوصت الدراسة بالآتي ،ضرورة القيام بدراسة الأداء داخل المؤسسة وذلك بشكل دوري ،يجب على كل مؤسسة السعي الدائم إلى رفع كفاءتها الإنتاجية مما يمنحها قدرة تنافسية أعلى وتحقيق ميزات تنافسية .

ركزت هذه الدراسة على معرفة دور الكفاءة الإنتاجية في إختيار الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الصناعية وذلك بالإستفادة من الكفاءة الإنتاجية وما تحويه من مميزات للسعي وراء تحقيق أهداف المؤسسة والتي من اهمها الإستراتيجية التنافسية ،بينما ركزت الدراسة الحالية على معرفة أثر محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية .

## 6. دراسة: جهاد (2012م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الدقة في حساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية، والذي يمكن أن يقود الشركات إقتصادية تهدد وجودها، تكمن أهمية الدراسة في التطبيق الرياضي للنموذج الجديد الذي يمكن أن تستفيد منه الشركات الصناعية في إدارة التكاليف بتعديل نظام تكاليفها الحالي بما يساعدها في تعزيز القدرة التنافسية في سوق المنافسة الكبيرة.، هدفت الدراسة إلى وضع إطار علمي يساعد في إدارة جيدة تساهم في إحداث تغييرات في الطرق التقليدية للتكاليف وتعديلها بما يوائم التطورات الراهنة ويقدم مساهمة علمية.، إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي، وذلك للتعرف على مدى إمكانية الإستفادة من نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة، وكذلك الإعتماد على الدراسات الميدانية في الشركات الصناعية لتجميع بيانات فعلية، وإستخدام التحليلات الإحصائية الملائمة لإختبار الفروض.

إختبرت الدراسة ثلاث فرضيات: الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ما بين الموارد عند تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في الشركات الصناعية، الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد وتخفيض تكلفة المنتج، الفرضية الثالثة: لا يؤثر تقسيم المورد بمفصليه الثابت والمتغير على دقة حسلب التكاليف المستغلة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يرتبط نجاح النموذج الجديد في تحقيق مهامه بكفاءة وفعالية مدى توافر نظم معلومات متكاملة توفر قاعدة هامة للبيانات المالية وغير المالية، وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات الميدانية حول مدى تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في أنواع الشركات الأخرى وخاصة الشركات الخدمية.

<sup>(1)</sup> جهاد ربحي الناظر، أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، (الرياض، جامعة الأميرة نورة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، السنة الرابعة عشر، 2013م) 280-299

ركزت هذه الدراسة على إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في حساب تكاليف الموارد وتحديد الطاقة غير المستغلة منها وإلغائها من حسابات تكاليف المنتج مما يحقق ترشيد تكلفة المنتج، بينما تركز الدراسة الحالية على بيان أثر إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 7. دراسة: وليد (2013م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية: هل إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد يحقق دقة قياس التكلفة، وهل استخدام نظام تخطيط موارد المشروع يحقق دقة قياس التكلفة، وهل التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع يساهم في دعم إدارة التكلفة.، هدفت الدراسة إلى، التعرف على اثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة.، نبعت أهمية الدراسة من أهمية التكامل بين نظامي محاسبة إستهلاك الموارد، ونظام تخطيط موارد المشروع ومساهمتها في إدارة التكلفة.، إختبرت الدراسة فرضيتين، الفرضية الأولى: يوجد أثر لتطبيق نظام تخطيط موارد المشروع على نظام محاسبة إستهلاك الموارد، الفرضية الثانية: يوجد أثر للتكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع مع نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دعم إدارة التكلفة.، إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي بجانب المنهج الوصفي التحليلي على شكل قائمة إستبانة.، من اهم نتائج الدراسة، يجمع نظام محاسبة إستهلاك الموارد كأداة لقياس التكلفة بين مميزات التكلفة على أساس النشاط والتكلفة الألمانية، يعتمد نظام محاسبة إستهلاك الموارد على التكامل مع نظام تخطيط موارد المشروع في المنشأة لحل وتجاوز مشكلة الصعوبة والتعقد في إدارة البيانات.، من أهم توصيات الدراسة، العمل على تطوير مداخل إدارة التكلفة وتطبيق الأساليب الحديثة في مجال قياس وإدارة التكلفة، وإجراء المزيد من البحوث عن دور نظام محاسبة إستهلاك الموارد في دعم إعداد الموازنات على أساس الموارد بغرض تحسين الأداء.

(1) وليد أحمد محمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة، دراسة ميدانية، (بني سويف، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، اتحادا لجامعات العربية، العدد الأول، 2013م)، ص 249-298

ركزت هذه الدراسة على أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة، من خلال التعرف على أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد وتخطيط موارد المشروع على إدارة التكلفة. بينما تركز الدراسة الحالية على معرفة أثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية .

## 8. دراسة:محمد (2013م)<sup>(1)</sup>

نبعت مشكلة الدراسة من خلال النقد الموجه إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط وذلك لعدم ملائمتها للقياس التكاليفي في ظل التغيرات البيئية والتنافسية الجديدة، ونظراً للقصور الذي طرأ على هذه الأنظمة لعدم توفيرها معلومات ملائمة ودقيقة تساعد مديري منشآت الخدمات في إتخاذ القرارات الملائمة لذلك كان من الضروري الإهتمام بتطوير أنظمة محاسبة التكاليف بما يضمن توفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في تحديد التكلفة بصورة أكثر دقة وبالتالي ترشيد إستخدام الموارد على ذلك فإن، مشكلة الدراسة تكمن في أن أنظمة محاسبة التكاليف بشكلها التقليدي غير قادرة على توفير معلومات ملائمة ودقيقة تساعد في تحديد التكلفة وترشيد إدارة الموارد.، عليه تم توضيح المشكلة أكثر من خلال التساؤلات الآتية، هل يعتبر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد مدخلاً ملائماً للمساعدة في التغلب على المشكلة الموجودة في الأنظمة الحالية من أجل ترشيد إدارة الموارد في منشآت الخدمات؟، كيف يمكن تطوير محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات عن طريق الإستفادة من المعلومات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف المستندة على مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة وترشيد الموارد بتلك المنشآت؟.

،هدفت الدراسة إلى تطوير أنظمة التكاليف بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد وذلك عن طريق، إستعراض خصائص منشآت الخدمات لكونها ذات طبيعة خاصة مقارنة بغيرها من المنشآت،دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف الموجودة حالياً.

<sup>(1)</sup> محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد،دراسة تطبيقية،(مصر،كلية التجارة،جامعة طنطا،رسالة ماجستير في التكاليف، غير منشورة، 2013م)

بين استخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وبين تخطيط الموارد وإدارة الطاقة العاطلة. ، إتبعته الدراسة المنهج الإستقرائي لتحديد اهم المشاكل التي تواجه تطبيق الأنظمة التقليدية للتكاليف داخل المنشآت، والمنهج المعياري عن طريق إجراء مقابلة بين ممزات كل من ، منشآت الخدمات ، ومدخل محاسبة إستهلاك الموارد. توصلت الدراسة إلى، أن طبيعة التكاليف في منشآت الخدمات هي أكثر إتساقاً مع المفاهيم المستخدمة في تنفيذ مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، وأيضاً يسمح مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بالتخصيص المباشر لتكاليف الموارد من مجتمعات الموارد إلى مجتمعات الموارد الأخرى أو إلى موضوعات القياس التكاليفي.

أوصت الدراسة بأنه، يجب العمل على إقناع إدارات منشآت الخدمات ، وصانعي القرار بجدوى تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وأثره على تحسين ألية استخدام الموارد المتاحة. ركزت هذه الدراسة على، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، بينما تركز الدراسة الحالية على بيان أثر محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 9 .دراسة:رندا(2013م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة استخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة.، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة نظم التكاليف الحالية المطبقة في تلبية إحتياجات نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية الراهنة، وقد تقف مانع أمام تزويد الإدارة بالمعلومات لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنتجات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت، مما يحد من قدرة الوحدات الإقتصادية على مراجعة ظروف المنافسة الشرسة الموجودة على المستوى المحلي والعالمي.

هدفت الدراسة إلى إبراز نواحي الإختلاف بين أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في الوحدات الإقتصادية لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

<sup>(1)</sup> رندا مرسى كيوان، استخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، (مصر، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس ،المجلد الثالث، العدد الثاني، أبريل 2013م)، ص ص 1105-1151

، إتبعَت الدراسة المنهج الإستنباطي، المنهج الإستقرائي، المنهج الوصفي، أسلوب تخصيص التكاليف في ظل نظم التكاليف التقليدية على أساس الحجم لا يتناسب مع ظروف التصنيع الحديثة حيث تستحوذ الدفعات الإنتاجية كبيرة العدد وبسيطة التركيب على النصيب الأكبر من التكاليف غير المباشرة ،أما الدفعات صغيرة العدد ومعقدة التركيب فتحمل بالنصيب الأصغر من هذه التكاليف، وان تميز الموارد العاطلة في نموذج محاسبة إستهلاك الموارد يمكن نظم إدارة التكلفة من تزويد المديرين بمعلومات أكثر دقة وإعتمادية لإتخاذ القرار، وعليه فقد أوصت الدراسة على إستبعاد الأساليب التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة التي تعتمد على الحجم وعلى عنصر العمل المباشر كمسبب تكلفة وحيد لتوزيع هذه النوعية من التكاليف على الوحدات المنتجة.

ركزت هذه الدراسة على إبراز نواحي الإختلاف بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وبين نظم التكاليف الأخرى المطبقة حالياً في الوحدات الإقتصادية المصرية، بينما تركز هذه الدراسة على بيان أثر إستخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 10. دراسة: يارا (2014م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة . تمثلت مشكلة الدراسة في عدد من التساؤلات ،هل يعبر مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد عن إضافة حقيقية في إدارة التكلفة أم هو مجرد مسمى جديد لأسلوب قائم من أساليب إدارة التكلفة، وهل يمكن لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد ان يتغلب على مشاكل النظم الحالية، كنظام المحاسبة عن التكلفة في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد النادرة، بما يخدم هدف تعظيم الطاقة المتاحة.، تكمن أهمية الدراسة في محاولة تدعيم القدرة التنافسية لمنسآت الأعمال من خلال إستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة ، كأحد المداخل المستحدثة المصاحبة للتحديات التي تواجه المنشآت في القرن الحادي والعشرين.

(1) يارا سعد علي عبد الهادي ، المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، عدد خاص ، الجزء الثاني ، م) ص ، 739-766

هدفت الدراسة على الدمج بين ادوات التكلفة ومدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة على نحو أكثر كفاءة.، إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي في محاولة إستنتاج الإطار التركيبي لأثر الدمج بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة على أساس النشاط.، إختبرت الدراسة فرضيتان ،الفرضية الأولى:لايوجد تأثير جوهري لمدخل نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة من خلال تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف،تحقيق قدرة أكبر في تخطيط الموارد والإستغلال الأمثل للطاقة الفائضة للوحدات الإقتصادية،الفرضية الثانية:لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد على قيمة المنشأة ،وبالتالي دعم المركز التنافسي للمنشأة كوحدة إقتصادية.توصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها،وجود تأثير لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة،ويتبلور هذا في إدارة التكلفة وحل مشكلة الطاقة غير المستغلة وتغيير مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد لملاحق قائمة التكاليف الصناعية لعكسه إنشاء مجتمعات الموارد،وقد أوصت الدراسة بتحقيق التكامل بين مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد ونظام المحاسبة على أساس النشاط بغرض تحقيق زيادة التكلفة.

ركزت هذه الدراسة في المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة ،بينما تركزت الدراسة الحالية على بيان أثر إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد على الكفاءة الإنتاجية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 11. دراسة دنيا (2016م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة وملائمة أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة التي تساعد مديري المنشآت على غتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنشآت ودعم المركز التنافسي إلى جانب عدم قدرتها في ترشيد إدارة الموارد والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة. وقد هدفت الدراسة إلى بيان فعالية التكامل بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وإعداد الموازنات التخطيطية التقليدية،

(1) دراسة دنيا جاسم صاحب، إستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، ( القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2016م).

ومن أجل تحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة لصناعة الأدوية بالعراق بإعداد الموازنة التخطيطية الشهرية للمصنع باستخدام نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد.

إختبرت الدراسة العديد من الفرضيات أهمها، انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد وترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد وبين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية، وقد إتبعنا الدراسة المنهج الإستقرائي وذلك لوضع الأساس العلمي للدراسة التطبيقية اللازمة لإختبار مدى صحة فروض البحث ومن ثم الوصول إلى نتائج للدراسة عن طريق تحديد نوع البيانات المطلوبة وتصميم أداة الدراسة التطبيقية لجمع البيانات. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها، تعاني الموازنات التخطيطية المعدة بالأسلوب التقليدي من أوجه قصور عديدة تحد من فائدة الموازنة للإدارة، يساعد إعداد الموازنة باستخدام نظام محاسبة إستهلاك الموارد الإدارة في التخطيط وتحديد الأهداف المراد تحقيقها، وإتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف. وأوصت الباحثة بالعمل على تقليل الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنات التخطيطية باستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد وذلك عن طريق الوصول إلى أقصى درجة من التطبيق وكذلك ضرورة إدراك الإدارة العليا في الوحدات الإقتصادية للمزايا التي يحققها تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد، وينبغي عليها توفير العديد من العوامل منها، تهيئة مناخ العمل من أجل تغيير ثقافة المنظمة بما يتلائم مع الفكر الجديد، وتطبيق سياسة التعليم المستمر والدورات التدريبية لخلق كوادر قادرة على التعامل مع المتغيرات الجديدة.

## الفصل الأول

مفهوم الموارد ومفهوم ونشأة وأهداف ومزايا وأبعاد وإجراءات  
ومقومات ومعوقات تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد

يشتمل على:

المبحث الأول: مفهوم الموارد ومفهوم ونشأة وأهداف وأهمية ومزايا محاسبة إستهلاك  
الموارد.

المبحث الثاني: مبادئ وأبعاد ومقومات ومعوقات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد  
تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد.

## المبحث الأول

### مفهوم الموارد ومفهوم ونشأة وأهداف وأهمية ومزايا محاسبة إستهلاك الموارد

#### أولاً: مفهوم الموارد:

عمل الباحثون على إستعراض العديد من التعريفات التي تطرقت لمفهوم الموارد كما يلي:  
عرفت الموارد بأنها كل ما يستخدم في إنتاج السلع والخدمات التي تشبع حاجات أفراد المجتمع. وعرفت الموارد بانها: الوسائل المتاحة لإنتاج السلع التي تستخدم لإشباع رغبات الناس.  
كما عرفت بأنها: كل الأصول والإمكانات التي تمتلكها المؤسسة كالموارد المالية، البشرية، التقنية، التنظيمية، المعلوماتية، الي جانب موارد مادية تتمثل في الأصول الملموسة من أراضي ومصانع وتجهيزات، وموارد معنوية تتمثل في المهارات وخبرات الأفراد، براءات الإختراع، سمعة المؤسسة (شهرة المؤسسة)، وتعمل هذه الموارد علي تهيئة الظروف لنشأة الكفاءة المتميزة كلما كانت متفردة وذات قيمة عالية.<sup>(1)</sup>

كما عرفت الموارد الإقتصادية بأنها جزء من المصادر إستطاع الإنسان أن يتعرف عليها ويكتشفها ويطوعها للإستغلال في إشباع رغباته، اي أنها مصدر معروف للثروة إكتشف الإنسان أهميتها وتمكن من تطوير أساليب فنية تساعده علي إستغلالها لإشباع إحتياجاته البشرية.<sup>(2)</sup>

كما أيضا عرفت بأنها عبارة عن عوامل الإنتاج أو العناصر الإقتصادية التي يتم إستخدامها في أداء الأنشطة المختلفة، وعند إستخدامها تحدث التكاليف التي تحمل علي الأنشطة ثم بعدها تحمل علي المنتجات.<sup>(3)</sup>

مما سبق من تعريفات الموارد تم إستنتاج التعريفات التالية:

1. مجموعة من الأصول والممتلكات الخاصة بالشركات التي تعمل على تهيئة الظروف لنشأة الكفاءة المتميزة.

<sup>(1)</sup> دنيا جاسم صاحب، إستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، (القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016م) ص46

<sup>(2)</sup> مكي صالح السمانى محمد، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف غير منشورة، 2016م) ص20

<sup>(3)</sup> محمد خالد عبدالله الحسين، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة 2016م) ص35

2. مجموعة من عناصر الإنتاج المختلفة التي يستفاد منها في أداء الأنشطة المختلفة.

3. هي الوسائل المتاحة لإنتاج السلع التي تستخدم لإشباع رغبات الإنسان.

بناءً على ما سبق ذكره من إستنتاجات يعرف الباحثين الموارد بأنها مجموعة من الوسائل المتاحة من أصول وموارد طبيعية وبشرية وذلك بعد إجراء تحولات عليها لكي تصبح صالحة لإشباع رغبات الإنسان.

### ثانياً: تقسيمات الموارد:

تتمثل أهم أنواع محاسبة إستهلاك الموارد فيما يلي: (1)

#### 1. الموارد البشرية:

تتمثل هذه الموارد في حجم ونوعية القوة البشرية المتاحة العاملة وغير العاملة، ونظراً لأهمية الموارد البشرية في تحقيق التنمية الإقتصادية، فقد بدأ الكثير من الإقتصاديين كعلم مستقل بذاته تحت مسمى إقتصاديات الموارد البشرية.

#### 2. الموارد الطبيعية:

يشير الفكر الإقتصادي إلى أن الموارد الطبيعية هي الأرض بما عليها وما تحتها وما يحيط بها، وهي أي أشياء مادية لها قيمة إقتصادية ليس للإنسان دخل فيها، الأرض وما عليها من غابات وأنهار ومراعي كلها موارد طبيعية، دون أن يكون للإنسان دخل مباشر في إيجادها. بالإضافة للموارد الطبيعية، هنالك الموارد المصنعة أي من صنع الإنسان، صنعها الإنسان بفكره وعلمه لتساعده على الإنتاج وتزيد من عملية إستغلاله للموارد الطبيعية وتسمى الموارد المصنوعة، وتتمثل في رأس المال المادي، مثل الموارد المستخرجة من الأرض بعد معالجتها صناعياً وتحويلها إلى معدات آلات إنتاجية.

#### ثالثاً: خصائص الموارد:

يتضح جلياً من التعريفات السابقة للموارد أنها تعد الضلع الحيوي الذي تعتمد عليه محاسبة إستهلاك الموارد حيث أن الموارد هي بمثابة الدعامة التي يقوم عليها مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، وعليه فإن للموارد العديد من الخصائص الأساسية التالية: (2)

(1) محمد خالد عبدالله الحسين. مرجع سابق، ص21

(2) محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة 2013م). ص91

## 1. قدرة الموارد:

وتعني القدرة على إيجاد القيمة سواء كل مورد بمفرده أو بالتفاعل مع الموارد الأخرى، وهي خاصية وصفية للموارد في كيف يمكن تدريب الأفراد، وما هي جودة الآلات اللازمة لتقديم وتسليم الخدمة. لذلك فكل مجمع للموارد يحتوي على موارد لها نفس الخصائص والمواصفات.

## 2. طاقة الموارد:

يمثل كمية الموارد التي يمكن أن تساهم بها في أداء الخدمات. إن الطاقة كامنة في الموارد وليس في الأنشطة، والطاقة قد تكون طاقة إنتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها، أو قد تكون طاقة غير إنتاجية مثل الموارد المخصص للتجهيز الآلات، والمخصصة للأنشطة الإدارية، وقد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب.

## 3. هيكل وسلوك التكاليف:

حيث أن تكاليف الموارد تعكس خصائص الموارد، فمثلاً الأفراد كمورد لهم أجور مدفوعة وإجازات مزايا ومنافع نقدية، والآلات كمورد تحتاج الي صيانة وقطع وطاقة.

## 4. القابلية:

وهي الخصائص النوعية التي تتمثل في كيفية تدريب العمال، والكيفية التي ينفذون بها العمل وجودة الآلة المستخدمة وهذه الخصائص تعتبر مهمة لكنها لا تؤثر مباشرة علي النموذج ربما يكون لها دور في اتخاذ القرار.<sup>(2)</sup>

## ثالثاً: مفهوم محاسبة إستهلاك الموارد:

تتسم الموارد المتاحة للمجتمعات بالمحدودية والندرة مما يعني عدم كفايتها للإستخدامات المتعددة، ولهذا تتجه الشركات نحو البحث عن أفضل السبل للوصول إلى الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومحاولة إدارة التكاليف بشكل يرشد من القرارات التي يتم إتخاذها بواسطة الإدارة، ونظراً للتزايد المستمر في درجة المنافسة في بيئة الأعمال المحلية والإقليمية والعالمية فكان لابد من البحث عن أدوات محاسبية متطورة تساعد في قياس دقيق لتكاليف منتجاتها وأنشطتها وتقوم ببعض التعديلات في محاسبة التكاليف على أساس النشاط الذي كان يركز على

(2) محمد خالد عبدالله الحسين، مرجع سابق ص35

الأنشطة بإعتبارها حلقة الوصل بين الموارد المستهلكة والمنتجات وعدم إعطاء الموارد التي تمثل جوهر أي نظام تكاليف أي إهتمام وكذلك أن المورد الواحد يستخدم في أكثر من مجمع من مجمعات النشاط وظهر مفهوم المحاسبة عن إستهلاك الموارد والذي يعتمد على الكمية في تخصيص وتوزيع التكاليف. وتناولت العديد من الدراسات مفهوم محاسبة إستهلاك الموارد، فقد زكرت إحدى الدراسات أن محاسبة إستهلاك الموارد هي مدخل شامل ومتطامل لنظام إدارة التكلفة وقد إنتشرت على نطاق واسع خلال الفترة الأخيرة، وتعتبر محاسبة إستهلاك الموارد مزيج بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام إدارة التكلفة الألماني، وقد عرفت أيضاً بأنها هي التي تركز على العمليات والأنشطة وصولاً لإطار متكامل يتعدى كونه نظام تقليدي للمحاسبة عن تكلفة المنتجات إلى أداة تدعم إتخاذ القرارات الإدارية المتعددة في الشركة ويعظم إستفادتها من نظم تخطيط الموارد من خلال قدرته على حفظ وصيانة وتتبع وتجميع المعلومات بشكل تفصيلي عن كافة نواحي النشاط التشغيلية والمالية، وعرف أيضاً، بأنه نظام يعطي نظرية مستقبلية عن إستهلاك الموارد طبقاً لمتطلبات موارد الأنشطة وبما يحقق رغبات العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الإستخدام الأمثل للموارد بما يحقق الفعالية والكفاءة في إدارة التكلفة، وعرف أيضاً، بأنه أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة والفائضة بما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة وتدعيم مركزها التنافسي.<sup>(1)</sup>

كما عرف أيضاً بأنه، نظام ديناميكي، مرن، مدمج، وشامل يجمع ما بين نظام إدارة التكلفة المعيارية ونظام الرقابة الألماني، مع نظام التكلفة على أساس النشاط ويركز بصفة أساسية على الموارد وإستهلاكها، وليس على وحدات التكلفة.<sup>(2)</sup>

يرى آخر أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد بأنه نموذجاً لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة لدعم عملية إتخاذ القرارات بغرض تحسين الوضع التنافسي للمنشأة.<sup>(3)</sup>

(1) سلوى حسين رشدي وعبيد أحمد عبد الحافظ، أثر التكامل بين مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) على ترشيد إستخدام الموارد، (القاهرة، جامعة الأزهر الشريف، كلية التجارة، رسالة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثاني للبيئة والتنمية المستدامة وخدمة المجتمع، 2018) ص 5.

(2) سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012م)، ص 273.

(3) مرجع سابق، محمد خالد عبد الله الحسين، ص 26

كما عرف أيضاً بأنه، أداة لتقدير التكاليف الإستراتيجية يدمج بين التكلفة الحدية في مدخل التكلفة الألمانية والأنشطة/العمليات في نظام التكلفة على أساس النشاط في إطار متكامل لإدارة الأداء.<sup>(1)</sup>

كما عرف أيضاً بأنه، مدخل المحاسبة الإدارية الذي يركز على توفير معلومات يمكن الإعتماد عليها لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات وتحسين الطاقة الإنتاجية لمنشآت الأعمال والنجاح الأكبر في تحقيق الأهداف في سوق المنافسة العالية.<sup>(2)</sup>

عرف أيضاً بأنه، عبارة عن تطوير لأنظمة إدارة التكلفة مع الأخذ في الإعتبار مفاهيم نظام التكاليف على أساس النشاط حيث أن(الأنشطة تستهلك الموارد والخدمات تستهلك الأنشطة)، وأيضاً إستيعاب مهارات وخبرات التطبيق العملي لأنظمة إدارة التكلفة المستندة إلى الفكر الألماني.<sup>(3)</sup>

إنطلاقاً مما سبق من تعريفات لمفهوم محاسبة إستهلاك الموارد يرى الباحثون أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد، هو نظام معلومات شامل يساهم في الوصول إلى التخصيص الدقيق للتكاليف ومن ثم تحميلها على الأنشطة طبقاً لمقدار وحجم إستهلاكها من الموارد ويوفر كذلك معلومات مفيدة للإدارة عن الجزء الغير مستغل(العاطل/الفائض) من طاقة الموارد المستخدمة وهو ما يحقق هدفين أساسيين، أولهما إبراز الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح وصريح ويجعلها تبحث عن أفضل الإستخدامات لهذه الموارد، وثانيهما هو عدم تحميل المنتجات بتكاليف موارد لم تستقد منها بالشكل الذي يزيد من القدرات التنافسية لمنتجات الشركة في الأسواق نتيجة تسعيرها بطريقة عادلة.

#### رابعاً: نشأة نظام محاسبة إستهلاك الموارد:

أثمرت الجهود المبذولة من قبل الباحثين في مجال القياس المحاسبي للتكلفة في ظهور محاسبة إستهلاك الموارد وكان ذلك خلال عام 2002م، كأحد مداخل تطوير قياس التكلفة التي ظهرت في

<sup>(1)</sup> Thomson, J. and J. Gurowka, **sorting Out The clutter**, strategic Finance, Aug. 2005, Vol. 87, No. 2, pp27-33.

<sup>(2)</sup> صديق آدم محمد وفتح الرحمن الحسن منصور، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية،(الخرطوم،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني،2014)،ص 66.  
<sup>(3)</sup> محمد عمر محمد الننف، مرجع سابق، ص 87.

الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوروبا، ويعتبر مدخل محاسبة إستهلاك الموارد منهجاً أساسياً للمحاسبة الإدارية يطبق على نحو دقيق في مبادئ المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات التي يتم إستخدامها لتعظيم قيمة المنظمة، ويستند في فلسفته على مدخل التكلفة الألمانية، كما يتضمن أفضل المبادئ التي يقوم عليها مدخل التكلفة على أساس النشاط.<sup>(1)</sup> وتوصلت الدراسات إلى أن محاسبة التكاليف الألمانية أكثر تقدماً من محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة، وأن هنالك إهتماماً متزايداً بأساليب محاسبة التكاليف الألمانية، وقد ظهر نظام جديد لقياس التكلفة وهو نظام المحاسبة عن الموارد المستهلكة وهو مستوحى من محاسبة التكاليف الألمانية.<sup>(2)</sup>

كما ساعدت العديد من العوامل في تطبيق مدخل التكلفة الألمانية في ألمانيا والدول الأخرى الناطقة بالألمانية، ومن تلك العوامل على سبيل المثال:<sup>(3)</sup>

- أ- قيام المنشأة الإستشارية "Plaut" بإدخال مدخل التكلفة الألمانية ضمن نظم التكاليف في العديد من المنشآت الألمانية والسويسرية والنمساوية.
  - ب- تطوير القواعد النظرية التي يقوم عليها مدخل التكلفة الألمانية من قبل الأكاديمية الألمانية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف.
  - ت- إعتقاد مدخل التكلفة الألمانية ضمن المقررات الدراسية في المعاهد والمدارس التجارية الألمانية.
  - ث- تكامل مدخل التكلفة الألمانية مع البرمجيات التي تنتجها منشأة "SAP" والتكامل مع مدخل تخطيط موارد المنشأة "ERP"
- يرى الباحثون أن مدخل التكلفة الألمانية يمكن أن يوصف بأنه مدخل التكاليف (المباشرة أو المتغيرة) يخصص تكاليف مراكز التكلفة وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة و غرض التكلفة،

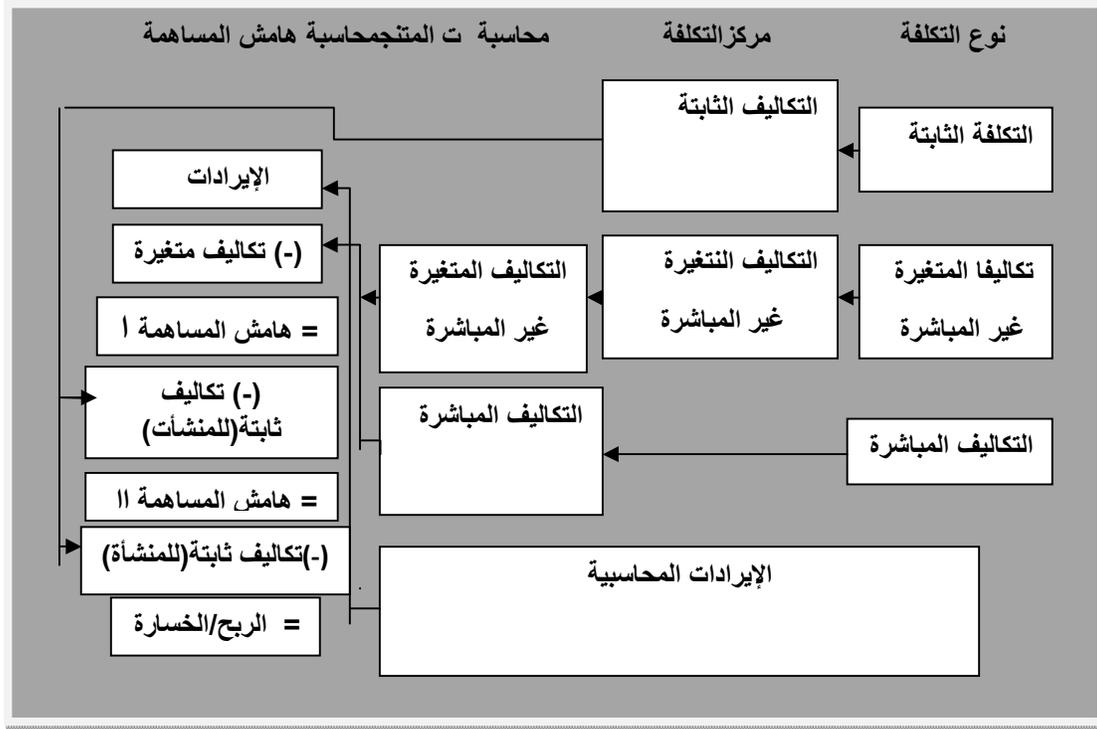
<sup>(1)</sup>(White Larry R. (2009), "Recourse Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting ", **The Journal of Corporate Accounting & Finance** (May/June) p.63.

<sup>(2)</sup> (Krumwiede, Kip & Augustine, Suesmair (2007), "Getting Down To Specifics On RCA", **Strategic Finance**, June, pp.50-56)

<sup>(3)</sup> محمد خالد عبد الله الحسين، مرجع سابق، ص 22.

ويستنتج جميع التكاليف الثابتة بأنه تستفيد منه المنشآت التي تبذل جهوداً كبيرة لتحديد سلوك التكاليف وتتبعها وربطها بعمليات إتخاذ القرارات.

ويبين الشكل رقم (1/1/1) البنية الأساسية لمدخل التكلفة الألمانية:



**المصدر:** وليد أحمد محمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة "دراسة ميدانية"، جامعة بورسعيد، المعهد العالي للإدارة والحاسب الألي، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، (2013م).

يتضح للباحثين من الشكل رقم (1/1/1) أن نظام التكلفة الألمانية يستخدم نوعين مختلفين من مراكز التكلفة مراكز تكلفة أولية ومراكز تكلفة مساعدة، فمراكز التكلفة المساعدة تعكس الأنشطة البعيدة نسبياً عن التصنيع كإدارة المصنع بينما ترتبط مراكز التكلفة الأولية إوتباطاً وثيقاً بعملية التصنيع ذاتها.

أما بالنسبة لتحميل التكاليف غير المباشرة وفقاً لمدخل التكلفة الألمانية لكل مركز من مراكز التكلفة فهناك العديد من الأسس: (1)

(2) وليد أحمد محمد علي، مرجع سابق، ص ص 261، 262.

1. تحديد التكاليف غير المباشرة على أساس العديد من مراكز التكلفة، وينبغي أن تكون التكاليف الثابتة مستقرة عموماً خلال فترة التخطيط وتوحي المرونة للتكاليف المتغيرة خلال فترة التخطيط.

2. قياس المخرجات لكل مركز تكلفة باستخدام مقياس واحد على الأقل، وأن تكون قابلة للقياس الكمي، وأن تكون العلاقة خطية بين المخرجات ومجمعات تكلفة الموارد.

3. تحميل تكاليف مراكز التكلفة المدعمة على مراكز التكلفة الرئيسية مع الحفاظ على التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

4. تحليل المستهلك من الموارد لكل مركز تكلفة.

5. تحديد وقياس الطاقة العاطلة.

كما يوفر أيضاً تطبيق مدخل التكلفة الألمانية المعلومات اللازمة التي تساعد فيما يلي:<sup>(1)</sup>

أ- تحليل أفضل لقرار الشراء ام الصنع.

ب- تحسين عملية إتخاذ القرارات المرتبطة بالطاقة.

ت- تحسين رقابة التكاليف.

ث- تخطيط أفضل للإنتاج والمبيعات.

ج- تحقيق درجة أكبر من الشفافية في معلومات التكلفة.

بدأت العديد من المنظمات التطبيق الفعلي لنظام محاسبة إستهلاك الموارد في عام 2002م ومن تلك المنظمات على سبيل المثال، كلوباي الأمريكية التي تعد من أكبر المنظمات في مجال الصناعات البلاستيكية وتتخذ من ولاية أوهايو مقراً رئيسياً لها كما بدأت تطبيقه العديد من المنظمات في ألمانيا والبرازيل. كما أجريت دراسة بتطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في منشآت إصلاح محركات الطائرات حيث أوضحت الدراسة منافع محاسبة إستهلاك الموارد في مجالي التخطيط والرقابة على كميات الموارد المستهلكة.<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup> محمد خالد عبد الله الحسين، مرجع سابق، ص ص 24، 25.

<sup>(2)</sup> Friedel, G., H. Kupper, and Bedell, B., Relevance added: Combining ABC With German Cost Accounting, (Strategic Finance, June 2005), p56-57.

وفي عام 2008م تم إنشاء معهد محاسبة إستهلاك الموارد ليكون بمثابة المرجعية في تقييم ممارسات تطبيق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد، وتحقيق النضوج وتجنب الممارسات غير السليمة التي سادت أثناء نشوء مدخل التكلفة على أساس النشاط، لذلك يقدم المعهد خدمات التدريب والتأهيل والخدمات الإستشارية لجميع المنظمات التي تتبنى مدخل محاسبة إستهلاك الموارد والتي من شأنها تعزيز مشاريع معهد محاسبة إستهلاك الموارد في الإستخدام الأمثل للموارد، ومنح الشهادات المهنية للمتدربين في المعهد على ممارسات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد.<sup>(1)</sup>

كما أدرج الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في يونيو 2002م مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت عنوان: Maturity<sup>(2)</sup>

. Model Evaluating the Costing Journey :A Costing Levels Continuum

**خامساً : أهداف محاسبة إستهلاك الموارد:**

يعتبر أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد من أهم أنظمة التكاليف بالنسبة للمنشآت بالتالي لا بد من وجود هدف معين لإستخدامه بناءً على ذلك تم تحديد أهدافه فيما يلي<sup>(3)</sup>:

1. إبراز قدرة الموارد على إيجاد قيمة مضافة للعمليات سواء من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة وبين الموارد بعضها البعض.

2. الرقابة على إستخدام الموارد عن طريق تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الطاقات العاطلة والقيود والإختناقات بشكل مستمر بما يحقق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنشأة.

3. تقديم معلومات أساسية حول موارد المنشأة وتشمل تحديد الموارد المتاحة، العلاقة بين الموارد المختلفة، العلاقة بين الموارد والأنشطة، تكاليف الموارد المتاحة، كيفية الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

4. دراسة أثر طبيعة التكلفة على أساس الموارد وفقاً لعالمي الطبيعة الأساسية للتكلفة والطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة.

<sup>(1)</sup> Webber, S., & Clinton D., RCA at Clopay Here's innovation in management accounting With Recourse consumption Accounting, (Strategic Finance, 2004), P22.

<sup>(2)</sup>

<sup>(3)</sup> مكي صالح السمانى محمد، مرجع سابق، ص ص 26، 27.

5. زيادة فعالية التخطيط: فقد ساهم أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد في وضع الخطط التشغيلية للوحدة الإقتصادية باستخدام تخطيط الموارد على أساس الأنشطة لعلاج أوجه القصور في نظم إعداد الموازنة التقليدية، ويشير تخطيط الموارد على أساس الأنشطة إلى منهج يهدف إلى أن يكون إجمالي التكاليف المتوقعة أقل من إجمالي التكاليف المحددة وفقاً لإستخدامات الموازنة على أساس النشاط وذلك لسببين رئيسيين:

أ- يساعد تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد على المحاسبة على وجه صحيح عن الموارد المستهلكة للتكلفة الفعلية المستخدمة في أداء وظائف أنشطة الوحدة الإقتصادية وليست التكلفة التي يجب تحميلها، فقد أستخدم مصطلح النشاط بهدف صياغة الخطط الإستراتيجية وإتخاذ القرارات والتعرف على فرص التحسين الممكنة.

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

6. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف إستخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل.

من أهدافه أيضاً مايلي: (1)

توفير إطار متكامل عن الموارد داخل المنظمة، من زاوية المتاح منها والعلاقات المتبادلة فيما بينها وكيفية الإستغلال الكفاء لها.

1. الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفدة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية، وبالتالي حساب تكلفة المنتج بشكل دقيق وتقديم معلومات صحيحة تخدم أغراض نظام التكاليف.

2. تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة، فمن خلال الرقابة على مصادر حدوث التكلفة نتحقق الرقابة المانعة، ومن خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة بهدف تحقيق المواءمة

(1) محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، (القاهرة، جامعة سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول يونيو 2011م)، ص 43.

بين عرض الموارد والطلب عليها تتحقق الرقابة اللاحقة مما يساعد على ترشيد إستهلاك الموارد.

مما سبق يستنتج الباحثون أن أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يهدف إلى ، الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة والعمل على إتباع سياسة رشيدة في إستخدامها وذلك من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج للسعي وراء تحقيق رغبات العملاء وأخيراً دعم المركز التنافسي للمنشأة.

**سادساً: أهمية محاسبة إستهلاك الموارد:**

تتمثل أهمية نظام محاسب إستهلاك الموارد فيما يلي:-(1)

1. يتأسس عمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة لطبيعة التكلفة والتوسع في مستوى تفصيل الموارد، لتوفير معلومات ذات جودة عالية في النظام، كما يعمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد مع نظم تخطيط الموارد لتحقيق التكامل مع نظم المحاسبة الإدارية الأخرى.

2. يجمع هذا النظام بين نظامين عالميين وهما التكلفة الألمانية ونظام التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معومات مالية وتشغيلية أكثر دقة تساعد في التحليل عند أدنى مستويات التشغيل.

3. أنه يفرق بين إمتلاك الموارد وإستهلاكها.

4. يعتبر أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفيرالمعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الأمثل والكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة أو الفائضة وبما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي .

5. انه أسلوب يسعى إلى تقديم المعلومات الأكثر إرتباطاً بعمليات التشغيل.

ومما سبق يتضح للباحثين أن نظام محاسبة إستهلاك الموارد ذو أهمية كبيرة بالنسبة لمنشآت الأعمال حيث انه يساعدها في ، التحديد الدقيق لتكلفة الإنتاج بما يؤدي إلى خفضها لأقل ما يمكن وأيضاً المساهمة في الإستغلال الأمثل للموارد والكشف عن الطاقة الغير مستغلة وبالتالي زيادة الإنتاجية وزيادة أرباح المنشأة وأيضاً دعم المركز التنافسي للمنشأة.

---

(1) المرجع السابق، ص 28.

## سابعاً: مزايا محاسبة إستهلاك الموارد:

نظراً لقصور أنظمة التكاليف التقليدية الأخرى في تلبية كافة المتطلبات المطلوبة منها بواسطة الشركات المختلفة وتعرض الأنظمة الحديثة للعديد من الإنتقادات، وذلك بدوره أدى للحاجة إلى تطوير أساليب جديدة لتحقيق الإستغلال الكفاء للموارد بما يعني ترشيد إستخدام الموارد، وهذا بدوره يمثل تحدي أمام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وتعمل المحاسبة كنظام معلومات على جمع المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس النشاط ونظام التكلفة الألماني والذي نتج من عملية الدمج بينهما مدخل محاسبة إستهلاك الموارد الذي يعتبر بمثابة تطوير لأنظمة محاسبة التكاليف ويتوقع أن يلقى قبولاً من كافة المنظمات والشركات، وذلك لأن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعد بمثابة الجيل القادم لنظمة محاسبة التكاليف لكونه يجمع بين مزايا كل من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام التكلفة الألماني.

وبناءً على ما سبق سرده من بيان لحوجة نظام محاسبة إستهلاك الموارد بالنسبة للمنظمات المختلفة أمكن توضيح أهم المزايا التي يحتويها كالاتي:<sup>(1)</sup>

1. يعكس الطبيعة الأولية للتكلفة في معدلات التحميل، وذلك بإستخدام كميات الموارد بهدف التعبير عن كافة العلاقات المتداخلة.
2. يعكس بدقة في طبيعة التغير في التكلفة وقت الإستهلاك.
3. ضرورة وجود مجتمعات للموارد والتي تأخذ في الإعتبار الإرتباط المباشر بين حدوث التكاليف والموارد.
4. أن هنالك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى.
5. يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض.

---

<sup>(1)</sup>( Clinton & Keys, (2001), "Resource Consumption Accounting : The Next Generation Of Cost Management System ", **Foucs Magazine**, No.5,pp.1-6).

من المزايا التي يتميز بها نظام محاسبة إستهلاك الموارد أيضاً:-(1)

- 1) تحقيق دقة أكبر في تتبع التكاليف التي يمكن نسبتها لعمليات إنتاجية معينة؛ مما يؤدي إلى نتائج أفضل من تخصيص التكلفة، وفهم أفضل لنماذج إستهلاك الموارد.
- 2) تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكلفة، ومن ثم قدرة أفضل في تخطيط الموارد.
- 3) تكلفة المنتجات سوف تتضمن تكلفة القدر المستخدم من الموارد فقط.
- 4) إدارة الطاقة العاطلة تكون على أساس الطاقة النظرية غير المستهلكة.
- 5) تخصيص إستهلاك الموارد بدقة يركز على طبيعة التكاليف المرتبطة بقدرة فهم الإدارة للعلاقات التشابكية بين الموارد؛ مما يساعد على مد الإدارة بمعلومات أفضل لدعم إتخاذ القرارات.

6) إلقاء الضوء على المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب لإستبعادها.

كما ان هنالك مجموعة اخرى من مميزات محاسبة إستهلاك الموارد، وتتمثل فيما يلي:-(2)

1. المساهمة الفعالة في وضع الخطط التشغيلية للمنشأة عن طريق إستخدام تخطيط موارد المنشأة على أساس الأنشطة لعلاج أوجه القصور المرتبطة بإعداد الموازنات المبنية على النشاط.
2. المحاسبة عن الطاقة العاطلة أو الفائضة مما يساعد في التخصيص المناسب لها دون تحميل نشاط وحيد بأعبائها أو تحميلها على كافة الأنشطة.
3. الرقابة التشغيلية الفعالة على موارد المنشأة بهدف إستغلال تلك الموارد التي لم تستخدم في أداء الأنشطة مما يدفع المنشأة إلى زيادة إنتاجيتها.
4. توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء من خلال تحليل الإنحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيم المناظرة لها مما يتيح تحديد الحجم الحقيقي للمسؤولية وإتخاذ الخطوات والإجراءات التصحيحية المناسبة.

(1) دنيا جاسم صاحب، مرجع سابق ، ص 61.

(2) امجاد محمد الكومي؛ إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية،(القااهرة،جامعة عين شمس،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،المجلد1،العدد1،2007م)،ص ص 184،185.

ما يميز أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد أيضاً ما يلي:

- أ- إتاحة قدر من إمكانية تخطيط الموارد.(1)
  - ب- إتاحة الفرصة أمام الإدارة لفهم الجيد للعلاقات التشابكية بين الموارد، مما يدعم عملية إتخاذ القرارات.
  - ت- السيطرة على الطاقات الزائدة (العاطلة) والتوجيه السليم لتلك الطاقة بما يخدم أهداف المنشأة.(2)
  - ث- توجيه الإهتمام نحو المنتجات التي تباع بأسعار منخفضة من خلال التأثير في عملية تخصيص التكاليف لتحديد المنتجات التي يجب إستبعادها.
  - ج- دعم فلسفة التوجه بالعميل، من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل وتقليل الإستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل.
  - ح- يجمع ما بين الإهتمام بالأجلين الطويل والقصير.
- يعاب على هذا الأسلوب أنه يستلزم مجتمعات أكبر من تلك التي تستلزمها التكلفة على أساس النشاط وإن إستخدام العلاقات التبادلية يستلزم نموذج معقد جداً -ربما نظام تخطيط موارد المنشأة - ويشير كل ذلك على ان المنشآت الكبيرة فقط هي التي تستطيع تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد.(3)
- يرى الباحثون أن هذا الأسلوب مع كل المميزات السابق ذكرها يعمل على تلافي معظم عيوب أنظمة إدارة التكلفة التقليدية وذلك لما يتميز به من خصائص وخاصة فيما يتعلق بالطاقات العاطلة (الفائضة) وكيفية معالجتها ، ويمكن التغلب على عيبه المتمثل في صعوبة الإستفادة منه في المنشآت الصغيرة وذلك بتطبيقه بالتكامل مع نظم تخطيط الموارد.

(1) محمد شحاتة خطاب، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية( القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)، ص

(2) محمد السيد محمد الصغير، مرجع سابق، ص 88.

(3) صديق أم محمد ، فتح الرحمن الحسن منصور، مرجع سابق، ص ص 67،68.

## المبحث الثاني

مبادئ وأبعاد ومقومات وإجراءات ومعوقات تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد ومكونات وإفتراضات تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد.

أولاً : الأسس أو الدعامات التي يقوم عليها أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:

يعتمد مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على العديد من الأسس والدعائم التي يركز عليها لأداء مهامه وهي كالاتي:<sup>(1)</sup>

### 1. النظرة الشاملة للموارد:-

يركز مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على الموارد والتي تساعد الأنشطة والعمليات على إنتاج مخرجات (خدمات)، وكذلك توفر رؤية واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وكذلك عن كفاءة استخدام الموارد<sup>(2)</sup>.

يتم تصنيف الموارد داخل مجتمعات الموارد ويعتمد بناء مجتمعات الموارد على فكرة رئيسية مؤداها هي أن مجتمعات الموارد يجب أن تضم كافة عناصر التكاليف بما في ذلك تكاليف خدمة الموارد، فهذا المدخل يعترف بأن هناك بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى وبالتالي يجب تخصيص تكلفتها على تلك الموارد، وهذا ما يعرف بالتحليل الكلي للتكاليف أو تحميل الموارد بكافة تكاليفها.<sup>(3)</sup>

إن تحميل الموارد بكامل تكاليفها مطلوب حيث يساعد في تحقيق الآتي:<sup>(4)</sup>

أ- رؤية واضحة عن تكاليف الطاقة الصحيحة.

ب- رؤية واضحة للتكاليف الكلية لتوفير الخدمات الداخلية.

ت- دقة أكبر في تحديد تكاليف الخدمات.

ث- المساعدة في إتخاذ قرار الشراء أم الصنع.

<sup>(1)</sup> محمد عمر محمد الننف، مرجع سابق ، ص ص 94،98.

<sup>(2)</sup> (Merwe, (2011), "Debating the Principle: Abs and It's Dominate Of Work". Cost Management, VOL. 23, No.5. P 1).

<sup>(3)</sup>(Clinton & Keys, (2001), "Resource Consumption Accounting : The Next Generation Of Cost Management System " , **Foucs Magazine**, No.5,pp.1-6).

<sup>(4)</sup>(Sedgley, Down J. (2008), "keys for Successfully Implementing Resource Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, Forth Quarterly Meeting, p 19).

ج- المساعدة في إتخاذ قرار الإستعانة بمصادر خارجية.

إن عملية التركيز على الموارد أو النظرة الشاملة للموارد تضع متطلبات للمحاسبة عن الطاقة وتشمل هذه المتطلبات ما يلي:<sup>(1)</sup>

أ- تحديد وإدارة الطاقة حيث وجدت.

ب- الإفصاح الكامل عن الطاقة العاطلة.

ت- الإتساق مع مفهوم الطاقة النظرية لتحديد معدلات التحميل.

مما سبق يتضح أن الدعامة الأولى لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد تبدأ من إتخاذ قرار الإستثمار الذي يترتب عليه الإستحواذ على موارد تمثل ممتلكات المنشأة وتشكل الطاقة افضافية الناتجة من هذا القرار، يتم دراسة الطاقة كدالة في الموارد التي يتم وضعها في مجموعات موارد التي تعتبر وسيلة لإدارة الطاقة.<sup>(2)</sup>

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 المدعمة والباقي للأنشطة الأخرى.<sup>(3)</sup>

## 2. النموذج المبني على الكمية:

يقيس مدخل محاسبة إستهلاك الموارد مخرجات الموارد في شكل كمية الموارد المستخدمة، أي في شكل وحدات يمكن قياسها في شكل كمي بدلاً من قياسها في صورة مالية والتي يترتب عليها تشويه في المعلومات التكاليفية، ويعبر عن التدفق العيني للموارد في صورة وحدات كمية وذلك عند إنتقالها من مجمع موارد إلى مجمع موارد آخر ويكون التدفق العيني للجزء المستخدم فقط كجزء من الطاقة النظرية وهو ما يطلق عليه هيكل الكمية والذي يعبر عن سلسلة من

---

<sup>(1)</sup>(Clinton & Keys, (2001), "Resource Consumption Accounting : The Next Generation Of Cost Management System " , **Foucs Magazine**, No.5,p3).

<sup>(2)</sup> محمد شحاتة خطاب، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة،(القاهرة، جامعة طنطا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ، 2010م) ص 152.

<sup>(3)</sup>Sedgley, Down J. (2008), "keys for Successfully Implementing Resource Consumption Accounting (RCA)", CAM-I CMS Group, **Forth Quarterly Meeting**, p25.

الكميات والتي تعتمد على العلاقات السببية والتي تكون وحدة أساسية في نموذج التكاليف، وان كل العلاقات السببية بين الموارد إلى الخدمات النهائية عادة ما تكون على أساس كمية الموارد.<sup>(1)</sup> وخلص القول أن التعبير عن العلاقات الكمية باستخدام هذا المدخل يعطي نتائج أكثر دقة كنموذج تنبؤي، ويوفر الإعتماد على هيكل الكمية القدرة على التمييز الواضح بين إستهلاك الموارد وتخصيص التكاليف وأن هذا يمكن أن يساعد في تحليل الإنحرافات عن طريق فصل الكمية المستهلكة عن القيمة، ومن السهل تحليل الطاقة طالما أن تكاليف الموارد تخصص عند إستخدامها فقط.<sup>(2)</sup>

### 3. طبيعة التكلفة:

إن السمة الأساسية لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد هو أنه يفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية في كل مجمع للموارد، ويتم حساب معدلات تحميل مختلفة لكل من التكاليف الثابتة والتكاليف التناسبية.<sup>(3)</sup>

يتميز أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد بين بعدين أساسيين لطبيعة التكلفة وهما:<sup>(4)</sup> **البعد الأول:** الطبيعة الأولية للتكلفة: تحدد الخيارات التشغيلية والإستراتيجية نوع التكلفة ما إذا كانت ثابتة أو متغيرة عند حدوثها الأصلي.

**البعد الثاني:** الطبع المحتملة للتكاليف المتغيرة: تفسر إحتمال التغير التناسبي للتكاليف المتغيرة عند نقطة الإستهلاك، أي يجب أن ترتبط طريقة تخصيص الموارد بنماذج إستهلاك الموارد. يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد على أساس أن التكلفة الإستبدالية وإستخدام الطاقة النظرية لأغراض تحديد تكلفة المنتج. ويؤدي إستخدام مفهوم الطاقة النظرية إلى تحميل التكاليف غير المباشرة بالنقص.

---

<sup>(1)</sup>(Merwe, A. D., & Keys D. E,(2002), "The Case For Resource Consumption Accounting".

**StrategicFinance(April) p4).**

<sup>(2)</sup>Clinton & Keys, (2001), "Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management System ", Foucs Magazine, No.5, p3).

<sup>(3)</sup>(Balakrishnan, Ramji; Eva, Labro, & K. Sivaramakrishnan (B) (2012), "Product Cost as Decision Aids: an Analysis of Alternative Approaches (Part2)", Accounting Horizons, Vol .26, No.1, PP. 4-21.).

<sup>(4)</sup> محمد خالد عبد الله الحسين، مرجع سابق، ص ص 30، 31.

إن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يفترض أن كل الموارد يتم إستهلاكها مع التكاليف المرتبطة بها بشكل ثابت أو بشكل تناسبي.

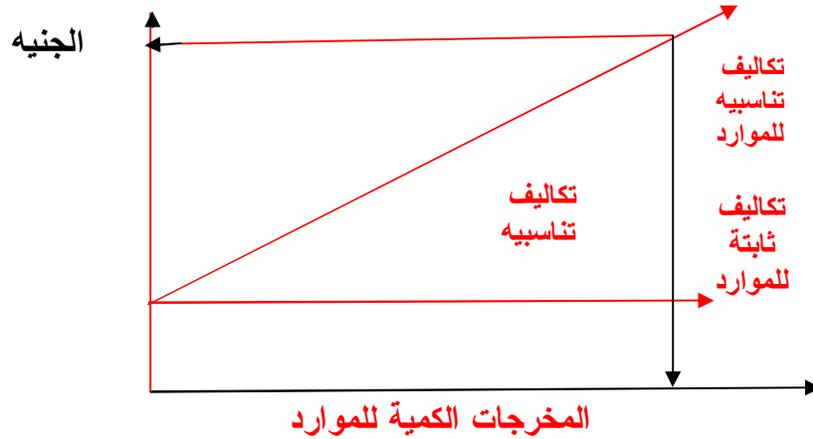
الإستهلاك الثابت للموارد: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة لا تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات تكاليف ثابتة.

الإستهلاك التناسبي للموارد: عندما تكون كمية المدخلات المستهلكة تتنوع مع مستوى المخرجات أو موضوع القياس التكاليفي، لذلك تعتبر تكاليف المدخلات تكاليف تناسبية.

ومن هنا فإن التكاليف الثابتة لا تتغير مع نماذج إستهلاك الموارد، في حين أن التكاليف التناسبية ترتبط بنماذج إستهلاك الموارد، ويعبر عن العلاقة الخطية بين عناصر التكاليف ومخرجات الموارد في شكل كمي، كما في الشكل:

### الشكل رقم: (2/2/1)

الطبيعة الثابتة والتناسبية للتكاليف.



المصدر: محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، (القااهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2013م).

هناك بعدان لطبيعة التكاليف: - (10)

أ- البعد الأول: الطبيعة المتأصلة للتكاليف في أن تكون تكاليف ثابتة أو تكاليف تناسبية تبعاً لنمط إستهلاك الموارد.

<sup>(10)</sup>Clinton & Keys, (2001), "Resource Consumption Accounting: The Next Generation Of Cost Management System ", Foucs Magazine, No.5, p5).

ب- البعد الثاني: الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية، والتي يمكن أن تتغير عند نقاط إستهلاك الموارد فالموارد المتوفرة يمكن أن تستهلك بطريقة نسبية أو بطريقة ثابتة.

ويظهر الجدول رقم (1/2/1)

طبيعة التكاليف في ضوء مدخل محاسبة إستهلاك الموارد:

كمية تناسبية	كمية ثابتة	طريقة الإستهلاك الطبيعية المتأصلة للتكاليف
		معدل ثابت
ثابتة	ثابتة	معدل تناسبي

المصدر: دنيا جاسم صاحب، إستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، (القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016م). ص 59.

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

ثانياً: المبادئ والمقومات الأساسية لأسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:-

من الدعامات الأساسية التي تقوم عليها محاسبة إستهلاك الموارد أمكن الوصول إلى عدة

مبادئ أساسية لمحاسبة إستهلاك الموارد وهي كالآتي:-

1. تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد:

للتغلب على مشكلة عدم تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع للموارد فهذا المدخل يحدد مقياساً للمخرجات في كل مجمع من مجمعات الموارد ويكون هذا المقياس متجانساً لإدارة الطاقة، فهو

يوفر رؤية لكيفية استخدام الموارد بغض النظر عن تشكيلة الأنشطة التي تؤديها الموارد، يركز على طبيعة العلاقات بين الموارد مما يوفر منظوراً للإختيار الدقيق لمقياس المخرجات.<sup>(1)</sup>

## 2. فعالية إدارة الطاقة الزائدة / العاطلة (الفائضة).

حيث يمكن تلخيص فعالية إدارة الطاقة العاطلة فيما النقاط التالية:<sup>(2)</sup>

- أ- توجد الطاقة في الموارد وليس في الأنشطة.
- ب- يتم التقرير عن الطاقة العاطلة أو الفائضة كإنحرافات.
- ت- لا يتم تخصيص الطاقة العاطلة بأي صورة على وحدة الخدمة.
- ث- تتبع الطاة العاطلة إلى الشخص المسئول وبذلك يمكن السيطرة عليها.

## 3. العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات 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 هنالك علاقات ثابتة بين المخرجات.<sup>(3)</sup>

4. الطبيعة الأولية للتكلفة تكون على أساس الموارد المستثمرة، التغيرات في التكلفة، ووقت إستهلاك الموارد.<sup>(4)</sup>

5. إتباع نظام التكاليف على أساس النشاط.

## 6. إتباع نظام التكاليف القائم على أساس كمي:

يمثل ذلك العمود الفقري لمحاسبة إستهلاك لموارد، ويعتبر تدعيم لتحميل جميع عناصر التكاليف من خلال مجموعات الموارد إلى مجموعات الموارد الأخرى، أو إلى موضوعات القياس التكاليفي المباشر.<sup>(1)</sup>

7. إتباع نظام التكاليف الكلية (المستوعبة) لمعالجة التكاليف الثابتة.

(1) محمد عمر محمد الننف، مرجع سابق، ص 99.

(2) المرجع السابق، ص 101.

(3) تهاني محمود النشار، استخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمات، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، نموذج محاسبي مقترح، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثاني، 2005م)، ص 43.

(4) المرجع السابق، ص 101.

(1) المرجع السابق، ص 23.

8. إدارة الموارد ودعم القرارات الإدارية يجب أن يتم عند كل من المستويات التشغيلية، التكتيكية، الإستراتيجية:<sup>(2)</sup>

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

يرى عدد من الكتاب أن هناك مجموعة مبادئ مهمة تستند إليها نماذج التكلفة المبنية على أساس عمليات تدفق وتخصيص الموارد ضمن نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد تتكشف في الآتي:-<sup>(3)</sup>

1. **مبدأ السببية:** يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها وفقاً لعلاوة السبب - النتيجة خلال دلالة سلسلة القيمة بالمنشأة؛ ومن ثم ينعدم التخصيص غير المدروس بين مجموعات الموارد، ويرتكز هذا المبدأ على الارتباط، والصلة ومبررات التكلفة بغرض ترشيد إتخاذ القرار.<sup>(4)</sup>

**يتميز مبدأ السببية بالخصائص الآتية:**

- أ- يعكس نوعاً من الصدق في المحاسبة الإدارية.
- ب- عندما يكون هنالك تحميلاً للتكاليف، فهناك نوع من التحميل الحكمي المبني على إجتهاادات شخصية، ومها كانت درجة الدقة تظل هنالك درجة من التقدير الشخصي.
- ت- إن أي تخصيص للتكاليف لا يعتمد على علاقة السببية فهو تخصيص حكمي.
- ث- إن وجود علاقة سببية، سواء أكانت بشكل قوي أو ضعيف يكون أفضل في جميع الأحوال في تخصيص التكاليف.
- ج- تضمن علاقة السببية الثقة في المعلومات.<sup>(1)</sup>

<sup>(2)</sup> مكي حسن صالح السماني، مرجع سابق، ص 33.

<sup>(3)</sup> دنيا جاسم صاحب، مرجع سابق، ص ص 56-58.

<sup>(4)</sup> Ahmed & Mossa, (2011), "Application Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institutes", Pakistan Business Review, Vol. 12, No 4, pp.761-762.

<sup>(1)</sup> RCA Institute, 2010, p8.

2. مبدأ الإستجابة: حيث يتحدد سلوك التكلفة وفقاً لعملية تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد، والتي لا بد أن تكون توقعات كمية، ومن ثم فإن مبدأ الإستجابة يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الكلي.<sup>(2)</sup>

في ضوء نظام محاسبة إستهلاك الموارد فإن علاقات الإستجابة تحدد إما في شكل إستجابة ثابتة، أو إستجابة متغيرة، ويحد الإستجابة الثابتة أن المدخلات يتم إستنفادها بغض النظر عن التغير في مستوى إستهلاك المخرجات مثل رسوم التراخيص، والإستجابة المتغيرة بين مجموعات الموارد.

3. مبدأ العمل: حيث إنه مستمد من الإرتكاز على نظام التكلفة على أساس النشاط، في بعض الأحيان تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، لذا يتطلب من الأنشطة تحديد المخصص لها من موارد، ويطبق هذا المبدأ خلال تعريف النشاط أو محرقاته على أساس كمي؛ ومن ثم تزويد معلومات عن الطاقة المستغلة أو غير المستغلة بشكل أساسي.

إن أهم المبادئ التي يرتكز عليها نظام محاسبة إستهلاك الموارد يمكن تجميعها في ثلاث مبادئ أساسية تتمثل في الآتي:-

المبدأ الأول: إستعراض الموارد: تتمثل في الإستثمارات المتاحة التي تمتلكها المنشأة في صورة مادية من أجل الحصول على طاقات التشغيل، مثل الأفراد، الخامات، الأموال، الألات، أو في أي صورة معنوية غير مادية، مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات.<sup>(3)</sup>

المبدأ الثاني: تخصيص التكاليف على أساس كمي: يعتمد نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية تتمثل في ساعات العمل المباشر، وعدد الكيلوات من الكهرباء، وعدد ساعات دوران الألات، ويتم تخصيص التكلفة المخططة والفعلية على وحدات التكلفة المختلفة على أساس أستهلك كمية من مخرجات هذه الموارد، مع الأخذ في الإعتبار

(2).White Larry R. (2009), "Recourse Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting " , **the Journal of Corporate Accounting & Finance**, pp. 67-71.

(3) رندا مرسى كيوان، إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، (مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثالث، العدد الثاني، أبريل 2013م)، ص ص 1125-1128.

العلاقات السببية بين الموارد الفعلية المستنفذة، وتكلفة الوحدات، ثم تأتي القيمة النقدية بعد ذلك وليس مقدماً كما في نظم التكلفة التقليدية.<sup>(1)</sup>

**المبدأ الثالث:** طبيعة هيكل التكلفة: حيث يصنف نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد عناصر التكاليف الخاصة بكل مورد إلى مجموعتين: عناصر تكاليف ثابتة، وعناصر تكاليف متغيرة، وذلك حسب علاقة هذه العناصر بالمرجات على مستوى كل مورد على حده وليس على مستوى المنشأة ككل..

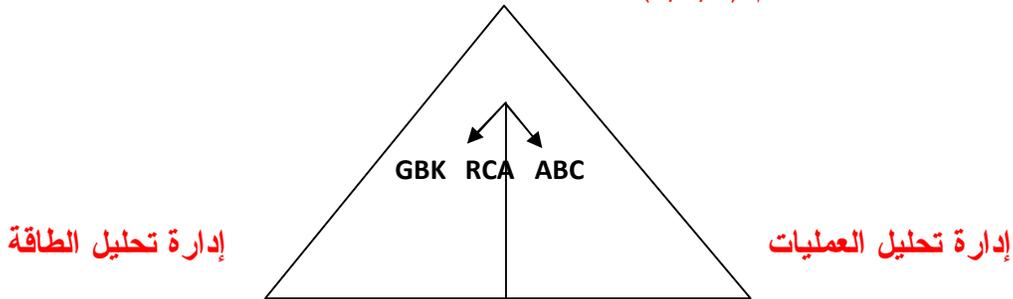
**ثالثاً: أبعاد محاسبة إستهلاك الموارد:-**

يركز نظام محاسبة إستهلاك الموارد على فهم الموارد قبل شراؤها أو إستخدامها وهذا يوفر مستوى عال من التحليل والإهتمام برقابة التكاليف المستقبلية عند نقطة التصميم، ويزودنا بحقيقة أن تصميم العمليات يتضمن من 70-80 % من التكلفة خلال دورة حياة المنتج بنفس الطريقة التي يتم بها تصميم المنتج وتحديد هيكل التكلفة الدائم، كما أن هذا النظام يحدد العلاقات التشابكية للموارد المتعددة وتحويلها إلى نماذج تنبؤية للتكلفة تتخلى عن الخطية.<sup>(1)</sup>

**أبعاد أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:**

يوضح الشكل رقم (3/2/1) أبعاد أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:

**شكل رقم (3/2/1) أبعاد أسلوب محاسبة استهلاك الموارد**



<sup>(2)</sup> علي مجدي سعد الغروري، المحاسبة عن إستهلاك الموارد، (المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الثاني، 2010م) ، ص ص 354-353.

<sup>(1)</sup> محمد خالد عبد الله الحسين ، مرجع سابق ، ص ص 33، 34

عليه يتضح جلياً للباحثين من الشكل رقم(3/2/1) وجود منظورين لنظام محاسبة إستهلاك الموارد هما:<sup>(1)</sup>

أ- منظور الأنشطة: إدارة وتحليل العمليات: يركز على دقة تخصيص التكلفة وهذا المنظور مستمد مدخل التكلفة على أساس النشاط.

ب- منظور الطاقة: إدارة وتحليل الطاقة: ويركز على إدارة طاقة الموارد وتحديد الموارد العاطلة والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة الألمانية.

ظهر نظام محاسبة إستهلاك الموارد مطلع القرن الحالي والذي يدمج بين إفتراضات مدخل التكلفة على أساس النشاط ومدخل التكلفة الألمانية ويتفادى معظم الأخطاء التكاليفية التي وقعت فيها المداخل السابقة للتكلفة، حيث يتميز بقدرته على التكامل مع أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة بطريقة تدعم أعمال ومهام الإدارة المختلفة. ويركز نظام محاسبة إستهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة للموارد والعلاقات المتداخلة بينها وكيفية إستهلاك المخرجات للموارد بغية الحصول على معلومات تفصيلية عن العمليات التشغيلية ويتم تفسير سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية، ويظهر هذا المدخل طاقة الموارد العاطلة/الفائضة، كما يركز على معدلات إستغلال الطاقة على مستوى الموارد والإهتمام بإعادة تفعيلها على أنشطة التشغيل الأخرى لدعمها وزيادة إنتاجيتها.<sup>(2)</sup>

رابعاً: إجراءات تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:-

يتمثل المنهج الإجرائي لمحاسبة إستهلاك الموارد على النحو التالي:<sup>(1)</sup>

1. فحص وتحديد الموارد المتاحة للمنشأة
2. تحديد الإحتياجات المتوقعة من الموارد.
3. تجميع الموارد الفعلية والمخططة في مجتمعات الموارد.
4. التأكد من أن مجموعة الموارد بكل مجمع متجانسة.

<sup>(1)</sup>.Ahmed & Mossa, (2011), "Application Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institutes", Pakistan Business Review, Vol. 12, No 4, p76.

<sup>(2)</sup> Clinton & Webber, (2004), (A), " Resource Consumption Accounting Applied: The Clopy Case" The Journal of Management Accounting, fall, Vol .6, No .1, p11.

<sup>(1)</sup> محمد شحاتة خطاب، ص ص 156•155.

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 البعض للتعرف على إستفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجموعات الموارد التي ستفيد 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/الزائدة - الفائضة.
12. تحديد تكلفة موضوعات القياس التكاليفي بالقدر المستخدم من الموارد

#### خامساً: معوقات تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:

على الرغم من المزايا العديدة التي يتمتع بها نظام محاسبة إستهلاك الموارد والتي أدت إلى تفادي النقص الذي كانت تعاني منه نظم التكاليف التقليدية في عجزها الدائم عن تلبية متطلبات الإدارة في شتى المجالات، على الرغم من كل ذلك إلا أن هنالك بعض الصعوبات التي تقف عائقاً في طريق تطبيق هذا النظام في منشآت الأعمال ومنها:<sup>(2)</sup>

1. إرتفاع تكاليف التطبيق.
2. يحتاج إلى الكثير من الوقت اللازم لتخطيط المطلوب.
3. يحتاج إلى تطبيق أسلوب تخطيط موارد المشروع (ERP) في المشروع.
4. وجود القليل من المنشآت التي ينطبق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد حتى وقتنا الحاضر.

<sup>(2)</sup> أيمن أحمد الشنوي، دراسة إستكشافية لتأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية ودور المحاسبين الإداريين في منشآت الأعمال السعودية، (القاهرة، جامعة الأسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2007م)، ص69.

وبالرغم من أن أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يوفر تحسينات ملحوظة على العمليات وبيانات التكلفة إلا أنه يتطلب تدريباً كبيراً وتصميم النماذج والتطبيقات والخبرة المتخصصة بخلاف ما هو معروف حول أنظمة التكاليف في الولايات المتحدة.

من المعوقات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد أيضاً ما يلي:<sup>(2)</sup>

أ- صعوبة تحقيق أهداف التخصيص: بالرغم من الإهتمام بموضوع تخصيص تكاليف الطاقة في مجالات البحوث العلمية، إلا أنه ما زال يحتاج لمزيد من الدراسة نظراً لصعوبة الوصول إلى حلول لمشكلة تحقيق التخصيص المرضي للتكاليف حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط منها، الموضوعية أو بمعنى آخر البعد عن الذاتية ( الحكم الشخصي) في إختيار أساس التخصيص وطريقته، ومراعاة التصرفات السلوكية للقائمين على الأداء كذلك السببية والإستفادة إذ يجب تحميل التكاليف على المنتجات والأنشطة التي تسببت في حدوث التكلفة.

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

ت- مدى تقبل الفكر الإداري: حيث يعتبر من أهم المحددات التي قد تقف عائقاً أمام أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد هي عدم توفر القناعة التامة من قبل الإدارة العليا نظراً لعدم فهم وإستيعاب فلسفته، هذا بالإضافة إلى الآثار السلوكية لموضوع تخصيص التكلفة ومنها إسراف مديري مجتمعات التكلفة في إستخدام الموارد المتاحة وخدمات الأنشطة الثانوية.

ث- إرتفاع تكاليف التطبيق: حيث يقوم أسلوب محاسب إستهلاك الموارد على علاقة مفادها تتبع مسارات الأنشطة، وتحديد العلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد المتاحة سواء من مورد لمورد، أو من نشاط إلى نشاط، ويعرض دراسة تلك العلاقات المعقدة المتداخلة فالأمر يتطلب الإستناد إلى إحدى مجموعات البرامج التطبيقية التجارية بما يساعد على دمج المعلومات عن الطاقات المتاحة، والعمليات المؤداة داخل الوحدة الإقتصادية.

<sup>(2)</sup> أماني سمير عبد العظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية(القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 131.

مما سبق يرى الباحثون أن محاسبة إستهلاك الموارد قدمت بعض الأفكار الجيدة لمعالجة أوجه القصور التي عانت منها نظم التكاليف التقليدية السابقة لها، الخاصة برؤى الموارد بالتحديد، ولكن بالرغم من الإنتقادات الموجهة إليها إلا أنها تعتبر من أفضل نظم التكاليف المقدمة حديثاً في إدارة وترشيد التكاليف وتخصيصها بأفضل صورة ممكنة، وكذلك بمساعدته في ترشيد وإدارة الموارد بتقسيمها إلى مجموعات مختلفة بما يؤدي إلى إستخدامها إستخداماً أمثل وبأقل تكاليف ممكنة وفي فترة زمنية وجيزة وهذا ما يخدم توجه البحث الحالي.

#### سادساً: مكونات أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:

يتكون أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد من عدد من العناصر تم تلخيصها كما يلي:<sup>(1)</sup>

1. مجموعات الموارد: وتقوم بتجميع الموارد المتجانسة (المتشابهة) داخل مجمع واحد ويمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل ، الخدمات، الآلات، الأفراد، المادة الخام، ويفترض أن مجموعات الموارد هي إضافة في ظل مدخل محاسبة إستهلاك الموارد حيث يضم مجموعة من العناصر المتجانسة وذلك على عكس مجموعات التكاليف في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط والذي يتضمن عنصر واحد أو أكثر من عناصر التكاليف التي لا يوجد بينها علاقة تجانس.

وقد تتمثل المعايير التي يجب إتباعها عند تحديد العلاقات بين الموارد في مجموعات الموارد فيما يأتي:

- أ- يجب أن تكون الموارد متجانسة ومتشابهة وبنفس التكنولوجيا.
  - ب- يجب أن تكون مخرجات مجموعات الموارد وعلاقات الإستهلاك كمية ومخططة.
  - ت- يمكن تجميع البيانات الفعلية والتكاليف والكميات لكل مجمع موارد.
2. مسبب التكلفة الخاصة بالموارد: يعبر هذا النوع من المسببات عن مقياس كمي لحجم المخرجات المتوقع من المورد كذلك حجم الموارد التي يجب إنفاقها داخل مجمع الموارد

<sup>(1)</sup> محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لدخل محاسبة إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساسالنشاط، (القاهرة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، 2010م)، 249.

للوصول إلى حجم معين من المخرجات ثم تحميل تكاليف مجتمعات الموارد على الأنشطة والعمليات.

3. مجتمعات تكلفة الأنشطة أو العمليات: وهي تمثل عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الشركة والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات.

4. وحدة قياس التكلفة: وهو الهدف الذي ترتبط به التكلفة ممثلاً في وحدة المنتج أو خدمة وصولاً إلى حساب تكلفة المنتج أو الخدمة مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على هذا الهدف.

يرى أحد الكتاب أن من مكونات أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد أيضاً ما يلي:<sup>(1)</sup>

1. العلاقات التشابكية بين مجتمعات الموارد: يتميز مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بأن إستهلاك الموارد لا يتوقف على دور الأنشطة في إستهلاكها للموارد، وإنما يتطلب تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد المتاحة داخل مجتمعات الموارد وبين مجتمعات الموارد الأخرى، لذلك فهو يوفر معلومات تفصيلية عن كافة العلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض.

وتتمثل خصائص هذه العلاقات في:<sup>(2)</sup>

- العلاقات التشابكية هي دالة للموارد المستخدمة.
- العلاقات التشابكية هي علاقات تبادلية.
- تعتمد العلاقات التشابكية على كميات مخرجات الموارد.
- تؤثر العلاقات التشابكية على طبيعة التكلفة.

إن أي نموذج لدعم القرارات يجب أن يركز على تدفق الموارد من خلال عمليات المنشأة، وإن تنظيم الموارد يكون في مجتمعات موارد متجانسة، وكل مجمع للموارد يعتبر مدخلات لإنتاج مخرجات معينة، أو يعتبر تدعيم لمجمعات موارد أخرى، أو أداة خدمة.

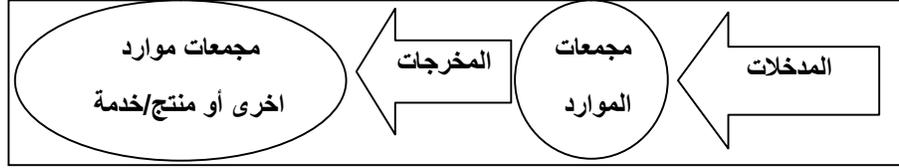
<sup>(2)</sup> محمد عمر محمد الننف، مرجع سابق ، ص ص 92-93.

<sup>(3)</sup> (Merwe, (2011), "Debating the Principle: ABC and It's Dominate Of Work". Cost Management, VOI, 23, No.5. P 1, P27).

تدفق الموارد ( المدخلات ) بين مجتمعات الموارد ومجمعات الموارد الأخرى او الخدمات (المخرجات).

ويظهر ذلك من خلال الشكل رقم: (4/2/1):

شكل رقم (4/2/1) تدفق الموارد ( المدخلات ) بين مجتمعات الموارد ومجمعات الموارد الأخرى او الخدمات (المخرجات).



كمية الموارد

إنتاجية/خدمية

العمالة، الألات

العمالة، الإنتاجية/خدمية كمية الموارد

المواد الخام والأنشطة/العمليات

تكنولوجيا المعلومات

المصدر: محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف باستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2013م). ص 93.

## 2. موضوعات القياس التكاليفي: (الخدمات):

تعتبر موضوعات القياس التكاليفي الهدف الذي يتم ربط التكاليف به متمثلاً في وحدة الخدمة وصولاً إلى حساب تكلفة الخدمات، مع عدم تحميل تكاليف الطاقة العاطلة على موضوعات القياس التكاليفي بالشكل الذي يؤدي إلى حساب تكاليف الخدمات بالشكل الدقيق وتنمية المركز التنافسي للمنشأة.

سابعاً: الافتراضات أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد:

يقوم أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد على عدة إفتراضات أهمها ما يلي: (1)

1. إن مسبب حدوث التكلفة والرقابة عليها عند مستوى الموارد وليس عند مستوى النشاط كما في حالة أسلوب التكلفة على أساس النشاط أو نظام إدارة تكلفة النشاط، فلكل مورد له القدرة على

(1) صديق أم محمد أبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2014م)

- إيجاد القيمة سواء بمفردها أو بالتفاعل مع الموارد أو الأنشطة الأخرى بالمشروع ، وفي ضوء هذا الإفتراض فإن تقديرات التكاليف التي تتجاهل تأثيرات الموارد المتسببة في حدوثها يكمن أن يترتب عليها زيادة في التكاليف الإجمالية نظراً لطبيعة الموارد المؤثرة في حدوثها.
2. إمكانية تحديد كمية الموارد (حجم التكاليف) المتوقعة لتنفيذ أنشطة أو عمليات معينة عند مرحلة تصميم المنتج، فدراسة التأثيرات المتوقعة لإستخدام الأنواع المختلفة من عمليات التشغيل والأصول والموارد المتاحة بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد ستمكن ولا شك من التنبؤ بكمية الموارد ( حجم التكاليف) المتوقعة لتنفيذ الأنشطة والعمليات عند مرحلة تصميم المنتج.
3. ان إستهلاك الأنشطة للموارد يتوقف على عاملين هما: دور الأنشطة في إستهلاك الموارد والعلاقة التبادلية بين الموارد المتاحة، أي من مورد إلى مورد أو من مورد إلى نشاط خلافاً لأسلوب التكلفة على أساس النشاط الذي يركز فقط على دور الأنشطة في إستهلاك الموارد.
4. وجوب توفر مجتمعات الموارد والتي تأخذ في الحسبان أمرين وهما:
- أ- أن التكاليف في خدمة الموارد.
- ب- أن بعض الموارد تتولد لخدمة موارد أخرى.
5. أن تحليل التكاليف في علاقاتها بإستهلاك الموارد يتوقف على عاملين هما: الطبيعة الأساسية للتكلفة سواء كانت ثابتة أو متغيرة مع نماذج إستهلاك الموارد والطبيعة المحتملة للتكاليف المتغيرة والتي تجعلها عرضة للتغير التناسبي عند نقاط إستهلاك الموارد وهو ما يعرف بالتحميل الكلي لتكاليف الموارد والذي يهتم بمفهوم التكاليف التناسبية والتي قد تكون ثابتة أو متغيرة مع نقاط إستهلاك الموارد.
6. ان موارد المنشأة هي مدخلات كمية وليس قيمة كما في حالة أسلوب التكلفة على أساس النشاط مما يساعد على تصوير العلاقات السببية لطبيعة التكلفة والعلاقات القائمة بين الموارد بشكل أكثر دقة.
- يضيف أحد الكتاب إفتراضين لهذه الإفتراضات، وهما:

أ- هناك فرق بين إستهلاك الموارد وإستهلاك الأنشطة وبالتالي المنتجات تستهلك الأنشطة وأن هذه الأنشطة تستنفذ الموارد الإقتصادية، أي أن الأنشطة المختلفة هي التي تستهلك الموارد وليس المنتجات وبالتالي تمثل الأنشطة حلقة الوصل بين الموارد والمنتجات.

ب- أن التكلفة تتبع مكون الطاقة على إعتبار ان طاقة الموارد المستخدمة بمثابة أهدافاً للتكلفة وفقاً للطلب عليها مما يؤدي إلى ضرورة الإهتمام بالطاقات غير المستخدمة والإختناقات التي تواجهها المنشأة، فتكلفة الموارد غير المستخدمة (تكلفة الطاقة العاطلة) =

$$= \text{تكلفة الموارد المتاحة/المتوفرة} - \text{تكلفة الموارد المستخدمة.}$$

يؤكد هذا الإفتراض على ضرورة تتبع وتحليل كل من تكلفة الموارد الكتاحة لأداء الأنشطة المختلفة وأيضاً تكلفة الموارد التي يتم إستخدامها للقيام بهذه الأنشطة مما ينجم عنه إيراز وتحديد حجم الطاقة العاطلة التي تتحملها المنشأة وتحليلها حسب الأنشطة والأقسام.

بناء على ضوء هذه الإفتراضات التي تحكم تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد يرى الباحثون أنه يعد تطويراً لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، وذلك لكونه يركز على سد الثغرات التي ظهرت في أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبالإضافة إلى النظم الأخرى لحساب التكاليف.

## الفصل الثاني

هذا الفصل يحتوي علي مبحثين:

المبحث الاول : الانتاجية ومفهومها واهميتها واثرها علي المنشآه وعناصرها والعوامل المحدده والمؤثره عليها.

المبحث الثاني: الكفاءة الانتاجية ومفهومها والعوامل المؤثره عليها وطرق زيادتها واستراتيجاتها تحسينها وفعاليتها الادارية ومعايير تقييمها

## المقدمة:

من اجل بناء رأس مال بشري في المؤسسات يجب علي المدراء ان يبادرو بتطوير الاستراتيجيات التي تومن وتضمن المعرفة الفاقه والمهارات ضمن الايدي العاملة في التنافس من خلال الافراد يلزم المؤسسات المعاصرة العمل بشكل جيد لإدارة راس المال البشري والمعرفة والمهارات،والقدرة،التي لها قيمة في المؤسسات وبرنامج التكوين المهني وهي التي تكمل هذه الممارسات وتعزز هذه المهارات وخصوصا في المناطق التي لايمكن الإنتقال فيها لمؤسسة اخري إذا غادرها الموظف.

إذا تشكل مسألة تاهيل القوي العاملة اهم القضايا واعقدها في الوقت الراهن علي اعتبار المؤسسة تنافس من خلال الافراد،وهذا يقود الي تقرير حقيقية مؤاهاها ان قدرة المؤسسة علي البقاء،النجاح،والتميز(الربح، الانتاجية، الكفاءة الانتاجية، المردودية) يعتمد علي مدي كفاءتها في ادارة واستثمار طاقتها الكامنه في راس المال البشري.

حيث أن للموارد البشرية دور رئيسي في تحقيق الكفاءة الإنتاجية للمنظمات وذلك بإعتبارها واحدة من المدخلات الرئيسية في العملية الإنتاجية التي يقع عليها مسؤولية تحقيق أهداف المنظمة وذلك من خلال الإستخدام الأمثل والجيد للموارد ومقومات الإنتاج المختلفة.

## المبحث الاول

### الإنتاجية ومفهومها واهميتها واثرها علي المنشآه وعناصرها والعوامل المحدده

### والمؤثره عليها

#### أولاً: ماهية الإنتاجية:—

الإنتاجية هي مؤشر من المؤشرات التي تستخدم في الإدارة للقياس مدي الفاعلية في الوصول للإهداف، استخدام المواد الإنتاجية المتاحة.<sup>(1)</sup>

الإنتاجية في التعريف هي العلاقة بين المخرجات المتولدة عن نظام الانتاج والخدمات وبين المدخلات التي تقدم للخلق هذا المخرجات ، وهكذا الإنتاجية تعرف بانها الإستخدام الكفوه في الموارد، العمل ورأس المال والأرض والمواد الخام والطاقة والمعلومات في إنتاج السلع والخدمات المختلفة.<sup>(2)</sup>

هي الإنشطة المتتابعة التي تبذلها الإدارة في سبيل انتاج المنتج (السلع والخدمات) اي عملية تحويل المدخلات الي مخرجات وتعبير الإنتاجية عن العلاقة بين المخرجات والمدخلات(عمال – مواد – رأس مال – ادارة خدمات) وبالتالي فهي تعكس كفاءة الإدارة في إستقلال المواد المتاحة لي الحصول علي افضل إنتاج ممكن.<sup>(3)</sup>

من خلال التعريفات السابقة يتضح للباحثون أن الإنتاجية هي المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في قياس مدي الوصول للإهداف او الاستخدام الكفاءة للموارد المتاحة داخل المؤسسة من ارض وطاقة ومواد خام ومعلومات في انتاج السلع والخدمات اي تحويل المدخلات الي مخرجات.

#### ثانياً: مفهوم الإنتاجية :

شاع مفهوم الإنتاجية او كلمة الإنتاجية كثير من اللبس والغموض حيث ظهرت لهو مفاهيم ومعاني مختلفة. فعند البعض مقياس لكفاءة العمل، وتعني عند البعض الأخر المخرجات التي حققتها مجموعة من الموارد.<sup>(4)</sup>

(1) رجاء ابراهيم محمد النور، جودة التدريب وأثره علي الكفاءة الإنتاجية في الشركات الصناعية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، غير منشور، 2011م) ص71.

(2) نزار محمد عبدالحليم، دور موارد المنظمة المادية والمالية في تحديد الكفاءة الإنتاجية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، غير منشورة، 2007م) ص44.

(3) محمد الأمين احمد محمد، دور إستراتيجية الموارد البشرية في رفع الكفاءة الإنتاجية بوحدة تنفيذ سد مروى، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، غير منشورة، 2011م) ص46.

(4) نادر أحمد أبوشيخه، الكلفة الإنتاجية ووسائل تحسينها في المؤسسات العامة، (الأردان، عمان، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية) ص35.

الإنتاجية تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات (العمل، الآلات، راس المال، المواد، المعلومات، المعدات) وبالتالي فهي تعكس كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة للحصول علي افضل انتاج ممكن، ومن هنا فانه لايمكن الاعتماد علي مقياس الانتاج في الحكم علي درجة كفاءة المنظمة في استخدام مواردها،فقد يزيد الانتاج مثلاً في عدد الوحدات المنتجة او أصناق السلع، ولكن قد يقابل ذلك اسراف في الخامات والمواد الاولية المستخدمة في عملية الانتاج او ضياع الجهودات او زيادة تكاليف ساعات العمل ، او ارتفاع في نسبة الفاقد وايضاً قد نجد زيادة في الانشطة والعمليات المستخدمة في انتاج المنتج ولكن دون مخرجات ملموسة او دون زيادة في المخرجات او تحسين في المخرجات الحالية.<sup>(1)</sup>

مما سبق يتضح للباحثون أن مفهوم الإنتاجية أنها هي العلاقة بين المدخلات من عمل وأرس مال و مواد ومعدات ومعلومات وطاقة ، والمخرجات من السلع والخدمات.

### ثالثاً:اهمية الإنتاجية ودورالإنتاجية:

لقد اصبحت الإنتاجية ذات اهمية في زيادة الرفاهية علي المستوي الوطني المعترف به عالمياً، ولايوجد نشاط إنساني لا يستفيد من تحسين الإنتاجية وهذا مهم لان الزيادة في الدخل القومي الإجمالي او الناتج الوطني الإجمالي من خلال تحسين فاعلية ونوعية القوي البشرية التي اكثر منها من استخدام عمالة وراس مال اضافة لي بعبارة اخري فان الدخل الوطني او الناتج الوطني الإجمالي ينمو اسع من عوامل المدخلات عندما تتحسن الإنتاجية.

لذلك فأن تحسين الإنتاجية يقود الي زيادة مباشرة في مستوي المعيشة في ظل توزيع مكاسب الإنتاجية وهي المصدر الوحيد المهم علي مستوي العالم للنمو الإقتصادي الحقيقي والتقدم الإجتماعي وتحسين مستوي المعيشة.

علي سبيل المثال يقول او يقرر مجلس الإنتاجية الوطني في سنغافورة في مسح للإنتاجية اجريرت في عام 1984م في سنغافورة أن اكثر من نصف المساهمة في زيادة الفرد من الناتج المحلي

<sup>(1)</sup> عمر عثمان محبوب محمد، اثر نظام المعلومات الإدارية في الكفاءة الإنتاجية ،(الخرطوم،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة 2007م)ص47.

الإجمالي في سنغافورة يرجع الي إنتاجية العمل في الفترة من 1966إلي 1983 فهذا يعني ان إنتاجية العمل أصبحت العامل الرئيسي في زيادة مستوى المعيشة .

هكذا فأن التغيير في الإنتاجية ، معترف به كموثر رئيسي علي الكثير من الظواهر الإقتصادية ، والاجتماعية ، مثل التحدي الإقتصادي السريع ، وارتفاع مستوى المعيشة ، والتحسين في ميزان المدفوعات الوطني، السيطرة علي التضخم ، بل حجم ونوعية ووقت الفراغ.(1)

فان جهودالكشف عن المشكلات التي تظهر عند نمو الإنتاجية ومواجهة هذه المشكلات لرفع معدلات النمو الإقتصادي، والاجتماعي لي تحقيقها في امكانية الإستخدام الإفضل للموارد. لاسيما عندما تتسم تلك الموارد بالمحدودية والندرة.وهو العمل علي تنمية المنظمات العامة او المنشأة الخاصة هو سلاح تلك المنظمات او المنشأة ووسيلة للتحقيق أهدافها.

لاسيما ما يمثلها من كفاءة في استخدام طاقات الإنتاج الممكنة وبالتالي خلو فرص اضافية للتوظيف والتشغيل وتوسيع نطاق السوق بتقديم مزيد من السلع والخدمات للإشباع حاجات المجتمع.

#### تظهر اهمية الإنتاجية في المنشأة في الآتي:(2)

- 1 – الإنتاجية عنصر هام في نجاح المنشآت وقدرتها علي الإستمرار.
  - 2 – الإنتاجية عنصر هام في تحقيق الارباح التي تشمل مصدراً هاماً للتكوين الراسمالي والإستثمارات الزائدة في المنشأة.
  - 3 – الإنتاجية عنصر هام للتوسيع نطاق السوق بتقديم مزيد من السلع والخدمات للإشباع حاجات المجتمع.
  - 4 – الإنتاجية عنصر هام في كفاءة إستخدام ومن خلق فرص للتوظيف والتشغيل.
- وتكمن اهمية الإنتاجية في أنها تساعد علي تنمية الإقتصاد الداخلي للمنشأة باستخدام عناصر الإنتاج دون الزيادة.

(1) جوزيف بروكينكو، إدارة الإنتاجية،(جنيف،مكتب العمل الدولي،2000م)ص23.

(2)نزار أحمد عبدالحليم،مرجع سابقص48.

فإنه علي المستوى القومي، تسهم الإنتاجية في زيادة الناتج الكلي GNB يحسن استخدام الموارد وليس بزيادة كمية الموارد المستخدمة. وبالتالي فإن الإنتاجية الأعلى تعني مستوى افضل للمعيشة علي المستوى القومي، ومن ثم فهي مهمة للتنمية الإقتصادية والإجتماعية.

#### رابعاً: اثر الإنتاجية الإعلي علي المنشأة:

لا شك أن اثر الإنتاجية الأعلى في المنشأة يمكن تصوره في الحالات الآتية:<sup>(1)</sup>

- 1 – زيادة كمية الإنتاج.
- 2 – إنخفاض وقت الإنتاج.
- 3 – تحسين معدلات استخدام الطاقة المتاحة.
- 4 – انخفاض التكاليف غير المباشرة (توزيعها علي عدد اكبر من وحدات الإنتاج).
- 5 – تحقيق مركز تنافسي للمنشأة.
- 6 – امكانية تحقيق تخفيض أسعار بيع المنتجات.
- 7 – توسيع نطاق السوق، وامكانية التنافس في الأسواق الخارجية.

#### خامساً: عناصر الإنتاجية :<sup>(2)</sup>

بما أن زيادة الإنتاجية هي الهدف الرئيسي للنشاط الآتي:

- 1 – التجهيزات الرأسمالية وتتمثل في : المصنع، والألات، والأجهزة، والمعدات الضرورية، للتنفيذ العمليات الصناعية إضافة الي الأجهزة والتجهيزات اللازمة للخدمات المساعدة. تعتبر هذه العناصر من العناصر المؤثرة في الإنتاجية للمنظمات حيث انها تحتاج الي راس مال كبير يؤثر في الإنتاجية من خلال ثلاثة نواحي:

أ/ التكلفة المناسبة، هي التجهيزات الراسمالية وتتطلب مراعاة الدقة في تجهيزها.

ب/ التشغيل الملائم، تناسب التجهيزات للحصول علي الإنتاج بالكمية والجودة.

ج/ استغلال الطاقة، تساعد علي تخفيض الأسعار وزيادة المبيعات.

- 2 – المواد الأولية : تتمثل في المواد الخام والمواد المساعده مثل قطع الغيار، وهي تسهم في زيادة الإنتاجية خاصة في الصناعات التحركية وتكمن اهميتها للإثرها المباشر علي حجم وجودة

<sup>(1)</sup>رجاء إبراهيم محمد النور، مرجع سابق صص 76-77.

<sup>(2)</sup> علي الشرفاوي، إدارة النشاط الإنتاجي مدخل تحليل كمي، (القاهرة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2000م) ص ص 24-27.

السلع النهائية وتتأثر باختيار مصادر التوليد، والتوظيف الدقيق للمواد، شروط الشراء، والنقل والتخزين.

3 – القوة العاملة: وتشمل الجنسين للتشغيل والإلات والقائمين بالتخطيط والرقابة، وهي العنصر المتحرك الذي يقوم بالتخطيط والرقابة والإشراف والتنفيذ ويتوفق إختيار القوي العاملة في المستوى التنفيذي علي العمليات الصناعية او بالنسبة للإنتاجية هذا العنصر يناسب الجانبين:  
أ/ الجانب الإداري: يقع عليه عبء تكوين أفضل مزيج من عناصر الإنتاج وتنسيق جهود الأفراد في التنظيم (وضع كل فرد في مكانه الملائم).

ب/ الجانب التشغيلي: ويشير ألي الموارد البشرية التي تقوم بالتنفيذ الفعلي للمهام، هو عنصر مهم للتحقيق الإنتاجية المرتفعة (ليعكس اثره علي الإنتاجية لابد من توافر التدريب، الخبرة).

**سادسا: العوامل المحددة والمؤثرة علي الإنتاجية:**

عوامل تحسين الإنتاجية:

إن تحسين الإنتاجية لايعني ان تقوم بعمل الأشياء بشكل افضل والأكثر اهمية هو عمل الأشياء بشكل افضل.

إن العملية الإنتاجية هي نظام إجتماعي معقد غير مرن والعلاقة بين العمل ورأس المال والبنية الإجتماعية.

من هنا تكون هناك ثلاثة مجموعات رئيسة من العوامل الإنتاجية:

أ/ العوامل المرتبطة بالوظيفة.

ب/ العوامل المرتبطة بالموارد.

ج/ العوامل المرتبطة بالبنية.

حيث أن النشاط الأساسي هو التحليل للعوامل الإنتاجية في حد ذاتها وتصنيفها يساعد المديرين في تميز هذه العوامل التي يمكن التحكم فيها، وهذا التصنيف يقوم علي ورقة كتبها موخيرجي وسينج.<sup>(1)</sup>

هنالك فئتان رئيستان من العوامل الإنتاجية وهي:<sup>(2)</sup>

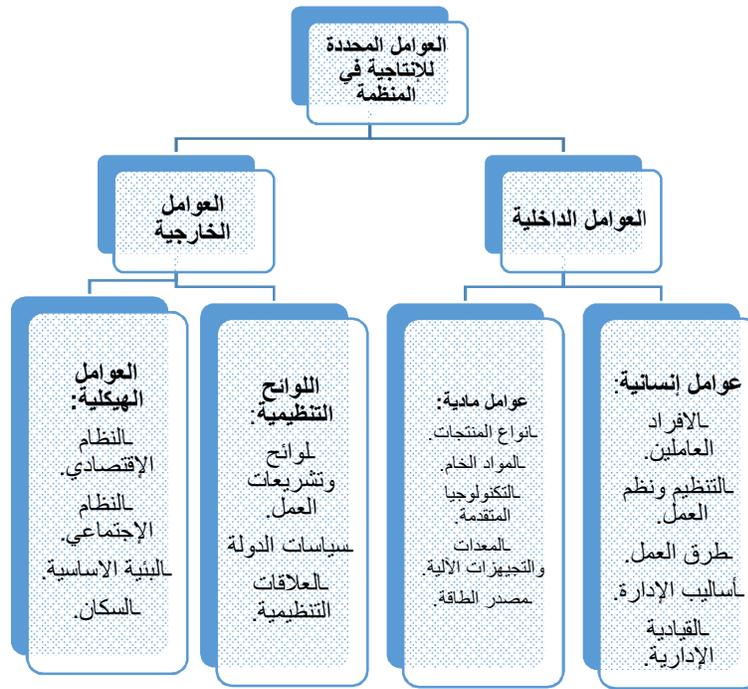
(1) جوزيف بروكوبنكو، مرجع سابق ص27.

(2) نزار أحمد عبدالحليم، مرجع سابق ص ص50-51.

العوامل الخارجية وهي التي تقع خارج سيطرة للمشروع ، والعوامل الداخلية هي التي تقع داخل سيطرة المؤسسة، وكثير من العوامل الخارجية التي لا يمكن ان تتحكم فيها المؤسسة تكون واحدا من العوامل الداخلية للمؤسسة اخري .  
 قد تكون العوامل الخارجية عوامل داخلية للحكومات. والمؤسسات الوطنية والإقليمية وجمعات الضغوط.

### شكل رقم (1/1/2)

شكل يوضح العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة علي الإنتاجية:



المصدر: جمال ابو الفتح – إدارة الإنتاج والعمليات – مكتب القاهر للطباعة – ط1 – 2002م – ص 51.

### 1- العوامل الداخلية:<sup>(1)</sup>

هي العوامل التي توجد داخل المنطقة ويمكن للإدارة التأثير فيها بدرجات مختلفة حسب الطبيعة لتلك العوامل وتتمثل في الآتي:

<sup>(1)</sup> عمر عثمان محجوب محمد، مرجع سابق ص ص 51-53.

أ/ العوامل المادية تتمثل في الآتي:

\* أنواع المنتجات يجب أن تشمل النواحي الآتية:

— تصميم المنتجات.

— مستوى جودة المنتجات.

— مواصفات الإدارة للمنتجات مديتميز المنتجات بصفة خاصة.

— كمية المنتجات وتتمثل أهمية هذا العنصر في أن صفات المنتج ذاته لها تأثير علي مستوى الإنتاجية كما أنها يكمن تحسين الإنتاجية عن طريق إدخال تعديلات علي المنتجات المطلوب إنتاجها وتطويرها.

\* المعدات والتجهيزات الآلية: تتأثر الإنتاجية بشكل واضح بحالة المعدات والتجهيزات الآلية التي تملكها المنظمة، حيث انها تمكن الإدارة من زيادة الإنتاجية علي النحو التالي:

— تجهيز مستلزمات الإنتاج المناسبة لنوع الآلات والمعدات المستخدمة.

— تدبير وسائل ومعدات صيانة الوقائية، والصيانة العلاجية، بحيث ينخفض وقت التوقف الي ادني حد ممكن.

— تدريب العاملين علي التشغيل السليم للآلات والمعدات وتصميم التوزيع المكاني للآلات والمعدات.

\* المواد الخام: يتمثل تأثير المواد الخام علي الإنتاجية في عدة نواحي منها ما يلي:

— جودة المواد الخام.

— تحسين عمليات النقل والمناولة والإستلام والتخزين.

— متابعة التقدم الفني في ما يتعلق باكتشاف بدائل صناعية للخدمات الطبيعية وإكتشاف مشتقات واصناف جديدة.

\* التكنولوجيا المتقدمة:

ويقصد بها الاسابيل الفنية التي تطبق وتستخدم في العملية الإنتاجية، وتنقسم الي قسمين؛ قسم عادي ويتعلق بالآلات والمعدات والإجهزة التي تستخدمها المنظمة، قسم معنوي ويتمثل في اسلوب العمل الذي تسير عليها المؤسسة.

ب/ العوامل الإنسانية (البشرية): تعتبر العوامل الإنسانية هي المحدد الأهم في الإنتاجية، وتتمثل فيما يلي:

\* الأفراد (القوى البشرية): للأفراد تأثير علي الإنتاجية من خلال الأبعاد التالية:

— عدد الأفراد العاملين وتناسبهم مع احتياجات العمل.

— المهارة والخبرة والتعليم والتخصص.

— الحالة المعنوية للأفراد وحماسهم وإندفاعهم للعمل.

\* الإدارة والقيادة الإدارية:

هي المنظم الأساسي للعمل والإنتاج بكفاءة عناصرها، فإذا القيادة ناجحة فإن الأداء سوف يتحسن من دون زيادة في النفقات والموارد.

\* التنظيم ونظم العمل:

تتأثر الإنتاجية إرتفاعاً وإنخفاضاً بمواصفات التنظيم ونظم العمل، ومن أهم هذه المواصفات ما يلي:

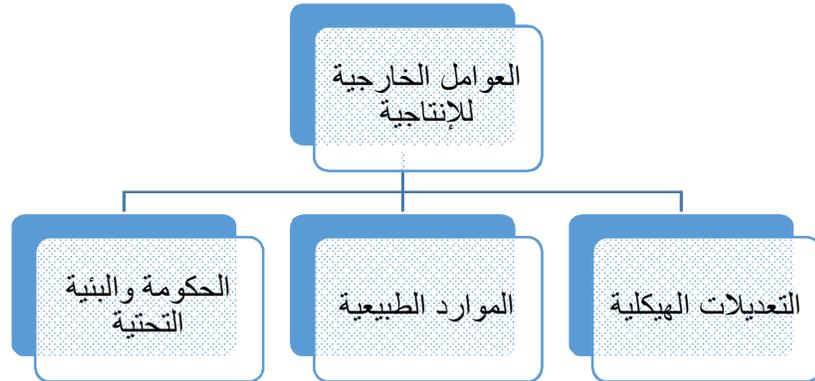
— مدي مرونة التنظيم وإستجابته للمتغيرات العديدة التي تواجه المنظمة.

— سلاسة نظم العمل وتدفقها او بطء الإجراءات وتعقدها.

— مدي إعتقاد التنظيم على العمل للفرد او العمل الجماعي.

شكل رقم (2/1/2)

شكل يوضح العوامل الخارجية للإنتاجية



المصدر: جوزيف بركوبنكو — إدارة الإنتاجية مرشد علمي ط 1998 — ص 47.

## 2- العوامل الخارجية:<sup>(1)</sup>

تشمل هذه العوامل السياسات الحكومية والظروف السياسية وغيرها، ويصعب علي المؤسسة التحكم فيها، وتشمل هذه العوامل الآتي:

### أ/ التغيرات الهيكلية:

غالبا ما تؤثر التغيرات الهيكلية في المجتمع وعلي الإنتاجية القومية وإنتاجية المشروع، بمعزل عن إدارة المشروع.

يساعد إدراك وفهم هذه التغيرات علي تحسين السياسات الحكومية كما يجعل التخطيط للمشروع أكثر واقعية، وذا توجه هادف ويساعد علي التنمية البنية التحتية والإقتصادية والإجتماعية.

تكون علي شكل إما تغيرات إقتصادية، او تغيرات إجتماعية ديموغرافية.

### ب/ الموارد الطبيعية:

أكثر الموارد الطبيعية أهمية هي القوي البشرية والأرض والطاقة والمواد الخام، ولذلك فإن إستخدام تلك الموارد تعتبر مهمة علي نحو حاسم لتحسين الإنتاجية الذي غالباً ما يقض الطرف عن هذا الامر.

\* **القوي البشرية:** العنصر البشري هو اثنان مورد طبيعي، وقد استفادت منه بعض الدول التي تعاني من نقص في الموارد الأخرى واولته اهتمام كبير مثل اليابان وسيوسرا وغيرها.

\* **الأرض:** يحتاج هذا العنصر الي إدارة مناسبة وسياسة علي النطاق الوطني، وغالباً ما يقع ضياع الأرض بسبب إستخدام الأكثر من المخصبات.

\* **الطاقة:** وهي أيضاً عنصر لا يقل أهمية عنما سبق، وقد أدي التغير في اسعار الطاقة في السبعينات في إنخفاض الإنتاجية، وإرتفاع أسعار الطاقة يؤثر علي رأس المال/العمل ويرفع أو يقلص الإنتاجية.

\* **المواد الخام:** وهو أيضاً مهم ويؤدي الإنخفاض في اسعارها الي إنخفاض وتغلبات في الإنتاجية.

<sup>(1)</sup> جوزيف وكونكو، مرجع سابق ص 35-43.

## ج/ الحكومة والبنية التحتية:

تؤثر الاساسيات او البرامج والاستراتيجيات الحكومية تأثيراً كبيراً علي الإنتاجية من خلال:

\* ممارسات الهيئات الحكومية.

\* اللوائح والتنظيمات (مثل مراقبة الاسعار،سياسات الدولة،الدخل).

\* النقل وإتصالات.

\* الطاقة.

\* الإجراءات المالية والحوافز(أسعار الفائدة،التعريفات،الضرائب).

### سابعاً: قياس الإنتاجية:<sup>(1)</sup>

هي مقياس لأستخدام الفعال للموارد وعادة ما يتم التعبير عنها في شكل نسبة مخرجات إلى مدخلات. لذا تعد المهمة الأساسية لمدير العمليات هي تحقيق الإستخدام الأمثل لموارد المنظمة. ايضاً تعرف علي أن الإنتاجية هي مقياس للمخرجات (السلع والخدمات) منسوبة إلى المدخلات (العمالة،المواد،الطاقة،ومواد آخري) المستخدمة في إنتاجها.

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = \text{الإنتاجية}$$

لاحظ أنها يمكن قياس الإنتاجية على مستوي عمليه تشغيل واحدة،او مستوي إدارة وقسم إنتاجي معين او مستوي شركة بأكملها.

عند القياس للإنتاجية يمكن الإعتماد على أحد المدخلات في عملية الإنتاج (الإنتاجية الجزئية)أو على أكثر من مدخل (الإنتاجية المتعددة العوامل ) أو الاعتماد على كل المدخلات (الإنتاجية الكلية).

<sup>(1)</sup> نبيل محمد مرسي، إستراتيجية الإنتاج والعمليات،(القاهرة،الأسكندرية)، الطبعة الأولى 2002م، ص ص 39-42.

بعض الأمثلة على المقاييس المختلفة للإنتاجية:

شكل رقم (3/1/2)

1- مقاييس الإنتاجية الجزئية:			
<u>المخرجات</u>	<u>المخرجات</u>	<u>المخرجات</u>	<u>المخرجات</u>
الطاقة	رأس المال	الآلات	العمالة
2- الإنتاجية المتعددة العوامل:			
<u>المخرجات</u>	،	<u>المخرجات</u>	
العمالة + رأس المال + الطاقة		العمالة + الآلات	
3- مقاييس الإنتاجية الكلية:			
<u>السلع أو الخدمات المنتجة</u>			
كل المدخلات المستخدمة في إنتاجها.			

## المبحث الثاني الكفاءة الإنتاجية

مقدمة:

### أولاً: تعريف الكفاءة:

الكفاءة تعني الإستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق حجم او مستوى معين من النواتج والمخرجات من السلع والخدمات.(1)

هي تعني عمل الأشياء بشكل صحيح.

ايضاً تعني الكفاءة المخرجات الفعلية التي تم إحرازها الى مستوى الخرجات القياسية المتوقعة.

ايضاً تعني تحقيق الاهداف بالطريقة الصحيحة الإيجابية.(2)

مما سبق يتضح للباحثون أن الكفاءة تعني الأستخدام الأمثل للموارد او المخرجات الفعلية وعمل الأشياء بشكل صحيح وجيد وتحقيق الأهداف بصورة أفضل، وذلك من أجل تحقيق مستوي عالي من المخرجات.

### ثانياً: مفهوم الكفاءة الإنتاجية:

تفسر على أنها مدى تطابق المخرجات الفعلية مع القياسية او المتوقعة، لأن الكفاءة تعني إستخدام الأمثل للمدخلات والإنتفاع به لإنجاز الاهداف.

ايضاً هي تعني الإستعمال الأمثل للعناصر الإنتاجية بهدف الحصول على أقصى نفع من تلك العناصر الداخلية في العملية الإنتاجية.

كذلك تعرف على أنها معيار الرشد في إستخدام الموارد البشرية والمادية والمالية، خاصة في أن البنية تتصق بشح الموارد في التوجه نحو تحقيق الأداء الأمثل للإستخدام، نقص في الموارد المتاحة والمتوفرة.

(1) محمد الأمين أحمد محمد، دور إستراتيجية الموارد البشرية في رفع الكفاءة الإنتاجية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الاعمال، غير منشورة، 2011م) ص 46.  
(2) حسن الصادق محمد حمدالله، دور إدارة السلامة في رفع كفاءة الإنتاجية في المنشأة، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في إدارة الاعمال، غير منشورة، 2013م) ص 99.

لهذا فإن الوحدة الاقتصادية او المؤسسة تضع أولويات فى إستثمارها وتركزها على الميادين التي تعطي أعلي المردودات المادية ومن هذه الأولويات البحث عن الفرص البديلة التي تعزز زيادة مردودات الإستثمار إمكانات الموارد المتاحة.<sup>(1)</sup>

من هذا المنطلق إتضح للباحثون أن زيادة الإنتاجية لا تعني زيادة الكفاءة بل العكس صحيح، ذلك لأن الكفاءة الإنتاجية تعني زيادة الإنتاجية، لأن الكفاءة تعني تحقيق زيادة فى المنتجات والسلع والخدمات وعناصر الإنتاج نفسه بأقل أو أقصى كفاءة.

**ثالثاً: العوامل المؤثرة والمحددة فى الكفاءة الإنتاجية وطرق زيادتها:<sup>(2)</sup>**  
1- العوامل الفنية:

لاشك أن العوامل الفنية لها تأثير على مستوى الكفاءة الإنتاجية فنوع الآلات المستخدمة، وجودة المواد الخام وطرق وأساليب وتصميم العمليات كلها تؤثر بالزيادة او النقصان على الكفاءة الإنتاجية، بحيث يمكن أن ترفع مستوى كفاءة المؤسسة.

من أهم هذه العوامل الفنية ما يلي:

أ/ التقدم التكنولوجي الآلي.

ب/ المواد الخام.

ج/ تصميم العمليات.

د/ طرق وأساليب الإنتاج.

2- العوامل الإنسانية:

ليس هناك خلاف أن العوامل الفنية فى العمل لها تأثير هام على الكفاءة الإنتاجية فى المؤسسة، ولكن مهما بلغت تلك العوامل الفنية من دقة فما زالت الكفاءة الإنتاجية تتوقف أمر مهم وهي الطلابقة التي يؤدي بها الأفراد أعمالهم.

يتطلب هنا توفر عنصرين مهمين وأساسين فى الأفراد القائمين على العمل وهما:

أ/ القدرة على الأداء الفعلي للعمل تحدد كالاتي:

(1) حسن الصادق محمد حمدالله، مرجع سابق ص ص 98-97.

(2) عبادة أحمد، بنشكر عبدالقادر، دور التحفيز فى رفع الكفاءة الإنتاجية، (الجزائر، جامعة طاهر مولاي سعيدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية) لوماتسيير، رسالة ماجستير فى علوم التسيير، غير منشورة، 2016م) ص ص 44-42.

\* المعرفة والتعليم والخبرة والتدريب.

\* المهارة.

\* القدرات الشخصية.

\* التكوين النفسي والجسماني.

ب/ الرغبة في العمل وتحدد كالاتي:

\* ظروف العمل العادية.

\* ظروف العمل الإجتماعية.

\* حاجات ورغبات الأفراد.

### 3- العوامل الداخلية:

هي عوامل التي تخضع لسيطرة الإدارة بدرجات مختلفة، أي التي يمكن للإدارة في المؤسسة أن تؤثر فيها بقرارتها وسياساتها بدرجات متباينة.

أن تخطيط القوى العاملة، والأختبار والتعيين، أو تحديد هيكل الأجوار وغيرها من وظائف إدارة الأفراد الحديثة يتطلب توفر أنواع الخبرة اللازمة.

التكوين النظري الكافي، دراسة جامعية متخصصة، بالإضافة للخبرة العلمية في مجال التخصص. كما أن نواحي العمل في مجال الأفراد يستند باللوائح وتعقيدات روتينية، أو بعبادات وتقاليد إجتماعية موروثة الأمر الذي يتطلب إتخاذ قرارات حاسمة.

كما أن نشاط إدارة الأفراد يشمل كل نواحي العمل في المؤسسة وبالتالي فإن نجاحه يتوقف على مدى التعاون الذي يحصل بين الأقسام والإدارات المختلفة.

### 3- العوامل الخارجية:

هي العوامل ذات التأثير في الإنتاجية والنابعة أساساً من ظروف البيئة المحيطة وأوضاعها والتي لا يتوفر للإدارة عليها رقابة أو تأثير وهي خارج نطاق سيطرة المؤسسة.

العوامل الخارجية منها وتشمل الآتي:<sup>(1)</sup>

(1) سليمة بوخان، التكوين المهني والكفاءة الإنتاجية، (سكيدة، جامعة 20 أوت ، كلية الحقوق والعلوم الإجتماعية، رسالة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، غير منشورة، 2008م) ص ص 174-187.

## أ/ التشريعات والقوانين:

حيث ينظم القانون جانباً هاماً وأساسياً من جوانب نشاط الإدارة بالنسبة للأفراد في المؤسسة، ويظهر أهمية هذا التنظيم في تحديد الوظائف، التعيين، الترقيّة وغيرها.

## ب/ التنظيم الإقتصادي للدولة:

ينعكس أثر أجهزة وتنظيمات الدولة في شكل قيود وإجراءات ينبغي على إدارة الأفراد إتباعها، وهذا الأمر أحياناً يعرقل سير العمل في المؤسسة ويحد من كفاءة الأفراد.

## ج/ التنظيم الإجتماعي والثقافي:

يتمثل التنظيم الإجتماعي في نمط العلاقات الإجتماعية القائمة، وأساليب التفكير والعادات المختلفة. أيضاً أنتشار التعليم وأدوات الثقافة يجعل الأفراد على مستوى عالٍ من الوعي ورفعهم للكفاءة الإنتاجية.

## د/ التنظيم السياسي:

يمثل التنظيم السياسي للمجتمع أحد العوامل الأساسية التي تؤثر على إتجاهات العمل لإدارة الأفراد، إذ ارتبطت الإدارة بأهداف المجتمع لسياستها وتلتزم بالمشاركة في العمل السياسي.

## رابعاً: أساليب وإستراتيجية تحسين الكفاءة الإنتاجية:

### 1- أساليب تحسين الكفاءة الإنتاجية:<sup>(1)</sup>

أ/ تطوير المدخلات التقنية بتطوير الآلات والمعدات والأنظمة الثقيلة.

ب/ تكنولوجيا التجميع من خلال تقسيم وتجميع المشكلات المتكررة المتشابهة، مما يساعد على تجنب التكرار للجهود ولحل مشاكل توفير الوقت.

ج/ الإنتاج في الوقت المحدد.

د/ رقابة التكاليف والإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

ه/ الحوافز المادية والمعنوية.

و/ الإتصال المباشرة والمفتوح.

ز/ المسؤولية والمسالة الفردية والجماعية.

<sup>(1)</sup> عباد أحمد، بنشكر عبدالقادر، مرجع سابق ص 46.

## 2- إستراتيجية تحسين الكفاءة الإنتاجية:<sup>(1)</sup>

أ/ تحديد أهداف المنظمة للمنشأة وأقسامها الإنتاجية على أساس المراجعة الإدارية وتحليل وتقسيم البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة وأقسامها.

ب/ ترجمة تلك الأهداف الى أهدافمعياري وفي صورة كمية بقدر الإمكان وخاصة على مستوى الإدارات والأقسام التنفيذية.

ج/ إعداد خطة إستراتيجية مسبقة تتبني متغيرات إيجابية فعالة.

د/ تبني خصائص وأساليب فنية إدارية تمكن من إزالة العقبات التي تبدأ أثناء عملية الإنتاج.

ه/ ترجمة الأهداف المعيارية الى معايير رقابية تتماشى مع الأهداف السابقة.

و/ تنفيذ الإستراتيجيات والخطط المعدة وقياس التنفيذ الفعلي ومقارنته على ضوء المعايير المحددة ثم إعداد التقارير عن مدى الكفاءة والتنفيذ الفعلي.

ز/ الحافز المادي والمعنوي للأفراد والمشرفين والأداريين من أجل تحقيق إنتاجية عالية.

ح/ الأبقاء على الأستمرارية وجهود التخطيط والتنفيذ فور الإنتهاء من مهام معينة وفقاً للخطط الإستراتيجية والتكتيكية.

## خامساً: طرق زيادة الكفاءة الإنتاجية:<sup>(2)</sup>

1- زيادة قيمة المنتج النهائي مع بقاء القيمة المستخدمة ثابتة.

2- زيادة قيمة المنتج النهائي مع زيادة الموارد المستخدمة بنسبة أقل.

3- بقاء قيمة الإنتاج النهائي ثابتة، وإنخفاض قيمة الموارد المستخدمة.

4- إنخفاض قيمة الإنتاج مع إنخفاض قيمة الموارد المستخدمة بنسبة أعلى.

## سادساً: طرق قياس الكفاءة الإنتاجية:

المخرجات

= الإنتاجية

المدخلات

(1) عباس احمد بن شكر عبد القادر، مرجع سابق، ص 46.  
(2) محمد علي أحمد عبد الرحمن، أثر التدريب على الكفاءة الإنتاجية للعاملين، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، غير منشورة، 2014م) ص 56.

## 1- قياس عنصر المواد الأولية: (1)

أ/ معدل سرعة التسليم ويقصد به معدل سرعة للتسليم والتعرف على سرعة تحويل المواد الأولية من المورد للمصنع او من المخازن إلى مكان التشغيل.

$$\text{معدل سرعة التسليم} = \frac{\text{إجمالي كمية المواد من المواد الأولية}}{\text{عدد الساعات التي تم فيها تسليم المواد}}$$

ب/ نسبة الشوائب: هي نسبة المواد الأولية الغير مطابقة للمواصفات والغير صالحة للإنتاج.

$$\text{نسبة الشوائب} = \frac{\text{كمية المواد الغريبة أو الشوائب}}{\text{إجمالي كمية المواد الأولية للموارد}}$$

على عدد الساعات التي تم فيها تسليم المواد

ج/ نسبة التصافي: تختلف نسبة التصافي عن نسبة الشوائب في أن الأولي هي نسبة المادة الأولية الأصلية الصالحة للتصنيع بالمنشأة.

$$\text{نسبة التصافي} = \frac{\text{كمية المواد الصالحة للتصنيع}}{\text{إجمالي كمية المواد الأولية للموارد}}$$

إجمالي كمية المواد الأولية للموارد

د/ معدل إستعمال المواد: يقصد به تحديد الكمية المستعملة فعلاً في إخراج المنتج المعين ونسبتها إلى الكمية المفروض أن إستخدام عند بدء العمليات الصناعية اللازمة لإخراج هذا المنتج. (2)

$$= \frac{\text{كمية المواد المستخدمة فعلاً في منتج معين}}{\text{الكمية المخططة للمواد اللازمة لإخراج هذا المنتج}}$$

الكمية المخططة للمواد اللازمة لإخراج هذا المنتج

ه/ معدل إستعمال المواد المرجح بالتكلفة: يمكن تطبيق معدل إستعمال المواد بطريقة أخرى تتضمن ترجيح مكونات المنتج المعين بتكلفة كل جزء منه منسوباً إلى التكلفة المعيارية لهذا المنتج.

و/ معيار التالف والفاقد والنقص الطبيعي: وهي العوامل الداخلية الذاتية بسبب أنها ناشئة عن نقص المادة وصفاتها والتعرف عليها يكشف أثارها على الكفاءة الإنتاجية، وتكون هذه المعايير بشكل نسب مئوية.

(1) محمد علي أحمد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 57-60.

(2) مهدي حسن زوليف، تقييم منجزات الأفراد في العراق، البحر الإقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد التاسع، كانون الثاني، 1981م.

$$= \frac{\text{كمية المواد التالفة أو الناقصة أو الفاقد}}{100 \times \text{كمية الموارد والمواد أو المخزون}}$$

ز/ المعايير التكاليفية للتألف والفاقد والنقص الطبيعي: كثيراً ماتهم الإدارة معايير التالف والفاقد الطبيعي والضياع على إعتبار أن الأرتفاع فى هذه التكلفة معناها خسائر المنشأة الصناعية، وذلك بمقارنة الأرقام الفعلية بالمعايير الموضوعه كمستويات قياسية حتى تقييم درجة الإختلاف بينهما الذي يسهل التعرف على أسبابها ومعالجتها بطريقة سليمة.

$$= \frac{\text{تكلفة المواد التالفة قبل بدء التشغيل}}{100 \times \text{التكلفة الإجمالية (كمية المواد الموردة)}}$$

$$= \frac{\text{تكلفة المواد التالفة أثناء التشغيل}}{100 \times \text{التكلفة الصناعية للإنتاج}}$$

$$= \frac{\text{تكلفة النقص الطبيعي فى المواد}}{100 \times \text{التكلفة الصناعية للإنتاج}}$$

## 2- طرق قياس الوسائل المباشرة لقياس أداء الآلات: (3)

أ/ يقصد بمعدل دوران الآله حساب عدد الساعات الفعلية التى كانت تعمل وتحقق نتائج فعالة تساهم بها الحجم المتزايدة فى الإنتاج مقارنة بعدد الساعات المخطط لتشغيلها فى نفس المدة الزمنية.

$$\text{معدل دوران الآله} = \frac{\text{عدد الساعات العمل الفعلية للآلة فى اليوم}}{\text{الرقم القياسي لعدد ساعات تشغيل الآلة}}$$

ب/ معدل تكلفة تشغيل الآلة فى الساعة: من دوران الآلة نستنبط معدل جديد يمكن أن نطلق عليه معدل تكلفة تشغيل الآلة فى الساعة، وهو عبارة عن خطوتين اولها يمثل المستوى القياسي والثانية المستوى الفعلي التي تظهره البيانات اليومية.

$$\text{معدل كلفة تشغيل الآلة فى الساعة} = \frac{\text{الأعباء الصناعية المقدره للآلة}}{\text{العدد القياسي لساعات عمل الآلة}}$$

(3) محمد علي أحمد عبدالرحمن، أثر التدريب على الكفاءة الإنتاجية للعاملين، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى إدارة الأعمال، غير منشورة، 2014م) ص 56.

معدل كلفة تشغيل الآلة فى الساعة =  $\frac{\text{الأعباء الصناعية الفعلية للآلة}}{\text{العدد الفعلي لساعات عمل الآلة}}$

العدد الفعلي لساعات عمل الآلة

ج/ الجدول الزمني لكل آلة: الجدول الزمني هو البطاقة الخاصة بالآلة التى يدون بها كل الأزمنة القياسية لإجزاء كل عملية من عمليات التصنيع التى تمت على هذه الآلة. خطوات إعداد الجدول الزمني:

- \* تجميع وتسجيل جميع البيانات المتاحة عن الآلة وطرق تشغيلها.
- \* تسجيل وصفي كامل لطريقة الأداء والتوقفات والزمن الذي تستغرقه كل عملية أو توقف.
- \* قياسات زمن كل جزء من العملية بإستخدام أجهزة القياس.
- \* تحديد السرعة الفعالة لإتمام كل جزء ومقارنة هذه السرعة بالسرعة الطبيعية لآلة.
- \* تحديد المسموحات الممكن التصريح بها فى هذه الأزمنة والتي قد تكون أعلي أو أدني من الومن العادي المحدد لها.
- \* تحديد الوقت المسموح به للعملية كلها.

د/ معدل إنتاج الآلة فى الساعة: ويقصد به عدد الوحدات المنتجة التى تستطيع الآلة المعينة أخرجها فى ساعة زمنية عندما تكون سرعة دوران الآلة فى الثانية عند رقم معين حددته الآلة. معدل إنتاج الآلة فى الساعة = عدد الوحدات التى تنتجها الآلة فى الوردية - الوحدات التالفة أو المعقدة

عدد ساعات دوران الآلة فى الوردية - مجمع أوقات توقف الآلة.

ه/ نسبة الإنتفاع: نسبة الإنتفاع محتمل فى وحدات منتجة مطابقة للمواصفات إلى الإجمالي للأداء لآلة معينة.

نسبة الإنتفاع =  $\frac{\text{الأداء الألي السليم} * 100}{\text{خلال المدة - العينة}}$

الأداء الألي المخطط

### 3- طرق قياس الكفاءة الإنتاجية للعمل:<sup>(4)</sup>

هى الطرق التى تقيس الأداء الفعلي للعامل أو المجموعة من العمال أثناء تأديتهم للعمل وتحت الظروف الواقعية للإنتاج

<sup>(4)</sup> أحمد محمد المصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية. شباب الجامعي الأسكندرية، 2000م، ص ص 184-238.

أ/ نسبة الأداء الفعلي إلى القياس:

هو عبارة عن نسبة مئوية التي تمثل مدى نجاح العامل في تحقيق المستويات القياسية الموضوعة له.

$$= \frac{\text{رقم الأداء الفعلي} \times 100}{\text{رقم الأداء القياسي}}$$

ب/ معدل سرعة الأداء:

هي النسبة بين الزمن القياسي الذي يفترض أن يتم أداء العمل فيه والزمن الفعلي الذي استغرق فعلاً في الأعاقبة بإعتبار، إن هذا الزمن القياسي هو نتيجة دراسات علمية دقيقة للإداء والأزمنة القياسية.

$$= \frac{\text{الزمن القياسي}}{\text{الزمن الفعلي}} \text{ معدل سرعة الأداء}$$

ج/ إنتاجية العامل أو المجموعة من العمال:

إن الإنتاجية هي نسبة المخرجات إلى المدخلات من أي عنصر من عناصر الإنتاج ومن هذا المفهوم على القوي العاملة بإعتبارها أهم عنصر إنتاجي التي تعمل على إخراج الإنتاج عن طريق تشغيل المواد على الآلات وإعادة تشكيلها على شكل منتجات نهائية تامة الصنع.

$$= \frac{\text{كمية الإنتاج الجيد المخرجة}}{\text{كمية المواد الأولية المدخلة}} \text{ إنتاجية العامل}$$

سادساً: الكفاءة والفاعلية الإدارية:

تعني مدى قدرة المدير على الإستخدام للموارد المتاحة في الإنتاج اما الفاعلية الإدارية فهي تشير إلى مدى نجاح المدير في إستخدام الموارد للتحقيق أهداف المنظمة.

شكل رقم (1/2/2)

مقياس فعالية المدير / الإدارة

مدير غير فعال

مدير فعال

--	--	--	--	--

لا يوجد تقدم نحو تحقيق

يحقق أهداف المنظمة

أهداف المنظمة (لا يحقق الأهداف)

المصدر: د. عبد السلام ابو قحف – أساسيات التنظيم والإدارة – ص 47.

شكل رقم (2/2/2)

مقياس كفاءة المدير / الإدارة

مدير غير كفؤ

مدير كفؤ

--	--	--	--	--

الموارد المتاحة لا تستخدم او

جميع الموارد تستخدم

تساهم جميعها في الإنتاج؛

في الإنتاج؛

يوجد إسراف في الموارد.

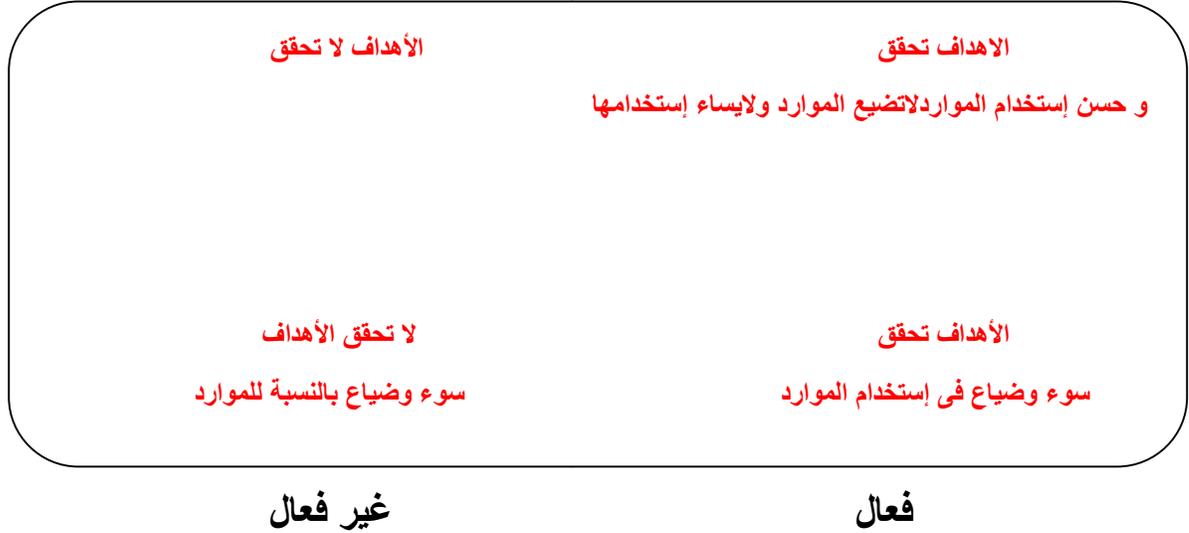
لا يوجد إسراف او ضائع

في استخدام الموارد.

المصدر: د. عبد السلام ابو قحف – أساسيات التنظيم والإدارة ص 27.

## شكل رقم (3/2/2)

### المكونات المختلفة للكفاءة والفاعلية الإدارية<sup>(1)</sup>



**المصدر:** عبد السلام ابو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة – ص 28.

#### سابعاً: تقييم الكفاءة:

أن التقييم يهدف إلى دراسة الأهداف المرسومة وتلك المحقق فعلاً وإيجاد الإنحرافات ووضع الحلول المناسبة.

او هو أداة تستخدم للتعرف على نشاط المشروع الصناعي يستهدف قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة مسبقاً بهدف التعرف على الإنحرافات.

أن تقييم كفاءة الأداء فى كل وحدة إقتصادية إنتاجية يهدف إلى قياس النتائج المحققة، لتنفيذ الخطة الإستثمارية ومقارنتها بالأهداف المرسومة لها.

أيضاً كفاءة الأداء تستهدف التعرف على العوامل المؤثرة على إنتاج الوحدة الإنتاجية مع تشخيص الإنحرافات والعقبات التي ستواجه الوحدة الإنتاجية، وذلك من خلال المقارنات الزمنية لتطوير الإنتاجية وتقليل التكاليف.

<sup>(1)</sup> محمد الأمين أحمد محمد، مرجع سابق ص ص 42-48.

تستهدف الكفاءة قياس الناتج المباشر وغير المباشر للوحدة الإنتاجية "المشروع" وبيان أثرها على الاقتصاد القومي.<sup>(1)</sup>

بناءً على ما تم سرده من تعريفات نستنتج أن تقييم كفاءة الأداء بأنها وسيلة أو طريقة للتأكد من العمليات الإنتاجية التي تم إنجازها في سنة عادة ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المرسومة. **ثامناً: معايير تقييم الكفاءة الإنتاجية:**

### **1- مفهوم كفاءة الأداء:<sup>(2)</sup>**

يشير مفهوم كفاءة الأداء إلى درجة تحقيق وإتمام الوظائف المكونة لوظيفة الفرد وهو يعكس الكيفية التي يحقق بها أقصى كفاءة أو يشعب به الفرد متطلبات الوظيفة.

### **2- محددات كفاءة الأداء:**

الأداء الوظيفي هو الأثر الصافي لجهد الفرد الذي يبدأ بالقدرات وإدراك الدور والمهام. وينظر إليها على أنها نتاج لعلاقة المتداخلة بين كل من الجهد، القدرات، إدراك الدور "المهام".  
أ/ تشير الجهود: الناتج الحاصل للفرد بالنسبة للتدعيم "الحوافز" إلى الطاقة الجسمانية والعقلية التي يبذلها الفرد لأداء الوظيفة، لانتغير ووتتقلب عبر فترة زمنية معينة.

ب/ تشير الإدراك: إلى إدراك الدور أو المهمة إلى الاتجاه الذي يعتقد الفرد أنه من الضروري توجيه جهوده للعمل من خلاله.

### **3- أهمية تقييم كفاءة الأداء:**

لقد تطورت أساليب التقييم للمشاريع في الاقتصادية المخططة من الحكم على كفاءة المشروع في تحقيق الأهداف التي وردت في الخطة إلى استخدام معايير الربحية، وتوفير السلع والخدمات تكلفة أقل ونوعية جيدة وتبرز أهمية تقييم في النواحي التالية:<sup>(3)</sup>

(1) حسن الصادق محمد حمدالله، مرجع سابق ص 95.

(2) راوية حسن محمد، إدارة العوامل البشرية، رؤية مستقبلية، ( القاهرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000م) ص 208-209.

(3) محسن عليوي سلمان، التخطيط المالي للمنشأة، دور تحليل إقتصاديات المنشأة، ( بغداد، مركز التعليم المستمر، 1988م) ص ص 12-14.

أ/ أن تقييم الأداء المستمر في الوحدة الإنتاجية يساعد على الكشف عن الإختلالات بصورة سريعة عند بداياتها، يؤدي إلى إتخاذ الخطوات العلاجية السريعة في تعديل الإنحرافات التي تحدث توجيه العامل نحو المسار الصحيح.

ب/ أن الإسراع في كشف الإنحرافات في موقع محدد من الوحدة الإنتاجية يساعد على عدم تسربه إلى مواقع الأخرى الموجودة.

مما يؤدي إلى تحجيم الإنحرافات وتقليل الخسائر خاصة في الوحدات الإنتاجية وإدارة العمل، ويؤدي إلى كشف عن الأسباب التي أدت إلى هذا الإنحراف والعمل على المعالجات الكفيلة بإصلاحها.

ج/ أن القيام بمعرفة الإنحرافات والإختلالات الإنتاجية من خلال تنفيذ الخطة ومعالجتها، تؤدي إلى تلافي مثل هذه الإنحرافات عند وضع الخطط في المستقبل على تقييمات سابقة لكفاءة الأداء والتقارير الفنية والإقتصادية المختلفة بها.

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

يشتمل على:-

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن شركة بزيانوس للمشروبات الغازية.

المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات.

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن شركة بزيانوس للمشروبات الغازية

تعتبر شركة بزيانوس من الشركات الرائدة في مجال المشروبات وفيما يلي نبذة عنها:<sup>(1)</sup>

#### 1/ نشأة شركة بزيانوس:

كانت البداية عام 1937م عندما بدأ السيد بزيانوس اليوناني الأصل تعبئة عصير الليمون الطبيعي في الزجاج بصورة يدوية في محل بالسوق العربي شرق الواحة حالياً إنتقل بعدها إلى موقع مصنع بزيانوس بالمنطقة الصناعية بالخرطوم - شارع الخور- حيث بدأ إنتاج الجنجر والليمونادة وفي عام 1953م بدأ إنتاج الدبل كولا المحلي ذو التركيبة الخاصة بصاحب المصنع على يد إبنه ديميتري وأنطوني وفي عام 1953م بدأ مشروب البزيانوس (الفرتو سابقاً) بتركيبة سودانية خالصة من مزيج من أجمل وأطعم فاكهة.

مصنع البزيانوس يعتبر واحداً من رواد صناعة المياه الغازية في السودان حيث بدأ في عام 1953م أي قبل صدور قوانين تشجيع الإستثمار، وفي عام 1967م تم تسجيل المصنع كمنشأة صناعية بوزارة الصناعة والتعدين بموجب قانون تنظيم الإستثمار وتشجيعه لعام 1967م. في سبتمبر من عام 1999م ألت ملكية المصنع إلى شركة حجار القابضة المحدودة وبدأت عملية إعادة التأهيل بتركيب خط ألماني وتأهيل المباني وإضافة ماكينة حديثة مما أدى إلى زيادة الإنتاج. في عام 2002م بدأ العمل في المصنع الجديد بالخرطوم بحري بتركيب خط إنتاج يعتبر الأحدث في لسودان بكامل ماحقاته ( الطاقة الإنتاجية تضاعفت منذ أن ألت الملكية إلى شركة حجار القابضة ). في عام 2006م أضاف خطاً ثانياً لإنتاج المشروبات الغازية معبأة في عبوات بلاستيكية وعلب مختلفة لأنواع المنتجات الأخرى مثل مشروب الليمون والمانجو والدبل كولا بالإضافة إلى مشروب البزيانوس وذلك لمقابلة الطلب وتغطية إحتياجات الولايات المختلفة في السودان ودول الجوار التي يسهل ترحيل العبوات البلاستيكية والعلب إليها.

(1) نشرة تعريفية عن شركة بزيانوس تصدر عن إدارة الموارد البشرية، غير منشورة، 2018 م.

## 2/ نظام التدريب في شركة بزيانوس :-

الهدف من التدريب هو التأكد من المتطلبات التدريبية للمؤسسة وقد تم تعريفها بشكل واضح وأنه قد تم تنفيذها، وهذا الإجراء ينطبق على جميع جوانب التدريب وحاجات موظفي المؤسسة لأداء المهام التي تؤثر على الجودة.

مسؤولية متابعة تطبيق التدريب تقع على عاتق مدير التدريب وإن:

أ/ كل مدير عليه تقييم موظفيه كل ستة أشهر باستخدام نموذج تقييم الأداء.

ب/ جميع القرارات المتعلقة بالتدريب الخارجي (تدريب خارج المؤسسة) يتم التنسيق مع المدير العام.

## 3/ استراتيجية التدريب بالشركة: -

أ/ يعتبر التدريب في شركة بزيانوس نوع من أنواع الإستثمار القصير وطويل المدى.

ب/ ذلك من أجل تطوير مهارات وكفاءة العاملين بالشركة سواء ان كان من الجانب السلوكي أو الجانب الفني.

ج/ وترتبط إستراتيجية التدريب بالشركة بالإستراتيجيات العليا، وتهدف إستراتيجيات التدريب الى توطین الإستراتيجية التنافسية في سوق المياه الغازية كشركة رائدة وإضافة قيمة حقيقية لجمهور الشركات (شركاء العمل، المساهمين، الموردين، المستهلكين، العاملين).

## 4/ الأهداف الإستراتيجية من التدريب: -

أ/ إضافة قيمة حقيقية لجمهور الشركات داخل وخارج العمل.

ب/ توطین إستدامة التفوق والإستراتيجية التنافسية على المتنافسين الآخرين.

ج/ تحسين صورة الشركة كشركة جازبة للمستثمرين.

د/ مبدأ التحسين المستمر لربط التدريب بالجودة والإصدارات المتقدمة من الأيزوا.

ه/ جذب أكفاء العناصر أو إستقطاب اكفاء العناصر للعمل بالشركة.

و/ إبقاء العناصر الجيدة.

ز/ توحيد الموارد البشرية من بند التكلفة الي رأس المال.

ح/ زيادة جودة وكفاءة المنتجات والسلع.

## 5/ تنفيذ التدريب: -

أ/ يقام التدريب المطلوب لجميع المستويات الوظيفية حسب الحاجة الى التدريب وعلى اساس مستمر.

ب/ تقييم الأداء يتم كل ستة أشهر، أو بعد تعيين موظف جديد من خلال نموذج تقييم الأداء، حيث يتم تحديد الإحتياجات التدريبية للموظف والتي تدرج في نموذج تقييم الإحتياجات التدريبية.

ج/ جميع الموظفين الجدد يتم تدريبهم على الإجراءات المتبعة في المؤسسة وتعريفهم بسياسة الجودة للمؤسسة، هذا بالإضافة الى تحديد نوع التدريب المطلوب لهذا الموظف من قبل مسؤله المباشر من خلال نموذج الإحتياجات التدريبية، ويتم تسجيل الدورات ضمن سجل التدريب لكل موظف.

د/ يقوم مدير التدريب بتفريغ محتويات نماذج تقييم الإحتياجات التدريبية على نموذج الخطة التدريبية للموظفين ويقوم بعرضه على المدير العام للموافقة.

ه/ يقوم مدير التدريب بمتابعة مواعيد عقد الدورات الخارجية ويقوم المدير المعني بالتنسيق مع إرسال المتدرب.

و/ في حال إنعقاد دورة خارجية يقوم المدير المعني بتعبئة نموذج طلب ترشيح لدورة، ويقوم بإرسالها إلى مدير التدريب الذي يقوم بأخذ موافقة المدير عليها ويولي حال موافقة المدير العام يقوم المدير المعني بالتنسيق على إرسال المتدرب.

ز/ تقييم حاجات التدريب لكل كادر تشكل جزء من المراجعة الدورية للإدارة حيث يتم مناقشة سير عملية التدريب مع مدير التدريب.

ح/ يقوم مدير التدريب بتسجيل جميع الدورات التدريبية ضمن سجل التدريب الذي يضم مؤهلات وخبرات كل موظف.

ط/ يقوم كل موظف تلقى إي دورة داخلية او خارجية بتعبئة ملخص الدورة ويقوم بتقديمه لمديره ليقوم الأخير بدوره بتقييم مدى فهم وإستيعاب الموظف للدورة حيث يتم إعادة تقييم أي موظف تلقى دورة تدريبية خارجية خلال ثلاثة شهور من تلقيه الدورة لمعرفة مدى إستفادته الشخصية من الدورة وتأثيرها على أداءه وأداء زملائه من خلال نقل المعرفة له.

ي/ في حال عقد أي دورة داخل المؤسسة يتم تسجيل أسماء جميع الحاضرين للدورة على سبيل الحضور وذلك لتوثيق وحصر الموظفين الذين تلقوا الدورة.

ك/ في حالة الحاجة لأي دورة تدريبية خارج الخطة التدريبية يقوم القسم المعني بتعبئة نموذج التدريب المطلوب خارج الخطة التدريبية ويقوم بإرسالها إلى مدير التدريب الذي يقوم بأخذ موافقة المدير العام عليها وبحال موافقة المدير العام يقوم المدير المعني بالتنسيق على إرسال المتردب.

#### 6/ طرق تحديد الإحتياجات التدريبية بالشركة:-

أنتحديد الإحتياجات التدريبية يمكن أن تتم باي من الطرق الآتية:  
أ/ تقييم الأداء.

ب/ العقوبات والجزاءات.

ج/ المقابلات الشخصية والإستبيانات.

د/ تقارير العملاء والموردين.

ه/ مدى كفاءة وفعالية نظم العمل.

و/ مقدرة وقوة المنافسين في المحيط الخارجي علي المنافسة.

ز/ تدريب 30% من العاملين سنوياً ويشمل قطاعات مختلفة:

- المدير العام ونوابه.
- مدراء الإدارات المختلفة.
- مدارء الأقسام المختلفة.
- العالمين بمختلف مستوياتهم.

#### 7/ تحديد الإحتياجات التدريبية:-

يقصد بها المهارات الفنية والسلوكية المطلوبة توفرها في الموظفين والشركاء الأساسيين ليواكبوا التغيير المطلوب في السلوك والمهارات وذلك عبر الخطوات التالية:

أ/ تبني أهداف إستراتيجيات جديدة.

ب/ تحديد الفجوة.

ج/ اختيار الأفراد والشركاء المستهدفين.

د/وجود مناعة ودعم من جانب الإدارة.

ه/ وجود رغبة والتزام من جانب العاملين والشركاء.

و/ تحديد الجهة التي تقوم بالتدريب.

#### 8/ تقييم الاحتياجات التدريبية:-

مفهوم التقييم من الناحية التدريبية يقصد به العمليه المنظمة التي تقوم بها الإدارة من جمع المعلومات اللازمة لتكوين قرار عن مردود برامج التدريب الموضوعة بغرض تنمية الموارد البشرية بالمنظمة.

التقييم فحص القيمة الكلية لنظام تدريبي او مادة تدريبية او برنامج من حيث الفائدة الكلية وهو يحاول قياس التكلفة والمنفعة الكلية للدورة او البرنامج وليس فقط تحقيق الأهداف الموضوعة. يستخدم المصطلح ايضاً في مفهومه العام كمتابعة مستمرة لبرنامج ما او لوظيفة التدريب ككل.

#### 9/ أهداف واغراض التقييم:-

أ/ السبب الرئيسي للتقييم هو تحديد فعالية البرامج التدريبية او المدخلات التي تحدثها المنشأة بهدف التغيير والتطوير ويتوقع عادة بنهاية عملية التقييم للوصول إلى نتائج تبرر الجهود المبذولة لهذا النشاط وتعويض عائدها من موارد مالية.

ب/ تحديد غذا ما كان التدريب مواكباص للأهداف الأصلية التي عقد من أجلها.

ج/ تحديد مناطق القوة والضعف في البرنامج التدريبي.

د/ تحديد ما إذا كان هنالك عائد على الإستثمار للجهود (ROI).

ه/ تحديد من يمكنهم الإستفادة من هذا البرنامج والأنشطة التطويرية.

و/ غختيار مدى وضوح ومصداقية الأسئلة والإستقصاءات والإدارات والأساليب المستخدمة في النشاط التدريبي.

ز/ تحليل الوحدات أو الشخصيات الأكثر أو الأقل إستفادة من البرنامج أو الأنشطة التدريبية.

ح/ تجميع معلومات تنفيذ في تخطيط النشاط التدريبي أو تسويق البرامج التدريبية.

ط/ تحديد مدى ملائمة هذا البرنامج أو النشاط لأهداف المنشأة.

ي/ بناء قاعدة معلومات أساسية يمكن إستخدامها بمعاونة الإدارة لإتخاذ قرارات مستقبلية.

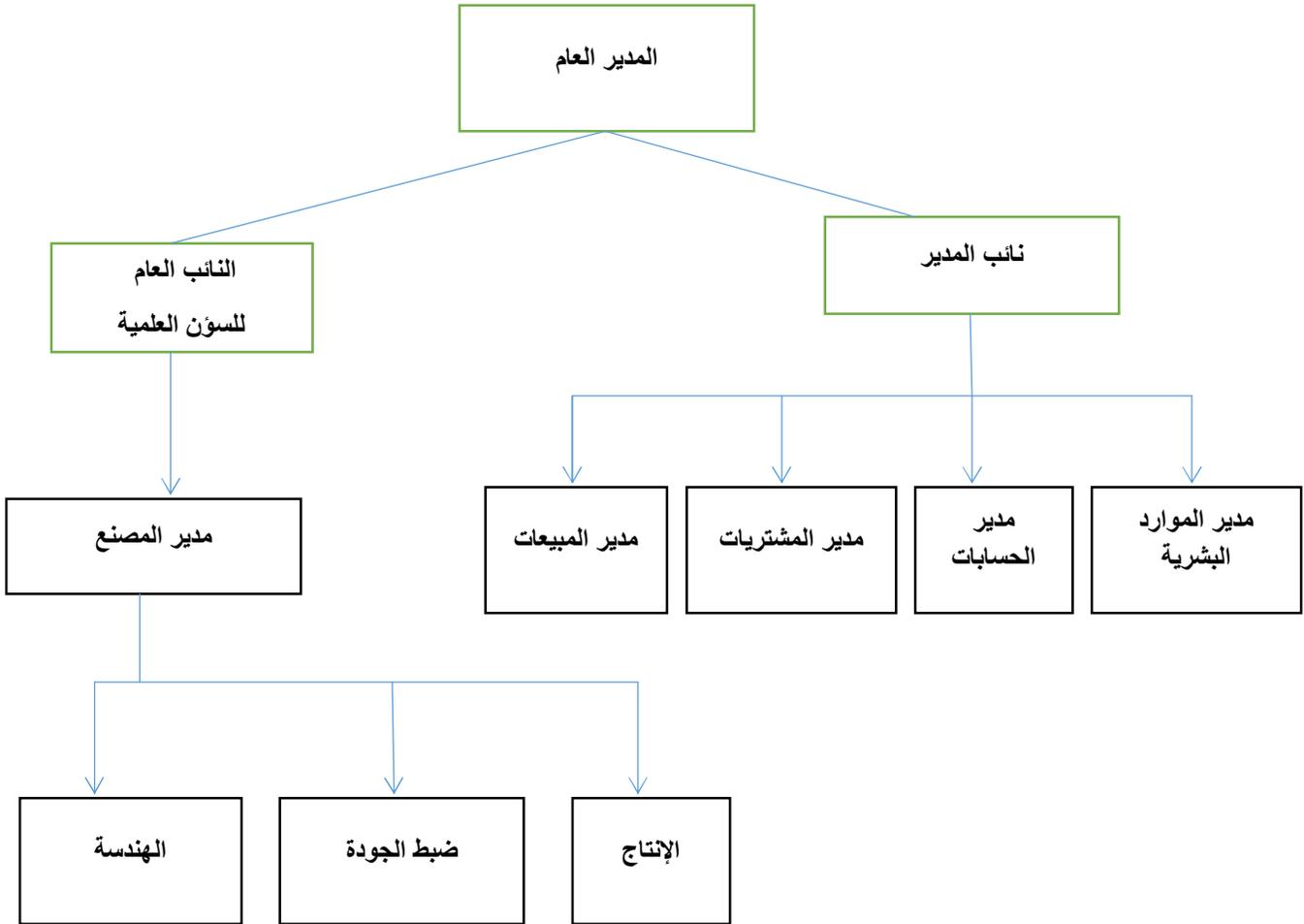
## 11/ الهيكل الإداري لشركة بزيانوس الغذائية:-

يتكون الهيكل الإداري لشركة بزيانوس الغذائية من عدد من المدراء والإدارات والشكل التالي

يوضح مكونات الهيكل الإداري للشركة:-

### الشكل (3/3/1)

الهيكل التنظيمي لشركة بزيانوس للأغذية والمشروبات المحدودة.



المصدر : شركة بزيانوس الغذائية، 2018م

الشكل أعلاه يوضح تقسيمات الهيكل الإداري لشركة بزيانوس الغذائية.

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

يتم في هذا الجزء توضيح الإجراءات، الطرق والأساليب المستخدمة في الدراسة الميدانية وتحليل بياناتها واستخراج نتائجها.

#### 1/ مجتمع الدراسة:

المجتمع هو مجموعة العناصر أو الأفراد التي ينصب عليهم الاهتمام في دراسة معينة وبمعنى آخر هو جميع العناصر التي تتعلق بها مشكلة البحث<sup>(2)</sup>.

#### 2/ عينة الدراسة:

العينة هي جزء من المجتمع لمجموع وحدات إحصائية يجرى اختيارها من المجتمع الإحصائي وفق قواعد خاصة لكي تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً<sup>(3)</sup>. حيث تم اختيار 40 فرد بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ليمثلوا العينة حيث تم توزيع استمارات الإستبانة عليهم. يوضح الجدول التالي عدد الاستبيانات الموزعة والمستلمة وغير المستلمة.

#### جدول رقم (1/2/3)

##### بيانات أفراد عينة الدراسة

مفردات	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	80	100%
الاستبيانات المستلمة	40	50%
الاستبيانات غير المستلمة	40	50%

المصدر: إعداد الباحثون بالاعتماد علي بيانات الاستبانة، 2018م

من الجدول رقم (1/2/3) يتضح إن جملة الذين استجابوا للإجابة عن أسئلة الاستبانة (40) بنسبة 100.0% حيث نجد إن نسبة الاستجابة مرتفعة جدا ويمكن إن تؤدي إلي نتائج جيدة .

(2) د. نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، (غزة: الجامعة الإسلامية، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، غزة، 2007م)، ص2.

(3) د. حامد جهاد الكبيسي، مناهج البحث العلمي في العلوم الإدارية، (عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014م)، ص 99.<sup>3</sup>

3/ أداة جمع البيانات: اعتمدت الباحثون على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أرفق الباحثون مع الاستبانة خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبانة، واحتوت الاستبانة على قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني الوظيفية، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على ثلاثة فرضيات كل فرضية اشتملت على سبعة عبارات طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات كالآتي:

### جدول (2/2/3)

#### رأي المبحوثين حول الإجابة المناسبة

5 نقاط	4 نقاط	3 نقاط	2 نقطة	1 نقطة
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

ويطلب من المبحوثين عند تقييمهم كل عنصر أن يختار الدرجة المناسبة من المقياس حسب ما يراه مناسباً (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق ولا أوافق بشدة).

#### 4/ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث وللتحقق من فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية عن طريق برنامج SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences:

- أ- التوزيع التكراري للإجابات.
- ب- النسب المئوية.
- ج- الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- د- اختبار جودة التوفيق (مربع كاي) وقيمة المعنوية.

## أولاً: البيانات الشخصية

### جدول رقم (1/2/3)

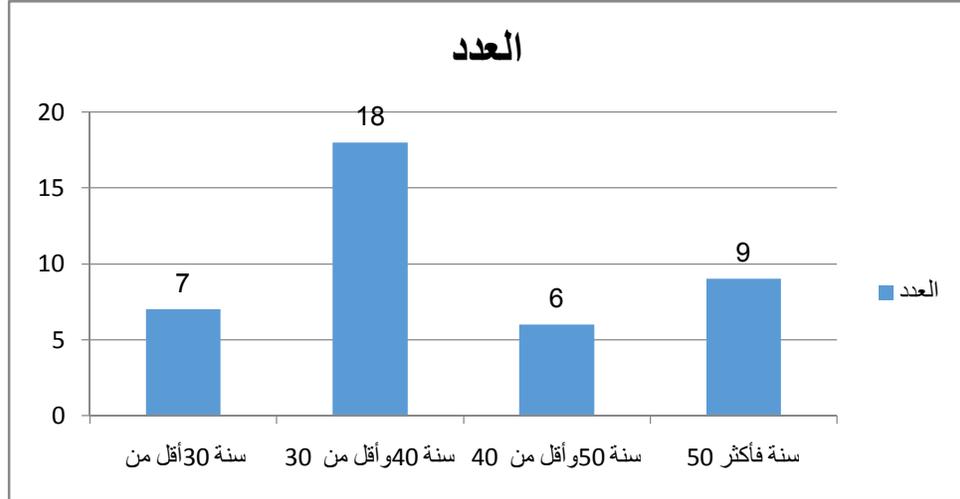
التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	7	17.5%
30 وأقل من 40 سنة	18	45%
40 وأقل من 50 سنة	6	15%
50 سنة فأكثر	9	22.5%
المجموع	40	100%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

### شكل رقم (1/2/3)

التوزيع البياني لأفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول والشكل رقم (1/2/3) يتضح أن أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية أقل من 30 سنة كان عددهم 7 أفراد بنسبة 17.5% والفئة العمرية 30 وأقل من 40 سنة عددهم 18 فرد بنسبة 45% والفئة العمرية 40 وأقل من 50 سنة عددهم 6 أفراد بنسبة 15% والفئة العمرية 50 سنة

فأكثر عددهم 9 افراد بنسبة 22.5%. ويلاحظ ان اغلب اعمار افراد العينة هي 30 واقل من 40 سنة بنسبة 45% وهذا يدل على ان اجاباتهم تبدو موضوعية ودراية بموضوع البحث.

### جدول رقم (2/2/3)

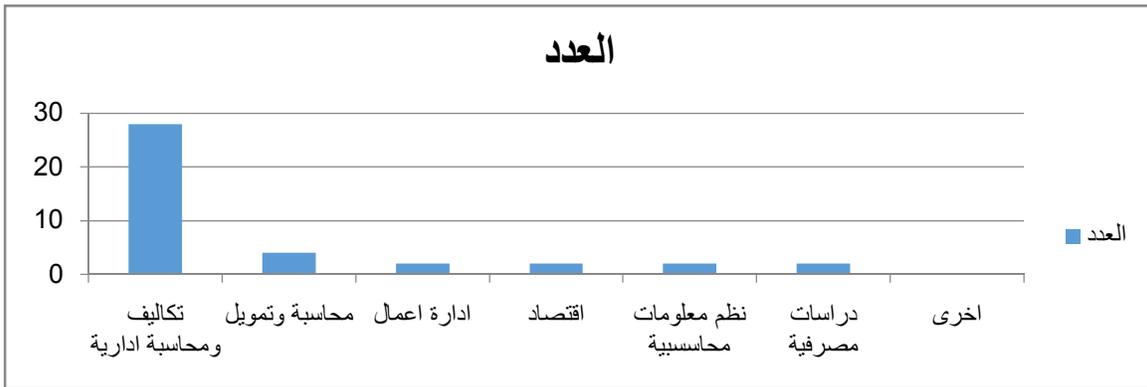
#### التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير التخصص

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
تكاليف ومحاسبة ادارية	28	70%
محاسبة وتمويل	4	10%
ادارة اعمال	2	5%
اقتصاد	2	5%
نظم معلومات محاسبية	2	5%
دراسات مصرفية	2	5%
اخرى	0	0
<b>المجموع</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

### جدول رقم (2/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول والشكل (2/2/3) يلاحظ الباحثون أن أفراد عينة الدراسة من ذوي التخصص العلمي تكاليف ومحاسبة ادارية عدد 28 فرد بنسبة 70% وتخصص محاسبة وتمويل عدد 4 أفراد بنسبة

10% وتخصص ادارة اعمال عدد 2 افراد بنسبة بنسبة 5% وتخصص اقتصاد عدد 2 افراد بنسبة بنسبة 5% وتخصص نظم معلومات محاسبية عدد 2 افراد بنسبة بنسبة 5% وتخصص دراسات مصرفية عدد 2 افراد بنسبة بنسبة 5%. وبلاظ ان اغلب التخصص العلمي لافراد العينة تكاليف ومحاسبة ادارية بنسبة 70% وهذا يدل على ان لها دراية بموضوع البحث حيث يوفر هذا التخصص معلومات جيدة للإجابة بموضوعية على اسئلة الاستبيان.

### جدول رقم (3/2/3)

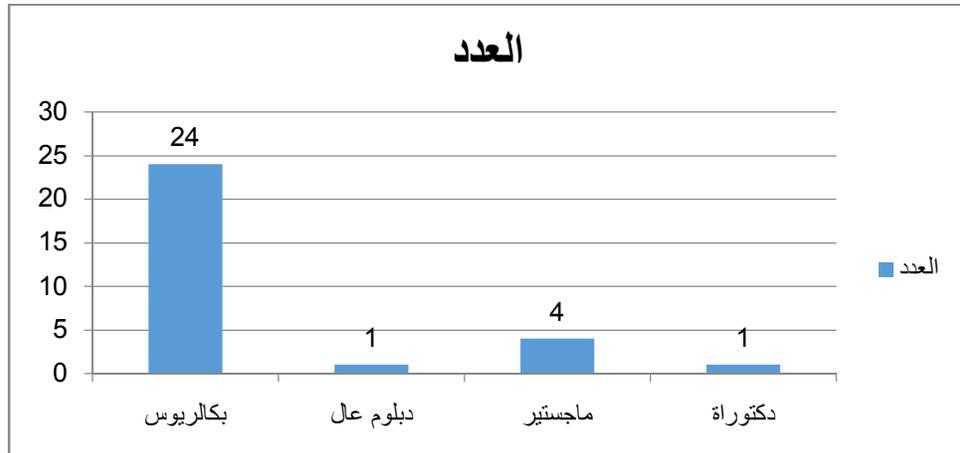
التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	24	60%
دبلوم عال	1	2.5%
ماجستير	4	10%
دكتورة	1	2.5%
اخرى	10	25%
المجموع	40	100%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

### جدول رقم (3/2/3)

التوزيع البياني لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول والشكل (3/2/3) يتضح أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي عدد (24) فرد بنسبة (60%) بكالوريوس وعدد (1) فرد بنسبة (2.5%) يحملون دبلوم عال، وعدد (4)

افراد بنسبة (10%) يحملون ماجستير. والذين يحملون درجة الدكتوراة عددهم (1) فرد بنسبة (2.5%). يتضح أن أفراد العينة أغلبيتهم يحملون درجة البكالوريوس بنسبة مرتفعة وهذا يدل على اجاباتهم ستكون مؤهلة حسب الدرجة العلمية الذي نالوها ولهم معرفة جيدة بموضوع البحث.

### جدول رقم (4/2/3)

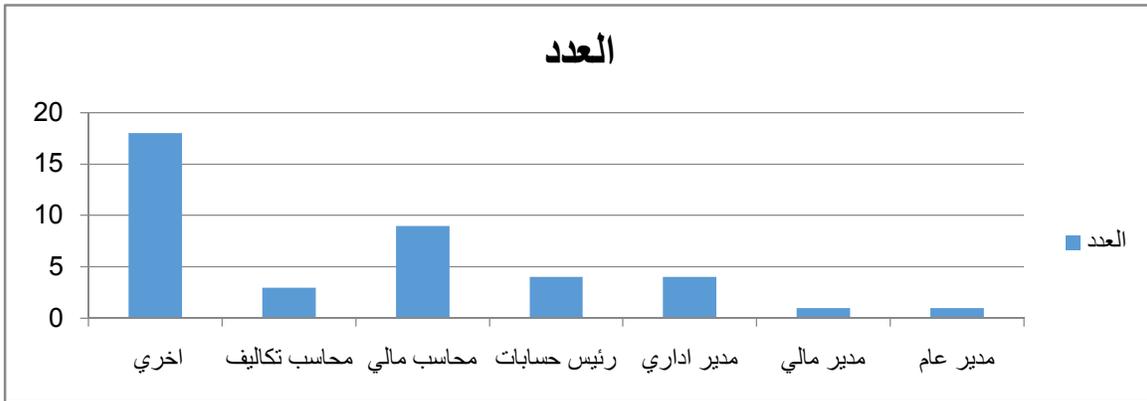
#### التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

الدرجة الوظيفية	العدد	النسبة المئوية
اخرى	18	45%
محاسب تكاليف	3	7.5%
محاسب مالي	9	22.5%
رئيس حسابات	4	10%
مدير اداري	4	10%
مدير مالي	1	2.5%
مدير عام	1	2.5%
المجموع	40	100%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

### جدول رقم (4/2/3)

#### التوزيع البياني لأفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول والشكل (4/2/3) يتضح أن افراد عينة الدراسة الذين يحملون المسمى الوظيفي محاسب تكاليف عددهم 3 افراد بنسبة 7.5% ورئيس حسابات عددهم 4 افراد بنسبة 10% ومدير

مالي عدد 1 فرد بنسبة 2.5% ومدير عام عددهم 1 فرد بنسبة 2.5% محاسب مالي عددهم 9 افراد بنسبة 22.5% ومدير إداري عددهم 4 فرد بنسبة 10% والذين يحملون مسميات أخرى عددهم 18 فرد بنسبة 45.5%. نلاحظ ان اغلب المسميات الوظيفية لافراد العينة هي محاسبة تكاليف ومسميات اخرى غير المذكورة بنسبة ( 52.5%) وهذا يعني ان لها دراية جيدة بموضوع البحث بحكم وظيفتها وإحتكاكها العملي بمكونات البحث.

### جدول رقم (5/2/3)

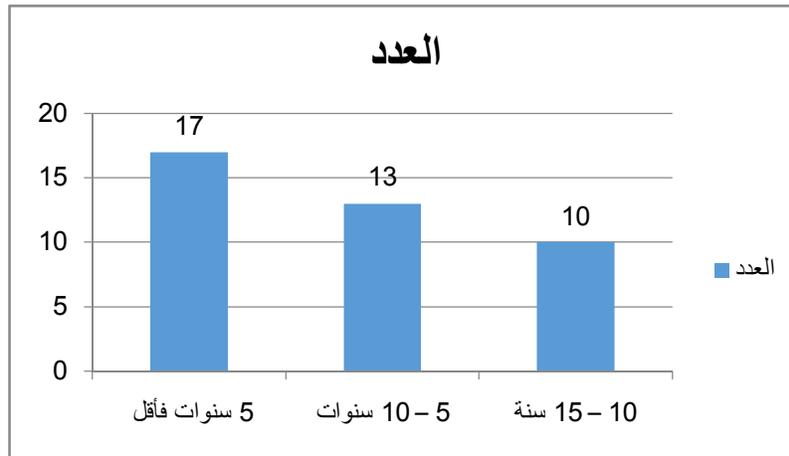
التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	17	42.5%
5 - 10 سنوات	13	32.5%
10 - 15 سنة	10	25%
المجموع	40	1000%

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

### جدول رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول والشكل (5/2/3) ويتبين أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية كالاتي: عدد (17) فرد بنسبة (42.5%) خبرتهم 5 سنوات فأقل و(13) فرد بنسبة (32.5%) وخبرتهم من 5 - 10 سنوات، وعدد (10) أفراد بنسبة (25%) خبرتهم 10-15 سنة، يلاحظ أن عدد أفراد عينة الدراسة أن أغلبية أفراد العينة المبحوثة خبرتهم قليلة. ونلاحظ ان سنوات الخبرة

لأغلبية افراد العينة هي ( 5 سنوات فأقل) وهذا يدل على ان لها دراية وخبرة للاجابة بموضوعية ودقة عن اسئلة الاستبانة بحكم خبرتها العملية وتعاملها عملياً مع موضوعات البحث

### جدول رقم (6/2/3)

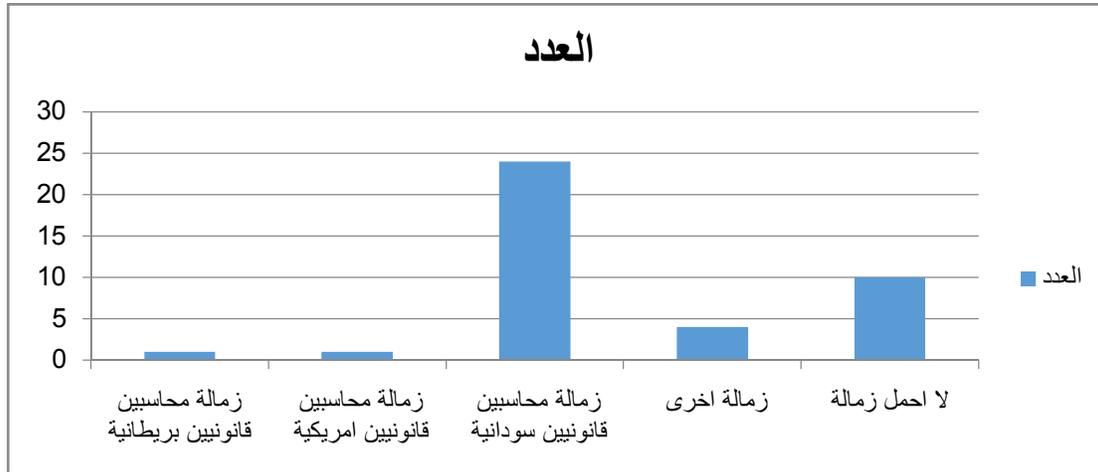
#### التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
2.5%	1	زمالة محاسبين قانونيين بريطانية
2.5%	1	زمالة محاسبين قانونيين امريكية
60%	24	زمالة محاسبين قانونيين سودانية
10%	4	زمالة اخرى
25%	10	لا احمل زمالة
100%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

### جدول رقم (6/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول والشكل رقم (6/2/3) يلاحظ الباحثون أن أفراد عينة الدراسة من ذوي المؤهل المهني زمالة محاسبين قانونيين بريطانية بعدد 1 فرد ونسبة 2.5% و زمالة محاسبين قانونيين امريكية بعدد 1 فرد ونسبة 2.5%، و زمالة محاسبين قانونيين سودانية بعدد 24 فرد ونسبة 60%، و زمالة اخرى بعدد 4 افراد بنسبة 10%، والذين لا يحملون زمالة اخرى بعدد 10 افراد بنسبة 25%. ونلاحظ ان أغلب المؤهل المهني لأفراد العينة هو زمالة محاسبين قانونيين سودانية

وهذا يدل على انهم على مستوى علمي مؤهل يمنحهم الاجابة بموضوعية ومعرفة عن اسئلة الاستبيان.

ثانياً: تحليل بيانات الدراسة:

اولاً: المتغير المستقل: " محاسبة استهلاك الموارد"

التحليل الوصفي للبعد الأول : اسلوب التكلفة على اساس النشاط

يوضح الجدول رقم (7/2/3) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الأول.

### جدول (7/2/3)

#### التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الأول

الاجابة										العبارة تهتم شركتنا بالآتي
أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
%30	9	%50	15	%10	3	%10	3	%0	0	تقسيم الموارد الى مجموعة من مجتمعات الموارد الأساسية ومجمعات الموارد الثانوية
%20	6	%76.7	23	%3.3	1	%0	0	%0	0	بتحديد مسببات استخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل دقيق
%36.7	11	%63.3	19	%0	0	%0	0	%0	0	بتحديد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة في الانتاج
%26.7	8	%46.7	14	%20	6	%6.7	2	%0	0	بتخفيض التكلفة من خلال تحليل وحذف التكلفة من خلال تحليل وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية 2018م

كما ورد في الجدول (7/2/3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية الأولى نلاحظ في العبارة الأولى أن عدد (9) مبحوث ونسبة (30%) اجابوا بأوافق بشدة على ما جاء في العبارة، و (15) مبحوث بنسبة (50%) اجابوا بأوافق على العبارة، كما أن (3) مبحوث بنسبة (10%) محايدون بالتساوي مع افراد عينة الدراسة الغير موافقون على ما جاء في العبارة. نلاحظ في العبارة الثانية أن (6) مبحوث بنسبة (20%) موافقون بشدة على ما جاء في العبارة، و (23) مبحوث بنسبة (76.7%) اجابوا بأوافق، ونجد أن (1) مبحوث بنسبة (3.3%) محايد. نلاحظ في العبارة الثالثة أن عدد (11) مبحوث بنسبة (36.7%) أوافق بشدة على ما جاء في العبارة، وعدد (19) مبحوث بنسبة (63.3%) اجابوا بأوافق على العبارة. نلاحظ في العبارة الرابعة أن (8) مبحوث بنسبة (26.7%) أجابوا بأوافق بشدة على ما جاء في العبارة، و (14) مبحوث بنسبة (46.7%) أجابو موافقون، بينما (6) مبحوث بنسبة (20%) موافقتهم محايدون، و(2) مبحوث بنسبة (6.7%) لا يوافقون على ما جاء في العبارة.

## 2/ اختبار للبعد الأول : اسلوب التكلفة على اساس النشاط

بغرض معرفة اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى وقياس الدلالة المعنوية واختبار الفرضية الثانية تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة مربع كاي لهذه العبارات والجدول رقم (8/2/3) يوضح ذلك.

### جدول رقم (8/2/3)

الإحصاء الوصفي واختبار الفروق لعبارات للبعد الأول : اسلوب التكلفة على اساس النشاط

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
.1	3.64	0.7674	20.600	3	.000	أوافق
.2	3.47	0.3975	22.409	3	.000	أوافق
.3	3.59	0.5683	25.400	2	.000	أوافق
.4	3.67	0.3976	22.465	3	.000	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (8/2/3) نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها. مما سبق من تحليل لبيانات هذا المحور يمكننا القول ان آراء افراد العينة فيه تراوحت ما بين الموافقة بنسبة (أوافق بشدة) و (أوافق). كما نجد أن الاتجاه العام للبعد أوافق بمتوسط مرجح (4.00) وانحراف معياري (0.530).

ما سبق يستنتج الباحثون قبول البعد الأول : اسلوب التكلفة على اساس النشاط

### 3/ التحليل الوصفي للبعد الثاني : اسلوب محاسبة التكاليف الألمانية

يوضح الجدول رقم (9/2/3) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة

للبعد الثاني : اسلوب محاسبة التكاليف الألمانية

#### جدول (9/2/3)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الثاني

الاجابة										العبارة تهتم شركتنا بالآتي
أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
13	43.3%	9	30%	6	20%	2	6.7%	0	0%	بالتركيز على طاقة الموارد بدلاً من التركيز على طاقة الأنشطة
16	53.3%	11	36.7%	3	10%	0	0%	0	0%	تحليل علاقات الموارد المتاحة
8	26.7%	14	46.7%	6	20%	2	6.7%	0	0%	تكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة الموارد
11	36.7%	19	63.3%	0	0%	0	0%	0	0%	تجميع الموارد المتشابهة في مجمع موارد واحد

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

كما ورد في الجدول (9/2/3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية الثانية: نلاحظ في العبارة الأولى عدد (13) مبحوث وبنسبة (43.3%) من العينة أجابوا اوافق بشدة على ما جاء في العبارة و (9) مبحوث بنسبة (30%) من العينة اوافق على العبارة، وهناك (6) مبحوث بنسبة (20%) من المبحوثة محايدين، بينما هناك عدد (2) مبحوث من العينة وبنسبة (6.7%) لا يوافقون على ما جاء في العبارة.

نلاحظ في العبارة الثانية أن عدد (16) مبحوث وبنسبة (53.3%) اوافق بشدة على ، و (11) مبحوث بنسبة (36.7%) اوافق ، كما أن (3) مبحوث بنسبة (10%) محايدين.

نلاحظ في العبارة الثالثة أن (8) مبحوث بنسبة (26.7%) أجابوا بأوافق بشدة على ما جاء في العبارة، و (14) مبحوث بنسبة (46.7%) أجابو موافقون، بينما (6) مبحوث بنسبة (20%) موافقتهم محايدون، و(2) مبحوث بنسبة (6.7%) لا يوافقون على ما جاء في العبارة.

نلاحظ في العبارة الرابعة أن عدد (11) مبحوث بنسبة (36.7%) أوافق بشدة على ما جاء في العبارة، وعدد (19) مبحوث بنسبة (63.3%) اجابوا بأوافق على العبارة.

#### 4/اختبار للبعد الثاني : اسلوب محاسبة التكاليف الألمانية

بغرض معرفة اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى وقياس الدلالة المعنوية لإجاباتهم واختبار الفرضية تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة مربع كاي لهذه العبارات والجدول رقم (10/2/3) يوضح ذلك.

جدول رقم (10/2/3) الإحصاء الوصفي واختبار الفروق لعبارات للبعد الثاني : اسلوب محاسبة

#### التكاليف الألمانية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
1.	4.39	0.8827	47.760	4	.000	أوافق بشدة
2.	4.83	0.9519	38.000	4	.000	أوافق بشدة
3.	3.57	0.8359	44.880	3	.000	أوافق
4.	3.43	0.9747	43.600	3	.000	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (10/2/3) نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة

المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) ، اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.

مما سبق من تحليل لبيانات هذا المحور يمكننا القول ان آراء افراد العينة فيه تراوحت ما بين (أوافق بشدة) و (أوافق).

كما نجد أن الاتجاه العام للبعد أوافق بمتوسط مرجح (4.17) وانحراف معياري (1.890).

مما سبق يستنتج الباحثون قبول للبعد الثاني : اسلوب محاسبة التكاليف الألمانية  
ثانياً: المتغير التابع: " الكفاءة الإنتاجية:

#### 5/ التحليل الوصفي البعد الأول " تخفيض تكلفة الإنتاج"

يوضح الجدول رقم (11/2/3) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الأول " تخفيض تكلفة الإنتاج"

#### جدول (11/2/3)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الأول " تخفيض تكلفة الإنتاج"

الاجابة										العبارة تعمل شركتنا على تقليل التكلفة الى اقل ما يمكن من خلال
أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
8	26.7%	22	73.3%	0	0%	0	0%	0	0%	حسن اختيار الالات والمعدات ذات الموصافات والقدرات المناسبة لأنواع المنتدجات
12	40%	18	60%	0	0%	0	0%	0	0%	اختيار الات وتجهيزات تناسب ظروف التشغيل في المنظمة
19	63.3%	11	36.7%	0	0%	0	0%	0	0%	تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص واستلام وتخزين الموارد الخام
15	50%	9	30%	3	10%	3	10%	0	0%	الرقابة على التكاليف والاستخدام الامثل للموارد

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

كما ورد في الجدول (11/2/9) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية الثالثة:

نلاحظ في العبارة الأولى أن عدد عدد (16) فرد بنسبة (53.3%) موافقون بشدة على العبارة، وعدد (13) فرد بنسبة (43.3%) وموافقون، وعدد (3) أفراد بنسبة (10%) محايدون في اجاباتهم على ما ورد في العبارة.

نلاحظ في العبارة الثانية أن عدد (14) فرد بنسبة (46.7%) موافقون بشدة وعدد (14) فرد بنسبة (46.7%) موافقون على ما ورد في العبارة.

نلاحظ في العبارة الثالثة أن عدد (15) مبحوث بنسبة (50%) اجابوا بأوافق بشدة على ما جاء في العبارة، و(9) مبحوث وبنسبة (30%) اجابوا بأوافق على العبارة، كما أن (3) مبحوث بنسبة (10%) محايدون بالتساوي مع افراد عينة الدراسة الغير موافقون على ما جاء في العبارة.

نلاحظ في العبارة الرابعة أن عدد (19) مبحوث بنسبة (63.3%) أوافق بشدة على ما جاء في العبارة، وعدد(11) مبحوث بنسبة (36.7%) اجابوا بأوافق على العبارة.

#### 6/ اختبار البعد الأول " تخفيض تكلفة الإنتاج "

بغرض معرفة اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الأول " تخفيض تكلفة الإنتاج " وقياس الدلالة المعنوية واختبار الفرضية الثالثة تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة مربع كاي لهذه العبارات والجدول رقم (12/2/3) يوضح ذلك.

#### جدول رقم (12/2/3)

#### الإحصاء الوصفي واختبار الفروق لعبارات البعد الأول " تخفيض تكلفة الإنتاج "

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
1.	3.63	0.8565	38.800	4	.000	أوافق
2.	3.57	0.0597	37.607	4	.000	أوافق
3.	4.82	0.1836	12.520	4	.000	أوافق بشدة
4.	4.59	0.8197	32.080	4	.000	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (12/2/3) نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة

المختلفة (أوافق بشدة، أوافق،، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) أي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.

كما نجد أن الاتجاه العام للبعد أوافق بمتوسط مرجح (3.51) وانحراف معياري (1.160).

مما سبق يستنتج الباحثون قبول البعد الأول " تخفيض تكلفة الإنتاج "

5/ التحليل الوصفي البعد الثاني " الاستغلال الأمثل للموارد "

يوضح الجدول رقم (13/2/3) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة

على عبارات البعد الثالث .

### جدول (13/2/3)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الثاني " الاستغلال الأمثل للموارد "

الإجابة										العبرة
أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
8	26.7%	22	73.3%	0	0%	0	0%	0	0%	دعم الحالة المعنوية للأفراد وحماسهم اندفاعهم للعمل
12	40%	18	60%	0	0%	0	0%	0	0%	الاستخدام الجيد للمواد الخام وترشيد استهلاكها حسب الحاجة
19	63.3%	11	36.7%	0	0%	0	0%	0	0%	العمل على استخدام تكنولوجيا حديثة ومتطورة وذات مميزات خاصة
15	50%	9	30%	10	10%	3	10%	3	0%	اشراك العاملين في قرارات وتطوير دورة العمل

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

كما ورد في الجدول (13/2/3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات البعد الثالث:

نلاحظ في العبارة الأولى أن عدد عدد (16) فرد بنسبة (53.3%) موافقون بشدة على العبارة،

وعدد (13) فرد بنسبة (43.3%) وموافقون، و عدد (3) أفراد بنسبة (10%) محايدون في

اجاباتهم على ما ورد في العبارة.

نلاحظ في العبارة الثانية أن عدد (14) فرد بنسبة (46.7%) موافقون بشدة وعدد (14) فرد بنسبة (46.7%) موافقون على ما ورد في العبارة.

نلاحظ في العبارة الثالثة أن عدد (15) مبحوث بنسبة (50%) اجابوا بأوافق بشدة على ما جاء في العبارة، و(9) مبحوث وبنسبة (30%) اجابوا بأوافق على العبارة، كما أن (3) مبحوث بنسبة (10%) محايدون بالتساوي مع افراد عينة الدراسة الغير موافقون على ما جاء في العبارة.

نلاحظ في العبارة الرابعة أن عدد (19) مبحوث بنسبة (63.3%) أوافق بشدة على ما جاء في العبارة، وعدد(11) مبحوث بنسبة (36.7%) اجابوا بأوافق على العبارة.

#### 6/ اختبار البعد الثاني " الاستغلال الأمثل للموارد"

بغرض معرفة اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الثاني " الاستغلال الأمثل للموارد" وقياس الدلالة المعنوية واختبار الفرضية الثالثة تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة مربع كاي لهذه العبارات والجدول رقم (14/2/3) يوضح ذلك.

#### جدول رقم (14/2/3)

#### الإحصاء الوصفي واختبار الفروق لعبارات البعد الثاني " الاستغلال الأمثل للموارد"

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
1.	3.47	0.3975	22.409	3	.000	أوافق
2.	3.59	0.5683	25.400	2	.000	أوافق
3.	3.67	0.3976	22.465	3	.000	أوافق
4.	4.64	0.1735	42.308	2	.000	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (14/2/3) نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق،، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها.

كما نجد أن الاتجاه العام للبعد أوافق بمتوسط مرجح (3.51) وانحراف معياري (1.160).  
 مما سبق يستنتج الباحثون قبول البعد الثاني " الاستغلال الأمثل للموارد "

### 5/ التحليل الوصفي البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج

يوضح الجدول رقم (15/2/3) التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج

#### جدول (15/2/3)

#### التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج

الإجابة										العبرة تعمل شركتنا على تقليل فترة الانتاج من خلال
أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
%26.7	8	%73.3	22	%0	0	%0	0	%0	0	العمل على تنظيم خطوط انتاج المنتج بصورة تتابعية
%40	12	%60	18	%0	0	%0	0	%0	0	العمل على استخدام احدث الات والتجهيزات والمعدات للعملية الانتاجية
%63.3	19	%36.7	11	%0	0	%0	0	%0	0	انتاج المنتجات في وقتها المحدد والقياسي
%50	15	%30	9	%10	3	%10	3	%0	0	استخدام تكنولوجيا التجميع مما يساهم توفير الوقت والجهد

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

كما ورد في الجدول (15/2/3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج نلاحظ في العبرة الأولى أن عدد عدد (16) فرد بنسبة (53.3%) موافقون بشدة على العبرة، وعدد (13) فرد بنسبة (43.3%) وموافقون، وعدد (3) أفراد بنسبة (10%) محايدون في اجاباتهم على ما ورد في العبرة.  
 نلاحظ في العبرة الثانية أن عدد (14) فرد بنسبة (46.7%) موافقون بشدة وعدد (14) فرد بنسبة (46.7%) موافقون على ما ورد في العبرة.

نلاحظ في العبارة الثالثة أن عدد (15) مبحوث بنسبة (50%) اجابوا بأوافق بشدة على ما جاء في العبارة، و (9) مبحوث وبنسبة (30%) اجابوا بأوافق على العبارة، كما أن (3) مبحوث بنسبة (10%) محايدون بالتساوي مع افراد عينة الدراسة الغير موافقون على ما جاء في العبارة. نلاحظ في العبارة الرابعة أن عدد (19) مبحوث بنسبة (63.3%) أوافق بشدة على ما جاء في العبارة، وعدد (11) مبحوث بنسبة (36.7%) اجابوا بأوافق على العبارة.

#### 6/ اختبار البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج

بغرض معرفة اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج وقياس الدلالة المعنوية واختبار الفرضية الثالثة تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة مربع كاي لهذه العبارات والجدول رقم (16/2/3) يوضح ذلك.

#### جدول رقم (16/2/3)

#### الإحصاء الوصفي واختبار الفروق لعبارات البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية	الاتجاه
.1	4.39	0.8827	47.760	4	.000	أوافق بشدة
.2	4.83	0.9519	38.000	4	.000	أوافق بشدة
.3	3.57	0.8359	44.880	3	.000	أوافق
.4	3.43	0.9747	43.600	3	.000	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول (16/2/3) نلاحظ بأن كل القيم الاحتمالية اقل من مستوى المعنوية (0.05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة احصائية في توزيع استجابات افراد العينة على خيارات الاجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق،، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) اي ان اجابات العينة تتحيز لعبارة دون غيرها. كما نجد أن الاتجاه العام للبعد أوافق بمتوسط مرجح (3.51) وانحراف معياري (1.160). مما سبق يستنتج الباحثون قبول البعد الثالث "تقليل زمن الانتاج

اختبار بيرسون: يوضح العلاقة بين المتغيرات

جدول رقم (17/2/3)

يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل تكلفة الانتاج

		1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
.1	Pearson Correlation	1	.472(**)	.402(*)	.367(*)	.289	.191	-.096	.361(*)
.2	Sig. (2-tailed)		.002	.010	.020	.071	.237	.555	.022
.3	N	40	40	40	40	40	40	40	40
.4	Pearson Correlation	.472(**)	1	.723(**)	-.304	.518(**)	.520(**)	-.568(**)	.195
.5	Sig. (2-tailed)	.002		.000	.057	.001	.001	.000	.229
.6	N	40	40	40	40	40	40	40	40
.7	Pearson Correlation	.402(*)	.723(**)	1	-.095	.376(*)	.390(*)	-.282	.300
.8	Sig. (2-tailed)	.010	.000		.561	.017	.013	.078	.060

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية, 2018م

يلاحظ من الجدول رقم (17/2/3) الذي يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل تكلفة الانتاج حسب معامل بيرسون ان قيمة الارتباط هي على النحو التالي

[.361 (\*), .096.-, .191., .289., (.367 (\*), (.402 (\*), (.472 (\*\*), ]

ومستوي الدلالة على النحو التالي:

[.022/. 555/. 237/. 071/. 020/. 010./ 002.] وهي كلها اقل من مستوي

المعنوية 0.05 وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل تكلفة الانتاج عبارة (تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص واستلام وتخزين الموارد الخام) فهي اكبر من 0.05 وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العبارة واسلوب التكلفة على اساس النشاط.

ومن قيمة الارتباط نجد ان هذا يدل على العلاقة بين عبارات اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل تكلفة الانتاج هي علاقة طردية عدا العلاقة بين عبارة (تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص واستلام وتخزين الموارد الخام) وعبارات اسلوب التكلفة على اساس النشاط . فهي ضعيفة مما سبق توصل الباحثون الى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اسلوب التكلفة على

اساس النشاط و تقليل تكلفة الانتاج

جدول رقم (18/2/3)

يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و الاستخدام الأمثل للموارد

	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
1. Pearson Correlation	1	.472(**)	.402(*)	.367(*)	.137	-.138	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)		.002	.010	.020	.398	.394	.	.
N	40	40	40	40	40	40	0	0
2. Pearson Correlation	.472(**)	1	.723(**)	-.304	.086	-.059	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.002		.000	.057	.597	.718	.	.
N	40	40	40	40	40	40	0	0
3. Pearson Correlation	.402(*)	.723(**)	1	-.095	.030	.103	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.010	.000		.561	.853	.528	.	.
N	40	40	40	40	40	40	0	0
4. Pearson Correlation	.367(*)	-.304	-.095	1	.005	-.087	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.020	.057	.561		.977	.595	.	.
N	40	40	40	40	40	40	0	0
5. Pearson Correlation	.137	.086	.030	.005	1	-.236	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.398	.597	.853	.977		.142	.	.
N	40	40	40	40	40	40	0	0
6. Pearson Correlation	-.138	-.059	.103	-.087	-.236	1	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.394	.718	.528	.595	.142		.	.
N	40	40	40	40	40	40	0	0
7. Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
N	0	0	0	0	0	0	0	0
8. Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
N	0	0	0	0	0	0	0	0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية, 2018م

يلاحظ من الجدول رقم (18/2/3) الذي يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و الاستخدام الأمثل للموارد ان معامل الارتباط هي على النحو التالي

.(a)	.(a)	-0.138	0.137	0.367(*)	0.402(*)	0.472(**)	1
------	------	--------	-------	----------	----------	-----------	---

ونجد ان معامل الارتباط لجميع العبارات يوضح ان العلاقة طردية بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و الاستخدام الأمثل للموارد عدا عبارة (الاستخدام الجيد للمواد الخام وترشيد استهلاكها حسب الحاجة) فمعامل ارتباطها ضعيف وهذا يعني العلاقة بين عبارات اسلوب التكلفة على اساس النشاط والعبارة ضعيف

اما مستوي الدلالة المعنوية لجميع العبارات فهي على النحو التالي:

.	.	0.394	0.398	0.020	0.010	0.002	
---	---	-------	-------	-------	-------	-------	--

ونجد ان مستوى المعنوية لجميع العبارات هي اقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و الاستخدام الأمثل للموارد عدا عبارة (الاستخدام الجيد للمواد الخام وترشيد استهلاكها حسب الحاجة) وهذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بينها وبين عبارات اسلوب التكلفة على اساس النشاط مما سبق توصل الباحثون الى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اسلوب التكلفة على اساس النشاط و الاستخدام الأمثل للموارد

جدول رقم (19/2/3)

يوضح العلاقة بين بعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط و تقليل زمن الانتاج

	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
1. Pearson Correlation	1	.472(**)	.402(*)	.367(*)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)		.002	.010	.020	.	.	.	.
N	40	40	40	40	0	0	0	0
2. Pearson Correlation	.472(**)	1	.723(**)	-.304	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.002		.000	.057	.	.	.	.
N	40	40	40	40	0	0	0	0
3. Pearson Correlation	.402(*)	.723(**)	1	-.095	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.010	.000		.561	.	.	.	.
N	40	40	40	40	0	0	0	0
4. Pearson Correlation	.367(*)	-.304	-.095	1	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.020	.057	.561		.	.	.	.
N	40	40	40	40	0	0	0	0
5. Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
N	0	0	0	0	0	0	0	0
6. Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
N	0	0	0	0	0	0	0	0
7. Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
N	0	0	0	0	0	0	0	0
8. Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
N	0	0	0	0	0	0	0	0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية, 2018م

نلاحظ من الجدول رقم (19/2/3) الذي يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل زمن الانتاج ان معامل الارتباط لجميع العبارات على النحو التالي

1	.472(**)	.402(*)	.367(*)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
---	----------	---------	---------	------	------	------	------

ومن خلال معامل الارتباط نجد ان العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل زمن الانتاج طردية لأن جميع معامل الارتباط لجميع العبارات ايجابي وهذا يعني التأثير بين المتغير ايجابي.

ونجد ان مستوي المعنوية لجميع العبارات على النحو التالي

	.002	.010	.020	.	.	.	.
--	------	------	------	---	---	---	---

ومن خلال مستوي المعنوية نجد ان جميعها اقل من مستوي المعنوية 0.05 وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل زمن الانتاج مما سبق توصل الباحثون الى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل زمن الانتاج

جدول رقم (20/2/3)

يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمامي وتخفيض تكلفة الانتاج

		1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
1.	Pearson Correlation	1	.366(*)	.158	.293	.276	.259	-.313(*)	.078
	Sig. (2-tailed)		.020	.330	.067	.085	.107	.049	.633
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
2.	Pearson Correlation	.366(*)	1	.285	.139	.010	.028	-.092	-.195
	Sig. (2-tailed)	.020		.074	.391	.950	.863	.572	.229
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
3.	Pearson Correlation	.158	.285	1	.194	.118	.327(*)	-.425(**)	.000
	Sig. (2-tailed)	.330	.074		.230	.468	.039	.006	1.000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
4.	Pearson Correlation	.293	.139	.194	1	.277	-.047	-.143	.081
	Sig. (2-tailed)	.067	.391	.230		.083	.776	.378	.621
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
5.	Pearson Correlation	.276	.010	.118	.277	1	.211	-.231	.417(**)
	Sig. (2-tailed)	.085	.950	.468	.083		.192	.152	.007
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
6.	Pearson Correlation	.259	.028	.327(*)	-.047	.211	1	-.075	.144
	Sig. (2-tailed)	.107	.863	.039	.776	.192		.644	.374
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
7.	Pearson Correlation	-.313(*)	-.092	-.425(**)	-.143	-.231	-.075	1	-.195
	Sig. (2-tailed)	.049	.572	.006	.378	.152	.644		.227
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
8.	Pearson Correlation	.078	-.195	.000	.081	.417(**)	.144	-.195	1
	Sig. (2-tailed)	.633	.229	1.000	.621	.007	.374	.227	
	N	40	40	40	40	40	40	40	40

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية, 2018م

).

نلاحظ من الجدول رقم (20/2/3) الذي يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتخفيض تكلفة الانتاج ان معامل الارتباط لجميع العبارات على النحو التالي

1	.366(*)	.158	.293	.276	.259	-.313(*)	.078
---	---------	------	------	------	------	----------	------

وهذا يدل على العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتخفيض تكلفة الانتاج علاقة طردية لأن معامل الارتباط ايجابى لجميع العبارات عدا العبارة (تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص واستلام وتخزين الموارد الخام) وهذا يدل على العلاقة بينها وبين اسلوب التكلفة الالمانى ضعيف من خلال معامل ارتباطها السلبى

ونجد ان مستوي المعنوية لجميع العبارات على النحو التالي

	.020	.330	.067	.085	.107	.049	.633
--	------	------	------	------	------	------	------

حيث نجد ان مستوي المعنوية لجميع العبارات اقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يدل على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتخفيض تكلفة الانتاج عدا العبارة (الرقابة على التكاليف والاستخدام الامثل للموارد) فهي اكبر من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني لانه لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بينها وبين بعد اسلوب التكلفة الالمانى مما سبق توصل الباحثون الى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اسلوب التكلفة الالمانى و تخفيض تكلفة الانتاج

### جدول رقم (21/2/3)

يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالاماني والاستخدام الأمثل للموارد

		1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
1.	Pearson Correlation	1	.366(*)	.158	.293	.411(**)	-.250	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)		.020	.330	.067	.008	.120	.	.
	N	40	40	40	40	40	40	0	0
2.	Pearson Correlation	.366(*)	1	.285	.139	.041	.012	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.020		.074	.391	.803	.943	.	.
	N	40	40	40	40	40	40	0	0
3.	Pearson Correlation	.158	.285	1	.194	-.185	.160	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.330	.074		.230	.254	.324	.	.
	N	40	40	40	40	40	40	0	0
4.	Pearson Correlation	.293	.139	.194	1	.054	-.073	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.067	.391	.230		.739	.654	.	.
	N	40	40	40	40	40	40	0	0
5.	Pearson Correlation	.411(**)	.041	-.185	.054	1	-.236	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.008	.803	.254	.739		.142	.	.
	N	40	40	40	40	40	40	0	0
6.	Pearson Correlation	-.250	.012	.160	-.073	-.236	1	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.120	.943	.324	.654	.142		.	.
	N	40	40	40	40	40	40	0	0
7.	Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
	N	0	0	0	0	0	0	0	0
8.	Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
	N	0	0	0	0	0	0	0	0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية, 2018م \*

نلاحظ من الجدول رقم (21/2/3) الذي يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى والاستخدام الأمثل للموارد ان معامل الارتباط لجميع العبارات على النحو التالي

(a).	(a).	-.250	.411(**)	.293	.158	.366(*)	1
------	------	-------	----------	------	------	---------	---

حيث نجد ان معامل الارتباط لجميع العبارات ايجابي وهذا يعني ان العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى والاستخدام الأمثل للموارد طردي عدا عبارة (العمل على استخدام تكنولوجيا حديثة ومتطورة وذات مميزات خاصة) حيث ان معامل ارتباطها سلبي وهذا يعني العلاقة بينها وبين بعد اسلوب التكلفة الالمانى ضعيف.

ونجد ان مستوي المعنوية لجميع العبارات على النحو التالي

.	.	.120	.008	.067	.330	.020	
---	---	------	------	------	------	------	--

حيث نجد ان مستوي المعنوية لجميع العبارات اقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يدل على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى والاستخدام الأمثل للموارد عدا العبارة (العمل على استخدام تكنولوجيا حديثة ومتطورة وذات مميزات خاصة) حيث انها اكبر من مستوي المعنوية (0.05) وهذا يعني لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بينها وبين بعد اسلوب التكلفة الالمانى

مما سبق توصل الباحثون الى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اسلوب التكلفة الالمانى والاستخدام الأمثل للموارد

### جدول رقم (22/2/3)

يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتقليل زمن الانتاج

		1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
1.	Pearson Correlation	1	.366(*)	.158	.293	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)		.020	.330	.067	.	.	.	.
	N	40	40	40	40	0	0	0	0
2.	Pearson Correlation	.366(*)	1	.285	.139	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.020		.074	.391	.	.	.	.
	N	40	40	40	40	0	0	0	0
3.	Pearson Correlation	.158	.285	1	.194	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.330	.074		.230	.	.	.	.
	N	40	40	40	40	0	0	0	0
4.	Pearson Correlation	.293	.139	.194	1	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.067	.391	.230		.	.	.	.
	N	40	40	40	40	0	0	0	0
5.	Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
	N	0	0	0	0	0	0	0	0
6.	Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
	N	0	0	0	0	0	0	0	0
7.	Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
	N	0	0	0	0	0	0	0	0
8.	Pearson Correlation	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
	Sig. (2-tailed)	.	.	.	.	.	.	.	.
	N	0	0	0	0	0	0	0	0

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات الدراسة الميدانية, 2018م \*

يلاحظ من الجدول رقم (22/2/3) الذي يوضح العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتقليل زمن الانتاج ان معامل الارتباط لجميع العبارات على النحو التالي

1	.366(*)	.158	.293	.(a)	.(a)	.(a)	.(a)
---	---------	------	------	------	------	------	------

حيث نجد ان معامل الارتباط لجميع العبارات ايجابي وهذا يعني ان العلاقة بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتقليل زمن الانتاج طردي

ونجد ان مستوي المعنوية لجميع العبارات على النحو التالي

	.020	.330	.067	.	.	.	.
--	------	------	------	---	---	---	---

حيث نجد ان مستوي المعنوية لجميع العبارات اقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يدل على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتقليل زمن الانتاج عدا العبارة (تكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة الموارد حيث انها اكبر من مستوي المعنوية (0.05) وهذا يعني لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بينها وبين والاستخدام الأمثل للموارد

مما سبق توصل الباحثون الى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اسلوب التكلفة الالمانى و تقليل زمن الانتاج

# الخاتمة

تشتمل على:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحثون للنتائج التالية:

1- تهتم الشركة تقسيم الموارد الى مجموعة من مجتمعات الموارد الأساسية ومجمعات الموارد الثانوية

2- تهتم الشركة بتحديد مسببات استخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل دقيق

3- تهتم الشركة بالتركيز على طاقة الموارد بدلاً من التركيز على طاقة الأنشطة

4- تعمل الشركة على تقليل التكلفة الى اقل ما يمكن من خلال حسن اختيار الآلات والمعدات ذات الموصافات والقدرات المناسبة لأنواع المنتدجات

5- تقوم الشركة باستغلال مواردها استغلالاً امثلاً عن طريق دعم الحالة المعنوية للأفراد وحماسهم اندفاعهم للعمل

6- تعمل الشركة على تقليل فترة الانتاج العمل على تنظيم خطوط انتاج المنتج بصورة تتابعية

7- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى والاستخدام الأمثل للموارد

8- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى والاستخدام الأمثل للموارد

9- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة الالمانى وتخفيض تكلفة الانتاج

10- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل زمن الانتاج

11- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و الاستخدام الأمثل للموارد

12- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين بعد اسلوب التكلفة على اساس النشاط و تقليل تكلفة الانتاج

## ثانياً: التوصيات:

مما سبق من نتائج توصل اليها الباحثون الى عدد من التوصيات منها:

- 1- أن تهتم الشركة بتخفيض التكلفة من خلال تحليل وحذف التكلفة من خلال تحليل وحذف الانشطة غير المضيفة للقيمة
- 2- أن تعمل الشركة على تقليل التكلفة الى اقل ما يمكن من خلال تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص واستلام وتخزين الموارد الخام
- 3- أن تقوم الشركة باستغلال مواردها استغلالاً امثلاً عن طريق الاستخدام الجيد للمواد الخام وترشيد استهلاكها حسب الحاجة
- 4- أن تعمل الشركة على تقليل فترة الانتاج العمل على استخدام احدث الالات والتجهيزات والمعدات للعملية الانتاجية.
- 5- العمل على إقناع إدارات المنشآت الصناعية ومنشآت الخدمات بجدوى تطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وأثره على تحسيناً إستخدام الموارد المتاحة مع تدريب العاملين في هذه المنشآت على مفاهيم تطبيقه.
- 6- قيام الجامعات السودانية بدور توعية المنشآت الصناعية ومنشآت الخدمات بأحدث الأنظمة التي توصل إليها العلم والتي من أهمها وأحدثها أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد وذلك لكون دورها وأدائها في هذا المجال موثوق به.
- 7- إتباع أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد في المنشآت الصناعية السودانية لدوره الفاعل في إدارة التكلفة ودعم إدارة الموارد لترشيد الإستهلاك الأمثل لها.
- 8- ضرورة العمل على تكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة الموارد
- 9- ضرورة الاهتمام باستخدام تكنولوجيا حديثة ومتطورة وذات مميزات خاصة
- 10- ان تعمل الشركة على الرقابة على التكاليف والاستخدام الامثل للموارد
- 11- ضرورة العمل على تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص واستلام وتخزين الموارد الخام
- 12- ان يكون هناك استخدام جيد للمواد الخام وترشيد استهلاكها حسب الحاجة
- 13- العمل على تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص واستلام وتخزين الموارد الخام عبر اسلوب التكلفة على اساس النشاط
- 14- توصيات ببحوث مستقبلية:

- أ عمل دراسة للتكامل بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وبين أسلوب تخطيط موارد المشروع لدعم إدارة التكلفة في المنشآت الصناعية والخدمية.
- ب عمل دراسة حول أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ودوره في تحفيز العاملين ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.
- ج عمل دراسة حول محاسبة استهلاك الموارد ومدى مساهمته في ترشيد القرارات التشغيلية بغرض دعم المركز التنافسي في المنشآت الصناعية.

## المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم.

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1/ الكتب:-

1. أحمد محمد المصري، إدارة الإنتاج والعلاقات الصناعية، شباب الجامعي الإسكندرية، (2000م).
2. جوزيف بروكويونكو، إدارة إنتاجية، (جنيف، مكتب العمل الدولي، 2000م).
3. راوية حسن احمد، إدارة العوامل البشرية رؤية مستقبلية، (القاهرة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، الدار الجامعية، 2000م).
4. سمير رياض هلال، دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012م).
5. علي الشرقاوي، إدارة النشاط الإنتاجي مدخل تحليل كمي، (القاهرة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2000م).
6. علي مجدي سعد الغروري، المحاسبة عن إستهلاك الموارد، (المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الثاني، 2010م).
7. محسن عليوي سلمان، التخطيط المالي للمنشأة، دور تحليل إقتصاديات المنشأة، (بغداد، مركز التعليم المستمر، 1988م).
8. نادر أحمد أبو سيخة، الكلفة الإنتاجية ووسائل تحسينها في المؤسسات العامة، (الأردن، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية).
9. نبيل محمد مرسي، إستراتيجية الإنتاج والعمليات، (القاهرة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2002م).

2/الدراسات والمجلات العلمية:-

1. أيمن احمد الشوي، دراسة إستكشافية لتأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية ودور المحاسبين الإداريين في منشآت الأعمال السعودية، (القاهرة، جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، 2007م).

2. تهناني محمود النشار، إستخدام نظام إدارة التكلفة لقياس ورقابة تكاليف الجودة في منشآت الخدمات، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، نموذج محاسبي مقترح، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد التاسع والعشرون، 2005م).
3. رندا مرسي كيوان، إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، (القاهرة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الثاني، أبريل 2013م).
4. صديق آدم محمد، فتح الرحمن الحسن منصور، التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن إستهلاك الموارد ودورها في تخفيض التكلفة في المنشآت الصناعية، (الخرطوم، جامعة السزدان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2014م).
5. محمد أحمد شاهين، دراسة تحليلية لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط، (القاهرة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الرابع، 2010م).
6. محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، (القاهرة، جامعة سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، يونيو 2011م).
7. مهدي حسن، تقييم منجزات الأفراد في العراق، (مجلة البحر الإقتصادية الإدارية، المجلد التاسع، العدد الأول، كانون الثاني، 1981م).

### 3/ الرسائل الجامعية:-

1. أماني سمير عبد العظيم موسى، إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح وحاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي بالوحدات الإقتصادية، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م).
2. امجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ونظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية، (القاهرة، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الأول، العدد الأول، 2007م).

3. جهاد ربحي الناظور، أثر تطبيق نموذج محاسبية إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية، (الرياض، جامعة الأميرة نورة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، السنة الرابعة عشر، 2013م).
4. حسن الصادق محمد عبد الله، دور إدارة السلامة في رفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في إدارة الأعمال، غير منشورة، 2013م).
5. دنيا جاسم صاحب، إستخدام المحاسبية عن إستهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية، (القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2016م).
6. رجاء إبراهيم محمد النور، جودة التدريب وأثره على الكفاءة الإنتاجية في الشركات الصناعية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، غير منشورة، 2011م).
7. رندا مرسي كيوان، إستخدام نموذج محاسبية إستهلاك الموارد في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الإقتصادية المعاصرة، (القاهرة جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الثالث، العدد الثاني، أبريل 2013م).
8. سلوى حسن رشدي وعبير أحمد عبد الحافظ، أثر التكامل بين مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) على ترشيد إستخدام الموارد، (القاهرة، جامعة الأزهر الشريف، كلية التجارة، رسالة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثاني للبيئة والتنمية المستدامة وخدمة المجتمع، 2013م).
9. سليمة بوخان، التكوين المهني والكفاءة الإنتاجية، (سكيدة، جامعة 20 أوت، كلية الحقوق والعلوم الإجتماعية، رسالة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، غير منشورة 2008م).
10. صديق آدم محمد أبكر، الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحكم وتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية

الدراسات العليا، رسالة دكتوراة الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة (2014م).

11. عبادة أحمد و بن شكر عبدالقادر، دور التحفيز في رفع الكفاءة الإنتاجية، (الجزائر، جامعة د: طاهر مولاي سعيدة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، 2016م).

12. عمر عثمان محجوب، أثر نظام المعلومات الإدارية في الكفاءة الإنتاجية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2007م).

13. محمد الأمين أحمد محمد، دور إستراتيجية الموارد البشرية في رفع الكفاءة الإنتاجية بوحدة تنفيذ سد مروحي، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2011م).

14. محمد السيد محمد الصغير، إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة إستهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة، (القاهرة، جامعة سوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الأول، يونيو 2011م).

15. محمد خالد عبد الله الحسين، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة تكلفة الخدمات الصحية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2016م).

16. محمد شحاتة خطاب، إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة إستهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة، دراسة نظرية وميدانية، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2010م).

17. محمد علي أحمد عبدالرحمن، أثر التدريب على الكفاءة الإنتاجية للعاملين، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2014م).

18. محمد عمر محمد الدنف، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات باستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد، دراسة تطبيقية، (القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في التكاليف، غير منشورة، 2013م).
19. مكي صالح السمانى محمد، محاسبة إستهلاك الموارد ودورها في إدارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2016م).
20. مونير مهدي، الكفاءة الإنتاجية ودورها في إختيار الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة الصناعية، (الجزائر، جامعة محمد خيضر-بكرة-، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في الإقتصاد الصناعي، غير منشورة، 2012م).
21. نزار محمد عبد الحليم، دور موارد المنظمة المادية والمالية في تحديد الكفاءة الإنتاجية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، غير منشورة، 2007م).
22. وليد أحمد محمد علي، أثر التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة، دراسة ميدانية، (القاهرة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، إتحاد الجامعات العربية، العدد الأول، 2013م).
23. يارا سعد عبد الهادي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة، (القاهرة، جامعة القاهرة، رسالة ماجستير في المحاسبة 2012م).
24. يارا سعد علي عبد الهادي، المحاسبة عن إستهلاك الموارد الجبل القادم لنظم إدارة التكلفة، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، عدد خاص، الجزء الثاني، 2014م).

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:-

1. Ahmed & Mossa, "Application Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institutes", Pakistan Business Review, Vol. 12, No 4,(2011).
2. Balakrishnan, Ramji; Eva, Labro, & K. Sivaramakrishnan (B) "Product Cost as Decision Aids: an Analysis of Alternative Approaches (Part2)", Accounting Horizons, Vol .26, No.1,(2012).

3. Clinton & Keys, "**Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management System** ", Focus Magazine, No.5 (2001).
4. Clinton & Keys, "**Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management System** ", Focus Magazine, No.5, (2001).
5. Clinton & Keys, "**Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management System** ", Focus Magazine, No.5,(2001).
6. Clinton & Keys, "**Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management System** ", Focus Magazine, No.5, (2001)).
7. Clinton & Keys, "**Resource Consumption Accounting: The Next Generation of Cost Management System** ", Focus Magazine, No.5,(2001)).
8. Clinton & Webber, (A), "**Resource Consumption Accounting Applied: The Clopy Case**" The Journal of Management Accounting, fall, Vol .6, No .1, (2004)..
9. Friedel, G., H. Kupper, and Bedell, B., **Relevance added: Combining ABC with German Cost Accounting**, (Strategic Finance, and June, 2005).
10. homson, J. and J. Gurowka, **sorting outthe clutter**, strategic Finance, Aug. Vol. 87, No. 2, 2005).
11. Krumwiede, Kip & Augustine, Suessmair "**Getting down To Specifics on RCA**", Strategic Finance, June,(2007)).
12. Merwe, "**Debating the Principle: Abs and It's Dominate Of Work**". Cost Management, VOL. 23, No.5.(2011).
13. Merwe, A. D. & Keys D. E, "**The Case for Resource Consumption Accounting**". Strategic Finance (April)(2002)).
14. Sedgley, Down J. "**keys for Successfully Implementing Resource Consumption Accounting (RCA)**", CAM-I CMS Group, Forth Quarterly Meeting, (2008).
15. Sedgley, Down J. "**keys for Successfully Implementing Resource Consumption Accounting (RCA)**", CAM-I CMS Group, Forth Quarterly Meeting,(2008).
16. Webber, S., & Clinton D., **RCA at Clopay Here's innovation in management accounting With Recourse consumption Accounting**, (Strategic Finance, 2004),

17. White Larry R. "Recourse Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting ", **the Journal of Corporate Accounting & Finance**,(2009).
18. White Larry R. , "Recourse Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting ", **the Journal of Corporate Accounting & Finance** (May/June, (2009)).

الملاحق



ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

السيد/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

### الموضوع: إستبانة

يقوم الباحثون بدراسة (بعنوان: محاسبة إستهلاك الموارد وأثرها على الكفاءة الإنتاجية فى المنشآت الصناعية السودانية ) دراسة ميدانية" (شركة بزيانوس للأغذية والمشروبات المحدودة)" بحث تكميلي إستيفاءً لمتطلبات الحصول على درجة البكالوريوس فى التكاليف والمحاسبة الإدارية ويسعدنا ان نتلقى مشاركتكم ومساهمتم من خلال خبراتكم العلمية والعملية حتى تكون هذه الدراسة إضافة حقيقية للعلم والمعرفة.

ونحيطكم علماً بأن هذه البيانات التى سوف تدلون بها غاية فى السرية وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر والتقدير.....

الباحثون:-

1. نزار عبد الملك العوض ميرغني.
2. محمد حمزة موسى مكاوي
3. أحمد عمر سليمان عبد الكريم
4. علي محمد سليمان جاد الله
5. أحمد عوض الإله مصطفى الحسن

ت: 0916143599- 0904302851

أولاً: البيانات الشخصية: -

نرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار الذي يناسب سيادتكم :

1. العمر: -

أقل من 30 سنة ( ) من 30 سنة-40 سنة ( ) من 41 سنة-50 سنة ( )  
أكثر من 50 سنة ( ) .

2. التخصص العلمي: -

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

3. المؤهل العلمي: -

بكالوريوس ( ) دبلوم عالي ( ) ماجستير ( )  
دكتوراة ( ) أخرى ( ) .

4. المؤهل المهني: -

زمالة محاسبين قانونيون بريطانية ( ) زمالة محاسبين قانونيون أمريكية ( )  
زمالة محاسبين قانونيون سودانية ( )  
زمالة أخرى ( ) لا أحمل زمالة ( )

5. المسمى الوظيفي: -

مدير عام ( ) مدير مالي ( ) مدير إداري ( )  
رئيس حسابات ( ) محاسب مالي ( ) محاسب تكاليف ( )  
أخرى ( ) .

6. سنوات الخبرة: -

أقل من 5 سنوات ( ) من 6 – 10 سنوات ( ) من 11 -15 سنة ( )  
من 16 – 20 سنة ( ) أكثر من 21 سنة ( ) .

ثانياً: عبارات الإستبانة:-

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام درجة الموافقة التي تراها مناسبة :-

أولاً: المتغير المستقل:- "محاسبة إستهلاك الموارد"

❖ البعد الأول: أسلوب التكلفة على أساس النشاط:-

الرقم	العبارات: تهتم شركتنا بالآتي:	أوافق بشد	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	بتقسيم الموارد إلى مجموعة من مجتمعات الموارد الأساسية ومجمعات الموارد الثانوية.					
2	بتحديد مسببات استخدام الموارد لكل مجمع موارد بشكل دقيق.					
3	بتحديد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة في الإنتاج.					
4	بتخفيض التكلفة من خلال تحليل وحذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة.					

❖ البعد الثاني: أسلوب محاسبة التكاليف الأمامية:-

الرقم	العبارات: تهتم شركتنا بالآتي:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	بالتركيز على طاقة الموارد بدلاً من التركيز على طاقة الأنشطة.					
2	تحليل علاقات الموارد المتاحة.					
3	تكامل العمليات ومعلومات التكاليف الخاصة بطاقة الموارد.					
4	تجميع الموارد المتشابهة في مجمع موارد واحد.					

ثانياً: المتغير التابع:- "الكفاءة الإنتاجية"

❖ البعد الأول: تخفيض تكلفة الإنتاج.

الرقم	العبارات:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعمل شركتنا على تقليل التكلفة إلى أقل ما يمكن من خلال:					
	حسن إختيار الألات والمعدات ذات المواصفات والقدرات المناسبة لأنواع المنتجات.					
2	إختيار آلات وتجهيزات تناسب ظروف التشغيل في المنظمة.					
3	تحسين عمليات نقل ومناولة وفحص وإستلام وتخزين الموارد الخام.					
4	الرقابة على التكاليف والإستخدام الأمثل للموارد.					

❖ البعد الثاني: الإستغلال الأمثل للموارد.

الرقم	العبارات:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم شركتنا بإستغلال مواردها إستغلالاً أمثلاً عن طريق:					
	دعم الحالة المعنوية للأفراد وحماسهم إندفاعهم للعمل.					
2	الإستخدام الجيد للمواد الخام وترشيد إستهلاكها حسب الحاجة.					
3	العمل على إستخدام تكنولوجيا حديثة ومتطورة وذات مميزات خاصة.					
4	إشراك العاملين في قرارات وتطوير دورة العمل.					

❖ البعد الثالث: تقليل زمن الإنتاج.

الرقم	العبارات:	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعمل شركتنا على تقليل فترة الإنتاج من خلال:					
	العمل على تنظيم خطوط إنتاج المنتج بصورة تتابعية.					
2	العمل على إستخدام أحدث الآلات والتجهيزات والمعدات للعملية الإنتاجية.					
3	إنتاج المنتجات في وقتها المحدد والقياسي.					
4	إستخدام تكنولوجيا التجميع مما يساهم في توفير الوقت والجهد.					

**ملحق رقم (2)**  
**قائمة محكمو الاستبانة**

الأسم	الرتبة العلمية	العنوان
د.بابكر ابراهيم الصديق	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د.أبو بكر أحمد الهادي	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د.محمد الناير محمددين	أستاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د.هدى سراج الدين محمد	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
أ.رشيدة يس محمد الأمين	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا