

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية



## المحاسبة عن استهلاك الموارد و أثرها على قياس دقة التكاليف الإنتاجية ( دراسة ميدانية على عدد من الشركات السودانية )

The Impact of Resource Consumption Accounting on Cost Measurement  
( A Filed study of Some Sudanese Companies ).

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطلاب ::

أحلام عبدالله محمد إسحق

أحمد أنور علي أحمد

الطيب عمر الطيب عبداللطيف

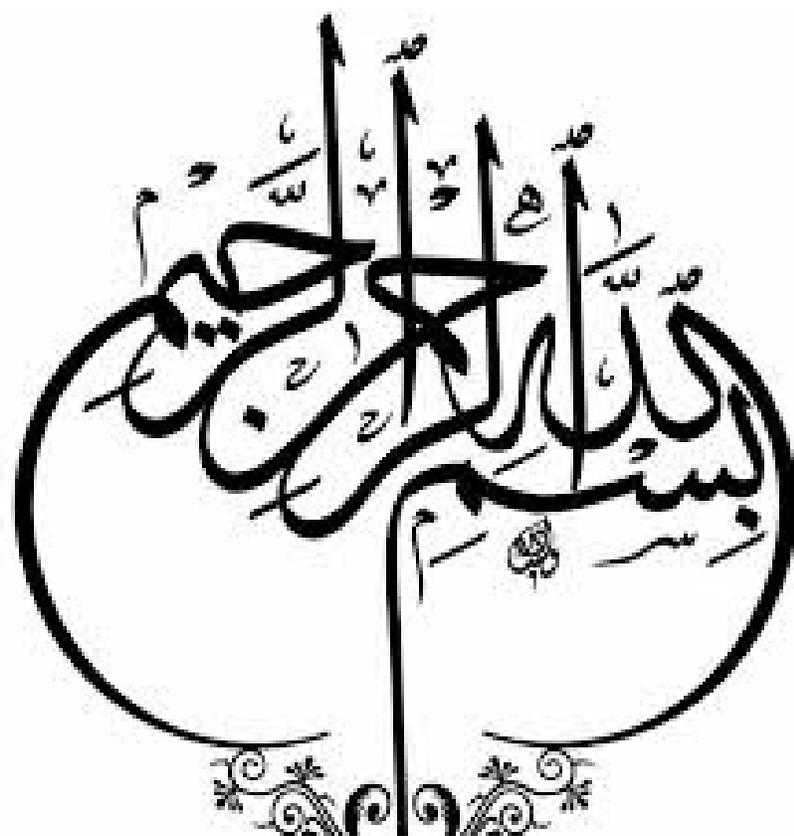
معتصم خالد يوسف عدلان

هدى مصطفى علي البدوي

إشراف الأستاذ/

يوسف آدم بخيت

1440هـ / 2018م



## الإستعمال

قَالَ 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 جرع الكأس فارغاً ليستقيني قطرة حب

إلى من كتّ أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير

(والدي العزيز)

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض

(والدتي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي

(إخوتي)

إلى من سرنا سويماً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح

زميلاتي وزملائي

الآن تفتح الأشرطة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات

ذكريات الأخوة البعيدة إلى الذين أحببتهم وأحبوني

(أصدقائي)

## الشكر و التقدير

الشكر والحمد لله والثناء لله رب العالمين ، فاطر السموات والارض ، الذي جعل الأرض فراشاً والسماء بناءً ،وعلمنا ما لم نكن نعلم وهو بكل شيء عليم ،والصلاة والسلام على خير خلق الله اجمعين ... سيدنا رسول الله عليه أفضل صلاة وأتم تسليم .

نتوجه باذلين أجزل شكرنا وأتم تقديرنا إلى جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ... أساتذة و موظفين وعاملين.

و شكرنا موصول ألى أسرتنا .. أسرة كلية الدراسات التجارية .. راجين من الله أن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

و الشكر تقديراً و إحتراماً إلى أستاذنا الجليل /يوسف آدم بخيت ... صاحب التواضع الجم و الخلق الرفيع ... الذي له الفضل بعد الله سبحانه وتعالى في إخراج هذا البحث المفيد إن شاءالله فجزاه الله عنا كل خير وإحسان .

كما لا يفوتنا أن نتقدم بعظيم الشكر والتقدير لكل من ساهم بفكره ،أو نصحه في سبيل إنجاح هذا البحث

ولله الشكر من قبل وبعد ...

## المستخلص

تناولت الدراسة نظام محاسبة إستهلاك الموارد و أثره على قياس التكلفة ، تمثلت مشكلة الدراسة ، في عدم قدرة انظمة التكاليف التقليدية و نظام التكلفة على أساس النشاط على تقديم معلومات دقيقة في مجال قياس التكلفة في ظل التغيرات البيئية و التنافسية الجديدة ، فعادة ما يصاحب عمليات التصنيع فقدان أو تلف لبعض عناصر تكاليف المنتج. مثل الفاقد في المواد الخام ، او الوقت الضائع في العمل المباشر أو في ساعات تشغيل الآلات ، وكان على المنشآت البحث عن نظام رقابة جيد على العمليات التشغيلية ، ليساعدها في تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق و توفير دقة أفضل في تخصيص التكاليف و ترشيد الموارد ليأخذ في الاعتبار إدارة الموارد بالتخصيص السليم لتكاليف الموارد المتوقع إستهلاكها بواسطة الأنشطة الى المنتجات المستفيدة منها بناءً على مسببات التكلفة حيث يتم الربط بين المنتج و مجتمعات الأنشطة التي تستهلك الموارد ، هدفت الدراسة الى ، التعرف على المحاور المرتبطة بمحاسبة إستهلاك الموارد ، إلقاء الضوء دور محاسبة إستهلاك الموارد في قياس التكلفة ، التعرف على مدى تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد كأداة لقياس التكلفة ، تتبع أهمية الدراسة العملية من أن قياس التكاليف بصورة دقيقة و يؤثر على إتخاذ القرار في كل المستويات الإدارية و توضيح صورة حقيقية عن أداء المنشأة من خلال النتيجة التي ستظهر، إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي من خلال تتبع الدراسات السابقة ، المنهج الإستنباطي لوضع الإدعاءات ، المنهج الوصفي التحليلي بدراسة الحالة وجمع البيانات وتحليلها ، المنهج الإستقرائي لإختبار صحة الإدعاءات ، إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الأولى : يؤثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس المواد المباشرة ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجور المباشرة ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها : تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يساهم في دقة قياس الأجور المباشرة، إن تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يساهم في دقة قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة ، توصلت الدراسة الى : إجراء مزيداً من الدراسات لمعرفة لماذا لا تطبق المنشآت السودانية نظام محاسبة إستهلاك الموارد ، إجراء دراسة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد ، ضرورة إدراك إدارة المنشآت للمزايا التي يحققها هذا النظام ، و ما لها من أثر على قياس التكلفة الإنتاجية.

## Abstract

The study handle with the system of resource consumption accounting and its impact on cost measurement. The problem of the study was the inability of traditional cost systems and cost-based system to provide accurate information in the field of cost measurement under the new environmental and competitive changes. Or damage to some elements of product costs. Such as loss of raw materials, lost time in direct work or in machine operating hours. The establishments had to seek a good operational control system to help them determine the cost of the products accurately and to provide better accuracy in allocating costs and rationalizing resources to take into consideration Managing resources by properly allocating the costs of the resources expected to be consumed by the activities to the products benefiting them based on the cost factors, where the product and the resource-consuming compounds are linked. The aim of the study is to identify the axes related to the accounting of resource consumption, The role of resource consumption accounting In cost measurement, the extent to which resource consumption accounting is applied as a cost measurement tool stems from the importance of practical study that accurately measuring costs and influencing decision making at all administrative levels and clarifying a true picture of the performance of the establishment through the result that will appear , The study relied on the historical approach through the follow-up of previous studies, the deductive approach to the development of claims, the descriptive analytical approach to the case study, data collection and analysis, the inductive method to test the validity of claims. There is a statistically significant relationship between the accounting of resource consumption and the accuracy of the measurement of indirect industrial costs. The study reached several results, including: Resource Consumption Accounting On linking the available materials to the operational processes, the resource consumption accounting system is one of the best ways to allocate indirect production costs more effectively. The resource consumption accounting system converts the excess power of the departments with surplus wages into departments Where the inability to implement the resource consumption accounting approach allows the direct allocation of resource costs from resource pools to other complexes, the study found: enterprise departments must work to control operating costs through the application of modern cost methods, including accounting of resource consumption, Segmentation of activities Based on their value added and the relevance of the activity, the application of resource consumption accounting as a cost measurement tool.

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	البسمة
ب	الإستهلال
ج	الإهداء
د	الشكر و التقدير
هـ	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
ل	فهرس الملاحق
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	
1	المبحث الأول: الإطار المنهجي
4	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني: المحاسبة عن إستهلاك الموارد وأثرها في قياس تكلفة الإنتاج</b>	
16	المبحث الأول: المحاسبة عن إستهلاك الموارد
26	المبحث الثاني: قياس تكلفة الإنتاج
31	المبحث الثالث: العلاقة بين المتغيرات
<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية</b>	
33	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن بعض الشركات السودانية
39	المبحث الثاني: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

الفصل الرابع: الخاتمة	
58	أولاً: النتائج
59	ثانياً: التوصيات
60	قائمة المصادر والمراجع
64	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
39	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير العمر	(1/2/3)
40	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
41	التوزيع التكراري و النسبي لأفراد مجتمع وفقاً لمتغير التخصص العلمي	(3/2/3)
42	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني	(4/2/3)
43	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد المجتمع لمتغير المسمى الوظيفي	(5/2/3)
44	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
46	التوزيع التكراري لمتغير يؤثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس تكلفة المواد المباشرة إيجابياً	(7/2/3)
48	المقاييس الاحصائية لمحور يؤثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس تكلفة المواد المباشرة إيجابياً.	(8/2/3)
49	التوزيع التكراري لمتغير توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجر المباشرة.	(9/2/3)
51	المقاييس الإحصائية لمحور توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجر المباشرة	(10/2/3)

53	التوزيع التكراري لمتغير توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف غير المباشرة الصناعي	(11/2/3)
54	المقاييس الاحصائية لمحور توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف غير المباشرة الصناعية.	(12/2/3)
56	الوسيط لإجابات أفراد الدراسة على عبارات الفرضية الأولى	(13/2/3)
56	الوسيط لإجابات أفراد الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(14/2/3)
57	الوسيط لإجابات أفراد الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(15/2/3)

## جدول الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
39	التوزيع النسبي لإفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير العمر	(1/2/3)
40	التوزيع النسبي لأفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
41	التوزيع النسبي لأفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي	(3/2/3)
42	التوزيع النسبي لأفراد مجتمع الدراسة وفقاً لمتغير التخصص المهني	(4/2/3)
43	التوزيع النسبي لأفراد المجتمع وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي	(5/2/3)
44	التوزيع النسبي لأفراد المجتمع وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
64	استمارة الاستبانة	(1)
70	محكمو الإستمبانه	(2)

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

## المبحث الأول

### الإطار المنهجي

#### تمهيد :

يعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد اتجاهها و أسلوبا أوسع يدمج بين مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط ، و أسلوب التكلفة الالمانية و يزود الإدارة بالمعلومات الدقيقة و العادلة عن تخصيص الموارد المتاحة ، و تحسين إدارة العمليات و الأنشطة ، و تحسين الإستغلال الامثل للموارد ، فهو يوفر القياس الدقيق لتكاليف المنتجات و توفير المعلومات اللازمة لمقابلة إحتياجات الشركة لإتخاذ القرارات و يوفر أساليب رقابية تستخدم في الحفاظ على الموارد الخاصة بالمنشأة. فهو يعمل على تحليل الموارد و إبراز أيها تضيف قيمة ، و أيها لا تضيف ، و أيها تم استغلاله بالكامل ، و أيها لم يتم استغلاله و يجب استغلاله لتحقيق أقصى إستفادة ممكنة ، و ذلك للقضاء على الطاقة العاطلة.

#### مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة أنظمة التكاليف التقليدية و نظام التكلفة على أساس النشاط على تقديم معلومات دقيقة في مجال قياس التكلفة في ظل التغيرات البيئية و التنافسية الجديدة ، فعادة ما يصاحب عمليات التصنيع فقدان او تلف لبعض عناصر تكاليف المنتج. مثل الفاقد في المواد الخام ، او الوقت الضائع في العمل المباشر او في ساعات تشغيل الآلات . وكان على المنشآت البحث عن نظام رقابة جيد على العمليات التشغيلية ، ليساعدها في تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق و توفير دقة أفضل في تخصيص التكاليف و ترشيد الموارد ليأخذ في الاعتبار إدارة الموارد بالتخصيص السليم لتكاليف الموارد المتوقع إستهلاكها بواسطة الأنشطة الى المنتجات المستفيدة منها بناءً على مسببات التكلفة حيث يتم الربط بين المنتج و مجموعات الأنشطة التي تستهلك الموارد .

#### و لتوضيح المشكلة تمت صياغة التساؤلات الآتية :

1-هل تؤثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد تأثيرا إيجابيا على قياس المواد المباشرة؟

2-هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين المحاسبة عن إستهلاك الموارد و قياس الأجرور المباشرة؟

3-هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين إستخدام أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد و التكاليف الصناعية غير المباشرة؟

### أهداف الدراسة :

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو معرفة أثر نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد علي قياس التكلفة ، وذلك من خلال الأهداف الفرعية الآتية:-

1. التعرف على المحاور المرتبطة بمحاسبة استهلاك الموارد المناسبة.
2. الفاء الضؤ على دور تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكاليف.
3. التعرف على مدى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد كأداة لقياس التكاليف.

### أهمية الدراسة:-

1. العلمية : بيان الفوائد التي يمكن تحقيقها عند تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في المنشآت الصناعية ، و إثراء المكتبات بسبب عدم توفر القدر الكافي من المراجع ، و نظرا لأن موضوع المحاسبة عن إستهلاك الموارد لم يتم تداوله بالقدر اللازم ، و فتح المجال امام الباحثين للتعلمق في محاسبة إستهلاك الموارد.

2. العملية : تنبع أهمية الدراسة العملية من ان قياس التكاليف بصورة دقيقة و بالتالي يؤثر على إتخاذ القرار في كل المستويات الإدارية و توضيح صورة حقيقية عن أداء المنشأة من خلال النتيجة التي ستظهر.

### الإدعاءات:-

1. يؤثر نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد على دقة قياس المواد المباشرة إيجابيا.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد ودقة قياس الأجرور المباشرة.

3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد ودقة قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة .

### **مناهج الدراسة:-**

سيتم الإعتماد على عدد من المناهج:-

1. المنهج التاريخي : من خلال تتبع الدراسات السابقة.
2. المنهج الوصفي التحليلي : بدراسة الحالة وجمع البيانات وتحليلها.
3. المنهج الإستنباطي: لوضع الإدعاءات.
4. المنهج الإستقرائي: لإختبار صحة الإدعاءات.

### **حدود الدراسة:-**

-الحدود الزمانية : 2018م .

-الحدود المكانية : شركة عبدالمنعم لصناعة الأدوية.

### **مصادر جمع البيانات:-**

-مصادر أولية : متمثلة في الإستبانة والمقابلة.

-مصادر ثانوية : متمثلة في الكتب و المراجع ، والمجلات العلمية ، والرسائل الجامعية، والإنترنت.

### **هيكل الدراسة:-**

تشتمل الدراسة على أربعة فصول :-

-الفصل الأول يحتوي على الإطار العام للدراسة من خلال مبحثين ، المبحث الأول الإطار المنهجي ، المبحث الثاني الدراسات السابقة. اما الفصل الثاني فيتناول أثر المحاسبة عن إستهلاك الموارد في قياس التكلفة من خلال ، المبحث الأول مفهوم و أهمية المحاسبة عن إستهلاك الموارد ، المبحث الثاني قياس التكلفة ، المبحث الثالث العلاقة بين المحاسبة عن إستهلاك الموارد و قياس التكلفة ، الفصل الثالث يتناول الدراسة الميدانية من خلال ، المبحث الأول نبذة تعريفية عن.... ، المبحث الثاني تحليل البيانات و إختبار الإدعاءات ، الفصل الرابع الخاتمة و تشتمل على المبحث الأول النتائج ، المبحث الثاني التوصيات.

## المبحث الثاني

### الدراسات السابقة

#### 1-دراسة أمجاد محمد الكومي (2007) :<sup>1</sup>

تناولت ادراسة إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد و نظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية.

تمثلت مشكلة الدراسة في هل تحقق جدوى و فعالية تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد بمفرده في توجيه إستهلاك الموارد بالشكل الذي يجعله طريقا لتنظيم الطاقة المتاحة ، ام يتطلب النجاح في تنفيذ أهدافه ضرورة الإعتماد على نظم أخرى مكملة لإلغاء المحددات و القيود المصاحبة لإستهلاك الموارد في المنشآت.

تكمن أهمية الدراسة في أن قدرة المنشآت على التخصيص والإستغلال الكفاء للموارد المتاحة بصفة عامة ، بمثابة الأداة الحقيقية في دفع تلك المنشآت نحو النمو والإستمرارية في البيئة التنافسية .

هدفت الدراسة الى دراسة و تقييم نظام محاسبة إستهلاك الموارد و إبراز مدى فعاليته في إدارة الطاقة داخل الوحدات الإقتصادية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، عن طريق دراسة و تقييم أهم الدراسات المحاسبية التي تناولت بالعرض والمناقشة و التحليل لكل من نظام محاسبة إستهلاك الموارد و نظرية القيود ، و المنهج الإستنباطي عن طريق أثر التكامل بين المدخلين.

إختبرت الدراسة فرضيتان : الفرضية الأولى ، هناك إختلاف جوهري بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد و نظام التكلفة على أساس النشاط ، الفرضية الثانية ، يحقق التكامل بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد و نظرية القيود/و الإستخدام الأمثل للطاقة الفائضة بالوحدات الإقتصادية.

---

<sup>1</sup> أمجاد محمد الكومي ، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد و نظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية ، (مصر ، جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة ، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2007م) ص ص 170-228

توصلت الدراسة الى عدت نتائج منها ، يعتمد التنفيذ الناجح لمحاسبة إستهلاك الموارد على توافر ثلاثة أبعاد رئيسية : تحديد نوع المورد المتاح ، التعرف على الكيفية التي يتم بها إستخدام المورد ، و أيضا القدرة على تتبع كل مورد من الموارد المتاحة في المنشأة. أوصت 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 ، هل يمثل أسلوب محاسبة إستهلاك الكوارد نموذجا للتكلفة يتغلب على مشاكل النظم الحالية في تحقيق الأستغلال الكفاء للموار المحدودة ، بينما ركزت الدراسة على مقدرة نظام محاسبة إستهلاك الموارد في دقة قياس التكلفة.

## 2-دراسة محمد أحمد شاهين (2010) :

تناولت الدراسة مدخل محاسبة إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط.<sup>1</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة ، في المشاكل التي تواجه تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة في الشركات الصناعية كوسيلة مقترحة لتطوير مدخل التكلفة على أساس النشاط و أثر التطبيق على قياس التكاليف و توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات.

تكمن أهمية الدراسة ، في حاجة المستويات الإدارية المختلفة في الشركات الى توافر معلومات دقيقة تساعد في إتخاذ القرارات الإستراتيجية المؤثرة على بقاء الشركة في السوق.

هدفت الدراسة الى دراسة و تحليل المحاسبة عن تكاليف الموارد و كيفية قياس تكاليف الأنشطة من الموارد ، و تحديد المزايا الناتجة من تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة و الخطوات العملية الخاصة بتطبيق هذا المدخل.

إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي عن طريق أثر التكامل بين محاسبة إستهلاك الموارد و نظام التكلفة على أساس النشاط ، و الإستقرائي في إثبات صحة الفرضيات.

<sup>1</sup>محمد أحمد شاهين ، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط ، (مصر ، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة ، العدد الرابع أكتوبر 2010، الجزء الأول) ص ص 234-290.

إختبرت الدراسة فرضية واحدة ، و هي لا يوجد إختلاف جوهري بين تكاليف المنتجات المحسوبة في ظل النظام التقليدي لمحاسبة الأنشطة عن تلك المحسوبة في ظل مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، إن تطبيق مدخل المحاسبة على أساس النشاط في الشركات قد أدى للعديد من المزايا الناتجة من دقة تخصيص التكاليف الى الأنشطة بالمقارنة بالأسلوب التقليدي لتوزيع و تحميل التكاليف المعتمد على معدلات مرتبطة بالحجم.

أوصت الدراسة بما أن مغل المحاسبة عن إستهلاك الموارد من المداخل التي تهتم بعنصري الزمن والكمية ، فإنه من الممكن المزج بين مبادئ هذا المدخل و الإفتراضات الخاصة بمدخل المحاسبة على اساس النشاط المعتمد على الزمن.

ركزت هذه الدراسة في تناولها على ما هو مقدار مساهمة تطبيق مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة نحو تحقيق عدالة أكبر في حساب تكاليف المنتجات ، و ما هي آثار تطبيق النظام على تحليل الأنشطة داخل الشركة ، بينما ركزت الدراسة الحالية على آثار تطبيق النظام على دقة قياس التكلفة.

### 3-محمد السيد محمد (2011) :<sup>1</sup>

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات و المحاسبة عن إستهلاك الموارد لأغراض دعم الميزة التنافسية للمنشأة.

تمثلت مشكلة الدراسة في ، إمكانية التوصل الى مدخل مقترح لقياس التكاليف يعتمد على كل من مدخل تكلفة المواصفات ، و محاسبة إستهلاك الموارد يقوم على الإستفادة من المزايا المحققة من كلاهما ، بما يساعد على تحقيق الدقة في القياس و الخفض الحقيقي للتكاليف بما يدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.

تكمن اهمية الدراسة ، أنها تواكب التطورات في أنظمة التكاليف المطبقة في منشآت الأعمال و ما ينتج عنها من أنظمة تكاليف مختلفة.

---

<sup>1</sup>يارا سعد علي عبدالهادي ، محاسبة إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة ، (مصر ، جامعة القاهرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) ص ص 3-131.

هدفت الدراسة الى صياغة الإطار التكاملي فيما بين المواصفات و محاسبة غستهلاك الموارد و المزايا المحققة من هذا التكامل و أثر هذا التكامل على دقة القياس و الخفض الحقيقي للتكاليف و دعم القدرة التنافسية للمنشآت

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي التحليلي و ذلك من خلال غستقراء و تحليل ما ورد في الفكر المحاسبي و في مجال تكلفة المواصفات و في محاسبة إستهلاك الموارد من كتب و دوريات علمية.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، يستطيع نظام محاسبة إستهلاك الموارد ان يدعم إتخاذ القرار 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 ألا تقود الى التقرير عن مستوى دخل يمكن ان يشجع على الإفراط في الإنتاج ، بل إن نظام محاسبة إستهلاك الموارد يؤكد على الغدارة الجيدة للموارد و منع الإفراط و الفاقد في تلك الموارد.

أوصت الدراسة بخلق قيمة للعملاء من خلال تبني المنشأة لأدوات تحليلية تؤدي الى إتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية التي تدعم القيمة للعملاء و سوف يترتب على ذلك خلق قيمة للمالك والعمالة و كافة الأطراف المنتمية للمنشأة.

#### 4- دراسة يارا علي سعيد (2012)<sup>1</sup>:

تناولت الدراسة محاسبة إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة . تمثلت مشكلة الدراسة ، في معرفة العلاقة بين نام محاسبة إستهلاك الموارد و نظام التكلفة على أساس النشاط ، و ما نتيجة الدمج بين نظام محاسبة إستهلاك الموارد و نظام التكلفة على أساس النشاط و أثره على النظام النظام التكاليفي للمنشأة لمواجهة تحديات المنافسة. تكمن أهمية الدراسة ، في مجال البحث على تحليل الموارد المادية داخل الوحدات الإقتصادية والتطرق الى الموارد المعنوية كالأفكار السياسية و الذكاء و الوقت.

<sup>1</sup> يارا سعد علي عبدالهادي ، محاسبة إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2012م)

هدفت الدراسة الى دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد من حيث الإطار العام، المفهوم ، و الأهداف ، المبادئ و المقومات و الأسس التي يقوم عليها ، من أجل تحسين الممارسات المحاسبية لتنظيمات الأعمال.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، و ذلك في محاولة إشتقاق الإطار التركيبي لأثر الدمج بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد و نظام التكلفة على أساس النشاط ، و منهج دراسة الحالة و ذلك من خلال تحليل البيانات الأولية للمنشأة محل الدراسة ، و الملاحظة المباشرة لتكاليفها ، و المقابلات المباشرة مع مسئوليتها لإختبار صحة او خطأ فروض الدراسة.

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الأولى ، لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد على تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة ، الفرضية الثانية : لا يوجد فرق جوهري بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد و نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ، الفرضية الثالثة : لا يوجد تأثير جوهري لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، يهتم مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بقياس مدى الكفاءة تجاه أهداف خفض تكاليف الموارد سواء الموارد المستخدمة او غير المستخدمة. في القابل يهتم نظام المحاسبة على أساس النشاط بتحليل أداء المنشأة بتقسيمه الى مجموعات من الأنشطة. ركزت هذه الدراسة على الدمج بين أدوات إدارة التكلفة و مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بهدف تدعيم المركز التنافسي للمنشأة على نحو أكثر كفاءة. بينما تركز الدراسة الحالية على معرفة أثره على دقة قياس تكلفة الإنتاج.

## 5- دراسة اماني سمير عبدالعظيم (2012) :<sup>1</sup>

تناولت الدراسة إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح و محاسبة إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية .

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن أسلوب لمواجهة أوجه القصور في أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط بهدف ترشيح تكلفة إستهلاك الموارد المتاحة بغرض دعم مركزها التنافسي ، حيث ما زال موضوع ترشيح التكلفة مجالاً خصباً للبحث العلمي.

---

<sup>1</sup> - أماني سمير عبدالعظيم موسى ، إطار مقترح بين مدخل الترشيح و مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية ، (مصر ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2012م) ص ص 5-17.

تكمُن أهمية الدراسة في أن ترشيد التكلفة ذو أهمية كبيرة في دعم المركز التنافسي للوحدات الإقتصادية حيث يساعد في بيان درجة إستغلال الطاقات المتاحة و يعتبر وسيلة مهمة في إستخلاص القدر الكبير من المعلومات التي تحتاجها الإدارة العليا لإتخاذ القرارات.

هدفت الدراسة بشكل أساسي الى محاولة إقتراح و تطبيق إطار متكامل ما بين مدخل الترشيد و محاسبة إستهلاك الموارد يوائم بين الإشتراطات النظرية و بين الممارسات العملية بغرض ترشيد التكلفة و ما لها من تأثير على رضا العميل و دعم المركز التنافسي.

إتبعت الدراسة المقابلات الشخصية بهدف تحليل موقف العاملين تجاه نظم التكاليف و إستطلاع آرائهم فيما يهدفون للوصول اليه من معلومات محاسبية تتعلق بالمنافع المترتبة على ترشيد التكلفة ، و المنهج الإستنباطي في تحديد أنماط المشكلة ، و الإستقرائي في إختبار صحة الفرضيات.

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الأولى : عدم وجود علاقة إرتباط معنوية بين مدخل الترشيد و ترشيد التكلفة ، الفرضية الثانية : عدم وجود علاقة إرتباط معنوية بين إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط من ناحية و ترشيد التكلفة من ناحية أخرى ، الفرضية الثالثة : عدم وجود علاقة معنوية بين إستخدام محاسبة إستهلاك الموارد و ترشيد التكلفة.

أوصت الدراسة بتطبيق أسلوب محاسبة إستهلاك الموارد في إطار مدخل الترشيد حيث يتسم بالتعامل مع قدر كبير من الموارد و الطاقات بأنواعها المختلفة .

ركزت هذه الدراسة على محاولة البحث عن أسلوب لمعالجة أوجه القصور في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة. بينما تركز الدراسة الحالية على مدى إسهام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في قياس دقة التكلفة.

#### 6- محمد عمر محمد الدنف (2013) :<sup>1</sup>

تناولت الدراسة تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد.

تمثلت مشكلة الدراسة في كيف يمكن تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات عن طريق الإستفادة من المعلومات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف المستندة على مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة و ترشيد الموارد في تلك المنشآت.

<sup>1</sup> محمد عمر محمد الدنف ، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد ، ( مصر ، جامعة طنطا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة ، 2013م) صص3-22.

تكمن أهمية الدراسة في دراسة مدى إمكانية استخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في منشآت الخدمات من أجل تطوير أنمة التكاليف لديها لاغراض توفير معلومات ملائمة تساعد مديري تلك المنشآت في ترشيد إستخدام الموارد المتاحة ، و ترشيد القرارات الإدارية.

هدفت الدراسة الى إستعراض خصائص منشآت الخدمات لأنها ذات طبيعة خاصة تختلف عن المنشآت الصناعية بهدف تحديد المشاكل او الصعوبات التي قد تواجه تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف فيها.

إتبعت الدراسة المنهج المعياري و ذلك لإختبار مدى ملائمة النظام للتطبيق في منشآت الخدمات ، و المنهج الإستقرائي و ذلك لتحديد أهم المشاكل التي تواجه تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في منشآت الخدمات.

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات : الفرضية الأولى : لا توجد دقة في أكبر في تخطيط الموارد و إدارة الطاقة الفائضة في ضوء مدخل محاسبة إستهلاك الموارد ، الفرضية الثانية : لا يؤدي مدخل محاسبة إستهلاك الموارد الى توفير معلومات أفضل و أكثر دقة للمساعدة في إتخاذ القرارات.

الفرضية الثالثة : لا يؤدي مدخل محاسبة إستهلاك الموارد الى تحقيق دقة أكبر في الرقابة على عناصر التكاليف ، الفرضية الرابعة : يؤدي مدخل محاسبة إستهلاك الموارد الى تحقيق دقة أكبر في الرقابة على عناصر التكاليف.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها إن إدارات منشآت الخدمات ليس لديهم معرفة بأسلوب محاسبة إستهلاك الموارد و أهميته لذلك توجد صعوبة في تطبيق هذا الأسلوب .

أوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسات أخرى مماثلة على منشآت الخدمات الأخرى ، و ذلك لتعزيز تطبيق هذا المدخل و إستخدام بيانات أكثر تفصيلاً الى نتائج قريبة من الواقع.

ركزت هذه الدراسة على تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الخدمية بصورة عامة و ذلك بإستخدام مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لتوفير معلومات ملائمة و دقيقة تساعد في تحقيق هدف ترشيد إدارة الموارد بتلك المنشآت. بينما ركزت الدراسة الحالية على تأثير محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس التكلفة الإنتاجية.

## 7- دراسة جهاد ربحي الناطور (2013):<sup>1</sup>

تناولت الدراسة أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية.

تمثلت المشكلة في عدم الدقة في حساب التكاليف و الضعف في مستوى أدا الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية ، والذي يمكن ان يقود الشركات لمشاكل إقتصادية تهدد وجودها.

تكمن اهمية الدراسة في التطبيق الرياضي للنموذج الجديد الذي يمكن أن تستفيد منه المنشآت الصناعية في إدارة التكاليف بتعديل نظام تكاليفها الحالي بما يساعدها في تعزي القدرة التنافسية في سوق المنافسة الكبيرة.

هدفت الدراسة الى وضع إطار علمي يساعد في إدارة جيدة تساهم في غحداث تغييرات في النظم التقليدية للتكاليف و تعديلها بما يوائم التطورات الراهنة و يقدم مساهمة علمية.

إتبعت الدراسة المنهج الإستقرائي ، للتعرف على مدى إمكانية الإستفادة من نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة التكلفة ، الإعتماد على الدراسات الميدانية في الشركات الصناعية لتجميع بيانات فعلية ، و إستخدام التحليلات الإحصائية الملائمة لإختبار الفرضيات.

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الأولى : لا توجد فروق ذات لالة إحصائية ما بين الموارد عند تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في الشركات الصناعية ، الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد و تخفيض تكلفة المنتج ، الفرضية الثالثة : لا يثر تقسيم المورد بمفصليه الثابت المتغير على دقة حساب التكاليف المستغلة.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، يرتبط نجاح النموذج الجديد في تحقيق مهامه بكفاءة و فاعلية مدى توافر نظم معلومات متكاملة توفر قاعدة هامة للبيانات المالية و غير المالية.

<sup>1</sup> جهاد ربحي الناطور ، أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدغرة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية (السعودية ، جامعة الأميرة نورة مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثالث ، السنة السابعة عشر ، 2013م) ص ص 280-299.

أوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسات الميدانية حول مدى تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في أنواع الشركات الأخرى و خاصة الشركات الخدمية. ركزت هذه الدراسة على إستخدام نموذج محاسبة إستهلاك الموارد في حساب تكاليف الموارد و تحديد الطاقة غير المستغلة منها و الغائها من حسابات تكاليف المنتج مما يحقق ترشيد تكلفة المنتج.بينما ركزت الدراسة الحالية على أثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على قياس تكلفة الإنتاج.

#### 8-دراسة (2013) Ahmed M Mihoob :

تناولت الدراسة محاسبة إستهلاك الموارد في منظومة الحوسبة من وجهة نظر إستهلاكية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن أي من الدراسات السابقة و الحالية قد تناول لم تولي إهتماما بكيفية قيام المستهلك بحوسبة إستهلاك الموارد ، لذلك تختبر الدراسة ما إذا كان من الممكن حوسبة إستهلاك الموارد من وجهة نظر المستهلك. تكمن أهمية الدراسة في إقتراح نموذج لمحاسبة إستهلاك الموارد من وجهة نظر المستهلك ، تحديد الأسباب التي قد تؤدي الى التفاوت في وجهة نظر المستهلك و مقياس إستهلاك الموارد ، بيان نموذج محاسبي يمكن من جمع بيانات جميع الفوائير الإستهلاكية بصورة مستغلة و فعالة. هدفت الدراة الى فهم تفاصيل النماذج المحاسبية التي يتم تقديمها حاليا من مختلف مزودي الخدمات من وثائقهم و أي وثائق أخرى متاحة للنشر ، معالجة كيفية قيام مزودي الخدمة بحوسبة إستهلاك الموارد ، دراسة ما إذا كانت جميع المعلومات المطلوبة لحوسبة إستهلاك الموارد يمكن محليا وبشكل مستقل من جانب المستهلك. إتبعت الدراسة منهج الدراسة النظرية ، المنهج الوصفي التحليلي منهج دراسة الحالة ، و تم إستخدام أسلوب دراسة الحالة لتحليل البيانات. إختبرت الدراسة فرضية واحدة هي : أن يمكن تمثيل المستهلك بتطبيق واحد ، عند حوسبة إستهلاك الموارد مع إمكانية تحميل وتنزيل و حذف البيانات من مزود الخدمة. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، أن نماذج محاسبة الموارد لدى شركات تزويد الخدمة ، مثل الأمازون ليست مناسبة تماما لمحاسبة إستهلاك الموارد ، تطبيق العميل يسمح بتنفيذ جميع المعلومات التي يوفرها مزود الخدمة ، يستطيع العميل تحميل دليل الإستخدام من قبل مزود الخدمة الخاص بالبيانات المحاسبية في أي وقت.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ahmed M Mihoob , **Consumer Side Resource Accounting in Could Computing** Thesis for PhD in Computer Science <(school of computing science university Newcastle British 2013).

أوصت الدراسة بإمكانية تعميم و إستخدام نتائج الدراسة من قبل مزودي الخدمة لتحسين نماذج محاسبة إستهلاك الموارد ، القيام بدراسات مستقبلية عن القضايا و التحديات التي ترتبط بمحاسبة إستهلاك الموارد على مستوى المنهجيات كتزويد الخدمة و برمجة نماذج الخدمات. ركزت هذه الدراسة على محاسبة إستهلاك الموارد في منظومة الحوسبة من وجهة نظر المستهلك. بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة إستهلاك الموارد و أثرها على قياس التكلفة.

#### 9- دراسة : Orhan Emaci (2014) <sup>1</sup>

تناولت الدراسة مقترح لبطاقة الأداء المتوازن بالتكامل مع محاسبة إستهلاك الموارد في إدارة أداء المؤسسات.

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه يطلب من مؤسسات الأعمال الإمتثال للعوامل و التغييرات البيئية التي تعمل من خلالها و إجراء التغييرات التنظيمية اللازمة ، فإن المنظمة التي تدرك تلك التغييرات و التحولات تستطيع أن تحافظ على إستمرارها بالتكيف مع هذا المتغير اما المؤسسات الضعيفة و التي لا تملك القدرة على التكيف تظل دائما مهددة من التغييرات في البيئة و لا تستطيع المحافظة على إستمراريتها.

هدفت الدراسة الى إقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن بالتكامل مع محاسبة إستهلاك الموارد لتقييم الشركة كمصفوفة هيكلية في جميع جوانبها ، قياس مدى مساهمة الأصول الملموسة و غير الملموسة في المؤسسات و كيفية إستخدامها بكفاءة و فاعلية إتبعته الدراسة المنهج النظري و المنهج الوصفي التحليلي ، و إستخدام أسلوب ددراسة الحالة لتحليل البيانات بمستشفى قيذز التركية.

توصلت الدراسة لنتائج منها ، إن إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الطبية و الإدارية ، يؤدي الى زيادة الأداء و الكفاءة و جودة الخدمة و مواكبة التغير التنظيمي ، و تحقيق الأهداف الإستراتيجية من خلال التحسين المستمر والتغير من خلال التحول الى القياسات الفيزيائية ، توفير أفضل الخدمات الصحية من خلال توقعات المرضى و اقاربهم ، و زيادة جودة

---

<sup>1</sup> Orhan Elmaci a **Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated with Resource consuming In Enterprise Performance Management** , (Industrial Management Institute International Journal of Organizational Leadership Vol . No 1 Kutahya Turkey 2014).

الخدمات و رضا العاملين و الأداء من خلال تدريب العاملين بالمستشفى و تلبية متطلباتهم و تحقيق التوازن بين هذه الجوانب ، بجمع المعلومات حول كيفية تحقق الآثار المترتبة على التخطيط الإستراتيجي و الإدارة.

أوصت الدراسة بالعمل على تقليل متوسط فترة الإنتظار للمرضى في المستشفى ، يجب حل مشكلة عدم وجود عدد كافي من الكادر الطبي في أقرب وقت ممكن و هذا يتطلب إجراء مسح عن رضا العاملين و تقييم النتائج و زيادة معدلات رضا العاملين لنتائج ، تحديد و حل مشاكل العاملين.

ركزت هذه الدراسة على بطاقة الأداء المتوازن بالتزامن مع المحاسبة عن إستهلاك الموارد في إدارة أداء المؤسسات.بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة إستهلاك الموارد و

## 10- دراسة دنيا جاسم صاحب (2016) :<sup>1</sup>

تناولت الدراسة المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دورها في ترشيد الموازنات التخطيطية. تهدف هذه الدراسة الى بيان فعالية التكامل بين نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد و الموازنات التخطيطية التقليدية ، و من أجل تحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة لصناعة الأدوية بالعراق بإعداد الموازنة التخطيطية بإستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد.

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة و ملائمة انظمة التكاليف التقليدية و نظام التكلفة على أساس النشاط على تزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة التي تساعد مديري المنشآت على إتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أغراض التميز التكاليفي للمنشآت ، و دعم المركز التنافسي ، كما أنها غير قادرة على على المساعدة في ترشيد إدارة الموارد ، و الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة.

إختبرت الدراسة فرضية واحدة : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد و إعداد الموازنات التخطيطية ، تفرعت من هذه الفرضية فرضيتين : الأول :

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

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الموارد و ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية عند تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد . الثاني : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد ، و بين تخفيض التكلفة المخططة للمنتج في الموازنات التخطيطية.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، تعاني الموازنات التخطيطية المعدة بالأسلوب التقليدي من أوجه قصور عديدة تحد من فائدة الموازنة للإدارة ، يساعد إعداد الموازنات التخطيطية بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد الإدارة في التخطيط و تحديد أهداف المراد تحقيقها ، و إتخاذ القرارات التي تؤدي الى تحقيق هذه الأهداف ، إعداد الموازنة بأسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد تمكن من تحديد الطاقة غير المستغلة و تكاليفها مما يؤدي الى تمكين إدارة المنشأة من التخطيط بشكل جيد ، و إستغلال تلك الطاقة ، او الحد منها.

## الفصل الثاني

### محاسبة إستهلاك الموارد وأثرها على قياس التكلفة

المبحث الأول : نظام محاسبة إستهلاك الموارد

المبحث الثاني : قياس تكلفة الإنتاج

المبحث الثالث : نظام محاسبة استهلاك الموارد وأثره على قياس التكلفة

## المبحث الأول

### نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد

اولا/ نشأة نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد :<sup>1</sup>

في منتصف الثمانينات قدم روبن كوبر و روبيرت كابلان نظام التكلفة على اساس النشاط بهدف تصحيح المسار الخاطى لتخصيص التكاليف غير المباشرة في ظروف التصنيع الحديثة . بالرغم من تميزه النظري على انظمة التكاليف التقليدية إلا أنه لم يستطع أن يحل محل هذه النظم في غالبية الشركات ، و في اعقاب الحرب العالمية الثانية ، قدم (بلايت) تطويرا لنظام التكاليف اطلق عليه:

Grenz Plan Kostenrechnung (GPK)

و الذي يعني نظام التكلفة المرنة او التكلفة المباشرة.

و من خلال الربط بين نظام التكلفة على اساس النشاط و نظام المحاسبة الالمانية ظهر ما اطلق عليه في الولايات المتحدة الامريكية (محاسبة استهلاك الموارد) في عام 2002. حيث تطور نظام المحاسبة الالمانى كإستجابة لنظام المحاسبة المالية نتيجة متطلبات التقارير الحكومية التي كانت تعجز عن إمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها للقيام بوظائفها ، إقترح (شيرمان) هذا النظام كبديل لنظام التكلفة على اساس النشاط ، و كان هذا النظام يطبق في الشركات الالمانية.

يعني نظام التكاليف الالمانية نظام التكاليف المعيارية المرنة التي تكون اقرب الى وصف التكاليف المباشرة او المتغيرة ، و يستخدم في الشركات التي تبذل جهد كبير في تحديد سلوك التكلفة ، و تتبعها و ربطها بعمليات اتخاذ القرارات.

يحتوي نظام التكاليف الالمانية على ثلاثة نظم :-<sup>2</sup>

1-نظام تكاليف متغيرة: نتيجة الارتكاز على نظام التكاليف المباشرة او الحدية ، و هذا يتطلب الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة، على مستوى كل مركز من مراكز التكلفة و من ثم استخدام منهج هامش المساهمة.

<sup>1</sup> - دنيا جاسم صاحب ، إستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية ، (مصر ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير ، 2016م).

2- نظام التكاليف المعيارية:و الذي يركز على عدة اجراءات منها تطبيق خطوات التكاليف المعيارية من حيث تحليل انحرافات التكلفة لكل مركز من مراكز التكلفة.

3- فلسفة تحميل التكاليف : و الذي يتطلب عدة اجراءات منها القيام بتحديد التكاليف غير المباشرة لكل مركز من مراكز التكلفة ، و تحميل التكاليف على مراكز التكلفة الاساسية وقياس المخرجات ، وتحليل المستهلك من الموارد و تحديد و قياس الطاقة العاطلة.

ثانيا: مفهوم محاسبة استهلاك الموارد:-

تم تعريف محاسبة استهلاك الموارد عدة تعريفات :-

عرفت على انها مزيج من نظام التكلفة على اساس النشاط ونظام التكلفة الالاماني ، يتمتع بنظرة مستقبلية شاملة و متكاملة ، يعمل على توفير المعلومات الدقيقة خلال تخصيص الموارد بدلالة الانشطة ، مع الأخذ في الإعتبار تحديد الطاقة العاطلة للموارد ، و العمل على تخفيض الموارد التي لا تضيف قيمة و دعم المركز التنافسي.<sup>1</sup>

كما عرفها مكي صالح (محاسبة استهلاك الموارد تعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة و الفعلية على اساس ما استهلك من موارد خدمة العملاء.<sup>2</sup>

اما محمد عبدالله الحسين فقال (انه مدخل يمزج بين افكار مدخل التكلفة على اساس النشاط و المدخل الالاماني لتزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد من خلال الإستناد على منظوري الأنشطة و الطاقة و تحديد الطاقة العاطلة للموارد.<sup>3</sup>

تم تعريفها ايضا (اداة لإدارة التكلفة تركز على توفير المعلومات المناسبة التي تساعد مدراء الشركات في صنع القرارات الخاصة بالإستخدام الأمثل للموارد بما يخفض التكاليف و يزيد الإيرادات و القدرة على الإستمرار في سوق المنافسة.<sup>4</sup>

اداة محاسبية لإدارة التكلفة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الإستغلال الامثل للموارد المتاحة و توظيف الطاقات العاطلة و تدعيم اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالشركة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> دنيا جاسم صاحب،مرجع سابق،ص53-

<sup>2</sup>مكي صالح السمانى محمد،محاسبة استهلاك الموارد و دورها في ادارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير،201)ص22.

<sup>3</sup>محمد عبدالله الحسين،محاسبة استهلاك الموارد و دورها في تطوير الخدمات الصحية،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير،2016)ص47.

<sup>4</sup>صديق محمد ادم ابكر،اثر تطبيق الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر في السودان،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير ، 2014م) ص 160.

<sup>5</sup>محمد احمد شاهين،دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير المقاييس التكلفة على اساس النشاط،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،(الإسكندرية:جامعة عين شمس،كلية التجارة،العدد الرابع،2010م)ص219.

من خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف محاسبة استهلاك الموارد يمكن للباحثين تعريفها بأنها: (أداة لإدارة التكلفة، تمزج بين افكار مدخل التكلفة على اساس النشاط و المدخل الالمانى، تعمل توفير معلومات دقيقة عن الكيفية التي يتم خلالها الإستغلال الامثل للموارد المتاحة و توظيف الطاقات العاطلة، والعمل على تخفيض الموارد التي لا تضيف قيمة، ودعم المركز التنافسي. الجدير بالذكر ان الموارد تم تعريفها على أنها (الهبات الطبيعية التي وهبها الله سبحانه و تعالى للإنسان، مثل الأراضي و المباني، ب و الغابات و الموارد المعدنية، و كذلك الموارد البشرية، مضافا اليها أدوات الإنتاج مثل الآلات و المعدات المستخدمة للإنتاج<sup>1</sup> و ايضا (بأنها العوامل المستخدمة لإنتاج السلع و المدخلات، و يطلق عليها احيانا مدخلات او عناصر الإنتاج، و هي اما موارد حرة متوفرة بكميات كبيرة كالهواء، او موارد اقتصادية محدودة الوفرة.

### ثالثاً: المبادئ التي تقوم عليها محاسبة استهلاك الموارد:-

\*من المبادئ التي تقوم عليها:<sup>2</sup>-

1-تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد (تتمثل في تجميع مجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد، و يمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل الأفراد، الآلات، الخدمات المختلفة. و هي إضافة في مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد عن نظام التكلفة على أساس النشاط، حيث تتميز مجمعات الموارد عن مجمعات التكلفة في ان كل مجمع يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط من عناصر التكاليف و ليس تجميع لمجموعة من العناصر المختلفة كما في التكلفة على أساس النشاط): فهذا المدخل يوفر مقياساً للمخرجات في كل مجمع من مجمعات الموارد و يكون 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 منظورا للإختيار الدقيق لمقياس المخرجات.

<sup>1</sup>-إيمان محمد محب زكي، مبادئ الإقتصاد الجزئي. كلية التجارة، جامعة الإسكندرية  
<sup>8</sup>-محمد عبدالله الحسين، مرجع سابق، ص 32

2-فعالية ادارة الطاقة الزائدة/العاطلة : تتواجد الطاقة في الموارد و ليس في الأنشطة ، حيث يتم التقرير عنها كإنحرافات ، ولا يتم تخصيصها على وحدة الإنتاج بل الى الشخص المسؤول و بذلك يتم السيطرة عليها.

3-اتباع نظام التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة.

4-وضع الطاقة العاطلة في مجال المسؤولية لشخص او مستوى رقابي معين ، حيث يتم تحليل افضل لسلوك الطاقة المستغلة و غير المستغلة.

\*المنهج الإجرائي لمحاسبة استهلاك الموارد يتمثل في:1-

1- تجميع الموارد الفعلية و المخططة في شكل عيني

2-تحديد الإحتياجات المتوقعة للموارد.

3-تحديد تكلفة موضوعات القياس التكاليفي بالقدر المستخدم من الموارد.

4-تحديد مسار تدفق تكاليف مجوعات الموارد الى موضوعات القياس التكاليفي.

5-تحديد الطاقة الزائدة/العاطلة.

6-تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي (ساعات عمل مباشرة ، ساعات عمل الآلة ، عدد الكيلوات من الكهرباء).

يتضح ان نظام محاسبة استهلاك الموارد يراعي للطاقة المستخدمة في كل مجمع للموارد ، مما يعمل على استقرار افضل للطاقة العاطلة ، والعمل على وضعها في مجال مسئولية و ذلك من خلال تحليل سلوك الطاقة المستغلة و غير المستغلة ،حيث لا يتم تحميلها للمنتج.

رابعاً/ إن لنظام محاسبة إستهلاك الموارد ثلاثة أسس يقوم عليها ، هي:2-

الأساس الأول :ان نظام محاسبة إستهلاك الموارد يركز على الموارد:

حيث يتضمن مجوعات الموارد كل الموارد و التكاليف التي تخدم هذه الموارد و يتم الربط المباشر بين مجوعات الموارد مع موضوعات قياس التكلفة ، مع ضرورة مراعاة أن بعض مجوعات الموارد وجدت لتخدم مجوعات موارد اخرى ، و مفهوم الموارد يتضمن ثلاث خصائص أساسية هي :-

<sup>2</sup>- سعيد محمد الهلباوي ، و تهاني محمود المنشار ، المحاسبة الإدارية المتقدمة مدخل إدارة التكلفة ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، 2013م ص127-128

**1-المقدرة:** مقدرة الموارد علي اداء عمل ما او تقديم خدمة ما.

**2-الطاقة:** الطاقة كامنة في الموارد و ليس في النشاط، و الطاقة قد تكون طاقة انتاجية بمعنى انتاج او توفير خدمات وجدت من اجل تقديمها ، او قد تكون طاقة غير انتاجية مثل الموارد المخصصة لتجهيز الالات و المخصصة للانشطة الادارية و قد تكون عاطلة بسبب نقص الطلب مثلا.

**3-تكلفة الموارد:** تكلفة المورد تعتبر ضمن خصائص المورد، فعلي سبيل المثال الموارد البشرية لها تكاليف مرتبطة بها مثل معدل الاجر، المزايا النقدية و العينية، اجر الاجازات، و كذلك الموارد الالية تتطلب تكاليف صيانة، تكاليف تشغيل ، تكلفة المساحة التي تحتاج اليها هذه الطاقة الالية.

في كل مجمع موارد تتجمع الخصائص السابقة للموارد التي تتضمنها مجمع الموارد ، و تنتج مخرجات بوحدات متجانسة يتم تحويلها إلى مجتمعات موارد اخرى ، و هذا يعني أن التكاليف ترتبط أساسا بالتدفق العيني للموارد.

**الأساس الثاني : استخدام نموذج التكلفة علي اساس كمي:**

تقوم هذه الدعامة علي قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية بغض النظر عن الصورة المالية لتلك المخرجات علي اساس ان استخدام هدف لتحقيق هدف اخر يعتمد علي مجموعة كمية من المدخلات تتمثل في ساعات عمل آلي ، و عدد الكيلوات من الكهرباء التي تستخدمها هذه الالات للدوران، و يمثل ذلك علاقة سببية لسرعة تحويل وحدة من المخرجات الي وحدة اخري من المخرجات من خلال معايير كمية.

**الأساس الثالث : سلوك الموارد و طبيعة التكلفة:**

يعتبر استهلاك الموارد هو سبب التكلفة ، حيث أن للموارد طاقة غالبا ما يتم قياسها و التعبير عنها بوحدات المخرجات ، و الحصول على هذه الطاقة بواسطة الأنشطة هو ما يسبب حدوث التكلفة و يعتبر تحديد التكلفة الركيزة الثالثة في نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد و لاشك ان الفهم الجيد للتكلفة و مسبباتها و سلوكها يعتبر العمل الأساسي في عملية قياس التكلفة ، حيث تقسم التكاليف حسب علاقتها بمجمع تكلفة الموارد إلى :

**1-التكلفة الأولية :** و هي التكاليف المتولدة داخل مجمع التكلفة و يمكن للمسئول عن المجمع التحكم فيها و الرقابة عليها.

**2-التكلفة الثانوية :** و هي التكاليف التي تحمل على مجمع تكلفة الموارد مقابل إستفادته من مجمع موارد اخرى حيث تكون رقابة المسئول عن هذا المجمع محدودة على تلك التكاليف بالقدر الذي يستهلكه هذا المجمع من المجمعات الأخرى.

### **خامسا/ أهداف محاسبة إستهلاك الموارد:-<sup>1</sup>**

الهدف الأساسي يتمثل في الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة مما يؤدي الى تخفيض تكلفة المنتج ، والإستجابة لرغبات العملاء و دعم المركز التنافسي ، في إطار هذا الهدف هناك اهداف فرعية :-

- توفير إطار متكامل عن الموارد داخل المنظمة من زاوية المتاح منها ، والعلاقات التبادلية فيما بينها و كيفية الإستغلال الكفاء لها ، اي انه إدارة متكاملة لتلك الموارد.
- تحديد و قياس إتجاهات تخفيض التكلفة في الموارد المستخدمة ، و التركيز على التكاليف التي تحقق قيمة مضافة للعميل ، و هي التكلفة المولدة للإيراد لإرتباطها المباشر بالمنافع المقدمة للعميل.
- الربط بين تكلفة المنتج و الموارد المستنفدة بواسطة أنشطة المنشأة و طاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية و بالتالي حساب تكلفة المنتج بشكل موضوعي و دقيق و تقديم معلومات صحيحة و مفيدة بما يكفل خدمة أغراض نظام التكاليف.
- تحقيق مفاهيم الرقابة المختلفة ، و تتبع كميات الموارد المستخدمة و غير المستخدمة بهدف الموازنة بين عرض الموارد و الطلب عليها.
- توفير معلومات مالية و غير مالية من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية مما يساعد على التنبؤ بإحتياجات.

### **سادسا/ مزايا تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد :<sup>2</sup>**

يحقق تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد العديد من المزايا مقارنة مع النظم التقليدية لقياس التكاليف و فيما يلي أهم هذه الأهداف :

1. يعطي نظرة واضحة للعلاقات السببية بين الموارد و كميات الموارد Quantity Resource.

<sup>1</sup>صديق ادم محمد و فتح الرحمن الحسن منصور ، مرجع سابق ،

<sup>2</sup> - محمد خالد عبدالله الحسين، محاسبة استهلاك الموارد و دورها في تطوير الخدمات الصحية ، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير، 2015).

2. يعالج بدقة التقلبات في حجم إنتاج المنتجات النهائية دون تشويه لتخصيص تكلفة المنتج.
3. الدقة في تحسين سلوك التكلفة (التناسبية-الثابتة) كما هو الحال في تحديد مجتمعات الموارد.
4. يقدم نظرة شاملة عن كيفية إدارة الطاقة و تكاليف الموارد ، وليس معلومات تقديرية لحساب ذلك.
5. تعقيدات النظام يمكن التغلب عليها من خلال التكامل مع نظم تخطيط موارد المشروع ، كما ان نظام محاسبة إستهلاك الموارد يتمتع بالمرونة للتعديل و إضافة أي تعديلات عليه.
6. يتيح إنتاج المعلومات للعديد من المستويات و الأبعاد (المنتج – الخدمة– العملاء– منافذ التوزيع – تقارير الربحية).
7. في مجال الطاقة والتنبؤ بالموارد يحقق نظام محاسبة إستهلاك الموارد العديد من المزايا أهمها إمكانية إستغلال كافة الكفاءات و القدرات و الطاقات ، و تسهيل عملية التنبؤ بالموارد بشكل يمكن إستخدامه في اي صناعة او اي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها و عملياتها و مع أعداد كبيرة من الأفراد.

### سابعا/ إجراءات تطبيق محاسبة إستهلاك الموارد:-<sup>1</sup>

- تحديد الموارد المتاحة و تحديد الإحتياجات المتوقعة منها ، و من ثم جمع الموارد الفعلية و المخططة و المتجانسة في مجتمعات الموارد ، ثم تحديد مخرجات الموارد مقارنة في شكل عيني . ثم بناء خريطة تنظيمية للموارد التي تفيد في تحديد العلاقات التبادلية بين الموارد للتعرف على إستفادة كل مورد من الموارد الأخرى ، و ربط و تخصيص الموارد المتاحة بالعمليات التشغيلية عن طريق محركات الموارد ، مما يسهل معه تحديد موقع و كمية التكلفة لكل مورد مستخدم داخل المنشأة و كل مورد غير مستخدم.
- تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة و التي تمثل العلاقة للتكلفة عن طريق تجميع الأعمال المتجانسة ضمن نشاط واحد ، بما يعكس الارتباط بينها و درجة المرونة في تغيير عناصر التكاليف المجمعة بحيث يتلائم مع التغيير في مستوى النشاط.
- تحديد التكلفة السنوية طبقا للموازنة مع مراعاة الهدف الأساسي لكل إدارة هو إستخدام الموارد المتاحة بأكبر قدر من الكفاءة ، لذا على الإدارة التركيز على اهم معلومات التخطيط تلك

<sup>1</sup>-مكي صالح السماني ، مرجع سابق،36

المتعلقة بسلوك التكاليف ، بمعنى دراسة سلوك التكاليف و كيفية تغييرها في مجموعها وفقا لتقلبات في مستوى او حجم النشاط ، عليه يتم تقييم التكاليف السنوية المخططة الى تكاليف سنوية و مختلطة ثم الفصل بينها باستخدام اسس موضوعية حتى تصبح التكاليف مكونة من التكاليف التناسبية و الثابتة.

• تحديد حجم النشاط او الطاقة مميزا بكل محرك من محركات الطاقة ، و هنا لا بد من التفريق بين الطاقة المتاحة و الطاقة المخططة في الموازنة ، حيث تمثل الأولى الطاقة النظرية بعد تعديلها بأعطال التشغيل الحتمية ، و الثانية تتمثل في الإستخدام المخطط في الموازنة و هو المستوى المتوقع لإستخدام طاقته خلال فترة الموازنة.

• يتم ربط كافة عناصر التكاليف السنوية المخططة طبقا للموازنة سواء كانت تناسبية او ثابتة بالأنشطة ، سواء كانت رئيسية او مساعدة ثم يعاد تخصيص تكاليف الأنشطة المساعدة على الرئيسية وفقا لإستفادة هذه الأنشطة ، ثم يعاد توزيع تكاليف الأنشطة الرئيسية على المنتجات ويتم ذلك من خلال مرحلتين هما :

- تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة تبعا لمدى إستهلاك هذه الأنشطة لتلك الموارد ، و بعبارة اخرى فإن اي نشاط لا يستهلك موردا من هذه الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من التكاليف.

— المرتبط بالتكاليف التناسبية يتم إستخدامه عن طريق :

قسمة التكاليف السنوية التناسبية المخططة على الإستخدام المخطط

— المرتبط بالتكاليف الثابتة :

قسمة التكاليف الثابتة السنوية طبقا للموازنة على حجم النشاط السنوي للإنتاج.

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

**ب — المرحلة الثانية :**

تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات تبعا لمدى إستهلاك هذه المنتجات للأنشطة وذلك بإستخدام العدد المناسب من محركات التكلفة ، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات يتم

إستخراج معدلات التحميل عن طريق قسمة تكاليف الانشطة المتوقعة على الإستخدام المخطط بالموازنة.

• تحديد تكلفة وحدة الأداء عن طريق ضرب الإستخدام المخطط بالموازنة لوحدة التحميل وتحميلها على المنتجات على نحو أكثر دقة.

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

### سابعا/ معوقات تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد :<sup>1</sup>

حددت معوقات محاسبة إستهلاك الموارد بالآتي :

1-يتطلب تدريباً كبيراً و تصميم النماذج و التطبيقات و خبرة متخصصة بخلاف ما معروف حول أنظمة التكاليف و ذلك بسبب العمليات المعقدة فيه.

2-مدى إمكانية جمع المعلومات الأساسية لمستوى التفاصيل ادق عن مجتمعات الموارد المختلفة ، مثل تقسيم موضوعات التكلفة الى التكلفة الأولية او الثانوية ، الثابتة ، او المتغيرة ، التناسبية ، كذلك الفصل بين الموارد المستغلة و غير المستغلة.

3-مدى تقبل الفكر الإداري ، حيث يعتبر من أهم المحددات التي قد تقف عائقاً أمام محاسبة إستهلاك الموارد هي عدم توفر القناعة التامة من قبل الإدارة العليا نظراً لعدم فهم و إستيعاب فلسفته ، هذا بالإضافة للأثار السلوكية لموضوع تخصيص التكلفة و منها إسراف مديري مجتمعات الموارد في إستخدام الموارد المتاحة و خدمات الأنشطة الثانوية.

4-إرتفاع تكلفة تطبيقه ، حيث يقوم اسلوب محاسبة إستهلاك الموارد على علاقة مفادها تتبع مسارات الأنشطة ، و تحديد العلاقات التبادلية و غير التبادلية بين الموارد المتاحة سواء من مورد لمورد ، او من نشاط الى نشاط ، و يعرض دراسة تلك العلاقات المتداخلة و المعقدة فالأمر يتطلب الإستناد الى إحدى مجموعات البرامج التطبيقية التجارية بما يساعد على دمج المعلومات عن الطاقة المتاحة ، و العمليات المؤداة داخل الوحدة الإقتصادية.

---

محمد خالد عبدالله ،مرجع سابق ، ص37

مما يسبق يتضح ان نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد نظرا للمزايا و الأهداف ، قدم بعض الحلول لمعالجة اوجه القصور التي خلفتها الأنظمة التقليدية ، خاصة فيما يتعلق بالموارد ، و ذلك بتخصيصه للموارد بالرغم من المعوقات التي تحول دون تطبيقه إلا انه يعتبر من افضل الأنظمة المقدمة حديثا لقياس التكلفة.

## المبحث الثاني

### قياس تكلفة الإنتاج

#### قياس التكاليف :

يعتمد مفهوم كلمة التكاليف على الهدف الذي تستخدم من اجله البيانات المحاسبية فكلمة التكلفة هي المشتريات لنشير الي المبالغ التي تجعل المنشأة تصل البضائع المشتراه الي الاماكن التي تكون فيها قابلة للبيع وفي الحياة اليومية للشخص قد يتكلم عن تكلفة القميص الذي يلبسه او الكتاب الذي يحمله ، وهكذا في جميع الاحوال السابقة تشير كلمة التكلفة الي قيمة التضحيات التي يتحملها الشخص او المنشأة في سبيل الحصول على سلعة او خدمة معينة و تقاس هذه التضحية بالمبالغ التي يتم التعهد بدفعها مستقبلا ومن اكثر فان قيمة التضحيات ستشمل في المبالغ التي ستدفعها المنشأة اذا اجلا او عاجلا وبمعنى الاخرى فان التكاليف بهذا المفهوم سيزرتب عليها دفع نقدي اما التضحيات الاخرى التي يصعب قياسها نقدا تعتبر ضمن التكاليف التي تسجل في الدفاتر المحاسبية .

#### 1- التكلفة والمصروف :-

يمكن تضيق التكلفة الي اصل او مصروف فالاصل هو عبارة عن مخزون للقييم الاقتصادية التي يتم استنفاذها حتى نهاية السنة المالية، وبهذا فان الاصل تكون له قيمة لانه يعطي المنشأة من ضرورة شراء الخدمات التي يمثلها<sup>1</sup>

#### تكاليف الفترة وتكاليف المنتج :-

يتم تبويب التكاليف حسب اغراض الانتاج الداخلية في المنشآت الصناعية و التجارية الي تكاليف الفترة و تكاليف المنتج ، ويقوم هذا التبويب على اساس تكاليف الفترة تعزى الي مرور الزمن، بمعنى انها حدثت في فترة فان ذلك لا يمنع حدوثها في وجود المنتجات او البضاعة لذلك يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة ومخزون اخر المدة تقسم تكلفة المشتريات على عدد الوحدات المشتراه ومن ثم تعتبر تكلفة الوحدات المباعة خلال الفترة مصروفاً اما تكلفة الوحدات غير المباعة فتعتبر اصلا متدولاً و تظهر في الميزانية .

<sup>1</sup> محمد بشير الرجبي ، ماسبة التكاليف ، 2009م ، 37-39

كما يمكن تقسيم التكاليف في المنشآت التجارية الي تكلفة البضاعة المتاحة، و المصروفات التسويقية والمصروفات الادارية و ذلك يستند على المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فهذه المعايير لا تسمح بتحمل المصروفات التسويقية او الادارية على وحدات المخزون اخر المدة بل تتطلب ان يتم تقسيم المخزون على اساس التكلفة القابلة للتخزين .

## 2- تكلفة تصنيع المنتج في المنشآت الصناعية :-

بتحويل المواد الخام الي منتجات قابلة للبيع اما الي المنشآت تقوم بتحويل المواد الخام الطبيعية او المواد الخام من الانتاج المنشآت الصناعية الاخرى وتخضعها الي عمليات صناعية لتحويلها الي منتجات من وجهة نظر المنشأة و لذلك ونسبة لكم العمليات التي يلزم الاستعانة بها في عمليات تكاليف التصنيع يمكن تبويب المصروفات الصناعية الي ثلاث مجموعات هي المواد و الاجور و المصروفات

### 1- الموارد :-

تشمل التضحيات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد، وتشير كلمة الموارد الي كل الاصناف المادية التي تشتريها المنشأة الصناعية ومنها الخدمات الرئيسية والخدمات المساعدة ، والوقود، وزيوت الترتيب، وقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف وغيرها ... و بعضها يدخل ضمن التركيب المادي لوحدات الانتاج و بعضها يستخدم في الصيانة و الاغراض الاخرى التي تؤدي الي تسهيل عمليات التصنيع<sup>1</sup>

### 2- الاجور:-

وتشمل التضحيات التي يتم تحملها في سبيل الحصول على مجهودات العمال الذين يعملون وظائف المنشأة المختلفة فهي الانتاج والتسويق و الادارة ويشمل بند الاجور على اجمالي الرواتب والاجور التي تدفع للعاملين والمزايا النقدية والعينية التي تتحملها المنشأة مثل الوجبات الغذائية و الملابس المجانية ومساهمة المنشأة في التامينات الصحية الاجتماعية وكذلك ما يصرف للعاملين من علاوات عن الوقت الاضافي الذي يكلف به العاملون .

1- محمد بشير الرجبى ، المرجع السابق ، ص 38-39

### 3- تكلفة الخدمات :-

وتشمل التضحيات التي تتحملها المنشأة فيما عدا بندي المواد و الاجور وهذه المجموعة تضم العديد من البنود المتنوعة ومنها على سبيل المثال لا الحصر الاستهلاك والايجار و مصاريف النقد والدعاية والاعلان والضرائب والرسوم والمصارف وغيرها ...

#### التبويب الوظيفي :-

يتم تبويب التكاليف في المنشآت الصناعية الي ثلاثة مجموعات هي :

1. تكاليف الانتاج الصناعي

2. مصروفات تسويقية

3. مصروفات إدارية

#### 1/ تكاليف الإنتاج الصناعية :-

تشمل جميع العمليات الصناعية من إستلام المواد الخام حتى إعتبار المنتج جاهزا لعملية البيع ، فهي تشمل تكلفة الانتاج على تكلفة المواد الخام وتكلفة أجور العمال ، ومصروفات استخدام التجهيزات الالية المستخدمة في الانتاج مثل الاستهلاك ، وايجار المصنع والكهرباء والقوى المحركة ، مرتباً ومرتببات مهندسي ومشرفي الانتاج وكل ما يصرف على طريقة الانتاج سواء كان مرتبباً بالانتاج بصورة مباشرة او كان يهدف الي تسهيل عملية الإنتاج ، ويطلق على تكاليف ادارة الانتاج فيما عدا المواد المباشرة اسم تكاليف التحويل او التشكيل .

#### 2/ المصروفات التسويقية :-

تشمل هذه المجموعة كل المصروفات التي تبدا من خلق الطلب على المنتج حتى تسليمه النهائي للمستهلك ، تشمل مرتبات واجور مندوبي البيع وعمولاتهم ، والدعاية والاعلان ومصروفات نقل المبيعات ومصروفات انتقال مندوبي المبيعات واستهلاك محليات ووسائل المبيعات، ومصروفات الهاتف والاتصال السلكية و اللاسلكية ومصروفات قائمة معارض المبيعات .<sup>1</sup>

#### 3/ المصروفات الإدارية :-

تشمل كل المصروفات التي لم تدخل ضمن المجموعتين السابقتين مثل رواتب الادارة العليا و رواتب المحاسبين والشؤون الادارية القانونية و مصروفات التشغيل المختلفة ، وتعتبر مصروفات

1- محمد بشير الرجبى ، المرجع السابق ، ص 164

فترة لذلك خصم من رقم مجمل الربح بينما تعتبر تكاليف التصنيع (الإنتاج) تكاليف منتج وبالتالي يجب حصرها وتحديد تكلفة البضاعة وقتها على عدد الوحدات المنتجة لتحديد تكلفة الوحدة ومن ثم تحديد تكلفة البضاعة المباعة ومخزون الإنتاج التام آخر المدة .

### نظم قياس التكاليف :-<sup>1</sup>

#### قياس تكلفة الإنتاج في ظل نظام تكاليف الاوامر :-

يطبق نظام تكاليف الاوامر في الوحدات الصناعية التي تقوم بانتاج منتجات غير نمطية وذات مواصفات خاصة يتم تحديدها وفقاً لطلبات العملاء من المتوقع في هذه الحالة ان تختلف مواصفات الوحدات المنتجة من طلبية لاخرى بناءً على الطلبات وبالتالي تختلف كمية ونوعية و تكلفة المواد الخام المباشرة من طلبية لاخرى .

#### قياس تكلفة الإنتاج في ظل المراحل :-

يطبق نظام تكاليف المراحل في الوحدات الصناعية التي تقوم بانتاج المنتجات النمطية و متجانسة ومتماثلة لا يتدخل العملاء في تحديد مواصفات الوحدات المنتجة في كل انواع الانتاج و بالتالي نتوقع ان تتشابه كمية ونوعية تكلفة المواد المباشرة المستخدمة وامكانية ان تتشابه النوعية وبالتالي تكلفة العمالة المباشرة والمخصصة على كافة الوحدات المنتجة نظراً لتشابهها .

#### التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الاستراتيجي :-

أ/ التحليل التقليدي : يعرف بأنه تحليل بيانات التكاليف وترجمتها الي معلومات مفيدة في التخطيط و الرقابة و في اتخاذ القرارات طويلة الاجل و قصيرة الاجل ، ويهتم بالانواع المختلفة للتكاليف التي تحدث داخل الشركة وبطرق الرقابة عليها و كذلك التكاليف المتعلقة بقدرات معينة وما يمكن اجراءه لهذه التكاليف مستقبلاً .<sup>2</sup>

#### و توجه الإنتقادات التالية للتحليل النقدي:-<sup>3</sup>

1- يركز على الأنشطة الانتاجية ويهمل الأنشطة الفردية الاخرى

2- يهمل علاقات الارتباط بين أنشطة الاعتماد بصورة اساسية على تحليل كل نشاط بمفرده وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت للتحليل التقليدي للتكلفة فان ذلك لا يلغي الدور الذي كان

<sup>1</sup> د. ناصر عبداللطيف ، مبادئ التكاليف المحاسبية، استاذ المراجعة والمحاسبة المساعد( جامعة الاسكندرية كلية التجارة ) ص 131 -

182

<sup>2</sup> المرجع السابق ص 43

<sup>3</sup> أ.د. محمد الفيومي ، محاسبة إستراتيجية (الاسكندرية دار التعليم ) ص 19 – 20

يقوم به في تحقيق اهداف الشركات في الفترة التي كانت تسود فيها الاستقرار في الاسواق الاقليمية حيث كان تاثير ظروف عدم التاكيد اقل نسبياً مما هو عليه الان حيث كان يتطلب معلومات اقل مما هو مطلوب حالياً ، الا انه مع التحول الي مفهوم السوق العالمية و زيادة تاثير ظروف عدم التاكيد اصبح التحول الي التحليل الاستراتيجي للتكلفة ضرورة حتمية حتى يمكن تلافي العديد من عيوب التحليل النقدي للتكلفة ، اضافة الي كونها الركيزة الاساسية لتحليل التكلفة في شركة عندما تبني استراتيجيتها تنافسية سعرية مبنية على الميزة التكاليفية حيث تكون الاولوية لتخفيض التكلفة الي حدودها المعقولة .

يتميز التحليل الاستراتيجي بالتعرف على المواقف النسبية للتكاليف اضافة الي توضيح الطرق التي تمكن الشركة من تحقيق التخفيض الاستراتيجي للتكلفة .

التحليل الاستراتيجي للتكلفة وفهم و تحليل التكلفة الخاصة للشركة مقارنة بمنافسيها على بيان دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحديد الموقف التكاليفي للشركة مقارنة بالشركة المنافسة .

#### **طرق التحليل الاستراتيجي للتكلفة :-<sup>1</sup>**

يؤدي تبني مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة الي تحول المنشآت من الرؤية الداخلية للتكاليف الي الرؤية الخارجية لما يجب ان تكون عليه التكاليف الي اخر تكاليف المنافسين بين الاعتبار مما يساعد على تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكلفة و يعتمد التحليل الاستراتيجي للتكلفة على ثلاثة انواع للتحليل وهي :

1- تحليل سلسلة القيمة

2- تحليل الموقف الاستراتيجي

3- تحليل مسببات التكلفة

---

<sup>1</sup> أ.د. محمد الفيومي ، المرجع السابق ص 20 - 21

### المبحث الثالث

#### نظام محاسبة استهلاك الموارد وأثره على قياس التكلفة

يعمل نظام محاسبة استهلاك الموارد على قياس تكلفة الإنتاج و ذلك من خلال الخطوات الآتية:<sup>1</sup>

– يتم تجميع التكاليف المختلفة و تقسيمها داخل موارد متجانسة من حيث عناصر التكاليف التي تحتويها ، مثال لذلك يتم تخصيص "مجمع الموارد – الأفراد" و يخصص لتجميع التكاليف الخاصة بالأجور و المزايا النقدية و العلاوات و المكافآت.

حيث تقوم محاسبة استهلاك الموارد بالتخصيص الدقيق لكل التكاليف بتجميع تكلفة كل مورد على حدى، حيث يتم تخصيص التكلفة على أساس المورد ، عكس نظام التكلفة على أساس النشاط الذي يخصص على أساس المنتج.

– يتم تحديد وحدة قياس لتحديد حجم المخرجات المتوقع من هذا المورد و تستخدم هذه الوحدة في تحديد المقدار المستخدم من طاقة هذا المورد و تحديد مقدار الطاقة العاطلة لهذا المورد امام الإدارة بالشكل الذي يعالج المشكلات التي تنجم عن وجود مثل هذه الطاقة.

– تم توزيع التكاليف داخل مجمع الموارد بإستخدام "مسبب تكلفة المورد" على مجموعات الأنشطة المختلفة بالشكل الذي يعكس مدى استهلاك الأنشطة من مجمع الموارد و يسهل حساب تكاليف كل نشاط من تكاليف ذلك المورد ، و من أمثلة ذلك " مجمع تكلفة الموارد – الأفراد" يستخدم كمقياس لمخرجاته ساعات العمل البشري بينما مسبب تكلفة الموارد الخاصة بها هي تكلفة ساعة العمل البشري.<sup>2</sup>

في هذه الخطوة كل نشاط يتحمل بمقدار ما استهلكه من طاقة المورد و يتجنب الجزء العاطل من هذه الطاقة و يتم حسابها و تدخل في قائمة الدخل و يتم خصمها من أرباح التشغيل الخاصة بالمنتجات و يلفت نظر الإدارة لإتخاذ القرارات الملائمة لتخفيض الطاقة العاطلة او التخلص منها.

<sup>1</sup> - Hixon M . **Activity Based Management: it is purpose and benefit** (Management accounting, ju , 1995) , Pp . 30-31.

<sup>2</sup> - محمد سالم المشاقبة، التوجهات التكاليفية الحديثة وأثرها على حساب استهلاك الموارد ، ( جامعة البصرة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، 2005 ) ص ص 89\_90.

— بعد ما تم تجميع الموارد المستهلكة من مجموعات الأنشطة لتعكس مقدار الحجم الفعلي المستهلك من الموارد يتم استخدام هذه التكاليف لعمل مقارنة بين علاقة السبب و النتيجة مع مخرجات كل نشاط من الأنشطة.<sup>1</sup>

— يتم تحميل تكاليف الأنشطة على هدف التكلفة عن طريق مسببات التكلفة الخاصة بالعمليات أو الأنشطة ، و التي توضح مقدار ما تم إستهلاكه من تكاليف هذه الأنشطة بواسطة المنتجات او الخدمات المختلفة.<sup>2</sup>

— يتم إعداد تقرير تفصيلي على مستوى كل مورد يتم فيه تحديد نوعية المورد ، هل هو مورد محدد للطاقة أم غير محدد للطاقة ، و مستوى تغير المنتج على مستوى الوحدة المنتج ، حجم الدفعة الإنتاجية ، الخط الإنتاجي ، المصنع ككل — الطاقة المخططة لكل مورد و تكاليفها و الاستخدام الفعلي و تكاليفه و ذلك لدراسة أوضاع إستغلال الطاقة على مستوى الموارد المختلفة و علاقة الإرتباط ما بين حجم المخرجات من هذه الموارد و تكاليف الموارد التي تم إستهلاكها للوصول إلى هذا الحجم.

---

<sup>1</sup> - Abbas Tolie Eshalaghi in **The role of Enterprise Resource planning (ERP) in the contribution and integration of information in the supply chain** . ( European journal of social science . vo 2. No .1). Pp 43-35.

<sup>2</sup> - اموري الهادي ، د. سغيد عوض المعلم ، تقدير وتحليل نماذج الإستهلاك ما بين دوال انجل ومنظومات الطلب ، ( عمان : دار المناهج للطباعة والنشر ، 2001 م) ص 68.

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن بعض الشركات السودانية

المبحث الثاني : تحليل البيانات و إختبار الفروض

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن بعض الشركات السودانية

#### أولاً: شركة عبد المنعم للصناعات الطبية المحدودة

تعتبر شركة عبد المنعم للصناعات الطبية المحدودة من الرائدات في مجال التصنيع الدوائي في السودان ، حيث انشئت في عام 1983 وعملت منذ نشأتها على توفير بعض الأدوية وإستمرت على هذا النهج وأصبحت تنتج كمية كبيرة من الأدوية.

#### الرؤية :

توفير الأدوية لقطاعات الشعب والأجهزة الحكومية والمستشفيات والصيدليات وكافة المراكز الصحية الخاصة والعامة .

#### الرسالة :

توفير الأدوية للمواطن بأسعار مناسبة وتوفير الأدوية النادرة .

#### — إجتماعية :

مشاركة الجامعات في القوافل الصحية فضلاً عن الأدوية والعلاجات المجانية .

— خدمية : توفير أدوية مجانية للقوافل بكافة الأصناف والمضادات الحيوية والإسعافات الأولية لمختلف المناطق .

يوجد بالمصنع ثلاثة أقسام إنتاجية :

— قسم أدوية الشراب.

— قسم الكبسولات.

— قسم الحبوب.<sup>1</sup>

عدد الأصناف التي يتم إنتاجها 48 صنف .

يقع المصنع بالباقيير، يحتوي على 180 عامل، وتقع الإدارة بالخرطوم تقاطع شارع سنكات مع شارع صالح باشا ، شرق مرور الخرطوم وغرب مسجد الفاروق ، عمارة ياسر عبد المنعم .  
تحتوي على 85 من موظف إلى عامل إداري بها مستودع للبيع المباشر للصيدليات الحكومية .  
وتوفر أصناف كثيرة لإمدادات الطبية وتوفر أيضاً خدمة التوصيل للصيدليات والمراكز.

<sup>1</sup> — [www.sd-cima.com](http://www.sd-cima.com) د. صديق حسن - المدير العام

## ثانياً: مجموعة آراك

### -: النشأة :-

تأسست عام 1983م وهي ملك للسيد حسن إبراهيم مالك وهو رئيس مجلس الإدارة . وظلت الشركة تعمل في انتاج عبوات الزجاج المرتجع منذ تاريخ إنشائها ، ومرت الشركة بفترات ملئية بالإنجاز والتحدي من ناحية تطوير وزيادة خطوط الانتاج على اعلى المستويات وإنتاج اصناف جديدة لمواجهة تغيير انماط وسلوك المستهلكين ، فتم إنتاج صنف ، في عام 1994م وتلاه إنتاج عبوة الفراولة 1998م ثم صنف التفاح 2001م واخيرا صنف التوت في العام 2002م7up

في عام 1992م تم إنشاء مصنع مدني للصناعات الغذائية للمساعدة في امداد الولايات الشرقية والغربية والولاية الوسطى بمنتجات بيبسي العالمية .

في العام 1999م تم إفتتاح خط الإنتاج الخاص بالعبوات بشركة كرسنال الصناعية التي تقوم على إنتاج وتعبئة مشروبات بيبسي العالمية والعبوات الغير مرتجة بالإضافة للعاصر الطبيعية ومياه الشرب النقية .

يعتبر المصنع طفرة حقيقية في صناعة المياه الغازية وتعتبر وحدة تنقية المياه الموجودة في المصنع من الوحدات المميزة جداً والتي تعمل بأحدث الأنظمة ونظام التناطح العكسي ، لذلك تعتبر مياه كرسنال من اجود وانقى المياه قياساً بالمستويات العالمية في العام 2004 م تم تشغيل الخط الخاص بإنتاج العلب ، والذي يعتبر مواكبة لعصر العولمة والمنافسة والتميز ، يعتبر إنتاج العلب في السودان قفزة حقيقية في صناعة المياه الغازية ويوافق ذلك سياسة الانتفاح والتطور التي تشهده البلاد

### مراكز الشركة:

تم افتتاح مراكز لتوزيع منتجات الشركة وذلك للمساعدة في الانتشار وتخفيف الضغط على المصنع الرئيسي ولتسهيل انسياب منتجات الشركة للمواطنين في انحاء البلاد الواسعة . تحتوي هذه المراكز على مخازن لتخزين المنتجات وعربات توزيعي ورافعات شوكية وموظفين ومنايب للمبيعات وذلك بغرض التوزيع المباشر لمستهلكيها الكرام وهي توزع كالاتي :

المركز	تاريخ الإفتتاح
مركز مدني	2002\7\26م
مركز بورتسودان	1993م
مركز كوستي	1999\4\18م
مركز الأبيض	2003\2\13م

تم إفتتاح مصنع ميكا في عام 2008م ويعتبر إضافة حقيقية لتطوير الإنتاج في الشركة ، ويعتبر من احدث المصانع في السودان ، ويحتوي على خطوط إنتاج حديثة ومتطورة جداً تواكب الطفرة التي تستهدف الصناعة في البلاد الأقسام :-

تعد مجموعة آراك واحدة من اكبر المجموعات التجارية العاملة في السودان واكثرها نجاحاً ووعي تكتل مختلط لشركات سودانية تعمل في نطاق واسع من أنشطة الأعمال التجارية . فمجموعة آراك التي أنشئت في حقبة الستينات بواسطة السيد احسن إبراهيم مالكون خلال ريادتها في إدخال التقنيات الحديثة والابتكار،نمت واصبحت قائدة في الصناعات الغذائية والهندسية والإنشائية في:المشروبات،الغلال،التنمية العقارية،الهندسية،التدوير،تجارة السلع الزراعية...إلخ

#### قطاع الغذائية \_مصانع المياه الصحية والغازية والعصائر :

- اسم العميل :شركة آراك للصناعات الغذائية (بيبيسي)
- القطاع الفرعي :المياه الغذائية
- الموقع :بحري مربع 6
- اسم المدير المسؤول :هاشم حسن إبراهيم مالك

#### المنتجات الرئيسية للمجموعة :

- المياه الغازية (بيبيسي \_كولا \_ميرندا \_سفن اب)
- مصنع وايت روز للعصائر والمياه الصحية
- شركة كريستال للصناعات المحدودة

#### جوائز حصلت عليها الشركة :

1\_شهادة افضل معبئ في الشرق الاوسط وافريقيا .

## 2\_جائزة الجودة والنوعية .

### ثالثاً: شركة السكر السودانية :

زراعة القصب بالسودان كانت موجودة منذ اوائل القرن الماضي بمناطق الجبلين ,مدني ,الكاملين ,سنجة وجبل مرة ,بدا التفكير في صناعة السكر في الثلاثينات من القرن الماضي عن طريق الخبير الايطالي مالسوس بمنطقة منقلا وكان موفدا من شركة بوكسول الانجليزية لدراسة إمكانية إنشاء مصنع للسكر بها .

في مطلع 1959م تمت الاستعانة بالبروفيسر فردريك رون لإعداد دراسة لقيام صناعة السكر بالسودان -في عام 1960م تم وضع حجر الاساس لأول مصنع سكر بالسودان مصنع سكر الجنيد على يد اللواء محمد احمد عروة نيابة عن الرئيس إبراهيم عبود ,وبدا الموسم التجريبي للمصنع عام 1962م.

### تاريخ التسلسل الإداري لقطاع السكر

1962م	قيام مصنع سكر الجنيد تابعا لوزارة التجارة والصناعة والتعدين
1963م	تكوين هيئة إدارة المصانع الحكومية
1965م	قيام مصنع حلفا الجديدة تالعا لهيئة إدارة المصانع الحكومية
1965م	قيام مؤسسة التنمية الصناعية تتبع لها مصانع السكر
1971م	قيام المؤسسة الفرعية لصناعة السكر والمشروبات تابعة للمؤسسة العامة للانتاج الصناعي
1976م	قيام مصنع سكر سنار
1976م	قيام مؤسسة السكر والتقطير تابعة لوزارة الصناعة
1979	قيام مصنع سكر عسلاية
1980م	حل مؤسسة السكر وإعلان المصانع كشركات عامة
1981م	تسجيل شركات سكر الجنيد ,حلفا ,سنار,وعسلاية شركات منفصلة تابعة لوزارة الصناعة
1986م	قيام مكتب تنسيق قطاع السكر بين الاربعة
1990م	تسجيل شركة إنتاج السكر السودانية تتبع لها المصانع الاربعة
1992م	قيام شركة السكر السودانية

## تكوين شركة السكر السودانية :

شركة السكر السودانية شركة قطاع عام تعمل وفق قانون الشركات الخاصة لعام 1925م وتقع تحت مظلة وزارة الصناعة , وللشركة مجلس إدارة يرأسه وزير الصناعة وتمثل في مجلس الإدارة والوزارات والهيئات المختصة , ممثل العاملين بالشركة , وبعض ذوي الخبرات في مجال صناعة السكر .

## هيكل الشركة يشمل قطاعات متخصصة لاداء وظائف العمل وهي:

- 1-القطاع الفني ويعني هذا القطاع ب(المصانع ,الورش الزراعية ,السبك المركزي ,والمشروعات الجديدة)
- 2-القطاع الزراعي (الاقسام الزراعية )
- 3-القطاع المالي (الادارات المالية)
- 4-القطاع التجاري (المشتريات ,التسويق)
- 5-القطاع الاداري (الشئون الادارية العامة والافراد ,التدريب,العلاقات العامة,مركز التدريب سنار)

## أهداف الشركة :

- 1-إنتاج محصول قصب السكر
- 2-إنتاج سكر ابيض بمواصفات عالية للاسواق العالمية والمحلية
- 3-الاستثمار في الصناعات التكميلية القائمة على مخلفات صناعة السكر من المولاص والبقاس والايثانول والاعلاف...إلخ).
- 4-تصنيع مدخلات الانتاج محليا وهي:  
أ.جالات البلاستيك للتعبئة  
ب. قطاع الغيار للمصانع والورش  
ج. الجير وغيرها
5. التوسع في الإنتاج الحيواني والبستاني
6. إنشاء مشروعات جديدة لإنتاج السكر

الوحدات الإنتاجية التابعة لشركة السكر السودانية :

### 1.مصنع سكر الجنيد :-

يقع المصنع بولاية الجزيرة محلية البطانة جنوب شرق الخرطوم على بعد 120كلم جوار مدينة رفاعة

- بداية الإنشاء 1959م

- الطاقة القصوى للمشروع 60الف طن سكر في العام

- المساحة الكلية للمشروع 39786 فدان

- وسائل الري بالظلمبات من النيل الازرق

- القوى العاملة بالخدمة المستديمة 929 وحوالي 1670 عمالة موسمية

### 2. مصنع سكر حلفا الجديدة :-

- يقع مصنع سكر حلفا الجديدة بولاية كسلا محلية نهر عطبره شرق الخرطوم على بعد 400كلم وعلى بعد 17 كلم شمال مدينة حلفا الجديدة .

- بدا العمل في تشييد المصنع عام 1963م بواسطة شركتين ألمانيتين واكتمل العمل في عام 1965م

- بدا التشغيل التجريبي في الموسم 1965\66م .

-الطاقة القصوى للمصنع عند التشغيل 60 الف طن سكر تم تأهيل وتوسعة المصنع لترتفع الطاقة القصوى الى 75 الف طن سكر

- المساحة الكلية المزورعة 38الف فدان يروى المشروع بواسطة الري الانسيابي من خزان خشم القريبة من ترعتين رئيسيتين وقنوات فرعية

- القوى العاملة بالخدمة المستديمة 876 وحوالي 1873 موسمية .

## المبحث الثاني

### تحليل البيانات و إختبار الفروض

#### أولاً: تحليل البيانات

يتناول هذا المبحث تحليل بيانات الدراسة تحت العناوين التالية:

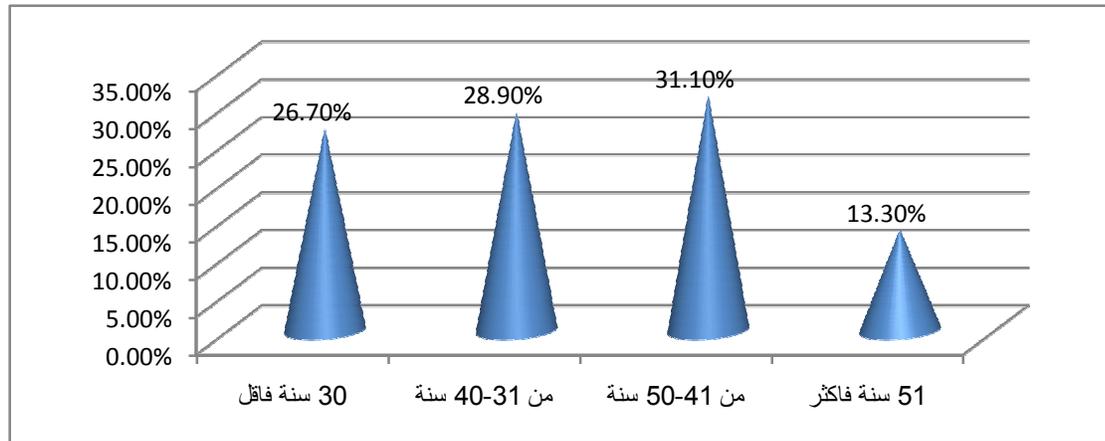
أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

الجدول رقم (1/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير العمر:

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	12	26.7%
من 31-40 سنة	13	28.9%
من 41-50 سنة	14	31.1%
51 سنة فأكثر	6	13.3%
المجموع	45	100.0%

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018

شكل رقم (1/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير العمر



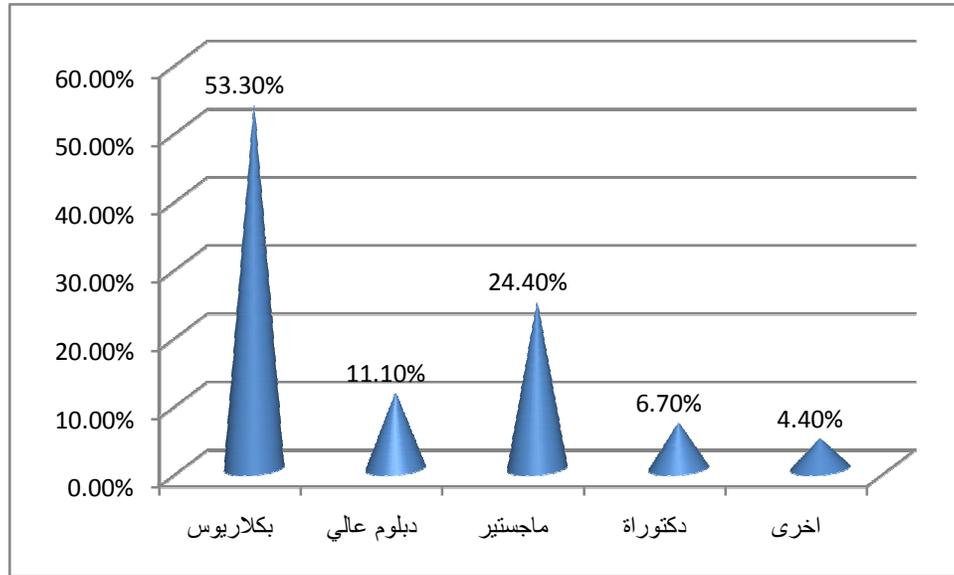
يتبين من الجدول اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير العمر كالاتي: 30 سنة فأقل بنسبة (26.7%) و من 31-40 سنة بنسبة (28.9%) و من 41-50 سنة بنسبة (31.1%) و 51 سنة فأكثر بنسبة (13.3%)

جدول رقم (2/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
53.3%	24	بكالوريوس
11.1%	5	دبلوم عالي
24.4%	11	ماجستير
6.7%	3	دكتورة
4.4%	2	اخرى
100.0%	45	المجموع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018

شكل رقم (2/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المؤهل العلمي



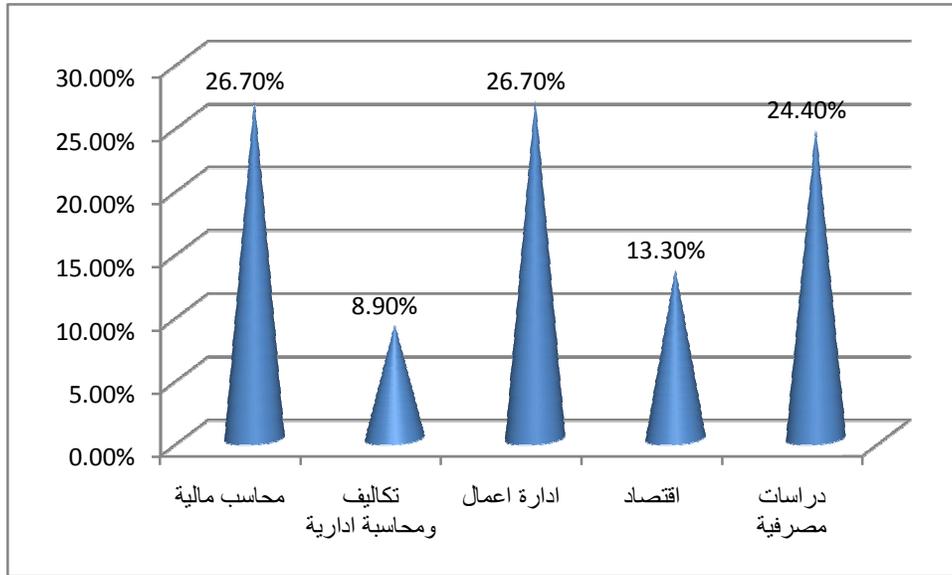
يتبين من الجدول اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير المؤهل العلمي كالاتي: بكالوريوس بنسبة (53.3%) و دبلوم عالي بنسبة (11.1%) و ماجستير بنسبة (24.4%) و دكتورة بنسبة (6.7%) و اخرى بنسبة (4.4%)

جدول رقم (3/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب مالية	12	26.7%
تكاليف ومحاسبة ادارية	4	8.9%
ادارة اعمال	12	26.7%
اقتصاد	6	13.3%
دراسات مصرفية	11	24.4%
المجموع	45	100.0%

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018

شكل رقم (3/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير التخصص العلمي



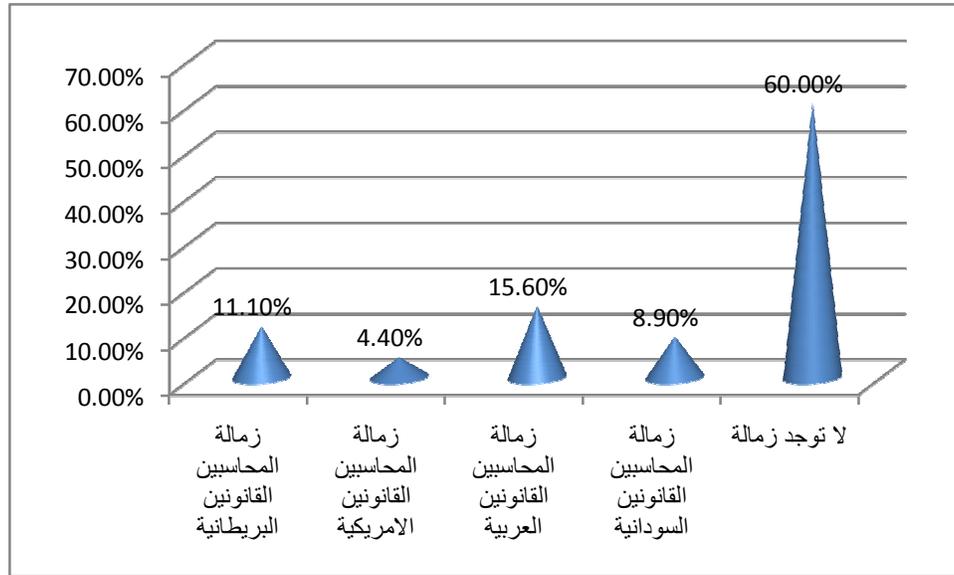
يتبين من الجدول اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير التخصص العلمي كالآتي: محاسب مالية بنسبة (26.7%) و تكاليف ومحاسبة ادارية بنسبة (8.9%) و ادارة اعمال بنسبة (26.7%) واقتصاد بنسبة (13.3%) و دراسات مصرفية بنسبة (24.4%)

جدول رقم (4/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	التكرارات	التخصص المهني
11.1%	5	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
4.4%	2	زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية
15.6%	7	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
8.9%	4	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
60.0%	27	لا توجد زمالة
100.0%	45	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018

شكل رقم (4/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المؤهل المهني



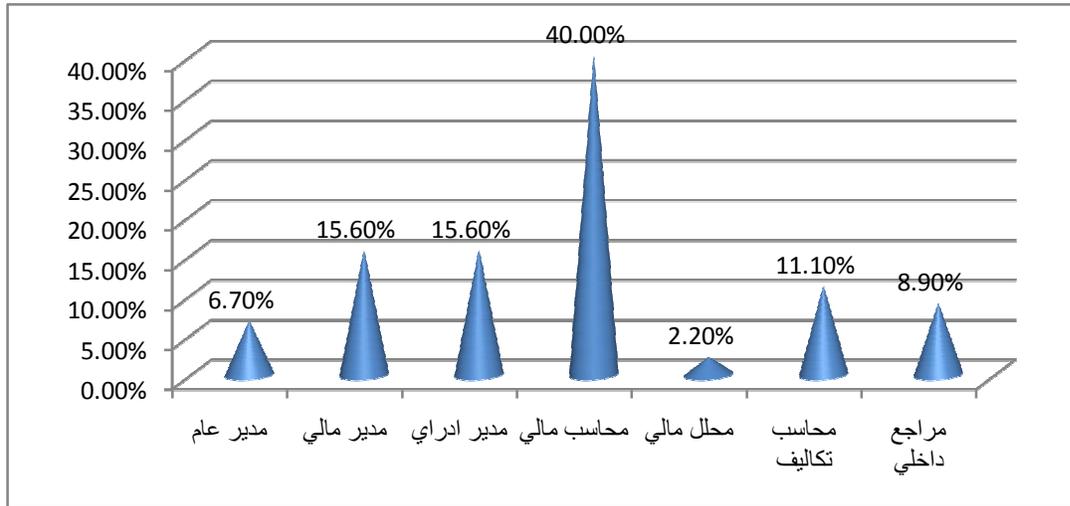
يتبين من الجدول اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير التخصص المهني كالاتي: زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية بنسبة (11.1%) و زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية بنسبة (4.4%) و زمالة المحاسبين القانونيين العربية بنسبة (15.6%) و زمالة المحاسبين القانونيين السودانية بنسبة (8.9%) و لا توجد زمالة بنسبة (60.0%)

جدول رقم (5/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرارات	المسمى الوظيفي
6.7%	3	مدير عام
15.6%	7	مدير مالي
15.6%	7	مدير ادراي
40.0%	18	محاسب مالي
2.2%	1	محلل مالي
11.1%	5	محاسب تكاليف
8.9%	4	مراجع داخلي
100.0%	45	المجموع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018

شكل رقم (5/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير المسمى الوظيفي



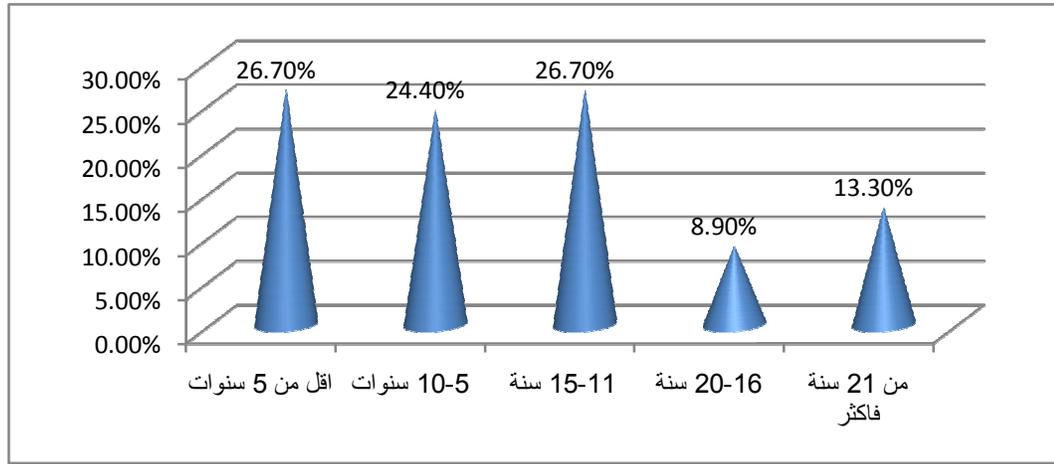
يتبين من الجدول اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير المسمى الوظيفي كالاتي: مدير عام بنسبة (6.7%) و مدير مالي بنسبة (15.6%) و مدير ادراي بنسبة (15.6%) و محاسب مالي بنسبة (40.0%) و محلل مالي بنسبة (2.2%) و محاسب تكاليف بنسبة (11.1%) و مراجع داخلي بنسبة (8.9%).

جدول رقم (6/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	12	26.7%
5-10 سنوات	11	24.4%
11-15 سنة	12	26.7%
16-20 سنة	4	8.9%
من 21 سنة فاكثر	6	13.3%
المجموع	45	100.0%

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018

شكل رقم (6/2/3) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمتغير سنوات الخبرة



يتبين من الجدول اعلاه ان التوزيع النسبي لمتغير سنوات الخبرة كالاتي: اقل من 5 سنوات سنة بنسبة (26.7%) و 10-5 سنة بنسبة (24.4%) و 15-11 سنة بنسبة (26.7%) و 20-16 سنة بنسبة (8.9%) و من 21 سنة فاكثر بنسبة (13.3%)

ثانياً: أداة الدراسة :

إستخدم الباحث أداة الإستبانة لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة حيث قام بتصميم الإستبانة من جزئين رئيسيين يتكون الجزء الأول من البيانات العامة عن العينة مثل العمر والمؤهل العلمي والتخصص العلمي والمؤهل المهني والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة ويتكون الجزء الثاني من البيانات الأساسية مقسمة علي محاور الدراسة الرئيسية.

لكل محور من محاور الإستبانة عدد من العبارات و على كل من المبحوثين الإجابة عليها وعرض الإستبانة بعد تصحيحها على المشرف وعلى عدد من المحكمين للتأكد من دقة العبارات وصلاحيته لتحقيق أهداف البحث وتوافق الباحث بالملاحظات التي أبرزها وتعديل بعض العبارات حذفاً أو إضافة أو صياغة ومن ثم أصبحت الإستبانة في شكلها النهائي (ملحق رقم 1).

### ثالثاً: صدق وثبات الإستبانة :

الثبات يعني أن تعطي الإستبانة نتائج متقاربة او نفس النتائج إذا أعيد تطبيقها أكثر من مرة في نفس الظروف وللتحقق من ذلك تم توزيع (15) إستمارة لعينة إستطلاعية عن طريق الإتساق الداخلي (ألفا كرونباخ) ولقد كان معامل ألفا كرونباخ = (0.88) وهو معامل ثبات عال يدل على ثبات المقياس وصلاحيته للدراسة ومعامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات فبالتالي هو (0.94) وهذا يدل على أن هنالك صدق عال للمقياس وصالح للدراسة مما يؤكد دقة الإستبانة وتمتعها بالثقة والقبول لما ستخرج به هذه الدراسة من نتائج.

### طريقة ألفا كرونباخ :

حيث تم حساب الثبات باستخدام معادلة ألفا كرونباخ الموضحة فيما يلي:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{n}{n - 1} \frac{\text{تباين الدرجات الكلية}}{\text{تباين الدرجات الكلية}}$$

حيث  $n =$  عدد عبارات القائمة.

### رابعاً" الطرق الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

اعتمد الباحثون على عدد من الطرق الإحصائية منها :

- (1) الجداول التكرارية.
- (2) النسب المئوية.
- (3) الأشكال البيانية.
- (4) الوسيط.
- (5) اختبار مربع كاي.
- (6) معامل الفا كرونباخ.

## ثانياً: عرض وتحليل البيانات

تمهيد :

لتحليل البيانات الخاصة بالإستبانة إستخدم الباحث البرنامج الجاهز للتحليل الاحصائي (SPSS) (Statistical product and service solutions) الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية، وقد قام الباحث بإستعراض كل عبارة أو مجموعة عبارات في جدول يوضح عدد الإستجابات والنسب المئوية لكل إجابة لتحليل إجابات الاستبانة.

الجدول رقم (7/2/3) يوضح التوزيع التكراري لمتغير يؤثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس تكلفة المواد المباشرة إيجابياً.

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يحقق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد كفاءة في إستخدام المواد المباشرة.	35	8	1	1	0
		77.8	17.8	2.2	2.2	0.0
2	يزيد نظام محاسبة إستهلاك الموارد من فاعلية الرقابة على المواد المباشرة.	21	23	1	0	0
		46.7	51.1	2.2	0.0	0.0
3	يحقق نظام محاسبة إستهلاك الموارد إمكانية التنبؤ بإستغلال كافة قدرات المواد الإنتاجية.	27	15	3	0	0
		60.0	33.3	6.7	0.0	0.0
4	نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يعمل على تخفيض تكلفة المواد المباشرة.	24	13	4	3	1
		53.3	28.9	8.9	6.7	2.2
5	يعمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد على ربط المواد المتاحة بالعمليات التشغيلية.	26	15	2	2	0
		57.8	33.3	4.4	4.4	0.0

يتبين من الجدول رقم (7/2/3) ان التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور اعلاه ما يلي:

يحقق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد كفاءة في إستخدام المواد المباشرة يتبين أن (35) فرداً وبنسبة (77.8%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (8) فرداً وبنسبة (17.8%) أجابوا اوافق و(1) فرداً وبنسبة (2.2%) اجابوا محايد، بينما (1) فرداً وبنسبة (2.2%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

يزيد نظام محاسبة إستهلاك الموارد من فاعلية الرقابة على المواد المباشرة يتبين ان (21) فرداً وبنسبة (46.7%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (23) فرداً وبنسبة (51.1%) أجابوا أوافق و(1) فرداً وبنسبة (2.2%) أجابوا محايد، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

يحقق نظام محاسبة إستهلاك الموارد إمكانية التنبؤ بإستغلال كافة قدرات المواد الإنتاجية يتبين ان (27) فرداً وبنسبة (60.0%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (15) فرداً وبنسبة (33.3%) أجابوا أوافق و(3) فرداً وبنسبة (6.7%) أجابوا محايد، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يعمل على تخفيض تكلفة المواد المباشرة يتبين ان (24) فرداً وبنسبة (53.3%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (13) فرداً وبنسبة (28.9%) أجابوا أوافق و(4) فرداً وبنسبة (8.9%) أجابوا محايد، بينما (3) فرداً وبنسبة (6.7%) أجابوا لا أوافق، بينما (1) فرداً وبنسبة (2.2%) أجابوا لا أوافق بشدة.

يعمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد على ربط المواد المتاحة بالعمليات التشغيلية يتبين أن (26) فرداً وبنسبة (57.8%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (15) فرداً وبنسبة (33.3%) أجابوا أوافق و(2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا محايد، بينما (2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

الجدول رقم (8/2/3) يوضح المقاييس الاحصائية لمحور يؤثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس تكلفة المواد المباشرة إيجابياً.

الرقم	العبرة	مربع كاي	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الوسيط	درجة القياس
1	يحقق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد كفاءة في إستخدام المواد المباشرة .	69.756	3	0.000	5.00	أوافق بشدة
2	يزيد نظام محاسبة إستهلاك الموارد من فاعلية الرقابة على المواد المباشرة.	19.733	2	0.000	4.00	أوافق
3	يحقق نظام محاسبة إستهلاك الموارد إمكانية التنبؤ بإستغلال كافة قدرات المواد الإنتاجية.	19.200	2	0.000	5.00	أوافق بشدة
4	نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يعمل على تخفيض تكلفة المواد المباشرة.	40.667	4	0.000	5.00	أوافق بشدة
5	يعمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد على ربط المواد المتاحة بالعمليات التشغيلية.	35.800	3	0.000	5.00	أوافق بشدة

الجدول رقم (8/2/3) أعلاه يوضح نتيجة إختبار مربع كاي فبالنسبة للعبرة:  
يحقق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد كفاءة في إستخدام المواد المباشرة حيث بلغت قيمة إختبار مربع كاي (69.756) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة.

يزيد نظام محاسبة إستهلاك الموارد من فاعلية الرقابة على المواد المباشرة حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي (19.733) بقيمة إحصائية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق. يحقق نظام محاسبة إستهلاك الموارد إمكانية التنبؤ بإستغلال كافة قدرات المواد الإنتاجية حيث بلغت قيمة إختبار مربع كاي (19.200) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة.

نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يعمل على تخفيض تكلفة المواد المباشرة حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي (40.667) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة. يعمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد على ربط المواد المتاحة بالعمليات التشغيلية حيث بلغت قيمة إختبار مربع كاي (35.800) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة. الجدول رقم (9/2/3) يوضح التوزيع التكراري لمتغير توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجور المباشرة.

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	العمل على تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يرفع من كفاءة الرقابة على تكاليف الأجور.	27	15	2	1	0
		60.0	33.3	4.4	2.2	0.0
2	تخصيص الموارد البشرية عن طريق مجتمعات الموارد يساعد في ضبط ودقة حساب الأجور.	17	21	5	2	0
		37.8	46.7	11.1	4.4	0.0

2	2	3	11	27	الإستغلال الأمثل لساعات العمل المباشر يؤدي لتخفيض تكلفة الأجور.	3
4.4	4.4	6.7	24.4	60.0		
0	0	3	18	24	تجانس مقاييس الطاقة في مجمع الأفراد يوفر رؤية لكيفية إستخدام العاملين ويضع الطاقة العاطلة في مستوى رقابي معين.	4
0.0	0.0	6.7	40.0	53.3		
0	3	2	10	30	يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد بتحويل فائض طاقة الأقسام التي بها فائض من الأجور إلى الأقسام التي فيها عجز.	5
0.0	6.7	4.4	22.2	66.7		

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) ان التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور أعلاه ما يلي:

العمل على تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يرفع من كفاءة الرقابة على تكاليف الأجور يتبين ان (27) فرداً وبنسبة (60.0%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (15) فرداً وبنسبة (33.3%) أجابوا أوافق و(2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا محايد، بينما (1) فرداً وبنسبة (2.2%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

تخصيص الموارد البشرية عن طريق مجتمعات الموارد يساعد في ضبط ودقة حساب الأجور يتبين ان (17) فرداً وبنسبة (37.8%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (21) فرداً وبنسبة (46.7%) أجابوا أوافق و(5) فرداً وبنسبة (11.1%) أجابوا محايد، بينما (2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

الإستغلال الأمثل لساعات العمل المباشر يؤدي لتخفيض تكلفة الأجور يتبين ان (27) فرداً وبنسبة (60.0%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (11) فرداً وبنسبة (24.4%) أجابوا أوافق و(3) فرداً وبنسبة (6.7%) أجابوا محايد، بينما (2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

تجانس مقاييس الطاقة في مجمع الأفراد يوفر رؤية لكيفية إستخدام العاملين ويضع الطاقة العاطلة في مستوى رقابي معين يتبين ان (24) فرداً وبنسبة (53.3%) أجابوا أوافق بشدة ،

بينما (18) فرداً وبنسبة (40.0%) أجابوا أوافق و(3) فرداً وبنسبة (6.7%) أجابوا محايد، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد بتحويل فائض طاقة الأقسام التي بها فائض من الأجور إلى الأقسام التي فيها عجز يتبين ان (30) فرداً وبنسبة (66.7%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (10) فرداً وبنسبة (22.2%) أجابوا أوافق و(2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا محايد، بينما (3) فرداً وبنسبة (6.7%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

**الجدول رقم (10/2/3) يوضح المقاييس الإحصائية لمحور توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجور المباشرة.**

الرقم	العبرة	مربع كاي	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الوسيط	درجة القياس
1	العمل على تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يرفع من كفاءة الرقابة على تكاليف الأجور.	40.244	3	0.000	5.00	أوافق بشدة
2	تخصيص الموارد البشرية عن طريق مجتمعات الموارد يساعد في ضبط ودقة حساب الأجور.	22.467	3	0.000	4.00	أوافق
3	الإستغلال الأمثل لساعات العمل المباشر يؤدي لتخفيض تكلفة الأجور.	51.333	4	0.000	5.00	أوافق بشدة
4	تجانس مقاييس الطاقة في مجمع الأفراد يوفر رؤية لكيفية إستخدام العاملين ويضع الطاقة العاطلة في مستوى رقابي معين.	15.600	2	0.000	5.00	أوافق بشدة
5	يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد بتحويل فائض طاقة الأقسام التي بها فائض من الأجور إلى الأقسام التي فيها عجز.	45.044	3	0.000	5.00	أوافق بشدة

الجدول رقم (10/2/3) أعلاه يوضح نتيجة اختبار مربع كأي فبالنسبة للعبارة:  
العمل على تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يرفع من كفاءة الرقابة على تكاليف الأجور  
حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي (40.244) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة  
معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين اجابوا  
أوافق بشدة.

تخصيص الموارد البشرية عن طريق مجتمعات الموارد يساعد في ضبط ودقة حساب الأجور  
حيث بلغت قيمة اختبار مربع كأي (22.467) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة  
معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا  
أوافق.

الإستغلال الأمثل لساعات العمل المباشر يؤدي لتخفيض تكلفة الأجور حيث بلغت قيمة إختبار  
مربع كاي (51.333) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد  
فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة.

تجانس مقاييس الطاقة في مجمع الأفراد يوفر رؤية لكيفية إستخدام العاملين ويضع الطاقة العاطلة  
في مستوى رقابي معين حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي (15.600) بقيمة احتمالية (0.000)  
وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة  
لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة.

يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد بتحويل فائض طاقة الأقسام التي بها فائض من الأجور إلى  
الأقسام التي فيها عجز حيث بلغت قيمة اختبار مربع كأي (45.044) بقيمة احتمالية (0.000)  
وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة  
لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة

الجدول رقم (11/2/3) يوضح التوزيع التكراري لمتغير توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف غير المباشرة الصناعي

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا بشدة
1	نظام التكاليف التقليدي يؤدي إلى قياس غير دقيق للتكاليف غير المباشرة.	30	12	2	1	0
		66.7	26.7	4.4	2.2	0.0
2	تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعمل على تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة بكفاءة.	20	18	6	1	0
		44.4	40.0	13.3	2.2	0.0
3	تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو الأساس الملائم والمناسب لتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة.	19	19	4	3	0
		42.2	42.2	8.9	6.7	0.0
4	إستخدام نظام التكاليف التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة يتسم بالعمومية والإجمالية.	24	16	2	2	1
		53.3	35.6	4.4	4.4	2.2
5	نظام محاسبة إستهلاك الموارد من أفضل الوسائل لتخصيص التكاليف الإنتاجية غير المباشرة بفاعلية أكثر.	20	22	2	1	0
		44.4	48.9	4.4	2.2	0.0

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) ان التوزيع التكراري والنسبي لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور اعلاه ما يلي :

نظام التكاليف التقليدي يؤدي إلى قياس غير دقيق للتكاليف غير المباشرة يتبين ان (30) فرداً وبنسبة (66.7%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (12) فرداً وبنسبة (26.7%) أجابوا أوافق و(2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا محايد، بينما (1) فرداً وبنسبة (2.2%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعمل على تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة بكفاءة يتبين ان (20) فرداً وبنسبة (44.4%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (18) فرداً وبنسبة (40.0%) أجابوا أوافق و(6) فرداً وبنسبة (13.3%) أجابوا محايد، بينما (6) فرداً وبنسبة (13.3%) أجابوا لا أوافق، بينما (1) فرداً وبنسبة (2.2%) أجابوا لا أوافق بشدة.

تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو الأساس الملائم والمناسب لتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة يتبين ان (19) فرداً وبنسبة (42.2%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (19) فرداً وبنسبة (42.2%) أجابوا أوافق و(4) فرداً وبنسبة (8.9%) أجابوا محايد، بينما (3) فرداً وبنسبة (6.7%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) اجابوا لا اوافق بشدة.

إستخدام نظام التكاليف التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة يتسم بالعمومية والإجمالية يتبين ان (24) فرداً وبنسبة (53.3%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (16) فرداً وبنسبة (35.6%) أجابوا أوافق و(2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا محايد، بينما (2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) اجابوا لا اوافق بشدة.

نظام محاسبة إستهلاك الموارد من أفضل الوسائل لتخصيص التكاليف الإنتاجية غير المباشرة بفاعلية أكثر يتبين ان (20) فرداً وبنسبة (44.4%) أجابوا أوافق بشدة ، بينما (22) فرداً وبنسبة (48.9%) أجابوا أوافق و(2) فرداً وبنسبة (4.4%) أجابوا محايد، بينما (1) فرداً وبنسبة (2.2%) أجابوا لا أوافق، بينما (0) فرداً وبنسبة (0.0%) أجابوا لا أوافق بشدة.

**الجدول رقم (12/2/3) يوضح المقاييس الاحصائية لمحور توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف غير المباشرة الصناعية.**

الرقم	العبرة	مربع كاي	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الوسيط	درجة القياس
1	نظام التكاليف التقليدي يؤدي إلى قياس غير دقيق للتكاليف غير المباشرة.	48.244	3	0.000	5.00	اوافق بشدة
2	تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعمل على تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة بكفاءة.	22.644	3	0.000	4.00	اوافق

3	تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو الأساس الملائم والمناسب لتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة.	21.400	4	0.000	4.00	اوافق
4	إستخدام نظام التكاليف التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة يتسم بالعمومية والإجمالية.	48.444	3	0.000	5.00	اوافق بشدة
5	نظام محاسبة إستهلاك الموارد من أفضل الوسائل لتخصيص التكاليف الإنتاجية غير المباشرة بفاعلية أكثر.	34.022	3	0.000	4.00	اوافق

الجدول رقم (12/2/3)) أعلاه يوضح نتيجة اختبار مربع كاي فبالنسبة للعبارة :  
نظام التكاليف التقليدي يؤدي إلى قياس غير دقيق للتكاليف غير المباشرة حيث بلغت قيمة إختبار مربع كاي (48.244) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة.

تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو الأساس الملائم والمناسب لتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي (21.400) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق.

إستخدام نظام التكاليف التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة يتسم بالعمومية والإجمالية حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي (48.444) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق بشدة.

نظام محاسبة إستهلاك الموارد من أفضل الوسائل لتخصيص التكاليف الإنتاجية غير المباشرة بفاعلية أكثر حيث بلغت قيمة اختبار مربع كاي (34.022) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية بمعنى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة لصالح الذين أجابوا أوافق

يؤثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس تكلفة المواد المباشرة إيجابيا.

### جدول رقم (13/2/3)

معامل الارتباط	معامل بيتا	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الوسيط	درجة القياس
0.83	1.25	2	0.000	5.00	اوافق بشدة

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) ان معامل الارتباط (0.83) يعني انه توجد علاقة ارتباطية وان معامل بيتا (1.25) بقيمة احتمالية (0.000) وهي اقل من القيمة المعنوية (0.05) هذا يعني ان نظام محاسبة إستهلاك الموارد يؤثر على دقة قياس تكلفة المواد المباشرة إيجابيا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجر المباشرة.

### جدول رقم (15/2/3)

معامل الارتباط	معامل بيتا	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الوسيط	درجة القياس
0.88	13.24	2	0.000	5.00	اوافق بشدة

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) ان معامل الارتباط (0.88) يعني انه توجد علاقة ارتباطية وان معامل بيتا (13.24) بقيمة احتمالية (0.000) وهي اقل من القيمة المعنوية (0.05) هذا يعني انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجر المباشرة

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف غير المباشرة الصناعية.

(16/2/3)

معامل الارتباط	معامل بيتا	درجات الحرية	القيمة المعنوية	الوسيط	درجة القياس
0.84	4.52	3	0.000	5.00	اوافق بشدة

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) ان معامل الارتباط (0.84) يعني انه توجد علاقة ارتباطية وان معامل بيتا (4.52) بقيمة احتمالية (0.000) وهي اقل من القيمة المعنوية (0.05) هذا يعني انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف غير المباشرة الصناعية.

## الفصل الرابع

### الخاتمة

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

## أولاً: النتائج

### من خلال الدراسة النظرية توصل الباحثون الى :

1. تطبيق نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤدي الى دقة قياس تكلفة المواد المباشرة.
2. تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يساعد على دقة قياس تكلفة الأجور المباشرة
3. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يساعد على دقة قياس التكاليف الصناعية غير المباشرة
4. تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يحقق كفاءة في إستخدام المواد المباشرة.
5. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يرفع من كفاءة الرقابة على تكاليف الأجور
6. تطبيق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يعمل على تخفيض تكلفة المواد المباشرة.
7. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يؤدي لتخفيض تكلفة الأجور.
8. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو المناسب لتخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة
9. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يزيد من فاعلية الرقابة على المواد المباشرة
10. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يساعد في ضبط ودقة حساب الأجور.
11. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعمل على تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة بكفاءة.
12. نظام التكاليف التقليدي يؤدي إلى قياس غير دقيق للتكاليف غير المباشرة.
13. تطبيق نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد يعمل على قياس تكلفة الإنتاج من خلال تخصيص التكاليف في مجموعات للموارد ، وتحديد وحدة لقياس حجم المخرجات و توزيع التكاليف داخل مجمع الموارد بإستخدام مسبب تكلفة المورد على مجموعات الأنشطة المختلفة.

## ثانياً : التوصيات :

1. إجراء دراسة لمعرفة لماذا لا تطبق الشركات نموذج محاسبة إستهلاك الموارد.
2. إجراء دراسة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد.
3. ضرورة إدراك إدارة المنشآت للمزايا التي يحققها هذا النظام ، و ما لها من أثر على قياس التكلفة الإنتاجية.
4. تدريب العاملين في هذه المنشآت على المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا النظام. اعادة وتأهيل العمال طبقاً لمتطلبات سوق العمل من خلال التدريب التحويلي بتزويدهم بالمعارف والمهارات طبقاً لمستويات المهارة العالمية لتمكينهم من قياس التكاليف بصورة دقيقة ضرورة بدء العمل في تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في الشركات الصناعية

## المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم.

الكتب و المراجع :

- اموري الهادي ، د. سغيد عوض المعلم ، تقدير وتحليل نماذج الإستهلاك ما بين دوال انجل ومنظومات الطلب ، ( عمان : دار المناهج للطباعة والنشر ، 2001 م ) .
- إيمان محمد محب زكي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مبادئ الإقتصاد الجزئي.
- ري اتش جاريسون ، اريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، ( الرياض : دار المريخ للنشر ، 1426هـ - 2006م ) .
- زينات محمد محرم ، محمد رشيد الجمال ، نظم قياس التكاليف ، ( الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م ) .
- سعيد محمد الهلباوي ، و تهاني محمود المنشار ، (المحاسبة الإدارية المتقدمة مدخل إدارة التكلفة) ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، 2013م .
- كمال حسين ، دراسات في التكلفة ، ( القاهرة : دن ، 2002م ) .
- محمد العشماوي ، محاسبة التكاليف ، "المنظورين التقليدي و الحديث" (جامعة المنصورة ، المكتبة الوطنية ، 2011م) .
- محمد الفيومي ، محاسبة إستراتيجية (الاسكندرية دار التعليم ) .
- محمد بشير المرجي ، محاسبة التكاليف 2009م .
- مكرم عبدالمسيح باسيلي ، محاسبة التكاليف الأصالة و المعاصرة ، رؤية إستراتيجية ، الطبعة الثالثة ، (القاهرة : المكتبة العصرية للطباعة والنشر ، 2001م) .
- ميمونة ناصر العبدالله ، محاسبة إستهلاك الموارد ، (الكويت : دار الفلاح للنشر و التوزيع ، 2000) .
- ناصر عبداللطيف ، مبادئ التكاليف المحاسبية ، استاذ المراجعة والمحاسبة المساعد) جامعة الاسكندرية كلية التجارة .

## ثانياً : المجالات العلمية

- مجدي سيد الغروري ، (المحاسبة عن إستهلاك الموارد )، المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الثاني ، 2010م .
- محمد أحمد شاهين ، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط ، (مصر ، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة ، العدد الرابع أكتوبر 2010، الجزء الأول).
- رندا موسى كيوان ، إستخدام نموذج المحاسبة عن إستهلاك الموارد في نوعية إستغلال الطاقة بمنشآت الأسمنت ، ( الإسماعيلية : جاكعة قناة السويس ، كلية التجارة المجلة العلمية للدراسات التجارية فرع الإسماعيلية ، العدد الأول ، 2013م ).
- أحمد يسري أمين ، (دراسة مقارنة بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت و محاسبة إستهلاك الموارد في بيئة التصنيع الحديثة ) ، مصر المجلة العلمية للدراسات و التجارة و البيئة ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، 2014م .

## ثالثاً : الرسائل العلمية :

- أماني سمير عبدالعظيم موسى ، إطار مقترح بين مدخل الترشيد و مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد بغرض دعم الملركز التنافسي للوحدات الإقتصادية ، (مصر ، كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2012م).
- أمجاد محمد الكومي ، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد و نظرية القيود لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية ، (مصر ، جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة ، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2007م ).
- جهاد ربحي الناطور ، أثر تطبيق نموذج محاسبة إستهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية (السعودية ، جامعة الأميرة نورة مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثالث ، السنة السابعة عشر ، 2013م).
- دنيا جاسم صاحب ، إستخدام المحاسبة عن إستهلاك الموارد في ترشيد إعداد الموازنات التخطيطية ، (مصر ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير ، 2016م).

- صديق محمد ادم أبكر ، أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على تخفيض التكلفة في قطاع صناعة السكر في السودان ، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير ، 2014م).
- محمد خالد عبدالله الحسين،محاسبة استهلاك الموارد و دورها في تطوير الخدمات الصحية ، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير،2015).
- محمد سالم المشاقبة، التوجهات التكاليفية الحديثة وأثرها على حساب إستهلاك الموارد ، (جامعة البصرة ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، 2005 ).
- محمد عمر محمد الدنف ، تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بإستخدام محاسبة إستهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد ، (مصر ، جامعة طنطا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير المحاسبة غير منشورة ، 2013م).
- مكي صالح السمانى محمد ، محاسبة استهلاك الموارد و دورها في ادارة التكلفة في القطاع المصرفي السوداني ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير ،2016 ).
- يارا سعد علي عبدالهادي ، محاسبة إستهلاك الموارد لتحسين جودة مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2012م).

الدراسات باللغة الإنجليزية :

- Abbas Tolie Eshalaghi in The role of Enterprise Resource planning (ERP) in the contribution and integration of information in the supply chain.( European journd of social science . vo 2. No .1)
- Ahmed M Mihoob, **Consumer Side Resource Accounting in Could Computing Thesis for PhD in Computer Science**, (school of computing science university Newcastle British 2013).

- Hixon M. **Activity Based Management: it is purpose and benefit** (Management accounting, ju, 1995).
- Orhan Elmaci, **a Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated with Resource consuming In Enterprise Performance Management** , (Industrial Management Institute International Journal of Organizational Leadership Vol. No 1 Kutahya Turkey 2014).

الملاحق

ملحق رقم (1)

خطاب المبحوثين

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم التكاليف و المحاسبة الإدارية

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة :.....المحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد

### الموضوع : إستبانة

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الإستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة التي نقوم بإعدادها إستكمالاً للحصول على شهادة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان (المحاسبة عن إستهلاك الموارد و أثرها على دقة قياس تكلفة الإنتاج) ، ونأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبيان التي سوف تظل سرية ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط ، لكم منا فائق التقدير والإحترام شاكرين لكم تعاونكم معنا.  
ولكم وافر الشكر والتقدير ،،

الباحثون :

1. أحلام عبد الله محمد إسحق.

2. أحمد أنور علي أحمد.

3. الطيب عمر الطيب عبد اللطيف.

4. معتصم خالد يوسف عدلان.

5. هدى مصطفى علي البدوي.

إسم المشرف :

أ.يوسف آدم بخيت

أولاً: التعريفات الإجرائية:ـ

### محاسبة إستهلاك الموارد RCA:

عرف محمد عبدالله الحسين (انه مدخل يمزج بين أفكار مدخل التكلفة على أساس النشاط و المدخل الألماني لتزويد الإدارة بالمعلومات الدقيقة عن تخصيص الموارد من خلال الإستناد على منظوري الأنشطة و الطاقة و تحديد الطاقة العاطلة للموارد

### مجمعات الموارد :

تتمثل في تجميع مجموعة من الموارد المتجانسة داخل مجمع واحد ، و يمثل هذا المجمع عنصر من عناصر الموارد مثل الأفراد ، الآلات ، الخدمات المختلفة . و هي إضافة في مدخل المحاسبة عن إستهلاك الموارد عن نظام التكلفة على أساس النشاط ، حيث تتميز مجمعات الموارد عن مجمعات التكلفة في ان كل مجمع يتضمن تكاليف لعنصر واحد فقط من عناصر التكاليف و ليس تجميع لمجموعة من العناصر المختلفة كما في التكلفة على أساس النشاط.

### قياس التكلفة :

يعني قياس القدر المستخدم من التكاليف ، سواء كانت مواد خام او أجور مباشرة او مصروفات صناعية غير مباشرة.

ثانيا: البيانات الشخصية:ـ

الرجاء وضع علامة (√) أمام ما تراه مناسب:

1. العمر:

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

2. المؤهل العلمي:

- بكالوريوس  دبلوم عالي  ماجستير  دكتوراه  
 أخرى

3. التخصص العلمي:

- محاسبة مالية  تكاليف ومحاسبة إدارية  إدارة أعمال  
 إقتصاد  دراسات مصرفية

4. المؤهل المهني:

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

5. المسمى الوظيفي:

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

6. سنوات الخبرة:

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

القسم الثاني: قياس فرضيات الدراسة :

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسبة :

الفرضية الأولى : يؤثر نظام محاسبة إستهلاك الموارد على دقة قياس تكلفة المواد المباشرة إيجابيا.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.يحقق نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد كفاءة في إستخدام المواد المباشرة .					
2. يزيد نظام محاسبة إستهلاك الموارد من فاعلية الرقابة على المواد المباشرة.					
3. يحقق نظام محاسبة إستهلاك الموارد إمكانية التنبؤ بإستغلال كافة قدرات المواد الإنتاجية.					
4.نظام المحاسبة عن إستهلاك الموارد يعمل على تخفيض تكلفة المواد المباشرة.					
5.يعمل نظام محاسبة إستهلاك الموارد على ربط المواد المتاحة بالعمليات التشغيلية.					

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس الأجور المباشرة.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1. العمل على تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يرفع من كفاءة الرقابة على تكاليف الأجور.				
2. تخصيص الموارد البشرية عن طريق مجتمعات الموارد يساعد في ضبط ودقة حساب الأجور .				
3. الإستغلال الأمثل لساعات العمل المباشر يؤدي لتخفيض تكلفة الأجور.				
4. تجانس مقاييس الطاقة في مجمع الأفراد يوفر رؤية لكيفية إستخدام العاملين ويضع الطاقة العاطلة في مستوى رقابي معين.				
5.يقوم نظام محاسبة إستهلاك الموارد بتحويل فائض طاقة الأقسام التي بها فائض من الأجور إلى الأقسام التي فيها عجز.				

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة عن إستهلاك الموارد و دقة قياس التكاليف غير المباشرة الصناعية.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1.نظام التكاليف التقليدي يؤدي إلى قياس غير دقيق للتكاليف غير المباشرة.				
2. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد يعمل على تحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة بكفاءة.				
3. تطبيق نظام محاسبة إستهلاك الموارد هو الأساس الملائم والمناسب لتخفيض التكاليف الإنتاجية غير المباشرة.				
4. إستخدام نظام التكاليف التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة يتسم بالعمومية والإجمالية.				
5.نظام محاسبة إستهلاك الموارد من أفضل الوسائل لتخصيص التكاليف الإنتاجية غير المباشرة بفاعلية أكثر.				

ملحق رقم ( 2 )

محكمو الإمتحانة

الإسم	الوظيفة	الجامعة
أ.د محمد الناير	أستاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
أ. هدى سراج الدين	أستاذ محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا